



La carga fiscal en el contrato estatal

Guillermo Buenaventura Cruz

Título a obtener: Magister en Derecho Administrativo

Tutor

Diana Carolina Valencia Tello (Dra.)

Facultad de Jurisprudencia

Maestría en Derecho Administrativo

Universidad del Rosario

Bogotá D.C. Colombia

2022

Agradecimientos

A mi familia, por soportar tantas ausencias, especialmente a mis hijos para que mi ejemplo los impulse a buscar en el conocimiento, su propósito en la vida. A mi directora de tesis por su orientación. A los compañeros de estudio y trabajo que me impulsaron a emprender el desafío académico reflejado en las siguientes líneas. Finalmente, a la Universidad Colegio Mayor de Nuestra del Rosario por su formación.

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	7
CAPÍTULO I. ESTRUCTURA DEL ESTADO Y TEORÍA FISCAL	10
1.1. MODELO DE ORGANIZACIÓN	10
1.2. TEORÍA FISCAL	13
1.3. ESTRUCTURA TRIBUTARIA E IMPUESTOS NACIONALES	17
1.4. REFORMAS DEL SISTEMA TRIBUTARIO	24
1.5. TRANSFERENCIAS DE LA NACIÓN A LAS REGIONES	27
1.5.1. PROCESO DE DESCENTRALIZACIÓN FISCAL	28
1.6. IMPUESTOS TERRITORIALES	34
1.6.1. IMPUESTOS DEPARTAMENTALES	36
1.6.2. IMPUESTOS MUNICIPALES	39
1.7. DISPERSIÓN NORMATIVA	43
CAPÍTULO II. LA CREACIÓN Y REGLAMENTACIÓN DE LOS TRIBUTOS	44
TRIBUTOS	
2.1. CREACIÓN Y REGULACIÓN DE LOS TRIBUTOS	44
2.2. CONCEPTO DE TRIBUTO E IMPUESTO	45
2.3. CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS	48
2.4. FINALIDAD DE LOS TRIBUTOS	51
CAPÍTULO III. TRIBUTOS APLICABLES AL CONTRATO ESTATAL	56
3.1. IMPUESTO DE RENTA SOBRE EL CONTRATO ESTATAL	57
3.2. IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS	63
3.3. IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO	
3.4. ESTAMPILLAS	65
3.5. CONTRIBUCIÓN ESPECIAL	69
CAPÍTULO IV. LOS TRIBUTOS EN LA DETERMINACIÓN DEL VALOR DEL CONTRATO	71
4.1. DIFERENTES BASES GRAVABLES	71

4.2. CLASIFICACION DE ACTIVIDADES ECONOMICAS	72
4.3. TIPOLOGIA CONTRACTUAL	74
4.4. DETERMINACION DEL VALOR DEL CONTRATO	75
CAPÍTULO V INCIDENCIA DE LOS TRIBUTOS EN EL VALOR DE LOS CONTRATOS TÍPICOS DE LA ADMINISTRACIÓN	80
5.1. INCIDENCIA DE LOS TRIBUTOS EN EL CONTRATO DE SERVICIOS	80
5.2. INCIDENCIA DE LOS TRIBUTOS EN EL CONTRATO DE OBRA	90
5.3. INCIDENCIA DE LOS TRIBUTOS EN EL CONTRATO DE CONSULTORIA	96
CONCLUSIONES	98
BIBLIOGRAFÍA	100

Listado de Tablas

Tabla No. 1	16
Tabla No. 2	21
Tabla No. 3	49
Tabla No. 4	58
Tabla No. 5	62
Tabla No. 6	64
Tabla No. 7	68
Tabla No. 8	70
Tabla No. 9	83
Tabla No. 10	84
Tabla No. 11	88
Tabla No. 12	90
Tabla No. 13	92
Tabla No. 14	94
Tabla No. 15	95
Tabla No. 16	97

Abreviaturas

AIU Administración, Imprevistos, Utilidad

AMP Agencia Nacional de Contratación Pública Colombia Compra Eficiente

CIIU Clasificación Industrial Internacional Uniforme

CREE Impuesto de renta para la equidad

DIAN Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

DRI Fondo para la Inversión Rural

FINDETER Financiera de Desarrollo Territorial S.A.

FIS Fondo de Inversión Social

COEFICIENTE GINI Medida económica que sirve para calcular la desigualdad de ingresos que existe entre los ciudadanos de un territorio, normalmente de un país.

GMF Gravamen a los movimientos financieros

ICBF Instituto Colombiano de Bienestar Familiar

IGAC Instituto Geográfico Agustín Codazzi

IMAN Impuesto mínimo alternativo nacional

IMAS Impuesto mínimo alternativo simple

IVA Impuesto al Valor Agregado

MHCP Ministerio de Hacienda y Crédito Público

MUISCA Modelo Único de Ingresos, Servicio y Control Automatizado

NBI Necesidades Básicas Insatisfechas

OCDE Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

PIB Producto Interno Bruto

RUP Registro Único de Proponentes

RUT Registro Único Tributario

SECOPE Sistema Electrónico para la Contratación Pública

SENA Servicio Nacional de Aprendizaje

SGP Sistema General de Participaciones

UNSPSC Código Estándar de Productos y Servicios de Naciones Unidas

Introducción

Es a través del sistema tributario que todos los ciudadanos interactúan permanentemente con la estructura del estado, ya sea presentado una declaración tributaria o simplemente realizando la adquisición de un bien o servicio gravado.

La norma constitucional (1991. Art. 95. 9) dispone que los tributos constituyen un deber de los ciudadanos y que los recursos recaudados por el Estado a través del sistema tributario, se deben destinar al cumplimiento de sus fines esenciales, atendiendo prioritariamente las necesidades básicas insatisfechas de la población.

El Estado a través de una institución especializada, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, realiza todas las funciones necesarias para administrar el sistema tributario, entre ellas, recaudar, fiscalizar, liquidar, discutir, cobrar, devolver, sancionar, y las demás acciones necesarias para verificar el cumplimiento de obligaciones tributarias.

Sin embargo, el sistema tributario colombiano es complejo debido en parte al modelo de Estado unitario con descentralización administrativa y autonomía territorial implementado en Colombia desde la Constitución de 1991, el cual “(...) obliga a realizar interpretaciones sistemáticas de la Constitución que permitan la convivencia de normas que en principio parecerían contrapuestas.” (C-155/2016). Así, aunque el Congreso de la República tiene la competencia general para establecer las rentas nacionales (art. 150.11 C.N.), la estructura tributaria en Colombia asigna también impuestos a los niveles territoriales de la administración, causando que la legislación sea altamente compleja y en algunos casos anti-técnica, lo que genera altos niveles de evasión (CEECT, 2016a).

En materia contractual poco se ha investigado sobre la carga fiscal que tienen los contratos públicos y, muchas veces, tanto entidades como contratistas no tienen el debido cuidado sobre la carga tributaria para la prestación de bienes y servicios a las administraciones públicas, causando diversos inconvenientes administrativos y en algunos casos dificultades para mantener el equilibrio económico del contrato. Años de experiencia como contador en procesos contractuales en diversas entidades del orden nacional y territorial, han suscitado las reflexiones que aquí se presentan, las cuales buscan resaltar la importancia de la debida planeación tributaria en los contratos estatales.

En este orden de ideas, la presente Tesis de Maestría tiene por objetivo principal identificar los tributos que gravan el contrato estatal, teniendo en cuenta que los impuestos, tasas y contribuciones son establecidos por ley por el Congreso de la República, y este a su vez autoriza a ciertas entidades territoriales para establecer tributos sobre las actividades realizadas en su respectivo territorio.

Para esto, en el primer capítulo se realizará un análisis sobre la estructura del Estado desde la teoría fiscal, con la finalidad de estudiar las tensiones existentes entre la centralización y la descentralización territorial de la administración pública en materia tributaria. Luego, en el capítulo segundo será abordado puntualmente la creación y reglamentación de los tributos conforme nuestro ordenamiento jurídico.

En el tercer capítulo serán estudiados los tributos aplicables al contrato estatal, en donde se incluirán (i) el impuesto a la renta, (ii) el impuesto sobre las ventas, (iii) el impuesto de industria y comercio, (iv) estampillas y (v) contribución especial. Con esto se pretende verificar la gran carga tributaria que existe actualmente sobre la contratación pública.

En el cuarto capítulo será estudiada la importancia de la debida determinación del valor del contrato atendiendo la carga tributaria aplicable al mismo, conforme la jurisprudencia y la doctrina aplicable. Aquí es importante aclarar que los tipos contractuales presentados a lo largo de la tesis están directamente relacionados con la

clasificación de actividades económicas adoptada por la DIAN, la cual difiere de la clasificación acogida en las normas contractuales. Finalmente, en el quinto capítulo serán evaluadas las incidencias de los tributos en el valor de algunos contratos típicos de la administración, en especial, los contratos de prestación de servicios, de consultoría y obra pública.

A lo largo del texto, el lector podrá encontrar varias tablas analíticas, las cuales buscan dar mayor claridad sobre las características principales de cada tributo, así como información relevante para el estudio desarrollado. Con esto, la presente obra busca ser una tesis de consulta permanente para contratistas y administradores públicos que pretendan realizar una debida planeación tributaria sobre los contratos a su cargo.

De esta forma, en el presente trabajo se pretende identificar los rasgos esenciales de la estructura del sistema tributario colombiano, identificando las principales reformas adelantadas, el proceso de descentralización fiscal, la definición y clasificación de los tributos, los tributos del orden nacional y de las entidades territoriales, la forma en que se establecen y los propósitos de los mismos, para confrontar los fines del sistema tributario, con los de la contratación estatal, sobre la cual, se analizará, los procedimientos utilizados por las entidades públicas para determinar el valor del contrato y la incidencia que tienen los tributos en el cálculo de este valor, particularmente en los contratos de prestación de servicios, consultoría y obra pública.

Capítulo I.

