

Supuesta equidad tributaria de los impuestos de renta, IVA e ICA en Colombia¹

(Supposed tax equity of income, VAT and ICA taxes in Colombia)

Encuentre este artículo en

<http://biblioteca.uniminuto.edu/ojs/index.php/IYD/issue/archive>

Para citar este artículo / To cite this article

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

María Isabel Muñoz Cárdenas²

mmunoz75@estudiantes.areandina.edu.co

Fundación Universitaria del Área Andina

Fecha de recepción: 20 de septiembre de 2017

Fecha de aceptación: 4 de noviembre de 2017

Resumen

El presente artículo se encarga de analizar el cumplimiento del principio constitucional de equidad, a partir de la estructura de los impuestos nacionales de renta e IVA y del impuesto distrital del ICA. Para su desarrollo, se ha realizado una revisión documental sobre la definición en el contexto tributario de dicho principio, y se exponen las problemáticas identificadas y los resultados de estudios elaborados previamente sobre este tema. Se extrajeron los aportes más relevantes y se identificaron las variables que deben ser tomadas en cuenta para corroborar el cumplimiento del principio de equidad en estos tres impuestos a partir de la perspectiva del contribuyente. Con este examen, se logró identificar que ninguno de los tres impuestos da cumplimiento a dicho principio. Las exenciones y los descuentos tributarios permiten la manipulación de la equidad vertical en el impuesto de renta. EL IVA, al ser un impuesto indirecto, no considera la situación específica de cada contribuyente, siendo inequitativo, y el ICA, al ser calculado a partir de los ingresos, deja a un lado, variables como el nivel de sacrificio, por lo que no es posible determinar la capacidad de pago del contribuyente.

Palabras clave: equidad tributaria, impuesto de renta, IVA, ICA, nivel de sacrificio, capacidad de contribución.

Abstract

This article is responsible for analyzing compliance with the Constitutional principle of equality, based on the structure of the national income and VAT taxes and the ICA district tax. For its development, a documentary review has been carried out on the definition in the tax context of said principle, the problems that have been identified and the results of studies previously prepared on this subject. The most relevant contributions were extracted and the variables that must be taken into account to affirm the compliance with the principle of equality in these three taxes from the perspective of the taxpayer were identified. With this examination, it can be identified that none of the three taxes complies with said principle. The tax exemptions and discounts allow the manipulation of vertical equity in the income tax. VAT being an indirect tax, not considering the specific situation of each taxpayer being inequitable and in the ICA, when calculating the income, it ceases to be a side, variables such as the level of sacrifice and it is not possible to determine the capacity of payment of the taxpayer.

Keywords: tax equity, income tax, VAT, level of sacrifice, contribution capacity.

¹ Clasificación JEL: H39, D63.

² Estudiante de Contaduría Pública de la Fundación Universitaria del Área Andina.

INTRODUCCIÓN

“Todos por un nuevo país: Paz, equidad y educación” (DPN, 2014), es el eslogan que abandera el *Plan Nacional de Desarrollo* del presidente Juan Manuel Santos para la vigencia 2014-2018. Con esa frase, es posible observar la importancia que tiene el principio de equidad para el Gobierno actual; sin embargo, en materia tributaria parece ser que su prioridad es otra.

Morley (2000), en su texto *Efectos del crecimiento y las reformas económicas sobre la distribución del ingreso en América Latina*, explicaba cómo la introducción y la expansión del impuesto al valor agregado habían desplazado la tributación por ingresos, convirtiéndola en un modelo de tributación por consumo. Efectivamente, con la reforma tributaria del año 2016, para solventar el déficit existente a causa de la caída del precio del petróleo, es claro que Colombia por razones como las recomendaciones de la OCDE y la competitividad comercial, entre otras, ha modificado el modelo principal de tributación con base en los ingresos y ha apostado por el modelo de tributación por consumo.

