

Aspectos sobre el Impuesto Nacional al Consumo en Colombia

Autor:

Alejandro Serna Ceballos

Universidad de Manizales

Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Administrativas

Maestría en Tributación

Manizales, Caldas

Noviembre de 2020

Aspectos sobre el Impuesto Nacional al Consumo en Colombia

Autor:

Alejandro Serna Ceballos

Trabajo presentado para optar por el título de Magister en Tributación

Asesor:

Mg. Jairo Serna Restrepo

Universidad de Manizales

Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Administrativas

Maestría en Tributación

Manizales, Caldas

Noviembre de 2020

Tabla de Contenido

Introducción.....	4
CAPÍTULO I. Planteamiento del problema	5
1.2 Objetivos.....	9
1.2.1 General.....	9
1.2.2 Específicos.....	9
CAPÍTULO II. Antecedentes y Marco Teórico	10
2.1 Antecedentes.....	10
2.2 Marco Teórico	13
CAPÍTULO III. Aspectos metodológicos	35
3.1. Tipo de investigación	35
CAPÍTULO IV: Análisis y discusión.....	37
4.1 Análisis del impuesto al consumo desde los principios que rigen el sistema tributario en Colombia.....	37
4.2 Implicaciones fiscales y tributarias que ha tenido el Impuesto Nacional al Consumo a partir de las reformas tributarias expedidas desde el año 2012 hasta el 2019.....	40
Conclusiones y Recomendaciones	47
Referencias Bibliográficas.....	50

Introducción

De acuerdo con el interés que se tiene en torno al Impuesto Nacional al Consumo a partir de su creación en el año 2012, surge el presente estudio desde una investigación documental con un alcance descriptivo-interpretativo.

En tal sentido, este estudio se centra en uno de los impuestos que causa permanentemente polémica como es el Impuesto Nacional al Consumo – Imponconsumo - , adicionado por la Ley 1739 del 2014 y reglamentado por el decreto 803 de 2013, lo que implica la modificación del Estatuto Tributario en el artículo 512-13, mediante la Ley 1607 de 2012 mediante el artículo 71, adiciona el artículo 512-1 en el Estatuto Tributario.

Este informe de investigación, parte de una revisión general de la tributación, de la historia de los impuestos y centra la revisión en el reconocimiento de las características del INC, de acuerdo con los principios que propone Stiglitz (2001).

Posterior a la revisión general realizada, se presenta una descripción del INC que deriva en una reflexión en torno a sus implicaciones fiscales y tributarias.

Se espera con este ejercicio documental aportar a la reflexión en torno al Impuesto Nacional al Consumo.

CAPÍTULO I. Planteamiento del problema

Los impuestos hacen parte fundamental de las finanzas del Estado, la tributación es el único medio práctico de recaudar ingresos para financiar el gasto público en bienes y servicios que demandan la mayoría de las personas, razón por la cual se hace necesario analizarlos y entender su aplicación, así como los posibles efectos que provoca en los ciudadanos de cada país; es tan importante su estudio que algunos autores se atreven a manifestar que los impuestos son “el precio que pagamos por una sociedad civilizada” (Naveros, 2015, p.1)

Históricamente en los estados y gobiernos, los impuestos han estado presentes debido a la necesidad de intervención en la vida económica de los individuos con el objetivo de cumplir los fines esenciales, siendo la fijación de impuestos una de las posibilidades para financiar el presupuesto nacional y redistribuir los recursos. En tal sentido, el Estado desde la política fiscal establece y direcciona los impuestos, determina quiénes, y qué bienes o servicios van a ser gravados; el valor del impuesto y la justificación de su imposición, lo que genera permanentemente reformas tributarias que inevitablemente producen repercusiones económicas que retornan a la población.

En Colombia, el sistema tributario se basa en el principio constitucional de legalidad, la facultad impositiva la ejerce la rama legislativa del poder público y es responsabilidad del Congreso establecer las rentas nacionales, fijar los gastos de administración, determinar contribuciones fiscales y excepcionalmente contribuciones parafiscales.

Siguiendo los estudios de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico - OCDE, la recaudación tributaria en Colombia es baja con relación a los demás países de esta organización, lo que ha llamado la atención del Estado y por tal motivo ha venido avanzando en la implementación de reformas tributarias en los últimos años centrándose en el aumento de los impuestos indirectos.

Durante el periodo 1990-2006, se aprobaron un total de doce reformas tributarias en Colombia, en proporción de una por año, incluyendo la Ley 1111 de 2006 que bajó la tasa de impuesto a la renta y ligeramente la base del IVA que se mantuvo en una tasa general en 16%, a cambio de subirla al 17%, como inicialmente lo pretendía el gobierno (Clavijo, 2007).

Actualmente, uno de los impuestos que viene causando polémica, es el Impuesto Nacional al Consumo – Imponconsumo -, el cual fue creado mediante la Ley 1739 del 2014 adicionado con la Ley 1607 de 2012 mediante el artículo 71, y adquiere vigencia del 1° de enero de 2013 con el Decreto 0803 y el Decreto 1794.

Impuestos indirectos, como el INC, según la Cepal (2017) crecieron en un 100% con la implementación del IVA entre el 2005 y 2014 superando a los impuestos directos. Este aumento significativo de los impuestos indirectos, se considera regresivo porque afecta a las personas de bajos ingresos y no genera mayor inversión en los servicios, a pesar del volumen tributario que generan, lo que indica que no contribuyen al logro de reducir la pobreza y tampoco propenden a la mejora en la distribución de la riqueza, desde donde la tributación plantea su propósito.

Sin embargo y a pesar de las implicaciones económicas que los impuestos generan, la sociedad no discute sobre su aplicación sino sobre su redistribución, si bien son medidas económicas que se aplican para mejorar la estructura económica, por lo general, en la mayoría de los casos, no logran su propósito, pues la expectativa en la sociedad es que entre más impuestos se paguen, se obtendrían mejores beneficios para la sociedad.

Derivada de esta reflexión en materia tributaria, se afirma que en Colombia no se cumplen los principios de equidad horizontal y vertical, pues la mayoría de los grandes inversionistas tributan menos de lo que deberían, adicional a ello, la corrupción administrativa incide en alto porcentaje en la redistribución del ingreso obtenido por la vía tributaria, según Salomón Kalmanovitz en el artículo publicado en el diario El Espectador en el año 2014.

También al respecto, manifiesta la OCDE:

Es fundamental aumentar la recaudación de una forma eficiente y equitativa los ingresos del gobierno general —cerca al 20% del PIB— ya que se presentan bajos en comparación con los países de la OCDE o con algunos de sus homólogos latinoamericanos, pues los ingresos tributarios se presentan entre 2 y 4 puntos porcentuales del PIB inferiores a lo que cabría esperarse, teniendo en cuenta el nivel de desarrollo económico de Colombia y sus características estructurales. Esto refleja factores como la extendida evasión tributaria, las elevadas exenciones y la necesidad de fortalecer la administración tributaria (OCDE, 2010, p.20).

En Colombia toda actividad económica supone la aplicación de uno o varios impuestos; y cada actividad comercial está gravada con el Impuesto Nacional al Consumo -

INC - , en donde el Estado, haciendo uso de las herramientas legales que justifican su imposición como una medida que vela por el bienestar de las Mypimes, les permite agilizar las operaciones de sus negocios y, a su vez, le permite al Estado mantener vigilancia del comportamiento fiscal de estas unidades productivas.

El Estado expone que los beneficios del INC son los siguientes:

- Aportar a la reducción de la evasión de impuestos a través del fortalecimiento de la administración tributaria del país y por consiguiente evitar el aumento de las sanciones.
- Aportar a la reducción de la carga tributaria sobre la inversión, de tal manera que se pueda disminuir paulatinamente la tasa del impuesto a la renta empresarial, y de esa manera retirar de manera gradual el impuesto al patrimonio neto sobre las empresas, eliminando el IVA a la inversión.
- Permitir el aumento de la progresividad del impuesto a la renta personal gravando los dividendos y eliminando las exenciones regresivas.
- Ayudar al mejoramiento de las estrategias de producción, comercialización y tributación de estas organizaciones empresariales.

Ante las pretensiones del Estado en la imposición de impuestos, sumado a la falta de confianza en la redistribución de los impuestos indirectos, así como el incumplimiento con el principio de equidad horizontal que se genera a los establecimientos comerciales como es el caso de los restaurantes con el Impuesto Nacional al Consumo, surge la siguiente pregunta de investigación:

¿Cuáles son las implicaciones fiscales y tributarias del Impuesto Nacional al Consumo en Colombia?

1.2 Objetivos

1.2.1 General

Reconocer algunas implicaciones fiscales y tributarias del Impuesto Nacional al Consumo en Colombia.