Estructura del Estado y teoría fiscal

Abordar el tema de investigación exige contextualizar el modelo de Estado acogido en Colombia como república unitaria, descentralizada y con autonomía de las entidades territoriales. Particularmente, se procurará establecer el alcance y límite de competencias en materia fiscal, en la estructura del Estado Colombiano y como estas funciones han derivado en la expedición de un sin número de normas en materia tributaria que inciden notoriamente en el contrato estatal.

1.1. Modelo de organización

El artículo primero de la Constitución Política define: Colombia es un Estado social de derecho organizado en forma de República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales, democrática, participativa y pluralista, fundada en el respeto de la dignidad humana, en el trabajo y la solidaridad de las personas que la integran y en la prevalencia del interés general. (Subrayado fuera de texto). (Const.,1991, art. 1)

La anterior definición requiere reconocer en el marco de la organización del Estado Colombiano, el alcance del grado de descentralización y autonomía de las entidades territoriales, en el manejo de la política fiscal.

Teóricamente se habla de descentralización en toda sociedad donde el sector público está compuesto por varios niveles de gobierno (En Colombia, el nivel nacional, y en el orden territorial, los departamentos, los distritos, los municipios).

Pueden existir con respecto a la organización institucional estatal dos modelos en cierta medida antagónicos: la organización centralizada y el sistema descentralizado. Se presenta seguidamente la teoría expuesta sobre el particular por Trujillo Salazar (2008).

En la práctica ningún país ha adoptado uno de los modelos en forma totalmente pura y radical, toda vez que se pueden identificar dos variantes de estos modelos: el sistema político unitario y el federal.

El sistema unitario no corresponde a un Estado totalmente centralizado, como es el caso de Colombia, ni el régimen federal es un Estado descentralizado en su grado máximo, como sucede por ejemplo en México¹, dado que en ambas formas de organización estatal lo que se buscan es tanto la legitimidad democrática del poder, como la unidad política del propio Estado.

La diferencia entre los dos sistemas consiste en que en el federal la cláusula general de competencias reposa en las entidades territoriales y la ley define por excepción, las competencias del gobierno central, mientras que, en los sistemas unitarios y descentralizados, la cláusula general de competencias corresponde al gobierno central y solo en virtud de la subsidiariedad, estos retornan hacia las entidades territoriales.

En la ley de ordenamiento territorial (Ley 1454, 2011), párrafo 1º del artículo 28, se contempla que los municipios son titulares de las competencias no atribuidas a

¹ *CP Estados Unidos Mexicanos: Artículo 40. Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, Democrática, laica y federal, compuesta por Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, y por la Ciudad de México, unidos en una federación (Const.EUM.,1810. Art. 40)*

la nación o los departamentos, lo anterior se encuentra sujeto a la capacidad que tenga el municipio para asumirlas, de no ser así, solicitará la concurrencia de los departamentos o de la nación, circunstancia que ocurre en la mayoría de los casos teniendo en cuenta que la mayor parte de los ingresos tributarios los componen los impuestos nacionales de renta e IVA, como se presentara más en adelante, en el aparte de estructura tributaria.

De acuerdo con Dolores Rufián y Eduardo Palma (1991), los conceptos de unidad y centralización son diferentes. Mientras la unidad se refiere sólo a la igualdad de las leyes y derechos de los ciudadanos de un mismo Estado, permitiendo una desconcentración de funciones y competencias; la centralización hace referencia a que todas las decisiones del ámbito público competen al gobierno central. En decir, que un Estado puede ser unitario y estar fuertemente descentralizado.

Asimismo, los autores señalan que en un gobierno federal existen competencias centralizadas y, a su vez, cada uno de los Estados federados tiene autonomía política y cumple con la prestación de algunos servicios de acuerdo con los preceptos constitucionales.

Se puede concluir en consecuencia, que los Estados unitarios no se articulan de manera excluyente con formas de gobierno centralizadas y que Estados federales tampoco corresponden exclusivamente a gobiernos totalmente descentralizados.

De la convivencia de estas diferentes concepciones y formas de organización estatal, surge un problema legítimo de política fiscal, la necesidad de establecer una adecuada definición y coordinación de las funciones de gasto, recaudación y regulación entre los distintos niveles gubernamentales.

1.2. Teoría fiscal

Conforme con la teoría y desde un punto de vista de eficiencia económica, la asignación de funciones en materia fiscal debe hacerse teniendo en cuenta, de un lado, el tipo de impuesto, y del otro, el tipo de bien y servicio público que se provee. Así mismo, deben considerarse las externalidades e interrelaciones fiscales que los impuestos y bienes públicos generan.

De acuerdo con Musgrave las funciones del gobierno y el ámbito gubernamental que compete a cada una es el siguiente:

La conducción de las políticas fiscales y monetarias o función de estabilización, consiste en el control de la demanda agregada del país, la carga tributaria, la política monetaria, en forma tal que se estimule el crecimiento económico y a la vez se eviten tanto presiones inflacionarias como deficitarias en el ámbito fiscal. Teniendo en cuenta que esta función implica el manejo de indicadores y funciones macroeconómicas, la función de estabilización se considera debe estar en manos del gobierno central. (1959)

La función de distribución, implica que existen diferencias y grados de desarrollo local y regional lo cual incide en que unas entidades territoriales concentren en mayor o menor medida las actividades productivas generadoras de ingreso y en consecuencia el presupuesto nacional, nutrido por impuestos que gravan el ingreso o el consumo, se constituye, por lo general, en el instrumento más eficiente para redistribuir el ingreso tanto entre ciudadanos como entre regiones, siendo igualmente conveniente que esta función sea de competencia del nivel central.

Finalmente, la función de asignación: se refiere al suministro de bienes y servicios públicos y meritorios, es decir, aquellos que el sector privado produciría a

escalas inferiores a las que son socialmente deseables o a precios muy elevados que eliminarían del mercado a un segmento importante de la sociedad, como por ejemplo el acceso al servicio educativo. A diferencia de las dos anteriores esta función, deberá recaer sobre los gobiernos territoriales puesto que tiene como objetivo el uso eficiente de los recursos a partir, tanto de ciertas condiciones de ingresos locales, como de pautas determinadas sobre las preferencias de los consumidores a nivel local.

De la distribución de funciones expuestas anteriormente se puede concluir que, aunque la función de crear y administrar tributos que gravan el ingreso y el consumo, como el impuesto de renta y el IVA, los cuales afectan al conjunto de la población, deben corresponder al nivel central, se hace necesario que en cumplimiento de la función de distribución, parte de estos recursos se transfieran a los otros niveles de organización territorial para permitirles el cumplimiento del suministro de bienes y servicios meritorios. Lo anterior, teniendo en cuenta la desigualdad y diversidad presente en las distintas regiones que conforman la realidad nacional.

En materia del manejo de los bienes, la teoría tradicional sostiene que los bienes públicos que benefician a ciertos grupos de la población deben ser provistos por los gobiernos locales, buscando garantizar una relación directa entre los costos y los beneficios asociados a dichos bienes. Por ejemplo, la regulación del uso del suelo, así como el desarrollo de actividades industriales y comerciales.

En contraste, los bienes públicos de cobertura nacional, como la justicia y la defensa nacional, al igual que las políticas de estabilización económica y de redistribución del ingreso corresponden a la lista de funciones del gobierno central. Así mismo, cuando la provisión de bienes públicos locales causa externalidades, el gobierno central debe implementar programas de transferencias hacia los gobiernos locales para corregirlas.

Otro aspecto a tener en cuenta, en la administración de los impuestos, es que la misma debe asignarse entre los diferentes niveles de gobierno de acuerdo con la posibilidad de que se genere o no competencia fiscal.

Si un diferencial de tarifas causa movimientos de la base tributaria entre las comunidades, el impuesto debe ser entonces de carácter nacional. La teoría sugiere que cuando la base tributaria responde al diferencial de tarifas, los gobiernos locales deben imponer impuestos que reflejen el costo del bien público.

Este tipo de impuestos conocidos como “benefit taxes” llevan información sobre los diferentes niveles del bien público y sobre los costos asociados a ellos (Oates, 1999). Un ejemplo de este tipo de impuestos lo constituye el impuesto sobre vehículos, si el tributo es mayor al de un municipio cercano a la capital, los contribuyentes preferirán matricular el vehículo en el municipio vecino y no en el que residen.

Visto lo anterior, se podría concluir que el sistema fiscal colombiano se encuentra más cerca del modelo centralizado. Como se desarrollará más adelante se puede evidenciar que los gobiernos departamentales y municipales no tienen autonomía para establecer impuestos. Si bien el Congreso ha expedido leyes autorizadoras permitiendo la creación de tributos a entidades territoriales, como lo es el caso de las estampillas, estas se encuentran delimitadas en el destino, periodo o monto a recaudar. (C413, 1996)

Adicionalmente, en lo que concierne a la cesión de impuestos del orden nacional, el gobierno central determina que la participación de las entidades territoriales está sujeta a que los recursos deben destinarse a rubros de gasto determinados por Ley. Un elevado porcentaje del gasto local no resulta de decisiones autónomas, toda vez que gran parte de este, se financia con recursos provenientes de transferencias con destinación específica definidas por el gobierno nacional central.

De lo expuesto anteriormente se podría interpretar que existen unas tensiones importantes entre el estado unitario y la descentralización y autonomía de entidades territoriales, razón por la cual la Corte Constitucional al interpretar cada caso particular busca armonizar las normas que pueden presentar conflicto entre los diversos niveles de gobierno, como se muestra seguidamente:

La descentralización aparece, pues, como concepto genérico que comprende diversos grados de libertad en la toma de decisiones. Cuando ella se manifiesta, por ejemplo, en la gestión de intereses propios mediante autoridades también propias y en la expedición de normas ajustadas a la Constitución y la ley, nos encontramos frente a la autonomía. En el sentido concreto de la República unitaria que sigue siendo Colombia por virtud de la Carta de 1991, descentralización y autonomía se desenvuelven y son compatibles con una unidad de organización de la comunidad estatal de carácter político y con la presencia de una soberanía que reside en el pueblo. Ninguna pretende confundirse o rivalizar con la soberanía en el ámbito del Estado Unitario.