Muestra de ello es la disminución de la tarifa del impuesto de renta y el aumento de la tarifa del IVA; esto significó el traslado del alza más importante en los impuestos al consumidor final. Ariza (2012) indica que una de las limitaciones de los impuestos indirectos es que “(...) no es posible medir la situación fáctica en la que se encuentran los usuarios o consumidores” (p. 293), razón por la que no permiten identificar el nivel de sacrificio – que cuantifica a lo que se debe renunciar– o la capacidad de pago –ingresos y gastos tomados en conjunto–, lo que explica que, cuando se habla de impuestos indirectos como el IVA, los principios de equidad y progresividad parecen nulos.

Con el fin de estudiar la equidad en los tributos, el presente artículo toma los dos impuestos con mayor participación en el recaudo nacional según datos del año 2015: el impuesto de renta, con el 33,4 % y el IVA con el 23,9 %, del recaudo total (Cedetrabajo, 2016, p. 4). Adicionalmente, se toma el ICA por ser el impuesto que generó más recaudo para la ciudad de Bogotá en el año 2016, representando el 44 % (Alcaldía Mayor de Bogotá, 2017, p. 2). En este artículo se analiza la estructura de dichos impuestos a través de las definiciones y las variables que se considera, deben ser tomadas en cuenta para determinar el cumplimiento de dicho principio.

Para esta tarea, el artículo se ha dividido en cuatro secciones. En la primera se hace una contextualización sobre la definición del *principio de equidad* y se identifican las variables que se deben tomar en cuenta; en la segunda, se identifica el papel de dicho principio en el ámbito colombiano; en la tercera sección se analizan las variables elegidas en la estructura de cada impuesto y se referencian algunos estudios realizados previamente por otros autores, y, finalmente, se plantean las conclusiones.

DEFINICIÓN DEL PROBLEMA

La Constitución Política de Colombia (1991), ha establecido la equidad como principio que cualifica el sistema tributario nacional: “El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad” (Art. 363). Sin embargo, hablar de dicho principio en un país como Colombia, en el que el coeficiente de Gini³ registrado es de los más altos de América Latina (González y Corredor, 2016a, p. 175), parece irrazonable, razón por la que se hace necesario definir en qué consiste dicho principio en el tema tributario y su incidencia en la estructura de los impuestos tanto nacionales como locales, para, finalmente validar su cumplimiento y cuestionar su constitucionalidad.

METODOLOGÍA

Para el desarrollo de esta investigación, se ha realizado una revisión documental y se han elaborado fichas bibliográficas sobre la definición en el contexto tributario de *equidad*, tomando como referencia algunas sentencias de la Corte Constitucional y otros autores como Jorge González y Federico Corredor (2016), Pablo Villarreal (2013) Arrieta y Carolina Ariza Zapata (2012), con quienes se logran identificar las variables que deben ser tomadas en cuenta para afirmar el cumplimiento de dicho principio en estos tres impuestos, a partir de la perspectiva del contribuyente: nivel de sacrificio y capacidad de contribución. Posteriormente, se identifica la importancia del principio de equidad en Colombia, para lo cual se referencian autores como Víctor Mauricio Castañeda (2017). A continuación, se realiza el análisis de los impuestos elegidos y se referencian los estudios realizados por Jairo Alonso Bautista (2011) sobre el impuesto de renta, y Roberto Steiner y Alex Cañas (2013) para el impuesto del IVA, además de algunas sentencias de la Corte Constitucional; finalmente, se plantean algunas conclusiones.

³ Coeficiente de Gini: Mide el grado de desigualdad de la distribución del ingreso o de la riqueza de una región; toma valores de 0 a 1, en donde 0 es “todos tienen el mismo ingreso” y 1 “solo un individuo tiene todo el ingreso”.

RESULTADOS

Castañeda Rodríguez (2017) afirmaba, con base en su investigación *La equidad del sistema tributario y su relación con la moral tributaria: un estudio para América Latina*, que “la equidad horizontal del sistema impositivo es especialmente ponderada por los individuos a la hora de tomar una posición en relación con la evasión fiscal” (p. 149). Además, referenciando a Cummings et al. (2004), asegura que la percepción de la justicia en la relación Estado-sociedad por el contribuyente respecto a problemas políticos y sociales como la corrupción, disminuye el costo psicológico de la evasión (p. 133). Tomando en cuenta lo anterior y de acuerdo con el ámbito colombiano, es evidente que existe un problema con la aceptación de los impuestos ya que su cumplimiento no obedece a la contribución por y para el desarrollo económico y social del país, sino que tiene como motivación evitar las sanciones que impone el Estado a través de la DIAN, debido a que la percepción de equidad y retribución se ha desvirtuado principalmente por problemas sociales como la mencionada corrupción.