1.2.2 Específicos

- Describir el impuesto al consumo desde los principios de la tributación definidos por Stiglitz.
- Identificar algunas implicaciones fiscales y tributarias del Impuesto Nacional al Consumo a partir de las últimas reformas tributarias expedidas desde el año 2012.

CAPÍTULO II. Antecedentes y Marco Téorico

2.1 Antecedentes

Existe amplia teoría relacionada con el campo de la tributación, como también numerosos ensayos y artículos publicados sobre la importancia de los impuestos para el Estado y la forma como determinan su gasto cumpliendo con los objetivos primarios de eficiencia y equidad. Sin embargo, sobre la aplicación del INC y sus efectos económicos y fiscales en las empresas, obligadas a tributarlo, no se han encontrado investigaciones ya que su aplicación se ve de manera más contundente a partir del año 2014.

Para este trabajo, el punto de partida es la Ley 1607 de diciembre de 2012, en donde toma vida jurídica el impuesto nacional al consumo en algunos otros referentes normativos derivados de la Constitución Política de Colombia y otros decretos enmarcados en el contexto tributario.

El estudio realizado por Fajardo, Vargas y Gómez (2018), el cual hace referencia al *Análisis de la aplicación del nuevo Impuesto al Consumo aprobado en la modificación del Estatuto Tributario, establecido en la Ley 1607 de 2012*, el análisis toma como muestra a los propietarios de 104 empresas de servicio de restaurante del Municipio de Florencia, Caquetá, periodo 2013-2014. La pretensión de este estudio fue realizar la caracterización de las empresas prestadoras de servicio de restaurante de esta ciudad. En el estudio se pudo reconocer el cumplimiento o no de las obligaciones tributarias frente al impuesto nacional

al consumo. Los resultados muestran que de las empresas encuestadas y que pertenecen al Régimen Común, el 78% de los establecimientos se encuentran al día con la presentación de las declaraciones bimestrales del impuesto al consumo y el 22% restante, no contestaron, lo que nos permite establecer que existe desconocimiento de la norma y de los lineamientos para dar aplicabilidad a esta nueva obligación tributaria.

Otro de los trabajos que aborda a la temática del presente estudio, es el realizado por Muñoz (2015) en el municipio de Fusagasugá – Cundinamarca - denominado: Impacto económico del impuesto nacional al consumo en el régimen simplificado del municipio de Fusagasugá. En esta investigación, la autora hace una diferenciación entre los contribuyentes del régimen común y el régimen simplificado, sus obligaciones para con el Estado y la responsabilidad como contribuyentes. El aporte significativo para esta investigación se observa en el reconocimiento que las personas naturales que tienen la responsabilidad de declarar el impuesto nacional al consumo INC no lo están cumpliendo por distintas razones, entre otras, por el desconocimiento de la norma y falta de información.

Para ello, recomiendan:

- Capacitar a los empresarios para suministrarles información relacionada con la normativa que rige al INC.
- Estructurar una base de datos que permita evidenciar permanentemente los establecimientos responsables del INC.

En este mismo contexto, se tomó como antecedente significativo, la investigación realizada por González Cruz y Soto Bernal (2015) de la Universidad de Cundinamarca

denominada: *Análisis comparativo del impacto generado por la ley 1607 de 2012 versus ley 1739 de 2014 aplicado a personas jurídicas del centro urbano de la ciudad de Fusagasugá* en donde hacen visible la necesidad de conocer los cambios realizados al sistema tributario Colombiano desde el año 2012 al 2014, con el fin de responder a los objetivos y medir los resultados de la aplicación de la Ley.

En este estudio enfatizaron en el análisis de las estadísticas de recaudo de la DIAN, la actualización del registro mercantil de las personas jurídicas urbanas, los estados financieros, presupuestos de la nación y de la alcaldía de Fusagasugá, recopilando información secundaria a través de entrevistas y encuestas con el fin de realizar estudios previos, lo que permitió caracterizar los diversos componentes para identificar los factores tributarios que afectan el desarrollo económico de la Nación y proporcionalmente los ingresos corrientes de Fusagasugá.

En el mismo orden, se evidencia como un aporte importante para esta investigación las conclusiones de dicho trabajo:

Las dos últimas reformas efectuadas al Sistema Tributario Colombiano, Ley 1607 del año 2012 y Ley 1739 del año 2014, han causado gran impacto sobre la situación financiera, económica, social y cultural en las diferentes regiones.

Los aspectos más importantes de dichas conclusiones son los siguientes:

- La alcaldía (en este caso, la de Fusagasugá) a través de acuerdos especiales con los contribuyentes logró un incremento del 51% en sus ingresos fiscales.

- Aumentó sus recursos presupuestales en un 140%, lo cual indica que pasó de tener 67 mil millones de pesos a cerca de 161 mil millones.

- Detuvo su déficit presupuestal el cual se encontraba en el nivel de los 8 mil millones de pesos y hoy se encuentra gozando del equilibrio en esta cuenta.

Pese a estos logros, los empresarios deben incurrir en una carga tributaria alta, que afecta directamente el patrimonio de los mismos, algunos han llegado al extremo de cerrar sus empresas por la alta tributación que deben asumir.

Otro documento de gran utilidad para esta investigación fue el informe presentado por Villanueva González (2013), titulado: Operación de restaurante en Colombia; autorizado y avalado por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, Fontur Colombia y Acodres (Asociación Colombiana de la Industria Gastronómica), radica en el reconocimiento de las personas responsables de la gestión de estas organizaciones, porque les permite observar si el volumen de ventas genera las ganancias esperadas y además socializa nuevas experiencias administrativas y operativas.

2.2 Marco Teórico

2.2.1 Los Tributos

Según lo resaltado por Valdés en el 2001 citado por Obregón González (2017)

La definición del tributo independientemente de las distintas especies, tiene la virtud de establecer el concepto del género, señalando las notas específicas que lo distinguen de los demás ingresos públicos y que son al mismo tiempo comunes a todas sus especies. De esa manera, los elementos de coacción y ley en sentido formal y material, sirven para diferenciarlos de los precios, el carácter pecuniario de la prestación personal y el fundamento general, que sirve para distinguirlos de las

sanciones, son elementos que integran necesariamente el concepto de cada una de las especies tributarias (p. 88)

Constitucionalmente, los tributos tienen su origen en el precepto según el cual todos los ciudadanos están en el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, tal como lo establece el artículo 95 numeral 9 de la Constitución Política de Colombia de 1991, con el fin de promover el desarrollo económico y satisfacer las necesidades colectivas, todo esto dentro de los conceptos de justicia y equidad; razón por la cual es responsabilidad del Estado ejercer un control en la causación y captación de estos. Por su parte, las normas tributarias tienen como finalidad establecer un mecanismo de garantía para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y conseguir el adecuado funcionamiento de la Administración Tributaria.

Los tributos se crean con la finalidad de obtener los recursos necesarios o suficientes para responder a las necesidades colectivas con fines institucionales, sociales y políticos, estos recursos provienen de diferentes fuentes establecidas legalmente.

Entre las fuentes encontramos: Los tributos, que corresponden a impuestos, tasas y contribuciones; la venta de bienes y servicios; las rentas derivadas de la utilización o explotación de bienes del Estado tales como arrendamientos, intereses, utilidades y regalías, también las donaciones y los préstamos con entidades bancarias o con otros gobiernos.

Los tributos se remontan a los principios de la humanidad con origen desde la religión, la necesidad de financiar la guerra; su recaudo siempre ha sido insuficiente para atender los gastos del Estado y es por ello, por lo que se adoptan políticas fiscales para

solucionar el problema, es así como se van creando más impuestos, se amplía la base de tributación y aumentan las tarifas del tributo.

Existen tres clases de tributos:

Los Impuestos: son dineros que pagan los particulares de acuerdo con lo estipulado por el Estado y sobre los cuales no se obliga a dar ninguna contraprestación. La existencia de los impuestos se requiere principalmente para atender las obligaciones públicas de inversión; dos ejemplos de impuestos son: impuesto de Renta y complementarios, y el Impuesto sobre las ventas - IVA. Los impuestos a su vez se clasifican en:

Impuestos directos, son los que gravan los ingresos de las personas o de las empresas, como el impuesto a la renta o a las ganancias en donde el sujeto jurídico responsable de la obligación y el sujeto económico coinciden y por lo tanto son los que soportan el tributo.

Impuestos indirectos son los que gravan a los bienes y servicios (y, por lo tanto, sólo en forma indirecta a las personas, sus propiedades o empresas). En este caso, son aquellos impuestos en donde el sujeto jurídico no coincide con el sujeto económico, y este último es quien paga el monto respectivo.

Los impuestos a las ventas o impuesto al valor agregado son impuestos indirectos. El IVA (impuesto al valor agregado) es un impuesto que se presente en cada una de las etapas de producción de un bien o servicio. El IVA opera acreditándole al productor de un bien (en el momento de vender dicho bien), el impuesto pagado por los proveedores de los insumos utilizados en su producción.