(C517, 1992)

Es decir, que nos encontramos frente una descentralización fiscal en lo que compete a la administración y reglamentación de los impuestos territoriales por parte de los entes territoriales y una autonomía condicionada a los límites definidos en la Constitución y la ley, toda vez que los tributos solo pueden ser creados por ley.

De los planteamientos anteriores, resulta conveniente revisar la estructura fiscal del Estado Colombiano, los impuestos correspondientes al orden central y descentralizado, para posteriormente ahondar en los que son aplicables al contrato estatal.

1.3 Estructura tributaria e impuestos nacionales

La estructura tributaria de Colombia asigna impuestos a los niveles territoriales de la administración: Nación, Departamentos, Municipios. (Las regiones y provincias aún están en proceso de organización). A nivel nacional podemos identificar entre los impuestos recaudados por el Gobierno Nacional a través de la DIAN, los impuestos directos y los indirectos. Los primeros corresponden al impuesto sobre la Renta y complementarios e impuesto al Patrimonio. Por otra parte, los impuestos indirectos son: el IVA, Gravamen arancelario, Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF), Timbre, Impuesto al Consumo e Impuesto sobre los combustibles.

Resulta pertinente distinguir la diferencia entre los impuestos directos e indirectos, teniendo en cuenta que estos afectan el ingreso de las personas y sociedades. Los primeros gravan la renta y la riqueza, como es el caso del impuesto de renta y patrimonio, y cumplen de alguna manera el principio de progresividad, toda vez que entre mayor sea la renta, mayor es el impuesto a cargo, mientras que los indirectos gravan el consumo de bienes y servicios y se recaudan a través de terceros, como es el caso del IVA y el GMF; estos últimos, no guardan el principio de progresividad, toda vez que no dependen del nivel de renta o de riqueza del contribuyente, sino que se calculan sobre el bien o servicio adquirido.

Sobre el tema de la progresividad en el sistema tributario colombiano, vale la pena recoger lo planteado en el documento diagnóstico acerca de esta situación por parte de la Comisión de Expertos para la Equidad y Competitividad Tributaria, (CEECT, 2016a) quienes señalan que nuestro sistema tributario se caracteriza por: apoyarse en una legislación altamente compleja (es difícil de comprender por parte de los contribuyentes y de fiscalizar por parte del ente encargado de administrarlo), contener muchos impuestos anti técnicos, y tener un alto nivel de evasión.

Respecto a los impuestos directos la Comisión señaló que, debido a la existencia de múltiples regímenes, la presencia de diversas exenciones y deducciones y el alto grado de evasión, no se cumplen con los principios de equidad horizontal y progresividad vertical. Además, el recaudo se concentra en unos pocos contribuyentes (los llamados Grandes Contribuyentes). Para entender las reflexiones anteriores, respecto de la estructura tributaria del estado colombiano resulta imperativo recurrir al análisis de cifras, no solo las que muestran los gravámenes que constituyen el mayor porcentaje de recaudo y que precisamente se refieren a los impuestos nacionales de renta e IVA, sino también a la comparación de estas cifras frente a los países del OCDE. Para efectos de lo anterior, se ha tomado como punto de referencia el documento “Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2020 – Colombia, de la cual se extrajo y complementó en la tabla No. 1.

Tabla No. 1 Estructura Tributaria en Colombia

Resumen estructura tributaria en Colombia	Ingresos tributarios en moneda nacional					Estructura tributaria en Colombia		
	Peso colombiano, millones					% del PIB		
	2017	%	2018	%	VARIACION	2017	2018	VARIACION
Impuestos sobre la renta, beneficios y ganancias de capital ¹ , de los cuales	57.615.236	33,0%	64.043.928	33,7%	6.428.692	6,30	6,50	+ 0.3
	-		-			-	-	-
• Ingresos personales, beneficios y ganancias	10.367.606		12.215.963		1.848.357	1,10	1,20	+ 0.1
• Renta y ganancias corporativas	44.970.528		48.529.320		3.558.792	4,90	5,00	+ 0.1
• Cotizaciones a la seguridad social	13.351.711	7,6%	18.192.049	9,6%	4.840.338	1,50	1,90	+ 0.4
• Impuestos sobre la propiedad	17.950.434	10,3%	15.265.472	8,0%	(2.684.962)	2,00	1,60	- 0.4
Impuestos sobre bienes y servicios, de los cuales	75.381.123	43,1%	81.408.789	42,8%	6.027.666	8,20	8,30	+ 0.1
	-		-			-	-	-
• Impuestos sobre el valor añadido (IVA)	50.619.849		55.879.110		5.259.261	5,50	5,70	+ 0.2
• Impuestos sobre bienes y servicios específicos	15.437.768		15.619.317		181.549	1,70	1,60	- 0.1
de los cuales	-		-			-	-	-
Impuestos indirectos	11.616.844		12.061.132		444.288	1,30	1,20	- 0.0
Derechos de aduana y de importación	3.820.924		3.558.185		(262.739)	0,40	0,40	- 0.1
Otros impuestos ²	10.437.259	6,0%	11.389.672	6,0%	952.413	1,10	1,20	+ 0.0
Total General	174.735.823	100,0%	190.299.911	100,0%	15.564.088	19,00	19,40	+ 0.5

Nota.¹ Los ingresos procedentes de los impuestos sobre la renta, los beneficios y las ganancias no pueden sumarse al total de los ingresos procedentes del impuesto sobre la renta de personas físicas y del impuesto de sociedades debido a ciertos ingresos que no pudieron asignarse a estas categorías. ²En la nota de este país, "otros impuestos" se calcula como el total de los impuestos menos los impuestos sobre la renta, los beneficios y las ganancias de capital, las cotizaciones a la seguridad social, los impuestos sobre la propiedad y los impuestos sobre los bienes y servicios. Incluye los impuestos aplicables a la masa salarial y a la mano de obra, y otros impuestos (según la definición de la Guía Interpretativa de la OCDE).

Fuente: Elaboración propia, con cifras del documento "Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2020-Colombia"

De la tabla No. 1, se puede inferir, la estructura tributaria colombiana se soporta en los impuestos nacionales de renta e IVA, toda vez que estos dos impuestos representan el 76,5% del total del ingreso tributario, de acuerdo a las cifras del año 2018, el 33,7% corresponde al impuesto de renta y el 42,8% al IVA y otros impuestos indirectos a bienes y servicios específicos.

La segunda conclusión, a la que se puede llegar en la comparación de las cifras anteriores, es que el ingreso por impuestos indirectos es superior al de los directos (42,8% frente al 33,7%), es decir, que la mayor parte de los ingresos se encuentra soportada en impuestos que no cumplen con el principio de progresividad.

Ahora bien, resulta pertinente conocer otras estructuras tributarias como la de los países del OCDE, para contrastarla con la presentada anteriormente, comparativo que se muestra en la Tabla No 2, del cual se puede concluir, el mayor porcentaje de los ingresos para los países del OCDE, también lo constituyen el impuesto de renta, el IVA y el que se aplica a otros bienes y servicios. Sin embargo, la proporción con respecto al total del ingreso es mayor el generado por el impuesto de renta que representa el 33%, frente al 32% que representa el IVA y otros impuestos sobre bienes y servicios.

Tabla No. 2 Comparativo estructura fiscal Colombia - OCDE

	RENTA PNA NATURAL	RENTA SOCIEDADES	APORTES SEG. SOCIAL	IMP SOBRE LA PROPIEDAD	IVA	IMP SOBRE BIENES Y SERVICIOS	OTROS IMPUESTOS
COLOMBIA	6,4%	25,5%	9,6%	8,0%	29,0%	13,0%	8,0%
OCDE	24%	9%	26%	6%	20%	12%	3%

Nota. Fuente: Elaboración propia, con cifras del documento "Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2020- Colombia

Así también, resulta notorio que mientras en Colombia el impuesto de renta de personas naturales solo representa el 6,4% del total del ingreso, mientras en los países del OCDE representa el 24%, situación inversa en relación al impuesto de renta de las sociedades, mientras en Colombia representa el 25,5%, en los países del OCDE es de apenas el 9%.

La regresividad en materia tributaria se constituye en un fenómeno en contra de uno de los principios del sistema tributario consagrado en la Constitución Política, el de la progresividad, el cual consiste en que el que tiene más debe tributar más, situación que teóricamente se consigue a través de un adecuado sistema de tributación, dando cumplimiento a la función de redistribución del ingreso que se plantea debe cumplir todo sistema impositivo. Así se manifiesta por parte de diferentes expertos sobre la materia.

El sistema tributario colombiano no satisface los principios constitucionales de justicia, equidad e igualdad, por la existencia de múltiples beneficios tributarios que llevan a que sectores de contribuyentes, de manera injustificada, no tributen o no lo hagan adecuadamente; situación que genera desequilibrios en la distribución de la carga tributaria y rompe el tratamiento igualitario que debe existir entre contribuyentes similares. (Zarama y Zarama, 2017a, p. XXXII)

Se puede en consecuencia concluir que el sistema tributario colombiano no está cumpliendo con la función redistributiva del ingreso, conforme el informe de expertos (CEEECT, 2016b). Aunque Colombia es uno de los países con mayores niveles de inequidad en la región y en el mundo, toda vez que el ingreso que concentra el 10% más rico es 11.1 veces más grande que el ingreso que recibe el 10% más pobre. En contraposición, esta relación es de 3 veces en los países europeos, 6 veces en Estados Unidos, 8.4 veces en Chile y 9.5 veces en México. El sistema tributario colombiano, en contraste con lo que sucede en los países de la OCDE, donde la desigualdad disminuye significativamente luego de tener en cuenta el efecto de los impuestos y las transferencias del Gobierno sobre el ingreso de las familias, como también acontece en algunos países de América Latina, como Brasil, Uruguay y Chile, donde la desigualdad de ingresos medida a través del coeficiente GINI, se reduce con los impuestos y las transferencias fiscales. Desafortunadamente, en Colombia este indicador permanece prácticamente inalterado.