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). 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).

Sin embargo, dentro de la literatura fiscal también se encuentran dos dimensiones del principio de equidad, retomadas por diferentes autores; la *equidad horizontal* y la *vertical*; para efectos de este estudio es relevante definir las.

La equidad horizontal significa que agentes económicos similares deben tributar de igual manera; así, el impuesto debe ser igual para las personas que tienen el mismo ingreso. Y equidad vertical quiere decir que agentes económicos diferentes deben tributar de distinta manera. Así, cuando se tienen ingresos diferentes, los impuestos también deben serlo (González y Corredor, 2016, p. 188).

En concordancia con lo anterior, es posible observar que el concepto de equidad tiene una relación directa con una idea de *justicia* en la que, “todos paguen de acuerdo con su situación”. Para esto, se plantea que un impuesto es equitativo siempre y cuando se considere la

situación específica de cada contribuyente a través de variables como el *nivel de sacrificio* y la *capacidad de pago*, tomando los ingresos y los gastos en conjunto.

Considerar el nivel de sacrificio se hace necesario para garantizar la equidad tributaria ya que, en palabras de Bentham (1793), citado por González y Corredor (2016), el sacrificio de cada persona es distinto ya que para alguien adinerado, un impuesto del 10 % no representa renunciar al consumo de bienes necesarios, cómo lo puede ser para una persona con menos recursos.

En principio, la capacidad de contribución se determina tomando en cuenta los gastos y los ingresos en conjunto ya que, a pesar de que dos personas compartan un nivel de ingresos, sus necesidades y gastos pueden ser muy distintos; por ejemplo, al tener un hijo, su consumo no corresponde únicamente a satisfacer sus necesidades básicas, sino las de una persona adicional, lo que disminuye su capacidad de contribución.

De acuerdo con la liquidación del impuesto de renta, los costos y las deducciones permiten acercarse a la apreciación del nivel de tributación que tiene cada contribuyente; sin embargo, cuando se empieza a hablar de descuentos tributarios las cosas distan un poco de lo que la Constitución estableció con su principio de equidad.

A pesar de que, hasta la reforma del año 2012, la tarifa del impuesto de renta había aumentado, también se crearon nuevas exenciones y descuentos tributarios disminuyendo la eficiencia del recaudo (Bautista, 2011) y aumentando la brecha existente entre las tarifas nominales y efectivas.

Los descuentos tributarios se han creado con el fin de promover algún sector de la economía nacional; sin embargo, si se entra a revisar quienes acceden a estos, la lista se reduce por la sencilla razón de que solo los contribuyentes con capital disponible pueden invertir. A pesar de que ellos tienen un nivel de tributación alto, las inversiones en determinados proyectos o sectores disminuyen ese impuesto de forma considerable, cosa que no sucede con los contribuyentes de menos capital, acercando a los primeros al nivel de tributación de una empresa con menos capacidad de pago y eliminando la equidad vertical, según la cual las personas con ingresos diferentes deben tributar de forma diferente.

Al respecto de los impuestos indirectos, como el IVA, Carolina Ariza (2012) afirma que su carácter no es progresivo ni equitativo: “La existencia de impuestos indirectos implica automáticamente inequidad y neutralidad, puesto que este tipo de tributos no consulta el nivel de ingreso de los contribuyentes” (p. 292).

Por estas afirmaciones, se ha llegado a una serie de conclusiones a partir de las cuales se pretende garantizar el principio de progresividad y equidad, que se basan principalmente en la presunción de ingresos partiendo del nivel de consumo; sin embargo, cuando se analizan se concluye que no son válidas, ya que el consumo en algunos casos responde a la satisfacción de necesidades básicas que no deberían estar gravadas; además, consumos similares no implican necesariamente niveles de ingresos similares ni viceversa, ya que el consumo varía de una persona a otra.