Contribuciones: Son los tributos que surgen a partir de la obtención de un beneficio particular de obras que han sido destinadas para el bienestar general. Las contribuciones son consideradas tributos obligatorios, aunque no se presentan en la misma proporción que los impuestos. Un ejemplo de contribución, es la que se hace por valorización, que se genera en la realización de obras públicas o de inversión social, efectuada por el Estado, lo que genera un mayor valor de los predios cercanos.

Las contribuciones pueden ser:

Contribuciones sociales, son los aportes parafiscales, que se reciben por las entidades designadas para prestar servicios de seguridad social, fomentar la educación y formación de los trabajadores y el fortalecimiento de la familia, entre otros.

Contribuciones corporativas, se refieren a los aportes que son otorgados a determinadas instituciones de acuerdo con los servicios específicos. Estas contribuciones pueden ser gremiales.

Las *contribuciones económicas,* que son los pagos obligatorios que hacen los contribuyentes y que tienen destinación más o menos específica, como es el caso de la contribución por Valorización.

Tasas: son los aportes que se pagan al Estado, de carácter voluntario y se ofrece como remuneración por los servicios que este presta. Las tasas más comunes que se presentan en Colombia, son los peajes, la sobretasa a la gasolina, entre otros.

2.2.12 Principios que rigen el sistema de tributación:

De acuerdo con Stiglitz (2000, p.112), los principios sobre los cuales se rige cualquier sistema de tributación son los siguientes:

Principio de eficiencia: El sistema tributario no debe ser distorsionador, por el contrario, debe utilizarse para aumentar la eficiencia económica.

Principio de sencillez administrativa: se refiere a la necesidad de aludir a que los costos de administración y de cumplimiento del sistema tributario sean bajos.

Principio de flexibilidad: El sistema tributario debe poder adaptarse fácilmente los cambios de las circunstancias.

Principio de responsabilidad política: El sistema tributario debe ser transparente

Principio de justicia: El sistema tributario debe considerarse como algo justo, ya que se trata de manera equitativa a quienes se encuentran en circunstancias similares y que obliga a pagar más impuestos a los que pueden soportar mejor la carga tributaria.

Siguiendo a Stiglitz (2000), todo sistema tributario termina influyendo en la conducta de la gente, ya que el Estado toma dinero de los individuos y a su vez estos últimos esperan respuestas a la reducción de su renta. Si el impuesto es de cuantía fija, el individuo no puede hacer nada para distorsionar el sistema fiscal; pero hay impuestos distorsionadores que hacen que los individuos cambien su conducta porque disminuye considerablemente su renta, por ejemplo, trabajar menos tiempo ayuda a disminuir su deuda tributaria.

Existe consenso en cuanto a que los impuestos influyen en la organización de las economías, es decir, en la forma como se asignan los recursos recaudados por el Estado; además son fuente primaria para la elaboración del presupuesto de gasto público, incidiendo de manera directa en el crecimiento y desarrollo de las mismas.

En el proceso de desarrollo y evolución de los sistemas tributarios en el mundo, el impuesto a la renta ha dejado de ser tan importante como en otras épocas debido a que los

Estados han ido tomando posición por medio del impuesto al valor agregado como medio para aumentar ingresos ya que solo grava al consumo y no es progresivo.

De manera general, los impuestos hacen parte de la vida económica de todas las sociedades contemporáneas, cuya incidencia se analiza por su impacto tanto en la eficiencia económica como en el bienestar general. Sin embargo, los Estados también han visto como a través de los tiempos, los responsables de la tributación incurren en frecuentes faltas relacionadas con la evasión y la elusión fiscal. Este motivo es punto central de análisis cuando se trata de determinar nuevas políticas impositivas con el fin de minimizar al máximo su consecución por parte de los contribuyentes responsables.

Por consiguiente, el Estado siempre está dispuesto a disipar todas las distorsiones que generen tanto la evasión como la elusión, con el fin de orientar los cambios en la tributación hacia la consecución de otros fines como la eficiencia y la equidad que propendan por un mejor bienestar de la colectividad.

Derivado de lo anterior, la equidad tributaria se considera un criterio sobre el cual se pondera la distribución de las cargas, así como de los beneficios. De igual manera la imposición de gravámenes entre los contribuyentes, de tal manera que se puedan evitar cargas excesivas o beneficios exagerados. Se considera que una carga es excesiva o un beneficio es exagerado, cuando no se pone en consideración la capacidad económica de los sujetos según la naturaleza y fines del impuesto en cuestión.

La Corte Constitucional de Colombia ha resaltado la importancia de la equidad vertical y de la equidad horizontal en tanto que criterios “para establecer la carga tributaria

teniendo en cuenta la capacidad de pago de los individuos” (Corte Constitucional, Sentencia C-734/02).

De acuerdo con la equidad horizontal, las personas que poseen una capacidad económica semejante, deben contribuir en la misma proporción. En cuanto a la equidad vertical, todas las personas que posean mayor capacidad económica deben contribuir en mayor medida (Musgrave, 1969).

En tal sentido, desde el principio de equidad se exige que se graven, de conformidad con la evaluación efectuada por el legislador, aquellos bienes o servicios en donde los usuarios tienen capacidad de soportar el impuesto, o aquellos que corresponden a sectores de la economía que el Estado pretende estimular. Por el contrario, se debe exonerar del deber tributario a aquellas personas o sociedades que debido a sus condiciones económicas no pueden asumir una carga insoportable y desproporcionada como consecuencia del pago de tal obligación legal.

De igual manera al delimitar el alcance del principio de equidad tributaria, en la Sentencia C-261 de 2002, se estableció que,

En el proceso de imposición de determinada carga tributaria se debe tener en cuenta de manera específica la situación en que se encuentran quienes están llamados a contribuir y su capacidad de pago, con lo cual adquieren connotación los conceptos de equidad horizontal y equidad vertical (p.12).

Sin embargo, el principio de equidad tributaria no se agota en la consideración efectiva de las diferencias reales que existen entre los potenciales sujetos obligados. En la sentencia C-1060A de 2001, la Corte expresó que la equidad impone el respeto no sólo por

las diferencias de ingreso y bienestar de los contribuyentes, sino también los mandatos de la Constitución en su conjunto, especialmente los principios derivados del Estado Social de Derecho como los criterios de justicia y equidad que establece límites al deber de contribuir, y tienden a concretar la justicia hacia la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del tributo.

Pese a lo anterior, en lo que se refiere a la equidad horizontal y vertical, la capacidad contributiva no puede ser el único principio a valorar en el sistema, ya que se requiere proteger otros valores y principios contemplados en la Constitución como son la protección de los derechos fundamentales al trabajo, y a la familia, protección a la libertad personal que implica el reconocimiento de un mínimo de recursos para la subsistencia personal y familiar y se considera la frontera a la presión fiscal individual, todo ello enmarcado en un Estado Social de Derecho.

Es importante recordar que en la sentencia C-643 de 2002 la Corte estableció que la equidad, eficiencia y progresividad tributaria hacen alusión al sistema en su conjunto y en su contexto, y no a un determinado tributo aisladamente considerado: “Estos principios constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y, como ha tenido oportunidad de precisarlo esta corporación, se predicen del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular” (p. 14).

En Colombia, las reformas tributarias se establecen de acuerdo a la necesidad del Estado de conseguir recursos en el plazo inmediato, lo que no pone en consideración la situación económica y los efectos económicos de implementar dicha reforma, dejando el análisis de la teoría económica y enfocándose en metas esperadas y no en resultados

efectivos; todo lo anterior genera el debate desde un sentido político, reflejando la influencia de los grupos de interés en el tema de los beneficios tributarios.

Así mismo, no hay claridad sobre si la reforma fue exitosa o si su efecto es contrario, incluso no se miden los costos sociales, económicos, legislativos, administrativos, políticos, de cumplimiento y la eficiencia tributaria.

El principio de eficiencia tributaria se adopta con el objetivo de evitar mayores distorsiones sobre los contribuyentes y minimizar los cambios en las decisiones de los mismos sobre todo cuando se trata de bienes y servicios con elasticidad mayor que 1, debido a que se produce efecto sustitución y el impuesto perdería eficiencia en cuanto al recaudo.

En este orden, la relación entre equidad y eficiencia no es tan visible dado que cuando el impuesto recae sobre un bien elástico genera un impacto mayor sobre el ingreso y el consumo tendrá que aplazarse debido a que hay pérdida de bienestar debido a la carga excesiva del impuesto.