Igualmente, el Consejo Privado de Competitividad, que agrupa a grandes grupos empresariales del país e incluye representación de la academia, manifiesta sobre el particular:

Los menores niveles de recaudo por concepto de impuestos directos en relación con los impuestos indirectos, atados a los problemas de focalización y eficiencia en la asignación del gasto público social, limitan la progresividad de la política fiscal y el rol que podría desempeñar la tributación como instrumento redistributivo (2019, p. 302)

El fenómeno de la regresividad del sistema tributario colombiano, se presenta en contravía de los principios contenidos en la Carta Política, como se evidencia en la jurisprudencia de la Corte Constitucional, que ha señalado que el principio de progresividad, en conjunto con los de equidad y eficiencia, “constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y (...) se predicen del sistema en

su conjunto y no de un impuesto en particular” (C-100, 2014.). Así mismo la Corte, en decisión reciente relativa a una reforma tributaria, ha reiterado el amplio margen de configuración en materia tributaria que tiene el Legislador y que: “el principio de progresividad no se debe analizar respecto de los impuestos vistos de manera individual, sino en el efecto general que las modificaciones normativas tienen en el sistema tributario en su conjunto” (C-571, 2019)

Este fenómeno ha sido estudiado profundamente en la acción pública de inconstitucionalidad contra la integralidad del Decreto 624 de 1989, por el cual se expide el Estatuto Tributario, junto con las leyes y decretos leyes que lo hayan modificado. Esta acción fue interpuesta por varios ciudadanos el 26 de mayo de 2020, donde se concluye:

Así las cosas, a manera de síntesis, en los cálculos realizados con las declaraciones de renta de las personas naturales y jurídicas se puede observar que no existen cambios sustanciales en el Coeficiente de GINI después de la política tributaria. Esto quiere decir que los niveles de desigualdad generados por las dinámicas y fallas de los mercados observados antes del pago de impuestos no se ven compensados por la aplicación de impuestos teóricamente concebidos para disminuir los niveles de desigualdad de una sociedad. Si la política tributaria en efecto redistribuyera el ingreso, veríamos una disminución significativa en el valor del Coeficiente de GINI después de impuestos. Ahora, como esto no está sucediendo, implica que el sistema tributario no está cumpliendo su mandato constitucional de progresividad, específicamente en cuanto al segundo elemento: el de contribuir a la redistribución del ingreso y la riqueza en la sociedad. (acción pública de inconstitucionalidad contra la integralidad del Decreto 624 de 1989, por el cual se expide el Estatuto Tributario, y las normas que lo modifican, 2020).

Desafortunadamente, la referida acción fue inadmitida por la Corte Constitucional mediante Auto 365 del 13 de agosto de 2020. Sin embargo, Teniendo en cuenta el actual contexto, a continuación, se referirán brevemente, las reformas tributarias, realizadas desde finales de los años 90, concernientes a los impuestos del orden nacional.

1.4. Reformas del sistema tributario

Conforme fue referido al inicio del trabajo, los impuestos del orden nacional representan la mayoría de los recaudos del Estado colombiano, donde se incluyen impuestos tan importantes como el impuesto a la renta, el IVA, el gravamen de los movimientos financieros, el impuesto al consumo, el impuesto nacional de gasolina y ACPM, el impuesto nacional al carbono, entre otros. Por ello, aquí será realizado un breve análisis de las principales reformas que han sucedido sobre los tributos más representativos del orden nacional.

En materia de impuesto a las ventas, existe un antecedente que rigió entre 1963 y 1983 (Restrepo, 2015, pág. 331) el cual consistía en un impuesto general a las ventas a nivel manufacturero, este se transformó, en impuesto al valor agregado IVA, mediante el decreto legislativo 3541 de 1983, en el cual se definió una tarifa general del 10%, tarifa que se ha modificado a través de varias reformas, la Ley 488 de 1998 había fijado la tarifa en 15%, pero después la reforma del 2000 (ley 633) aumentó la tarifa un punto porcentual llevándola a 16%.

Las siguientes reformas sobre el IVA incluirán tarifas diferenciales que harán el sistema de recaudo más complejo y difícil de administrar. Así, la Ley 788 de 2002 instituyó tarifas diferenciales del 2, 7, 10 y 20% para diferentes productos. La reforma del 2003 introdujo tarifas del 3% y 5% para la cerveza y los juegos de azar (ley 863 de 2003). Luego, teniendo en cuenta la complejidad del impuesto debido a las

diferentes tarifas creadas, La Ley 1607 de 2012 elimino esta diversidad de tarifas y las redujo a tres: 5%, 16% y 10% para bienes y servicios exentos.

La reforma de 2012 creó el impuesto nacional al consumo, el cual presenta las siguientes tarifas: 4 %, 8 % y 16 %. En las últimas reformas tributarias, buscando mejorar la racionalidad y eficiencia del sistema, la Ley 1819 de 2016 elevó la tarifa del IVA al 19% y se establecieron solo dos tarifas diferenciales, la general del 19% y otra del 5%. Sin embargo, otra ley que buscaba mejorar los mecanismos de financiamiento en el impuesto a las ventas y el impuesto al consumo, la Ley 1943 (2018a) solo introdujo cambios semánticos, respecto del impuesto a las ventas, y fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional en Sentencia C-481 de 2019. Casi en cada reforma se han incluido y excluido bienes de la base. Aunque en varias iniciativas de reforma, se ha pretendido gravar bienes de la canasta básica (frutas y verduras, huevos, leche, carnes), estas no han sido acogidas por el legislativo, por el enorme efecto económico y costo político que implicaría sobre las familias de menores ingresos.

En lo concerniente al impuesto de renta también ha sido modificado varias veces: las exenciones y sujetos obligados a declarar han sido revisados en diversas oportunidades, y las reformas de 2002 y 2003 crearon sobretasas sobre la tarifa. Incluso la reforma del 2012 creó el IMAN (Impuesto Mínimo Alternativo Nacional) y el IMAS (Impuesto Mínimo Alternativo Simple) como mecanismos para determinar el impuesto de renta a cargo de las personas naturales clasificadas como empleados. Esa misma reforma crea el CREE, un impuesto sobre la renta (susceptibles de crear patrimonio) de las empresas, con una tarifa del 8% (aunque en sus tres primeros años de vida la tarifa se incrementa en un punto adicional) destinado a financiar programas sociales específicos (SENA, ICBF y Salud). En la reforma del 2016, desaparece el CREE, se crea el régimen especial para las entidades sin ánimo de lucro y en la de 2018 (“Ley de Financiamiento”) se plantea la reducción gradual

de la tarifa de impuesto de renta para personas jurídicas, del 33% al 30%, lo que será realizado entre el año 2019 al 2022.

El GMF (Gravamen a los movimientos financieros) fue creado amparado en un decreto de emergencia económica para atender la crisis del sistema financiero de 1998. Inicialmente se fijó su tarifa en 2 por mil y se anunció como un impuesto transitorio. Un año después se amplía su permanencia con el fin de atender los gastos generados por la reconstrucción del Eje cafetero. La reforma del 2000 aumenta la tarifa a 3 por mil y la Reforma del 2003 la eleva a 4 por mil. Así un impuesto que fue planteado como transitorio, hasta el momento continua vigente luego de 23 años.

Este también es el caso del Impuesto al Patrimonio, pues fue introducido la Ley 78 de 1935, en su Art 21, donde se estableció un impuesto anual complementario y accesorio del impuesto sobre la renta, el cual fue modificado bajo un régimen de excepción mediante decreto legislativo 1838 de 2002 denominado “Impuesto para Preservar la Seguridad Democrática” con una tarifa del 1,2% sobre el patrimonio líquido. Luego, la Ley 863/2003 crea un impuesto temporal al patrimonio, con base gravable de patrimonio líquido superior a \$3.000 millones y una tarifa del 0.3%, que debería estar vigente solo por tres años. Sin embargo, en el 2006 se incrementa la tarifa a 1,2% para los siguientes cuatro años, teniendo en cuenta el patrimonio poseído a 1 de enero del 2007 cuyo valor fuera igual o superior a \$3.000 millones. La Ley 1430 (2010) fijó una tarifa de 2,4% para patrimonios líquidos iguales o superiores a \$3.000 millones e inferiores a \$5.000 millones y una tarifa de 4,8% para patrimonios líquidos superiores a \$5.000 millones. Mediante la ley 1739 de 2014, se implementó el impuesto a la riqueza que operó para patrimonios líquidos superiores a \$ 1.000 millones, con tarifa máxima del 1,5% y estuvo vigente de 2015 hasta 2018. Con la ley de financiamiento se dispuso la creación de un impuesto extraordinario así denominado por 3 años (2019-2021) a cargo de personas naturales, sucesiones ilíquidas y sociedades extranjeras que no tributan en el país y que poseen bienes en

Colombia. Este impuesto, no aplica a personas jurídicas colombianas, pues el hecho generador lo constituye la posesión de patrimonio líquido a enero 1 de 2019, cuyo valor sea igual o superior a \$5.000 millones de pesos, no se puede detraer de la base gravable las acciones en sociedades colombianas y la tarifa es del 1% por cada año; la cual no es deducible del impuesto de renta.

También resulta importante mencionar que la base tributaria de los declarantes del impuesto de renta, ha aumentado por una serie de acciones en gestión, entre las cuales se encuentra la utilización de sistemas digitales, como la plataforma MUISCA (Modelo Único de Ingresos, Servicio y Control Automatizado), permitiendo presentar la declaración de renta por medio digital y consultar los reportes de terceros a la DIAN.

1.5 Transferencias de la Nación a las Regiones

En materia de descentralización administrativa se conocen dos antecedentes, la creación de las Corporaciones Autónomas Regionales en la década de los años 50 como fue el caso de la creación de la CVC, Decreto Ley 3110 de 1954 y la expedición del estatuto orgánico de las entidades descentralizadas del orden nacional mediante Decreto 3130 de 1968, posteriormente en Colombia, al igual que una buena cantidad de países de la región se profundizó el proceso de descentralización política y económica a finales del siglo pasado (CEPAL, 2002), afectando tanto la estructura del gasto como la tributación. En el caso colombiano específicamente, la descentralización política y administrativa para las entidades territoriales empieza en 1986 con las primeras elecciones de alcaldes y el traspaso de competencias para otorgar mayor autonomía al territorio.