En el impuesto del ICA, la base gravable está conformada por los ingresos obtenidos; en su liquidación, no interviene ningún tipo de deducción, razón por la que no es posible identificar la capacidad de pago de cada contribuyente, así que el principio de equidad vertical se observa únicamente a través de la proporcionalidad al aplicar la tarifa.

En el caso de la equidad horizontal, esta parece limitarse a ponderar la igualdad en la medida en que personas que se dedican a la misma actividad tributan a la misma tarifa, independientemente del nivel de sacrificio y los costos en los que pudieron incurrir para obtener sus ingresos.

CONCLUSIONES

El principio tributario de equidad, aunque tiene un alto nivel de incidencia en la aceptación y el cumplimiento de las obligaciones fiscales, no se aplica a los impuestos de renta, IVA e ICA.

Por su estructura, en el impuesto de renta, a pesar de que su liquidación permite validar la capacidad de contribución del individuo y tiene una tarifa progresiva,

los beneficios tributarios como las exenciones y los descuentos afectan su cumplimiento. La equidad vertical implicaría que personas con diferentes ingresos tributen de forma diferente; los beneficios tributarios del impuesto de renta permiten que las empresas con grandes ingresos disminuyan el monto que deben pagar, confiriéndole un carácter inequitativo.

En los impuestos indirectos como el IVA, por su naturaleza, no es posible identificar la capacidad de contribución ni el nivel de sacrificio del contribuyente, convirtiéndolos en impuestos inequitativos ya que, a pesar de tener tarifas diferenciales y bienes excluidos, se ha podido identificar que estas medidas no son suficientes, pues algunos estudios demuestran que los que salen beneficiados son los hogares con mayores ingresos.

El impuesto de industria y comercio, avisos y tableros para la ciudad de Bogotá, a pesar de ser directo, ya que considera únicamente los ingresos de los contribuyentes, es inequitativo, pues sus tarifas no son progresivas y se limitan a gravar con la misma tarifa a individuos que realizan la misma actividad, sin considerar las variables de equidad tributaria.

Finalmente, lograr una propuesta que garantice el principio de equidad de forma integral, como lo pretendía la Constitución Política (1991) al cualificar el sistema tributario nacional, no es una tarea sencilla. Un impuesto equitativo implica tomar en cuenta los ingresos y gastos en su conjunto para determinar la capacidad de contribución y el nivel de sacrificio. Tratar de identificar la situación específica de todas las personas que pagan impuestos directos e indirectos es una tarea imposible y que además implicaría definir un impuesto diferente para cada cual, que corresponda a sus necesidades de contribución y retribución [3](#)