2.2.2 Políticas fiscales y tributarias en Colombia

Se entiende por política fiscal, la disciplina que estudia la determinación del plan, el tiempo y el procedimiento a seguir, en la realización y obtención de los gastos públicos, lo que tiene como propósito determinar los gastos a realizarse (Subgerencia Cultural del Banco de la República, 2015).

La política fiscal, desde el punto de vista macroeconómico se componen de tres elementos: su postura frente al ciclo económico; la relación con la volatilidad macroeconómica y su sostenibilidad en el mediano y largo plazo. En este sentido, para

valorar una política fiscal, esta debe ser contra-cíclica, no ser fuente de volatilidad y ser sostenible en el tiempo. De acuerdo con Lozano (2011) “la política fiscal en Colombia ha sido históricamente pro-cíclica, consecuente con la condición de sostenibilidad de la deuda y su política discrecional ha reducido la volatilidad” (pp.79-80). La política fiscal se clasifica en: políticas expansionistas o políticas contraccionistas. En cuanto a la política fiscal expansionista su pretensión es ampliar los gastos públicos, o variar los impuestos, y la política fiscal contraccionista tiene su efecto contrario pues su objetivo es disminuir el gasto público, o aumentar los impuestos.

Colombia, atendiendo al comportamiento fiscal internacional, ha venido registrando avances importantes en los últimos años encaminados a ajustar las finanzas del Gobierno Nacional, especialmente en términos tributarios, tendientes también a mejorar la gestión de la deuda y la institucionalidad fiscal.

Según Lozano (2011) en la historia económica del país, se presentaron dos factores que fueron determinantes en el desempeño fiscal de Colombia, una de ellas y que sigue siendo constante en esta década, fueron las reformas que se adelantaron para aumentar los recaudos y evitar un crecimiento desbordado del gasto público. La segunda, las mejores condiciones internas y externas de la economía, que fueron la fuente de expansión del producto.

Hacia la mitad de la década 2010-2019, la caída del precio de las materias primas a mediados de 2014 fue un hecho que generó la culminación del ciclo expansivo de las economías emergentes de América Latina, debido particularmente a la caída abrupta de los precios del petróleo que generó dificultades en varios frentes de la economía colombiana y

por consiguiente afectaron las finanzas públicas, aspecto que demostró la limitación de la política fiscal en su papel estabilizador (Lozano, 2019).

El gobierno además de ser determinante en la estabilidad macroeconómica, debido a que de ella depende la sostenibilidad de sus finanzas, es un agente que influye sobre la actividad económica en todos los aspectos desde el gasto público y las políticas tributarias.

Frente a todo lo anterior, es posible determinar la relación entre las políticas fiscales y tributarias, que se establece teniendo en cuenta que el poder tributario es el medio constitucional por el cual se adopta una política fiscal para atender al cumplimiento de los deberes y derechos de la constitución política en lo que concierne a los principios tributarios establecido en la carta política.

El poder tributario, como facultad con la que cuenta el estado para crear o modificar los tributos, posee las siguientes características:

La primera es su materialización en un sujeto; la segunda característica es su permanencia ya que el poder tributario no desaparece mientras exista el estado; la tercera es que es irrenunciable, ya que el estado no puede inhibirse del mismo y por último, es indelegable puesto que el estado no puede delegar su mandato de recaudo (Prieto, 2015).

La organización tributaria de Colombia a comienzos del siglo XX era bastante reducida, ya que se basaba en los recaudos provenientes del comercio exterior, debido a que la economía interna era bastante reducida, aspecto que influyó en que el gobierno no se preocupara por la creación de nuevos impuestos (González y Calderón, 2002 citados por Díaz, Laverde & Gómez, 2011).

Pese a ello y ante la necesidad de modernizar el sistema tributario, se inició en el desarrollo del presente siglo la creación de las primeras reformas tributarias destinadas principalmente a gravar el consumo interno, como la renta. Derivada de esta transformación en la política tributaria, estas reformas modificaron la composición de los ingresos tributarios, entre otras cosas porque se llevaron a cabo 24 reformas tributarias, de las cuales 10 ocurrieron durante la primera mitad del siglo y 8 durante la última década. Si se tiene en cuenta el período 1905 - 2006, se realizaron 37 reformas, de las cuales 13 fueron al impuesto a la renta, 2 al IVA, 12 a la renta e IVA y 10 a otros tributos (Díaz, Laverde & Gómez, 2011).

2.2.3 Impuesto Nacional al Consumo

Se entiende como Impuesto Nacional al Consumo un mecanismo sustitutivo y/o complementario del impuesto sobre las ventas, para algunos bienes suntuarios, que se encontraban gravados con tarifas diferenciales como los carros y los servicios de telefonía móvil, en el que también se incluyó como hecho generador de este impuesto la prestación del servicio de restaurantes y bares (Corredor, 2015).

El Impuesto Nacional al Consumo, es un impuesto real e indirecto, es decir, que no consulta la capacidad del contribuyente, es de carácter monofásico, cobro bimestral, de cuantía fija (8%), que resulta de una relación entre el sujeto económico que será el consumidor final y el sujeto jurídico, que será el prestador del servicio o quien realice la venta, como impuesto indirecto recae sobre el consumo de bienes y servicios gravados, que

son trasladados al consumidor final en los precios, no se agota en un periodo de tiempo, porque ocurre de manera instantánea.

El INC grava la venta de algunos bienes corporales o la prestación de servicios y las tarifas que los rigen, los cuales están debidamente definidos en la ley, presentando modificaciones a través del tiempo.

El Impuesto Nacional al Consumo se crea con la ley 1607 de 2012, cuyo principal objetivo es facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y disminuir el alto nivel de evasión que se presenta en este sector. (Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2012).

A diferencia del impuesto sobre las ventas, el INC no genera impuestos descontables, y su base es el valor total del bien sin incluir el IVA, la justificación de este tipo de impuestos es gravar el consumo de bienes de lujo o bienes costosos considerados de consumo restringido.

Uno de los objetivos con el cual se impone el INC, es facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y disminuir el alto nivel de evasión que se presenta en restaurantes, bares, tabernas y demás establecimientos similares, promoviendo así la formalización de los negocios y la libre competencia. Con estas medidas claramente se ve la aplicación de la política fiscal, que no busca otra cosa que concretar el presupuesto del Estado, que gira alrededor de los gastos e ingresos públicos.

2.2.3 Evolución Histórica del marco legal del Impuesto Nacional al Consumo

El Impuesto Nacional al Consumo ha tenido la siguiente trayectoria:

- Constitución Política de Colombia (1991). Artículo 95 numeral 9
- Ley 1819 de 2006 en la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.
- Ley 1607 de 2012, Normas en materia tributaria. Artículos 71 - 83.
- Ley 1739 de 2014. Modificación del Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, y mecanismos de lucha contra la evasión y otras disposiciones. Artículo 51.
- Ley 1819 de 2016. Reforma tributaria estructural, mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y otras disposiciones. Artículos 200 - 206.
- Ley 1943 de 2018. Reforma tributaria estructural, normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general, y otras disposiciones. Artículo 20.
- Ley 2010 de 2019, Se crea la Ley de Financiamiento.

Desde la Constitución Política en su artículo 95, numeral 9, establece que es deber de los ciudadanos, “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad”, de acuerdo con este mandato constitucional se faculta al Estado realizar las transformaciones en términos tributarios que considere y que permitan cumplir con lo expuesto en la constitución.

La reforma de 2012 realizada al sistema tributario colombiano bajo la Ley 1607, tuvo como motivaciones principales: impulsar la creación de empleo y la reactivación económica. En Colombia desde el año 1990 se han venido reformando algunos puntos clave para que el recaudo de impuestos nacionales por parte del Gobierno sea mayor, para destinarlo al desarrollo del país (Palacio, 2015).

En la Ley 1607 de 2012, se dividieron los negocios dedicados al servicio de alimentos y bebidas entre aquellos que funcionaban bajo la modalidad de franquicias y aquellos que no. Los primeros, no se incluyeron como responsables del INC según lo establecido en el párrafo del artículo 79 de la Ley 1607, mientras que, los segundos se vieron obligados a convertirse en responsables del recaudo y pago del INC según lo estipulado en el artículo 71 de la Ley 1607. Esta división significó un incentivo para que este sector operara como franquicia, lo que logró un incremento notorio de evasión de impuestos con el fin de sobrevivir.

En la Ley 1739 de 2014, se realiza una modificación al Estatuto Tributario en la Ley 1607 de 2012, con el fin de proponer mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones como el impuesto a la riqueza.

Con respecto al impuesto nacional al consumo, esta misma ley en el artículo 51, hace una modificación al artículo 512-13 del Estatuto Tributario en donde se propone el régimen simplificado del impuesto nacional al consumo de restaurantes y bares. Al régimen simplificado del impuesto nacional al consumo de restaurantes y bares al que hace referencia el numeral 3 del artículo 512-1 de este Estatuto, pertenecen las personas naturales que en el año anterior hubieren obtenido ingresos brutos totales provenientes de la actividad inferiores a cuatro mil (4.000) UVT".