Sin embargo, es con la Carta Magna del 1991 que se da el inicio económico de dicho proceso, al garantizarse una serie de recursos para atender los servicios a cargo de las entidades territoriales y financiar adecuadamente su prestación, conforme los artículos 356 y siguientes de la Constitución. El reparto de estos recursos ha sido objeto de varias reformas constitucionales, como se evidencia con los Actos Legislativos 1/1993, 1/2001, 4/2007, 5/2011, entre otros. Esto permite verificar las dificultades del Estado colombiano para determinar el reparto adecuado de recursos entre la nación y las entidades territoriales. Por ello, aquí será analizado brevemente el proceso de descentralización fiscal, para después abordar los impuestos territoriales.

1.5.1 Proceso de descentralización fiscal

Tomando como punto de partida con la Constitución de 1886 el país vivió un período de fuerte centralismo que se extendió por buena parte del siglo XX. Los primeros procesos de descentralización en Colombia pueden ubicarse en 1968, pues en este año se crea el Acto Legislativo No 1, que reforma la Constitución Política de 1886. En especial en el artículo 182, que dispone un porcentaje de los Ingresos Ordinarios de la Nación para que se transfieran a los entes territoriales. Esto se ve reforzado por la Ley 46 de 1971 que reglamentó este artículo y fijó el esquema de funcionamiento de esta transferencia que llegó a conocerse como el Situado Fiscal.

En 1973 se determinó que el 13% de los Ingresos Ordinarios de la Nación fueran dirigidos hacia los Departamentos, Territorios Nacionales y Distrito Especial de Bogotá. Este monto aumentaría un punto porcentual anual hasta 1975. La ley determinaba que este porcentaje podría elevarse hasta el 25% pero en la práctica desde 1975 se mantuvo en 15%. Para su distribución regional se tenían en cuenta dos criterios: un 30% se asignaba de forma igualitaria entre todas las entidades territoriales favorecidas, el 70% se repartía en forma proporcional a la participación poblacional de cada región. Los recursos debían estar destinados a la financiación de la educación

primaria (74%) y al sector salud (26%). El Situado Fiscal era una transferencia condicional y sin contrapartida. (Ley 22, 1973)

Antes de la Constitución de 1991, una de las principales fuentes de recursos para los gobiernos regionales colombianos la brindaba la cesión del Impuesto a las Ventas (conocida desde 1984 como Transferencia del IVA). Esta fue establecida en la Ley 33 de 1968 y modificada por las leyes 46 de 1971 y 22 de 1973. Se determinó transferir el 10% de los recaudos por Impuesto a las Ventas. Este porcentaje aumentó un 10% cada año hasta alcanzar el 30% en 1970. Su asignación regional fue cambiando con las distintas reformas. La Ley 33/68 establecía que la mitad iría a los Departamentos y la otra mitad a los Municipios.

Después, la Ley 22/73 modificó esta situación asignando el 26% a los Departamentos y el 74% a los Municipios. Finalmente, la Ley 43/75 determinó que el 10% fuera a los Departamentos, el 74% a los Municipios y el 16% al Ministerio de Educación (para financiar la educación secundaria, que había sido nacionalizada). Los criterios de distribución eran semejantes a los establecidos para el Situado Fiscal: 30% se asignaba entre todas las entidades territoriales en partes iguales y el 70% se distribuía de acuerdo a la participación poblacional de la región. El monto asignado a los Municipios era de libre destinación mientras que el asignado a los Departamentos debía destinarse a financiar las Cajas de Previsión para el pago de prestaciones sociales. Sin embargo, sobre la distribución de los recursos a las entidades territoriales, Valencia-Tello y Karam de Chueiri (2014) afirman:

“(...) en 1979 el informe Wiesner-Bird mostraba que la nación, junto con sus entidades descentralizadas por servicios, acumulaba el 84,6% de los ingresos del estado, dejando a los departamentos, intendencias y comisarias con el 9,7% y a los municipios con el 5,7%. adicionalmente, la concentración de los recursos se evidenciaba claramente en el desarrollo de las principales ciudades del país (Bogotá, Medellín y Cali)”

Las diferentes reformas no alteraron el monto de las transferencias, hasta que en 1986 se presentó una modificación legal que hacía importantes cambios y que representó el inicio del proceso de descentralización territorial en Colombia, buscando fortalecer la presencia del estado en todo el territorio nacional. La Ley 12 de 1986 introdujo los siguientes cambios: (a) se estableció un incremento progresivo del monto a transferir pasando del 30% del recaudo del IVA en 1986 al 50% en 1992. (b) para el caso de los municipios se ordenó que el porcentaje fuera creciente: pasando de 25,8% en 1986 hasta llegar al 28,5% en 1992. (c) la fórmula de distribución se modificó a fin de que la mayoría de las transferencias llegara a los municipios con menos de 100.000 habitantes. (c) se introdujo el concepto de esfuerzo fiscal, medido por los recaudos del impuesto predial.

El proceso de descentralización administrativa, así como el fortalecimiento de mecanismos para la transferencia de recursos a las entidades territoriales continuó con la Constitución de 1991, pues esta introdujo diversas medidas que profundizarían el proceso de descentralización a nivel político y fiscal, entre ellos la elección popular de gobernadores (los alcaldes se elegían por votación popular desde 1986), la ampliación de las formas de participación popular y la modificación de los parámetros para el Situado Fiscal y las transferencias a los municipios. El nuevo esquema de transferencias fue reglamentado por la Ley 60 de 1993.

Así mismo el Situado Fiscal sufrió una serie de modificaciones, las más importantes fueron; el establecimiento de nuevos porcentajes para el monto de transferencias de este, ya que debían pasar de 23% de los ingresos corrientes de la Nación en 1994 a 23,5% en 1995 y 24,5% en 1996 en adelante. La base sobre la cual se aplica el porcentaje es el total de los ingresos corrientes de la Nación excluyendo los recursos del Fondo Nacional de Regalías y otros ingresos consagrados como exclusivos de la Nación. Al responder los ingresos corrientes al ciclo del producto, las finanzas de los entes territoriales, vía ingresos por transferencias, quedaban atadas al ciclo.

La Ley 60 de 1993 también modificó la distribución de los recursos del situado fiscal, el 15% debía ser dividido por partes iguales entre los departamentos, el Distrito Especial de Bogotá, los nuevos distritos de Cartagena, Barranquilla y Santa Marta. El 85% restante se dividía en proporción a la población actual y potencial por atender en las áreas de salud y educación, el esfuerzo fiscal, la eficiencia administrativa y la población con necesidades básicas insatisfechas.

Como se puede observar, la cesión del IVA que se hacía a finales de la década de los setenta y en los ochenta, fue reemplazada por la Participación de los Municipios en los Ingresos Corrientes de la Nación. Lo cual cambió los mecanismos para que el Gobierno Central realizara las transferencias a los diferentes entes territoriales. Los elementos centrales de la nueva transferencia fueron: primero el monto de la participación de los municipios, pues esta se fijó para 1993 en un 14%, con un crecimiento constante hasta el 2001, donde se situaría en 22%. (Ley 60, 1993a)

La distribución de este impuesto también cambió con la nueva Ley, ahora se asignaba un 5% a los municipios con menos de 50.000 habitantes. Así mismo, a los municipios ribereños del río Magdalena se les asignó un 1.5%. El resto de los recursos, 93.5%, se distribuyeron según la cantidad de personas en proporción por debajo del NBI (60%) y el nivel de pobreza monetaria del municipio (40%). El 22% del IVA era una proporción directa al número de habitantes. Esta distribución también premia los esfuerzos de cada municipio, de tal manera que se premiaba la eficiencia fiscal con un 6%, la administrativa con otro 6% y las mejoras en la calidad de vida del municipio con otro 6%. La Ley 60 de 1993 también estableció que los recursos del IVA debían ser 30% en educación, 25% a salud, 20% a programas de Agua potable y saneamiento básico, 5% a Recreación y el 20% restante era de libre inversión (Ley 60, 1993b)

Los Fondos de Cofinanciación: Fondo de Inversión Social (FIS), Fondo para la Inversión Rural (DRI) y Fondo para la Infraestructura Rural y Urbana, fueron reglamentados mediante el Decreto Ley 2132 de 1992.

Estos derivaron de los programas de desarrollo rural que el Gobierno Nacional tenía en los años setenta (Ley 4, 1973). Se trataba de un programa de transferencias a los municipios para financiar inversiones. Estos giros tenían naturaleza complementaria, ya que requerían para su desembolso del aporte de recursos por parte de la entidad territorial. Los municipios contaban además con apoyo técnico de los diferentes Ministerios. Los Fondos fueron unificados en 1997 y pasaron a ser administrados por FINDETER, convirtiéndose en programas de créditos blandos.

La crisis fiscal de finales del siglo pasado condujo a un replanteamiento del Sistema de Transferencias del país. Las transferencias territoriales se llevaban casi la mitad de los Ingresos Corrientes de la Nación y eran bastante inflexibles al ser fijados por norma constitucional. Un nuevo Sistema fue adoptado en el 2001 y se le conoce como el Sistema General de Participaciones (SGP), el cual rige hasta hoy. El nuevo esquema fue establecido por la Ley 715 de 2001 y modificado por Ley 1176 de 2007. Esta nueva Ley modificó todos los aspectos de las transferencias del gobierno central a las regiones, desde el monto que se transfería hasta su distribución.

La Ley 715 de 2001 estableció que el monto inicial que se transferiría a los entes territoriales no podría ser inferior al valor que venían recibiendo al momento de ser expedida la ley por concepto de Situado Fiscal, además se debía sumar la Participación en los Ingresos Corrientes de la Nación y las transferencias complementarias (en la practica el monto no podía ser inferior a \$10.962 billones). De acuerdo al régimen de transición adoptado el monto debía crecer de acuerdo a la inflación más 2 puntos porcentuales reales hasta el 2005, e inflación más 2.5% real hasta el 2008.