Referencias bibliográficas

- Alcaldía Mayor de Bogotá. (1 de febrero de 2017). *Recaudo de impuestos en Bogotá alcanzó los \$7,88 billones en 2016*. Recuperado en julio 12 de 2017, de <http://www.bogota.gov.co/content/temas-de-ciudad/hacienda/recaudo-de-impuestos-en-bogota-alcanzo-los-7-billones-en-2016>
- Ariza, C. (Junio de 2012). La ductilidad de los principios constitucionales en materia tributaria. *Estudios de Derecho*, 69(153), 288-314. Recuperado de <https://search.proquest.com/openview/be04b01f52256d4e0a73006ed7521900/1.pdf?pq-origsite=gscholar&cbl=1806349>
- Bautista, J. A. (2011). Equidad o Inequidad tributaria: La distribución del impuesto de renta en Colombia 1990-2002. *Cuadernos de Contabilidad*, 12(30), 45-76. Recuperado de <http://revistas.javeriana.edu.co/index.php/cuacont/article/view/3110>
- Bentham, J. (1978). *Escritos Económicos*. Madrid: FCE.
- Castañeda, V. M. (Enero-marzo, 2017). La equidad del sistema tributario y su relación con la moral tributaria: Un estudio para América Latina. *Investigación Económica*, 76(299), 125-152. doi: <https://doi.org/10.1016/j.inveco.2017.02.002>
- Centro de Estudios de Trabajo –Cedetrabajo. (22 de enero de 2016). Análisis del recaudo tributario durante 2015. *Apunte Económico*, 7. Recuperado en julio 12 de 2017, de http://cedetrabajo.org/wp-content/uploads/2016/01/An%C3%A1lisis-recaudo-tributario_22ene16.pdf
- Corte Constitucional. (2 de diciembre de 1993). *Sentencia C-556/93: Vehículo de lujo-gravamen / Principio de equidad del tributo*. Arango, J. (M. P.). Recuperado de <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1993/C-556-93.htm>
- Corte Constitucional. (24 de mayo de 2000). *Sentencia C-597 de 2000: Poder de imposición del Congreso de la República - establecimiento de contribuciones fiscales y parafiscales*. Tafur A. (M. P.). Recuperado de <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2000/C-597-00.htm>
- Corte Constitucional. (9 de septiembre de 2003). *Sentencia C-776/03: Cosa juzgada constitucional - Configuración*. Cepeda, M. J. (M. P.). Recuperado en julio 2 de 2017, de <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/c-776-03.htm>
- Espitia, J. (Febrero, 2016). La propuesta de reforma tributaria estructural: Elementos para la discusión (II). *Semanario Virtual Corporación Viva la Ciudadanía*, 483. Recupardo de http://viva.org.co/cajavirtual/svc0483/pdfs/Articulo061_483.pdf
- González, J. I. y Corredor, F. (2016b). La reforma tributaria en Colombia no es estructural ni integral ni progresiva. *Revista de Economía Institucional*, 18(34), 173-200. Recuparado de <http://www.economiainstitutional.com/esp/vinculos/pdf/No34/jgonzalez34.pdf>
- Decreto 624 de 1989: Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. *Diario Oficial*, No. 38.756 de marzo 30 de 1989. Recuperado de http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html
- Departamento Nacional de Planeación –DPN. (2014). *Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018: "Todos por un nuevo país: Paz, equidad y educación"* (Tomos 1 y 2). Recuperado en julio 12 de 2017, de <https://www.dnp.gov.co/Plan-Nacional-de-Desarrollo/Paginas/Que-es-el-Plan-Nacional-de-Desarrollo.aspx>
- Morley, S. A. (2000). Efectos del crecimiento y las reformas económicas sobre la distribución del ingreso en América Latina. *Revista Cepal*, 71, 23-41. Recuperado de http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/12208/1/071023041_es.pdf
- Principios Tributarios: ¿Tema obsoleto? (28 de junio de 2006). *Portafolio*, Recuperado de <http://www.portafolio.co/economia/finanzas/principios-tributarios-tema-obsoleto-438046>
- República de Colombia. (1991). Constitución Política de Colombia. *Gaceta Constitucional* No. 116 de julio 20 de 1991. Recuperado de <http://www.secretariasenado.gov.co/index.php/constitucion-politica>
- Secretaría Distrital de Hacienda –SDH. (2017). *Industria y comercio*. Recuperado en julio 10 de 2017, de <http://www.shd.gov.co/shd/industria-y-comercio>
- Soler, R. (2015). *La progresividad en las reformas tributarias*. Madrid: Dykinson.
- Steiner, R. y Cañas, A. (2013). *Tributación y equidad en Colombia*. Bogotá, D. C.: CEDE.
- Superintendencia de Sociedades. (2001). *Concepto N° 220-5438 Causales de Vigilancia*. Recuperado en junio 29 de 2017, de https://www.supersociedades.gov.co/nuestra_entidad/normatividad/normatividad_conceptos_juridicos/1716.pdf
- Upegui, J. C. (2011). Principios constitucionales del derecho tributario en Colombia y México. *Derecho Fiscal*, 5, 131-161. Recuperado de <http://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/issue/view/293>

Villarreal, P. (2013). Una reforma fiscal para el siglo XXI. *Boletín de Estudios Económicos*, 68(210), 441-462. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4555076>