En 2015, La Comisión de Expertos para la Equidad y Competitividad Tributaria fue designada por el gobierno nacional para el análisis de la tributación en Colombia. Esta comisión recomendó una nueva reforma para eliminar brechas de desigualdad tributaria, mejorar la competitividad y aumentar los ingresos del Estado, dado el déficit generado por la baja en los precios del petróleo (Fedesarrollo, 2015). Estas recomendaciones se

tradujeron en las reformas al Estatuto Tributario (ET) que se promulgaron mediante la Ley 1819 de 2016.

En la reestructuración fiscal realizada en los años 2012 y 2016, se intenta responder a las condiciones socio políticas y también a la intención de fomentar la creación de empleo y la reactivación económica. Es por ello que se han adelantado propuestas que buscan apalancar las finanzas del estado.

En tal sentido, los cambios en materia de tributación involucraron al sector de alimentos y bebidas que, debido a la aparición del Impuesto Nacional al Consumo – INC –, complejizaron los impuestos sobre el consumo en Colombia, ya que se empieza a afectar el consumidor final del producto.

La Ley 1739 de 2014 con la cual se modifica el Estatuto Tributario y la Ley 1607 de 2012, además se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones.

De acuerdo con el Decreto 2243 del 2015, los artículos 512-1 numeral 2 y 512-8 hasta 512-1, se señala que con el INC estarían gravados todos los restaurantes, incluyendo cafeterías, autoservicios, panaderías, fruterías, heladerías y pastelerías, bares, tabernas y discotecas, siempre y cuando cumplan con las siguientes características:

- Establecimientos que no sean considerados franquicias.
- Que no hagan parte del servicio de alimentación que se ofrece al interior de instituciones educativas reconocidas por el Estado (artículo 476 del ET).

- Establecimientos que no se dediquen a prestar servicios de restaurante bajo la modalidad de catering, es decir, que no presten servicios de alimentación colectiva en la que se provea comida y bebida por cantidad en fiestas o eventos.
- Los alimentos y/o bebidas alcohólicas que preparen sean para el consumo del cliente final, y se vendan ya sea para consumir en el lugar de la venta o enviadas a domicilio.

A partir de esta reforma que propone que todos los establecimientos de bares y restaurantes sin discriminación del tipo de persona –sea natural o jurídica– que ejerce dicha actividad económica organizada o empresa de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 1607 del 2012, quedaran totalmente exonerados del recaudo y pago del IVA a partir de enero del 2013. En tanto que deberán recaudar el 8% del valor total del servicio a título de INC. Esta tarifa se aplicará al valor total del servicio, sin incluir el valor de las comidas o bebidas que sean servidas sin ningún tipo de transformación y que además sean bienes excluidos de IVA. En la base gravable para la aplicación del 8% se incluye el valor del cover o entrada en los casos en que esta exista, y se excluirán el valor de las propinas.

La Ley 1819 de 2016, modifica los artículos 200 a 213 de la reforma tributaria anterior Para el año 2016 se creó la ley 1819 como la Ley de Crecimiento Económico que modifica algunos de los artículos del estatuto tributario que hacen parte del impuesto nacional al consumo y también agrega nuevos artículos.

Entre los elementos que intervienen en el Impuesto Nacional al Consumo; el sujeto activo que es este caso es quien la ley faculta para recaudar y administrar el tributo, por otro lado el sujeto pasivo es la persona natural o jurídica quien debe cumplir la obligación de pagar los tributos, declarar, informar, conservar información y facturar.

La diferencia entre la aparición del Impuesto Nacional al Consumo en el 2012 con la división entre franquicias y no franquicias y la reforma tributaria del 2016, en la Ley 1819, hizo obligatorio que tanto los negocios que funcionen bajo modalidad de franquicia, como aquellos que operen de manera independiente, deberían recaudar y pagar el INC, afectando significativamente el crecimiento de las franquicias.

En cuanto a la Ley 1943 de 2018, el INC es aplicable para:

- El servicio de expendio de comidas y bebidas preparadas en restaurantes, cafeterías, autoservicios, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías para consumo en el lugar, para ser llevadas por el comprador o entregadas a domicilio,
- Los servicios de alimentación bajo contrato, incluyendo el servicio de catering, y el servicio de expendio de comidas y bebidas alcohólicas para consumo dentro de bares, tabernas y discotecas; según lo dispuesto en los artículos 426, 512-8, 512-9, 512-10, 512-11, 512-12 y 512-13 de este Estatuto.
- Este impuesto no es aplicable a las actividades de expendio de bebidas y comidas bajo franquicias.

La ley 2010 de 2019 que se conoce como la Ley de Financiamiento económico, incorpora algunas modificaciones en materia de IVA, con respecto al Impuesto Nacional al Consumo, en la tributación de renta de personas naturales, frente a los dividendos y participaciones, en el impuesto de normalización, en el impuesto sobre la renta, en la declaración de activos en el exterior, en el GMF y en algunos aspectos procedimentales relacionados con la normativa.

En el año 2019, materia de los requisitos para operar como no responsables del INC, durante el 2020 se tendrán que observar, básicamente, las mismas reglas que existieron durante el 2019.

2.2.4 Aplicación del Impuesto Nacional del Consumo desde los principios que rigen el sistema tributario

La búsqueda de recursos fiscales que ayuden a aliviar los saldos del déficit reiterativo del sector público, ha generado en las últimas décadas, la necesidad de llevar a cabo reformas tributarias, cada vez con mayor frecuencia, lo que hace que Colombia sea uno de los países con mayor variabilidad en los impuestos aplicados y por consiguiente el recaudo en el contexto latinoamericano.

En cuanto a las reformas tributarias en el siglo XXI según la revista Dinero (2015), Colombia ha necesitado de 12 reformas tributarias para aumentar su recaudo y reducir brechas de carácter social, económico y físico y así lograr equilibrio en las finanzas públicas en el corto y mediano plazo.

De acuerdo con los principios que rigen la tributación, sobre la definición de equidad en el contexto tributario, han sido varios los autores que han hecho su aporte, iniciando por la Corte Constitucional en cuya sentencia C-556/93, ha indicado que este principio consiste en que “quien tiene más, debe pagar más” (p.1).

También Upegui Mejía (2011) lo define como “el proceso de considerar la situación particular de ese grupo respecto a una de sus obligaciones tributarias” (p. 154) y Villarreal Arrieta, (2013) lo define como el “(...) principio que evite tratamientos diferenciados de la renta en función de su naturaleza u origen” (p. 443).

La equidad tributaria es un criterio en el que se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión. (Muñoz-Cárdenas, 2017)

El principio de eficiencia tributaria se adopta con el objetivo de evitar mayores distorsiones sobre los contribuyentes y minimizar los cambios en las decisiones de los mismos sobre todo cuando se trata de bienes y servicios con elasticidad mayor que 1, debido a que se produce efecto sustitución y el impuesto perdería eficiencia en cuanto al recaudo.

Con respecto al principio de Eficiencia, desde la Corte Constitucional hay un aspecto clave para que el IVA que indica que el legislador puede establecer medidas para incentivar el pago de los gravámenes, siempre y cuando no se beneficie al contribuyente moroso, dado que esto sería una medida que incentive la cultura de no pago y eventualmente sería una medida inequitativa. Con este principio, de nuevo la Comisión de Expertos da una valoración que tiende a gravar todos los bienes y servicios, en tanto que considera que la eficiencia, en términos de productividad, se ve disminuida por la cantidad de productos exentos de IVA, lo cual hace que este impuesto no impacte el PIB y por consiguiente pierda la cualidad de eficiencia.

La relación entre equidad y eficiencia no es tan tangible dado que cuando el impuesto recae sobre un bien elástico genera un impacto mayor sobre el ingreso y el consumo tendrá que aplazarse debido a que hay pérdida de bienestar debido a la carga excesiva del impuesto.

Otro aspecto a considerar se refiere a la progresividad tributaria y es ahí en donde el IVA no cumple con este propósito debido a ser un impuesto de carácter regresivo. La Corte Contexto 6 //2017 Constitucional es clara al decir que esto no hace al gravamen inconstitucional en tanto el sistema en general es progresivo, pero que el Estado debe dar todas las medidas y garantías, por medios de subvenciones y subsidios, ayudas para disminuir el gasto en exceso, tal como lo plantea Plazas Vega en su libro Consideraciones Generales Sobre el Impuesto al Valor Agregado citado por Buitrago y Uribe (2017).