Sin embargo, en el Acto Legislativo de 2007 y la Ley 1176 de 2007 modificaron la situación, estableciendo un crecimiento real del SGP del 4% en 2008 y 2009, de 3.5% en 2010 y de 3% entre 2011 y 2016. Además, se determinó que hasta 2016 se aumentarían unos puntos reales adicionales de crecimiento destinados a educación. Así mismo, la distribución sectorial cambió, inicialmente el 4% de los recursos debían ser transferido a los Resguardos Indígenas (0.52%), Municipios con límites al Río Magdalena (0.08%), Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales (FONPET) (2.9%) y a Municipios y Distritos con programas de alimentación escolar (0.5%).

El 96% restante debe ser distribuido en 4 sectores, de la siguiente manera: Educación, el 58.5% de los recursos, este se distribuye entre departamentos, municipios y distritos de acuerdo a la población atendida, la población por atender y un indicador de pobreza.

El segundo componente es salud, y le corresponde 24.5% del monto transferido, el tercer componente es la provisión de agua potable y Saneamiento Básico, esto cuenta con una participación del 5.4%. De estos el 85% va Distritos y Municipios y el 15% Departamentos y Distrito Capital. Las variables tenidas en cuenta para su distribución son: déficit de cobertura, población atendida, esfuerzo para ampliar la cobertura, nivel de pobreza y cumplimiento de criterios de eficiencia fiscal y administrativa.

Por último, se plantea un propósito general, al cual se le asigna el 11.6% y se asigna según la población, la pobreza relativa, la eficiencia fiscal y la eficiencia administrativa.

1.6. Impuestos Territoriales

Como se anotó en la parte inicial de este documento en el aparte de teoría fiscal, los Gobiernos territoriales requieren de fuentes de financiamiento para llevar a cabo las funciones y competencias asignadas por ley. En consecuencia, para tener un control efectivo de su propio gasto, dichos gobiernos necesitan controlar sus propios ingresos, entendiendo por control, la capacidad de afectar sus ingresos mediante sus elecciones públicas. Estas reflejarán cálculos económicos y políticos. Los impuestos locales se constituyen en una de las principales fuentes de financiamiento, especialmente para las grandes ciudades que concentran la mayor parte de la población, así como de la actividad económica.

La existencia de un sistema tributario local se fundamenta en que, primero induce una mejor actitud hacia la tributación, en la medida que los gastos financiados con los tributos locales, resuelven necesidades más cercanas a los ciudadanos (bienes públicos locales). Segundo, sus costos de administración deberían ser menores que si se recaudaran nacionalmente, reduciendo de esta forma, la dependencia del presupuesto nacional.

En teoría la asignación de ingresos tributarios locales debería ser proporcional a las funciones asignadas a estas administraciones, pues se espera que una administración local tenga autonomía en sus ingresos, es decir que una porción considerable de sus entradas venga de sus propias fuentes. Entre más grande sea la capacidad de recaudo de los gobiernos locales, más fuertes y autónomos serán esos gobiernos. Por lo tanto, se necesita de un sistema tributario que permita que esto ocurra.

Para lograr este cometido, los impuestos deben estar bien definidos geográficamente, con una base relativamente inmóvil y uniformemente distribuida. El gobierno local a través de sus cuerpos colegiados debería tener cierta discrecionalidad

para determinar las tasas y se esperaría que el sistema tributario no fuese muy complicado ni muy fragmentado para evitar altos costos de recaudo y administración.

Así mismo, los gobiernos territoriales pueden derivar ingresos de la tributación local por las siguientes vías: Recaudando impuestos directamente, imponiendo un recargo decidido localmente sobre los impuestos recaudados por otros niveles de gobierno, y recibiendo una participación fija de los impuestos nacionales recaudados en su jurisdicción. En la práctica la asignación real entre impuestos nacionales y territoriales resulta no tanto de la aplicación de principios normativos sino de una negociación política dentro de una situación histórica particular que resulta en decisiones que muchas veces se mantienen en el tiempo.

Como se referirá en el aparte pertinente, en Colombia, los gobiernos territoriales no pueden establecer impuestos de forma autónoma, pues solo el Congreso tiene la facultad de legislar bajo el modelo de Estado unitario. Sin embargo, la reglamentación de un impuesto creado por el Congreso de la República si puede ser asignada a las Asambleas Departamentales y a los Concejos Municipales y Distritales, siempre que así lo autorice la ley expresamente. Es decir, estos órganos colegiados pueden en algunos casos reglamentar los elementos constitutivos del impuesto (los sujetos, bases y tarifas), dentro de ciertos límites o pautas fijadas por el Congreso en la ley. Esto genera que la normatividad entre una entidad territorial y otra sobre un mismo impuesto pueda variar. En otros casos, como el impuesto a la cerveza el Congreso define completamente todos los elementos del impuesto. Además, el Congreso les da una asignación específica a algunos impuestos, aumentando la inflexibilidad para la autoridad regional.

De esta manera en Colombia, existen 13 impuestos departamentales, 20 municipales y una diversidad de contribuciones y estampillas (MHCP, 2015). Pese a este amplio abanico, el recaudo se concentra en unos pocos impuestos: Industria y

Comercio, Predial Unificado y Registro, Consumo de Licores y Cerveza, Impuesto a los Cigarrillos e Impuesto de vehículos para los Departamentos. Solo se cuenta con dos impuestos directos: el Predial Unificado y el Impuesto de Vehículos, el resto de los impuestos son indirectos.

Resulta pertinente aclarar que el impuesto territorial sobretasa a la gasolina motor extra y corriente, creada mediante la ley 488 de 1998, es de competencia tanto de los municipios como de los departamentos.

Mientras los Municipios recaudan principalmente impuestos relacionados con la propiedad, la actividad económica y el consumo de combustibles, los Departamentos se financian con impuestos al consumo de cerveza, licores y cigarrillos e impuestos sobre los vehículos.

1.6.1 Impuestos Departamentales

Seguidamente se realizará una breve referencia a los principales impuestos departamentales, teniendo en cuenta que la mayoría de ellos no resultan aplicables al contrato estatal, pero evidentemente repercuten indirectamente sobre el precio de los bienes y servicios requeridos por las entidades públicas y se constituyen en una de sus principales fuentes de financiación. Los principales impuestos departamentales son:

- Impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas
- Impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado
- Impuesto al consumo de licores, vinos aperitivos y similares.
- Impuesto de degüello de ganado mayor
- Impuesto de loterías foráneas y sobre premios de loterías

- Impuesto de registro
- Impuesto sobre vehículos automotores
- Sobretasa a la gasolina y al ACPM

El Impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas está reglamentado por la Ley 223 de 1995. El impuesto se causa en el momento que el productor entrega estos bienes en fábrica, para los productos nacionales, o en el momento en que se introducen al país, para los productos extranjeros. La exportación de estos bienes no causa impuesto. El precio de venta al detallista es la base del impuesto. Las tarifas son de 48% para cervezas y sifones y 20% para mezclas y refajos. El Impuesto al consumo de licores, vinos aperitivos y similares se comporta similar anterior, pues este también se causa en el momento en que el productor nacional los entrega para su distribución o en que el importador los introduce al país. Su base gravable es el número de grados de alcohol del bien; entre 0 y 2,5 no se grava, de 2,5 a 35 el impuesto es de \$297 y más de 35 el impuesto es de 487 pesos. Este impuesto tiene destinación específica a los servicios de salud. Los principales problemas que enfrenta este impuesto es el contrabando, la falsificación y adulteración del producto.

Por otro lado, está el Impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco, con este, en teoría, se castiga la externalidad negativa que el consumo de estos bienes tiene sobre la salud de la población. Desde el punto de vista tributario, la baja elasticidad precio de la demanda de estos productos lo hacen ideales para ser gravados. En Colombia, este impuesto es una mezcla de un impuesto específico y un impuesto ad-valorem (ad-valorem, además de un porcentaje se cobra un valor sobre el precio de venta). La ley 1393 de 2010, que rige hasta hoy, estableció una sobretasa de 10% sobre el precio de venta al público y una tarifa de \$570 pesos por cajetilla de 20 unidades que se ajusta cada año con la inflación y de \$36 pesos por gramo de tabaco en otros derivados. Uno

de los principales problemas que deben enfrentar las autoridades tributarias es el alto contrabando de este producto.

Impuesto de registro es un gravamen reglamentado por la Ley 223 de 1995, que afecta todos los actos, documentos o contratos que deben registrarse ante las cámaras de comercio y en las oficinas de instrumentos públicos. Las Asambleas Departamentales fijan las tarifas siguiendo los siguientes criterios: contratos o negocios jurídicos que deban registrarse en las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos entre el 0,5% y el 1% de la cuantía. Los que son registrados en Cámaras de Comercio tienen un gravamen de 0,3% al 0,7%. Y los documentos que no tienen cuantía son gravados entre dos a cuatro salarios diarios legales. Este último impuesto es especialmente importante en Departamentos con grandes ciudades. Resulta pertinente anotar que el impuesto de registro no aplica al contrato estatal, toda vez que el mismo no se registra en las cámaras de comercio, estas entidades se encargan de llevar el registro único de proponentes, para personas naturales y jurídicas que deseen contratar con entidades estatales, así mismo registran la información mensual remitida por las entidades estatales sobre contratos que le han sido adjudicados al proponente, tenga en ejecución o estén ejecutados, incluyendo las multas y sanciones en firme relacionadas con su conducta y la debida ejecución de los contratos a su cargo.

Los impuestos al transporte particular se dividen en dos; Impuesto sobre vehículos automotores, el cual grava la propiedad de los vehículos matriculados en el Departamento o en el Distrito Capital. De acuerdo a los datos del RUNT a diciembre de 2016 existían en el país 12'909.738 vehículos registrados de los cuales el 56,16% son motocicletas (2017). La base de este impuesto es el avalúo del vehículo, el cual es determinado por el Ministerio de Transporte. Las tasas y avalúos más altos corresponden a modelos más recientes. El avalúo refleja la depreciación del vehículo y no tiene en cuenta factores como el consumo de combustible, las emisiones de CO₂, el kilometraje o el peso.