La sencillez administrativa debe garantizar que el recaudo tributario sea muy superior a los costos de administración del impuesto. Los sistemas administrativos de los impuestos son algo complejos y la captura por parte de los contribuyentes de la administración tributaria conlleva altos niveles de evasión, eleva los costos de administración de los impuestos y reduce la transparencia del sistema.

Cuando los sistemas son sencillos de administrar, se hacen mucho más transparentes y, ello permite que el ciudadano acepte la tributación, de tal forma que cuando un partido político le prometa que va a reducir los impuestos el ciudadano sopesa que tipo de bienes o servicios que el sector público le provee, le van a ser reducidos, pues nada de lo que el sector público le provee es gratis.

Un sistema tributario es flexible en la medida en que se adapte al ciclo económico. El impuesto sobre los ingresos de las personas o de las empresas guarda una estrecha relación con el ciclo económico, por ejemplo, mientras que el impuesto predial es muy poco volátil respecto al ciclo económico. En la canasta de impuestos que maneja un sistema tributario, el grado de flexibilidad respecto al ciclo económico es importante, dado que el mismo debe

garantizarle al privado (empresas y familias) su complementariedad en las épocas de auge como de crisis.

CAPÍTULO III. Aspectos metodológicos

3.1. Tipo de investigación

El presente estudio se enmarca en una investigación documental descriptiva, desde un alcance interpretativo con el fin de reconocer la manera cómo se ha venido aplicando el Impuesto Nacional al Consumo en Colombia desde su aparición en el 2012.

Teniendo en cuenta que los impuestos son la forma establecida en todos los países para que los gobiernos puedan obtener recursos para llevar a cabo sus programas; estudiar la tributación y en este caso el Impuesto Nacional al Consumo requiere del reconocimiento de un conjunto de factores sociales que influyen en la implementación de las políticas tributarias y a la vez están condicionadas por las políticas fiscales.

Es por esto que analizar la evolución del Impuesto Nacional al Consumo desde una revisión documental desde su aparición en el 2012, permite reconstruir los aspectos que han caracterizado este impuesto desde los principios que rigen la tributación.

3.1.1 Diseño de la investigación

La información analizada con el fin de dar respuesta a la pregunta de investigación está constituida por las leyes, decretos y artículos relacionados con el impuesto nacional al consumo que han surgido entre los años 2012 y 2019.

Para dar respuesta a los objetivos específicos se realizó el siguiente proceso metodológico: Con respecto al primer objetivo: Identificar el surgimiento del impuesto al consumo desde los principios que rigen el sistema tributario cuyo alcance es descriptivo, se hace una revisión de la trayectoria del Impuesto Nacional al Consumo desde su aparición,

teniendo como referente, los principios tributarios sobre los cuales surgen todos los impuestos.

Para este ejercicio documental se consultaron fuentes secundarias de información tales como, bases de datos disponibles en portales web de organismos como la DIAN, el Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE), el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la CEPAL, el Banco Mundial, el Banco Interamericano para el Desarrollo (BID), la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), que poseen datos de las reformas tributarias y particularmente de las reformas que han tenido el INC.

CAPÍTULO IV: Análisis y discusión

4.1 El impuesto al consumo desde los principios que rigen el sistema tributario basados en Stiglitz

Volviendo a Stiglitz (2001) desde los principios ya mencionados en torno al sistema tributario, se pretende retomar el Impuesto Nacional al Consumo – INC-, dado que en su aplicación constituye para el comprador un costo deducible del impuesto sobre la renta como mayor valor del bien o servicio adquirido y no genera impuestos descontables en IVA, como es el caso del servicio de comidas y bebidas que corresponden al servicio de restaurantes.

Según el principio de eficiencia económica que genera el sistema tributario, la discusión siempre ha estado en el esfera política y económica en todos los países de América Latina, en donde los impuestos han venido en aumento, ya que si bien, su implementación le permite al Estado mantener la sostenibilidad del gasto público, también se reconoce que reducen la inversión que es el motor de crecimiento económico tanto a corto como a largo plazo, lo que repercute en otros aspectos de la economía como el empleo que para el caso del impuesto al consumo que se presenta a los restaurantes, la evidencia empírica es concluyente.

Sumado al principio de eficiencia, las discusiones sobre las reformas y los principios que rigen un sistema tributario, ponen en la balanza ambos principios en donde se reconoce que con la eficiencia es posible que se afecte la equidad.

Para el caso del INC la eficiencia puede tener dos caras, por un lado, es posible que le represente al estado un ingreso que aporte a evitar la volatilidad económica, pero a su vez puede reducir la inversión de quienes de manera indirecta son los responsables del impuesto, lo que permite reconocer que un aumento en el impuesto no garantiza una mayor inversión.

Recogiendo otras características del INC, como impuesto indirecto que pretende imponer mayores cargas a las personas, generando una desincentivación de los ingresos que son gravados y trae como consecuencia la reducción de los ingresos para invertir, así como la generación de otros efectos negativos en los niveles de ingresos futuros y por ende en el bienestar.

Dado que estos impuestos personales están siendo progresivos, como ha venido ocurriendo en Colombia, y tal como se expresa en el párrafo anterior afecta la generación de ingresos, de igual manera reduce el retorno de lo recaudado a otros servicios, entre ellos la educación, reduciendo la posibilidad de incrementar el capital humano.

En cuanto al principio de sencillez administrativa planteado por Stiglitz (2001), los continuos cambios en los que se ha visto el INC, producen inestabilidad para los contribuyentes ya que debido a la rapidez con que se producen, complejizan su interpretación y acentúan la inequidad especialmente con los pequeños contribuyentes que para el caso de los restaurantes, se evidencia en la informalidad de la economía y por consiguiente en el aumento de conductas evasivas ante la regulación del Estado.

Analizando el principio de justicia, es necesario tener en cuenta que el Impuesto Nacional al Consumo, concebido como impuesto indirecto, implica a dos sujetos bien

determinados: el sujeto económico, que será el consumidor final y el sujeto jurídico, que se identifica como el prestador del servicio o quien realice la venta, lo que hace que afecte los ingresos en doble dirección.

Según lo expresado por Galvis (2017.), el impuesto al consumo fue creado para los siguientes fines:

- Reducir la evasión de impuestos mediante el fortalecimiento de la administración tributaria y el aumento de las sanciones, aspecto que ya ha sido considerado en esta discusión y se puede reconocer que puede generar evasión del impuesto e incentivar la informalidad.

- Reducir la carga tributaria sobre la inversión disminuyendo paulatinamente la tasa del impuesto a la renta empresarial, retirando gradualmente el impuesto al patrimonio neto sobre las empresas y eliminando el IVA a la inversión.

- Aumentar la progresividad del impuesto a la renta personal gravando los dividendos y eliminando las exenciones regresivas.

- Ayudar al mejoramiento de las estrategias de producción, comercialización y tributación de estas organizaciones empresariales.

Al analizar el principio de eficiencia administrativa, algunas reformas tributarias en Colombia, en particular la que implica el INC, complejiza el trámite para que los contribuyentes salgan rápido de su obligación, lo que se traduce en una complicación del trámite que induce a la evasión y a la elusión, impactando directamente el ingreso, lo que ocasiona su disminución.

Para Steiner y Soto (1999) el principio de equidad de toda política tributaria se define desde una equidad vertical y la equidad horizontal. Según la equidad vertical, se asume que agentes similares deben tributar de manera similar y la equidad horizontal se refiere a que agentes diferentes deben tributar de manera diferente. Con respecto al INC, no se tiene en cuenta la equidad vertical pues de acuerdo con los diferentes niveles de ingreso se tributan montos similares.

4.2 Algunas Implicaciones fiscales y tributarias que ha tenido el Impuesto Nacional al Consumo a partir de las reformas tributarias expedidas desde el año 2012 hasta el 2019

La creación del INC se remite al año 2012 y se hace efectivo el 1° de enero de 2013 (Ley 1607 de 2012 mediante el artículo 71, adiciona el artículo 512-1 en el Estatuto Tributario se crea el Impuesto Nacional al Consumo, con vigencia del 1° de enero de 2013 - Decreto 0803 de 2013), este impuesto nace de la venta final o de la prestación de servicios de telefonía, servicios de bares, restaurantes o inmuebles resultados de una transacción con el consumidor final que está regulado por varios artículos que a su vez se actualizan en diferentes estatutos tributarios, y que varía el porcentaje del impuesto, dependiendo de su razón se encuentran tarifas gravables del 16%, 8% y 4% a los servicios y bienes aplicables.

De acuerdo con Concha, Ramírez y Acosta (2017, p.5) en el documento de la Cepal:

En la evolución de la estructura tributaria en Colombia entre 1985 y 2016 se ha respondido a distintos fines: estabilizar las finanzas públicas, sustitución de impuestos externos por internos, equidad, neutralidad, simplicidad, competitividad y financiar estrategias públicas (de derechos sociales, seguridad, infraestructura). Para

alcanzar estos objetivos las reformas han utilizado distintos mecanismos, con impactos sobre el monto recaudado, la evasión y la distribución del ingreso.

Con el fin de analizar la evolución de la reforma tributaria y el Impuesto Nacional al Consumo se distinguen tres períodos: 1985-1994, una década de reformas económicas y nueva constitución de 1991; posteriormente en 1995-2004, período de ajuste a la nueva institucionalidad seguida por años de crisis económica nacional y el incremento del IVA; y 2005-2014, años del auge primario con recuperación económica y estabilización fiscal.

A partir de la década del 2010 se inicia en Colombia un incremento en los impuestos derivados de la política fiscal imperante y de la política macroeconómica. Es por esto que estas constantes reformas tributarias y el afán del gobierno de aumentar los recaudos, plantearon la creación de nuevos impuestos, que en el presente estudio se centra en el impuesto nacional al consumo en bares, discotecas y restaurantes.

Siguiendo este orden cronológico, nace el Impuesto Nacional al Consumo con la ley 1607 de 2012, en donde una vez más se reforma el sistema tributario colombiano y se propone que algunas actividades que se encontraban gravadas con el impuesto sobre las ventas, pasaran a ser gravadas por el INC, porque aunque el IVA es un impuesto obligatorio, venía sufriendo altos niveles de evasión.

Según los datos suministrados por la Dian (2020), el recaudo anual por el INC hasta mayo del 2020, se ha comportado de la siguiente manera:

Tabla 1. Recaudo del INC

2013	1.257.209
2014	1.744.718

2015 (p)	1.824.553
2016 (p)	1.844.428
2017 (p)	2.107.892
2018 (p)	2.214.402
2019 (p)**	2.412.341
2020 (p)**	1.055.374

(p) Cifras preliminares

Fuente: Dian (2020)

Los datos anteriores indican que el INC de manera global (ya que no se cuenta con datos discriminados del impuesto en bares y restaurantes) permiten reconocer que efectivamente se ha tenido recaudo y se ha comportado de manera semejante durante estos 7 años de implementación de la reforma tributaria.

Sin embargo es necesario precisar que en el INC que se refiere al consumo de bares y restaurantes, la actividad gravada corresponde a la venta o la prestación del servicio al consumidor final, que para interés del presente estudio, se centra en el servicio de expendio de comidas y bebidas preparadas en restaurantes, cafeterías, autoservicios, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías para consumo en el lugar; para ser llevadas por el comprador o entregadas a domicilio; los servicios de alimentación bajo contrato, y el servicio de expendio de comidas y bebidas alcohólicas para consumo dentro de bares, tabernas y discotecas, según lo dispuesto en los artículos 512-8, 512-9, 512-10, 512- 11, 512-12 y 512-13 de este Estatuto (Congreso de la República de Colombia, 2012, pp. 252-259).

El INC fué concebido como impuesto indirecto, Vasco (2006) lo define como el impuesto que “se trasladan a otras personas debido a que el sujeto jurídico (repercutido) no es el mismo sujeto económico que debe soportar el pago del tributo” (p. 62).

Dadas las características del INC, como impuesto indirecto que no se causa en todas las fases del proceso de producción o comercialización sino que ocurre en la etapa final de bien o servicio impactando al consumidor final, se desplaza de ser un impuesto plurifásico para convertirse en un impuesto monofásico.

De acuerdo con lo anterior y mediante la Ley 1607 se sustituye el IVA por el INC en el impuesto a los bares y restaurantes y al ser gravados por un impuesto monofásico de última etapa, no es posible descontar los impuestos que se hayan generado en el proceso de producción o comercialización del bien que se pone a disposición del consumidor final, tal como lo establece de manera explícita el Estatuto Tributario, en su artículo 512- 1 inciso 9, de la siguiente forma: “el impuesto nacional al consumo no genera impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas (IVA)”.

Al unificar la siete tarifas del IVA con las que se contaba en el 2012 (0%, 1,6%, 10%, 16%, 20%, 25% y 35%) se unificaron en tres tarifas (0%, 5% y 16%), se evidencia una reducción del recaudo por IVA y surge el Impuesto al Consumo, ya que los bienes gravados con el 20%, 25% y 35% quedaron gravados con el 16% , con la pretensión de no impactar de manera significativa la canasta familiar (Osorio-Copete, 2016)

Pero todas las fases de producción y comercialización si se encuentran gravadas por el IVA que corresponde al 16% y solo la última fase está gravada por el INC que tiene una tarifa del 8%, lo que permitiría asumir que el cambio contenido en la Ley 1607 de 2012

permitió una reducción de las cargas fiscales al contribuyente, lo cual no se comporta siempre de esa manera.

Tal es el caso de los bares y restaurantes, que en la prestación del servicio requieren de muchas acciones gravadas por el IVA, generando altos costos en materia fiscal durante la etapa de producción y distribución del servicio que prestan, aumentando las dificultades para descontar los impuestos en la fase final, así esté propuesta en un 8%, generando desigualdades en el mismo sector ya que los bares y restaurantes que no requieren la adquisición previa de bienes y servicios gravados con el IVA, se ven beneficiados.

A partir de ese momento, el gobierno identifica una gran evasión de impuestos en sectores de servicios, ventas e inmuebles y motiva a la comisión tributaria para la creación de este impuesto con el fin de unificar cargas tributarias y disminuir en mayor medida la evasión de impuestos en diferentes sectores a los que acapara este impuesto definido por la ley y destaca que frente a esta creación se presentan modificaciones en el tiempo de acuerdo a los cambios tributarios y legales en el país.

Sin embargo y pese a que su implementación ha permitido el recaudo, tal como se presentó en la tabla anterior recogida de la Dian, la aplicación de este impuesto han incrementado una carga tributaria para los contribuyentes, pero también se ha generado una obligación a establecimientos que no eran formales a ser formalizados como un negocio o prestación de servicios constituido con todos los aspectos legales, lo que no solo impacta el aporte tributario si no que sube el nivel laboral formalizado en diferentes sectores, así mismo esta formalización permite disminuir las sanciones establecidas por la Dian frente al incumplimiento en la presentación de este impuesto.

Según Osorio-Copete (2016), entre el año 2000 y 2013 el desempleo disminuyó en 10 puntos porcentuales, y la tasa de informalidad se mantuvo en tasas superiores 150% de los que tenían empleo, aspecto alarmante que fue tenido en cuenta en la reforma tributaria.

Siguiendo estudios que hacen una descripción y caracterización de la informalidad laboral en Colombia, desde el momento en que se aprueba la reforma laboral del 2012, en donde uno de los propósitos fue promover la formalización laboral y empresarial, buscando disminuir la informalidad laboral mediante la reducción de los costos no salariales que el empleador asume.

La reforma tributaria entró en vigencia parcialmente en enero de 2013, y en su totalidad en 2014. Específicamente, las nuevas tarifas del impuesto de renta se reflejaron en los impuestos pagados en 2014, y la reducción de los costos no salariales se realizó de manera gradual, reduciéndose en 5 puntos porcentuales (pp) a mediados de 2013 y 8,5 pp adicionales en 2014.

Antes de la reforma tributaria la tasa de informalidad de las 13 principales áreas metropolitanas se había mantenido alrededor del 51%, sin embargo, desde diciembre de 2012 se acentuó la tendencia decreciente alcanzando en 2014 niveles inferiores al 49%. Al respecto, el Gobierno Nacional sostiene que la implementación de la reforma tributaria aceleró el crecimiento del empleo formal, atribuyendo este comportamiento a la entrada en vigencia de la reducción de los costos no salariales (Mejía y Parra, 2013).

De esta manera el gobierno por medio del recaudo fiscal busca generar progreso en la economía, y una distribución moderada de los impuestos en los diferentes sectores, con

el fin de que el estado pueda orientar sus esfuerzos hacia un desarrollo con un mayor control tributario, disminuyendo la tasa de evasión.

Desde la creación o imposición del impuesto al consumo, se han tratado varias reformas en varias administraciones con el fin de darle cabalidad y cumplimiento a su oportuno presentación y pago, de tal manera que se permita controlar los altos índices de evasión y elusión fiscal.

Con el impulso que se le da en esta última década a las reformas tributarias, decretos, circulares y otros, se pretende concientizar a los contribuyentes al cumplimiento de las diferentes obligaciones tributarias para mejorar el sistema de recaudo y control y formalizar todos estos establecimientos donde se prestan actividades de servicio y tener información necesaria sobre cada uno de ellos mejorando el tema de recaudo fiscal y así tener una mejor información sobre cada uno de los contribuyentes bajo los principios de equidad y eficiencia dentro del sistema de recaudo y control colombiano.