El otro impuesto de este tipo es la Sobretasa a la gasolina y al ACPM, el cual le impone un impuesto al consumo de gasolina motor extra o corriente o de ACPM. El responsable es el distribuidor mayorista del combustible. La base gravable es el valor de referencia de venta al público del galón certificado mensualmente por el Ministerio de Minas y Energía. La tarifa departamental es del 6.5% para la gasolina y del 6% para el ACPM.

En los últimos años se ha presentado una caída en la participación de los recaudos por Licores, Cigarrillos y Gasolina, en consecuencia, estos ingresos se han venido compensados por un aumento de los recaudos por estampillas. De estas últimas, las que mayores recursos generan son las Estampillas Pro-Desarrollo, Pro-Electrificación Rural, Pro-Ancianos, Pro-Universidad, Pro-Hospital y Pro-Cultura. Esto quiere decir que el recaudo de impuesto a nivel departamental se acumula principalmente en cuatro tipos de impuestos.

Respecto de la participación en los impuestos departamentales se puede evidenciar que la mitad del recaudo se concentra en los departamentos: Antioquia, Cundinamarca, Valle del Cauca, Santander y Atlántico. Este resultado es consecuente con los datos del DANE para estos mismos cinco departamentos que para el año 2016 representan el 40,8% del PIB y el 37,9% de la población (Alcaldía de Bogotá, 2017). En conclusión, el recaudo tributario departamental se concentra en pocos impuestos y en pocos departamentos.

1.6.2 Impuestos Municipales

Igualmente se realizará una breve referencia de los principales tributos municipales teniendo en cuenta que, para el objeto del presente estudio, el que resulta gravando el contrato estatal es el impuesto de industria y comercio, así como la

contribución sobre contratos de obra pública. Así, los Principales tributos municipales son:

- Impuesto Predial Unificado
- Impuesto de Industria y Comercio, avisos y tableros
- Sobretasa a la gasolina
- Impuesto de delineación
- Impuesto de espectáculos públicos
- Impuesto de alumbrado público
- Impuesto de circulación y tránsito.
- Contribución sobre contratos de obra pública.

El Impuesto Predial Unificado fue creado por la Ley 48/1887 y se consolidó como impuesto municipal a partir del año 1951. Después, la Ley 14/1983 reguló diversos aspectos relativos a la formación y actualización del catastro especialmente ordenar el reajuste del avalúo catastral y autorizar a los contribuyentes el uso del autoevalúo de los inmuebles. La Ley 44/1992 reformó nuevamente este gravamen, fusionándose con tres tributos (el de parques y arborización, el de estratificación socioeconómica y la sobretasa de levantamiento catastral), para convertirlo en el Impuesto Predial Unificado. Su base gravable es el avalúo catastral del predio, que es determinado por las autoridades catastrales del nivel nacional; el Instituto Geográfico Agustín Codazzi (IGAC) para la mayor parte de los municipios del país, y cuatro catastros independientes en las ciudades de Bogotá, Medellín y Cali, y el Departamento de Antioquia.

Los cuatro catastros especiales se rigen bajo las normas expedidas por el IGAC, este define las metodologías a aplicar para determinar el catastro físico y económico. Para el avalúo, que no debe ser inferior al 60% del valor comercial se toman por separado suelo y construcción, pero para el impuesto importa el valor global. Los

predios se deben actualizar por lo menos cada cinco años, lo cual es el principal problema de este tributo, especialmente de los predios rurales que cuentan con información desactualizada. Así, la gestión de los municipios para el recaudo de este tributo se encuentra condicionada a la gestión del IGAC desde el nivel nacional.

Las tarifas las puede establecer el Concejo municipal o distrital entre el 0 y el 16 por mil. La Ley 44 de 1990 establece que la fijación de la tarifa debe ser progresiva y diferenciada, así se debe tener en cuenta los estratos socioeconómicos y los usos del suelo urbano. El área ha sido también usada como un criterio de fijación de la tarifa. Para los terrenos urbanizables no urbanizados y a los urbanizados no edificados la tarifa puede ampliarse hasta el 33 por mil, solamente para el caso de Bogotá D.C.

A nivel municipal también se encuentra el Impuesto de Industria y Comercio que de acuerdo a lo definido en el artículo 195 del Decreto Ley 1333 de 1986, grava todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedad de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos, con excepción de la base gravable especial para el sector financiero. Las tasas varían de acuerdo a la actividad económica, desde el 2 hasta el 10 por mil.

Además, según la Ley 14 de 1983, los concejos municipales podrán fijar las tarifas para cada una de las actividades gravadas dentro de los siguientes límites; del dos al siete por mil para actividades industriales. Para actividades comerciales y/o de servicios de dos a diez por mil. Las actividades financieras son gravadas de 5 por mil. Y para Bogotá, las tarifas pueden oscilar entre el 2 al 30 por mil, esto siguiendo lo reglamentado por el Decreto 1421 de 1991.

Los impuestos a Industria y Comercio tienen un complemento, el Impuesto de avisos y tableros. Este tributo grava la colocación de vallas, avisos y tableros en la vía pública, lugares públicos o privados que sean visibles desde el espacio público y la colocación de avisos en cualquier clase de vehículos. Deben pagarlo los contribuyentes de Industria y Comercio que coloquen los avisos. Su base gravable es la liquidación del impuesto de Industria y Comercio y su tarifa es del 15%. (Decreto No. 1421, 1993)

Por otro lado, está la sobre tasa a la gasolina, la cual el impone un impuesto al consumo de gasolina motor corriente y extra. Su base y responsables son los mismos del impuesto departamental. Pero la tarifa difiere: para los municipios y distritos es del 18,5% y para el Distrito capital del 25%.

Los impuestos sobre la gestión urbana son los siguientes: Impuesto de Delineación Urbana, el cual grava la construcción, ampliación o modificación de inmuebles y el de plusvalía, este último, grava la valorización que alcanzan los bienes inmuebles por el desarrollo de obras, o actuaciones urbanísticas, el primero fue establecido mediante decreto ley No 1333 de 1986 y el segundo mediante la ley 388 de 1997.

Impuesto de Alumbrado Público, fue creado en Ley 97 de 1913 y como su nombre lo indica grava el servicio de alumbrado público. Su tarifa se encuentra estratificada. También se destaca el Impuesto a los espectáculos públicos, que se determina sobre las boletas de entrada y tiene una la tarifa del 10%. (Ley 1493 de 2011)

Por último, los contratos de obra pública y concesiones de obra, se gravan cuando estos son suscritos, por el valor total del contrato, a una tasa del 5%. Inicialmente, este tributo se conoció como impuesto de guerra, toda vez que su recaudo se destina a los Fondos de Seguridad y Convivencia de las entidades contratantes. (Ley 1106 de 2006)

1.7. Dispersión Normativa

Aunado a las numerosas exenciones, diferentes bases gravables respecto de los impuestos nacionales, así como la existencia de un régimen tributario especial, la proliferación de impuestos a nivel departamental y municipal y diversos problemas en su diseño y operatividad afectan la eficiencia y competitividad económica, complican la administración tributaria y como se analizará más adelante encarecen los bienes y servicios adquiridos por el Estado.

En la actualidad hay 13 tributos departamentales vigentes, 20 municipales y se cuenta con por lo menos 24 gravámenes y contribuciones que no tienen soporte legal. Sin contabilizar dentro de estos, las cerca de 60 estampillas que existen con distintas variantes regionales (CEECT, 2016c, pg 42.)

La multiplicidad de impuestos implica sobrecostos económicos para las empresas, lo que afecta su eficiencia y competitividad o en su defecto, se trasladan al costo de los bienes y servicios que adquiere el Estado para el cumplimiento de sus fines. Existen casos en los que sobre una misma actividad económica pueden recaer múltiples impuestos locales a lo que además se suma la elevada carga tributaria a nivel nacional que ya recae sobre diversas actividades económicas.

El procedimiento tributario y sancionatorio en materia de tributos territoriales, debe realizarse conforme a lo dispuesto en el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, es decir conforme a los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional. Sin embargo, estos procedimientos generan dificultades para la mayor parte de los municipios, teniendo en cuenta la diversidad respecto del nivel de sus ingresos y población. En consecuencia, existen importantes limitaciones administrativas, para el debido recaudo de los impuestos territoriales, circunstancia que eleva aún más los costos de transacción asociados al cumplimiento de los impuestos en el ámbito local.

Según la resolución No 2160 de 2019 de la Contaduría General de la Nación de un total de 1.101 municipios con que cuenta Colombia, 1.005 se consideran pequeños municipios.

Capítulo II.

La creación y reglamentación de los tributos

2.1. Creación y reglamentación de los tributos

La norma Constitucional dispone que no puede existir tributo sin ley (Const. 1991, art. 287, 300.4 y 313.4), es así que, para la creación de cualquier tributo, este debe contar con el trámite y aprobación del Congreso de la República o la expedición de la respectiva norma autorizadora.

El artículo 338 de la Constitución política dispone que, en tiempo de paz, el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos municipales y distritales, podrán imponer contribuciones fiscales y parafiscales; entendiéndose el término contribuciones como tributos. (1991)

Frente a las normas citadas, cabe precisar el alcance de los términos de la descentralización y autonomía en materia tributaria de las entidades territoriales. Sobre este último aspecto es claro que las entidades territoriales carecen de autonomía fiscal, es decir, no pueden expedir normas para crear tributos, sin embargo, si pueden determinar los elementos del tributo, definido en una ley autorizadora. Sobre el particular, se ha pronunciado la Corte Constitucional:

Conforme a lo anterior, estima la Corte que la regla general en virtud de lo dispuesto por el artículo 338 superior, es que la ley que crea una determinada

contribución debe definir directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. Pero ello no obsta para que, dentro de una sana interpretación de las normas constitucionales, sean las entidades territoriales las que, con base en los tributos creados por la Ley, puedan a través de las ordenanzas departamentales y los acuerdos municipales o distritales, a través de sus corporaciones, fijar los elementos de la contribución respectiva, o sea, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, así como las tarifas de las mismas. (C-227, 2002)

Así, en lo que respecta a la creación de tributos del orden nacional, solo el Congreso se encuentra facultado para crearlos, y en la norma que los establezca, deberá determinar todos y cada uno de sus elementos constitutivos, pero en lo que respecta a tributos territoriales, podrá expedir leyes autorizadoras para su creación, definiendo o no en la misma, todos los elementos del tributo. De esta forma, las corporaciones públicas territoriales podrán definir el establecimiento del tributo autorizado por el Congreso, o en su defecto, establecerán las condiciones específicas en que operará el respectivo tributo en cada departamento, distrito o municipio. Es decir que, en materia de la definición de los elementos constitutivos del tributo, existe una competencia compartida, toda vez que tanto el Congreso como las Asambleas y Concejos pueden definirlos, estos últimos previa expedición de la respectiva ley autorizadora, como lo define la jurisprudencia citada.