Para finalizar, todos estos años de lucha y control del impuesto al consumo, pasando por reformas tributarias y cada una de las actualizaciones emitidas por los entes encargados, a lo que se quiere es llegar es al pago oportuno y presentación de la obligación fiscal y aplicar cada una de las sanciones a los contribuyentes que realicen las acciones indebidas o hagan caso omiso a la presentación de la obligación y lograr un mayor control y fiscalización de cada uno de los contribuyentes.

Conclusiones y Recomendaciones

Los impuestos son considerados una fuente de sostenibilidad del Estado, ya que a través de su recaudo, se hacen inversiones en sectores como educación, salud, vivienda entre otros, Colombia, entre países comparables de América Latina, ha presentado un comportamiento singular en la relación que establece entre impuestos directos e indirectos, en el efecto redistributivo de la política fiscal en el impuesto sobre la renta personal y en el aporte tributario de los impuestos al gasto público; en el caso del impuesto al consumo fue creado con el objetivo de adelantar y facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y reducir los niveles de evasión que se presentan en el sector, con el fin de formalizar los negocios y el libre competencia entre los establecimientos de comercio con actividades similares.

Con el paso de los años las administraciones han tratado de promover e incentivar a los contribuyentes para que acaten y cumplan con las obligaciones tributarias para tener un mejor control de los establecimientos con actividades comerciales o de servicio, vinculándolos cada vez más con el tema de recaudo fiscal y sobre la información tributaria la cual deben cumplir y acogerse sin dejar de lado los principios como la equidad, la eficiencia y la progresividad con las cuales se rige el sistema de contribución en nuestro país.

En el tema de índices de recaudo y el cumplimiento de las obligaciones tributarias, se debe tener eficiente control y aplicar unas sanciones necesarias a los contribuyentes que no acaten el sistema de regulación nacional y que estén cometiendo acciones en contra de la

ley y hagan caso omiso a la norma; de esta manera se genera un mayor y mejor control y fiscalización del contribuyente.

Como recomendación general, se debe educar a los contribuyentes en todos los aspectos tributarios, para que tengan el suficiente conocimiento sobre sus obligaciones y la importancia de cumplirlas, que por medio de la educación desde los colegios y en su formación profesional en las universidades, se les de la suficiente información sobre la importancia de cumplir con todas sus obligaciones en los tiempos estimados, que tengan todos los conocimientos necesarios en materia de impuestos y que contribuyan día a día con el crecimiento y fortalecimiento de la cultura tributaria en nuestro país.

También generar campañas donde los contribuyentes y los consumidores exijan la factura, campañas donde se diseñen estrategias para promover el sistema de facturación, que contribuyan con el crecimiento económico y comercial de nuestro país y que podamos aportar cada uno nuestro granito de arena, desde conocimientos propios, colegios, universidades, empresas, y otros, y así ayudemos a una Colombia mejor.

En el análisis realizado durante el desarrollo del tema, donde Stiglitz hablo de los cinco principios fundamentales que rigen el sistema tributario, menciona que la equidad y la eficiencia son los objetivos económicos más importantes y más valorados dentro de la sociedad, que se debe procurar alcanzar simultáneamente el máximo de equidad y el máximo de eficiencia, pero que en la realidad para alcanzar uno se debe sacrificar el otro, porque no siempre es posible tener una igualdad en ambos, por lo tanto se debe procurar dentro de una sociedad involucrar en una gran proporción la oportunidad. En estudios al sistema tributario y sus reformas, se plantea satisfacer ambos objetivos, porque tanto la equidad como la eficiencia aplican en todos los temas económicos y se pueden alcanzar si

se aplican los principios de tributación mencionados por Stiglitz para obtener mejores resultados económicos dentro de la sociedad.

Con la obtención de resultados en el transcurso de los años, se ha visto una evolución en la infraestructura tributaria y fiscal de nuestro país, donde se ha tratado de responder a diferentes fines, tales como: la estabilización de las finanzas públicas, la sustitución de impuestos externos por impuestos internos que generen más recaudo dentro de nuestro país y una evolución del sistema tributario, mejoramiento de la equidad entre los contribuyentes teniendo un emparejamiento entre la equidad vertical y la equidad horizontal, neutralidad en la distribución y en el recaudo, y lograr así, una competitividad entre el sistema financiero nacional y otros sistemas financieros.

Por todos estos factores sumados al incremento de los impuestos en nuestro país, se han generado las constantes apariciones de reformas tributarias y el afán de nuestro gobierno por aumentar los recaudos y el planteamiento de creación de nuevos impuestos sumados a los ya conocidos e implementados en nuestra economía nacional.

Para terminar y de manera general, los impuestos son de mucha importancia dentro del sistema tributario de nuestro país y dentro de cualquier sistema tributario, hacen parte de la vida económica de todas las sociedades contemporáneas, cuya incidencia se ve reflejada por su impacto tanto en la eficiencia económica como en el bienestar general y así tratar de reducir las frecuentes faltas frente a la evasión y elusión fiscal.

Referencias Bibliográficas

Buitrago, J.S., Uribe, C. (2017) Análisis comparativo de los principios de equidad, eficiencia y progresividad tributaria en la composición y recaudo del impuesto al valor agregado en Colombia y Chile. *Contexto* 6, 93-100.

Camargo, D. (2005). *Evasión Fiscal: Un Problema a Resolver*. Bogotá, Colombia. Pp. 52-55.

Concha T., Ramírez J.C., Acosta O.L.(2017) Tributación en Colombia: Reformas, Evasión y equidad. *Serie Estudios y Perspectivas*. Cepal

Clavijo S. (2007). *Evolución de la tributación en Colombia y sus desafíos (1990 – 2006)*.

DIAN. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales Estatuto Tributario Colombiano (2016). *Impuesto Nacional al Consumo*. Editorial LEGIS, 19ª edición. Bogotá, Colombia.

Díaz, A., Laverde, H. y Gómez, J. J. (2011). Política tributaria y sus efectos sobre la distribución del ingreso en Colombia durante el siglo XX. *Revista CIFE*, 13 (19), 51-74.

DGPM (2012). CREE, Parafiscales y Empleo Formal: la Esencia de la Propuesta. *Technical Report* Volumen 4, Año1, Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

OCDE (2010). *Estadísticas tributarias en América Latina 1990 – 2010*.

Fajardo, M. Y., Vargas, G. F., & Gómez, C. A. (2018). Análisis de cumplimiento del impuesto al consumo en los restaurantes del municipio de -Florencia. *Face*, 18(2), 67 - 77.

Fuentes Quintana, E. (1986). Opciones fiscales de los años 80s. *Papeles de economía española*, N° 27, p. 194-277.

González, P. (1986). Imposición y eficiencia. En: Fuentes Quintana “Hacienda Pública”: principios y estructura de la imposición. Editorial Rufino García Blanco, Madrid.

González, F., & Calderón, V. (2002). Las Reformas Tributarias en Colombia durante el siglo XX. *Reformas Tributarias. Boletines de Divulgación*, 7 - 45.

Lozano, Luis Ignacio. (2011). Caracterización macro de la política fiscal en Colombia y postura frente a la crisis global (2008-2009). *Cuadernos de Economía*, 30 (54), 49-82.

Lozano, Luis Ignacio (comp.) (2019) La Política Fiscal y la estabilización macroeconómica en Colombia. *Ensayo sobre Política Económica* (90). Banco de la República

Muñoz-Cárdenas, M. (2017). Supuesta equidad tributaria de los impuestos de renta, IVA e ICA en Colombia. *Revista Inclusión & Desarrollo*, 5 (1), 113-118

Musgrave, R. (1969). *Teoría de la Hacienda Pública*. Aguilar, España.

Naveros, L. (2015). Javier Fernández: "Los impuestos son el precio que pagamos por la civilización". La Nueva España, 1.

Obregón González, J. M. (2017). Tasa y precio público: discusión acerca de las prestaciones patrimoniales públicas por la utilización de la infraestructura aeroportuaria. *Revista de Derecho Fiscal* (10), 71 - 84.

Rueda Mantilla, D. (2014). Implicaciones de la creación del impuesto nacional al consumo en los aspectos fiscales y penales. *Revista de Derecho Privado*, 51.

Slemrod, J. Y S. Yitzhaki S. (2000). "Tax Avoidance, Evasion, and Administration". NBER Working Paper No 7476).

Stiglitz, J. (2000). *La Economía del Sector Público*. Antoni Bosch (editor)

Upegui, J. C. (2011). Principios constitucionales del derecho tributario en Colombia y México. *Derecho Fiscal*, 5, 131-161.

Vasco Martínez, R. (2006). *El impuesto sobre las ventas –IVA: contabilización*. Medellín: Centro Interamericano Jurídico Financiero.

Villarreal, P. (2013). Una reforma fiscal para el siglo XXI. *Boletín de Estudios Económicos*, 68(210), 441-462.