Definido el origen de los tributos se revisará seguidamente su conceptualización y clasificación.

2.2. Concepto de tributo y de impuesto

La Constitución Política, no emplea un lenguaje homogéneo en materia fiscal, es así que refiere conceptos como el de rentas nacionales, tributos, impuestos y

contribuciones (1991, art. 359, 294 y 338), lo que hace necesario recurrir a la doctrina que, sobre el particular, ha desarrollado el siguiente principio.

El ejercicio de clasificar las especies de tributos debe orientarse más por las características esenciales de cada tipo de tributo que por la denominación -a veces no muy rigurosa- que le imponen a cada tributo las leyes o las mismas constituciones, como acontece con la colombiana. (Restrepo 2015a, pág. 240)

Así mismo, en aplicación del anterior principio, la jurisprudencia de las altas cortes ha avanzado en la delimitación de los conceptos propios en materia tributaria. Al respecto, la Corte Constitucional determinó:

“(...) Impuesto. El contribuyente está obligado a pagar el impuesto sin recibir ninguna contraprestación por parte del Estado. No hay una relación *do ut des*, es decir, los impuestos representan la obligación para el contribuyente de hacer un pago, sin que exista una retribución particular por parte del Estado. (C-545, 1994a)

“(...) Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva y potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que contribuye al presupuesto de la obligación.” (C-545, 1994b)

“(...) Contribución Especial. Es un pago por una inversión que beneficia a un grupo de personas, como el caso de la valorización” (C-545, 1994c)

“(...) Contribución Parafiscal. Son los pagos que deben realizar los usuarios de algunos organismos públicos, mixtos o privados, para asegurar el financiamiento de estas entidades de manera autónoma...” (C-545, 1994d)

Como está visto, en la jurisprudencia citada, está implícito que el impuesto, es una clase de tributo, existiendo otras más, que como se desarrollará más adelante tienen características particulares.

Identificada la diferencia sustancial entre tributo e impuesto se trae seguidamente la definición de tributo contenida en el art. 13 del Modelo de Código Tributario para América Latina.

“Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado exige en ejercicio de su potestad tributaria y como consecuencia de la realización del hecho imponible previsto en la ley, al que esta vincula al deber de contribuir, con el objeto de satisfacer necesidades públicas”. (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. [CIAT]. 2015),

De la definición anterior se pueden sustraer los tres elementos esenciales del tributo, a saber:

- Debe ser establecido por la ley
- Se trata de una prestación personal y pecuniaria a favor del Estado y a cargo del contribuyente.
- El Estado impone su tributo en ejercicio del poder de imperio y para atender fines estatales.

Como se desarrollará más adelante, respecto de los diferentes tipos de tributo, los elementos descritos anteriormente se encuentran presentes en cada uno de los mismos.

Respecto del elemento de legalidad, este ha sido objeto de ajustes y transformaciones históricas que demuestran la necesidad de precisar su alcance en un

modelo de Estado Unitario, pero descentralizado y con autonomía de sus entidades territoriales (Const. 1991, art. 1). Si bien el Congreso de la República aparece como el órgano soberano en materia impositiva, quién a través de ley crea los tributos de orden nacional o territorial, frente a estos últimos y respetando la autonomía territorial, mediante ley autorizadora fija unos parámetros generales, permitiéndole a las corporaciones territoriales la definición de los elementos del tributo. Ejemplo de la circunstancia anterior lo constituyen las leyes autorizadas para la creación del tributo de estampillas departamentales y municipales, que se tratarán en detalle más adelante.

Definido el concepto de tributo y sus elementos resulta pertinente abordar el tema de su clasificación.

2.3. Clasificación de los tributos

En la sentencia (Constitucional, C-155, 2016), se definió una clasificación de los tributos, la cual acoge la elaborada por doctrina, que ha clasificado los mismos, en impuestos, tasas y contribuciones. Sobre el Sistema tributario colombiano, la sentencia C 155 de 2016 establece:

Se puede concluir que el sistema tributario colombiano, especialmente regido por el artículo 338 Constitucional, admite la creación de rentas tributarias que por su naturaleza misma conllevan la característica de ser de destinación específica. Entre estas se cuentan no solo las contribuciones especiales, sino además las tasas, las contribuciones parafiscales y los cobros destinados a fondos especiales. La posibilidad de crear este tipo de rentas obliga a realizar interpretaciones sistemáticas de la Constitución que permitan la convivencia de normas que en principio parecerían contrapuestas, como la prohibición de rentas de destinación específica del artículo 359 Constitucional, permitiendo al legislador su establecimiento al reconocer que la limitación constitucional de este tipo de rentas se predica exclusivamente de los impuestos, y no de otro tipo de tributos. Una interpretación en el mismo sentido se impone a la hora de sopesar la posibilidad para el legislador de crear formas de contribución que

impliquen una destinación específica de cara al mandato de autonomía territorial contemplado en los artículos 287, 300.4 y 362 de la Constitución Política, puesto que de imponerse el carácter absoluto de esta última disposición se admitiría solamente la creación de impuestos en favor de las entidades territoriales, lo que a la vez que recorta injustificadamente las facultades tributarias que al legislador le confirió la Constitución de 1991; ello también afectaría gravemente a las entidades territoriales que se benefician del principio de autonomía, al eliminar del abanico de posibilidades, mecanismos de financiación con raíces constitucionales como las tasas o las contribuciones especiales.

Esta clasificación de los tributos, distinguiéndolos en impuestos, tasas y contribuciones, se reitera en numerosa jurisprudencia del Consejo de Estado y de la Corte Constitucional y servirá de base para identificar los que gravan el contrato estatal, atendiendo su finalidad y elementos constitutivos.

Atendiendo el principio de clasificación de los tributos, por sus características esenciales, se trae seguidamente a modo de síntesis, la tabla No 3 CLASES DE TRIBUTOS Y CARACTERISTICAS DE CADA UNO DE ELLOS, al cual se le han añadido ejemplos de cada tipo de tributo:

Tabla No. 3 clases de tributos y características de cada uno de ellos

TRIBUTOS	CRITERIO DE DISTRIBUCION DE CARGAS	FINALIDAD	CUMPLIMIENTO	HECHO GRAVABLE	EJEMPLOS
Impuestos	Capacidad de pago. La carga impositiva no guarda relación directa con los beneficios obtenidos por el contribuyente por la acción del Estado	Atender los gastos del Estado y en algunas ocasiones fines extra fiscales	Obligatorio	No está vinculado a la acción del Estado	-Impuesto de renta -Impuesto a las ventas IVA.
Tasas	Beneficio recibido por el contribuyente. Pueden tomarse en cuenta elementos de solidaridad	Recuperación total o parcial de los costos del servicio	Voluntario	Está vinculado a la acción del Estado	-Tasa de uso y retributiva, del servicio de acueducto y alcantarillado
Contribución parafiscal	Capacidad de pago. Pueden tomarse en cuenta elementos de solidaridad	Financiación total o parcial de un sector específico	Obligatorio	Puede estar vinculado o no a la acción del Estado	-Aportes parafiscales Caja -

Contribución especial	Beneficio recibido por el contribuyente.	Recuperación total o parcial de los costos de una obra o servicio	Obligatorio	Está vinculado a la acción del Estado	Contribución por valorización
-----------------------	------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------	-------------	---------------------------------------	-------------------------------

Fuente: Elaboración propia, atendiendo la clasificación consignada en el texto Hacienda Pública. (Restrepo, 2015, pág. 283).

El carácter voluntario de la tasa se justifica en el evento que el servicio prestado no constituya un monopolio estatal y en consecuencia los usuarios puedan optar por auto-gestionar la prestación de ese servicio.

De otra parte, la diferencia entre la contribución parafiscal y la especial es que la primera se encuentra destinada a un sector específico y el contribuyente no recibe un beneficio directo de la misma, mientras que la segunda, tiene como fundamento una compensación a cargo del contribuyente, por el beneficio directo que ella reporta como consecuencia de un servicio u obra que la entidad pública presta, realiza o ejecuta.

La clasificación presentada en la tabla No 3, difiere sustancialmente de la clasificación establecida en la norma presupuestal, decreto ley 111/96. “Los ingresos corrientes se clasificarán en tributarios y no tributarios. Los ingresos tributarios se subclasificarán en impuestos directos e indirectos, y los ingresos no tributarios comprenderán las tasas y las multas.” (Ley 111, 1996, art. 27)

Esta diferencia, tiene relación con la falta de precisión en los conceptos de tasa y precio, que se definirán atendiendo las conclusiones de las XV JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO. La tasa, como especie del genero tributo se encuentra sometida al principio de legalidad, debiendo contener la ley que la crea una clara definición de los elementos que la componen, por el contrario, el precio se deriva de una relación contractual entre quién presta el servicio y el usuario del mismo. Así mismo, para que se configure la tasa es indispensable que el servicio sea prestado por el Estado en su condición de tal y el destino de las misma no puede

ser otro que la financiación del presupuesto de hecho o servicio financiado por esta. (Restrepo, 2015b).

Las definiciones y clasificación anterior, servirán de insumo para identificar los impuestos, tasas o contribuciones que gravan el contrato estatal, teniendo en cuenta que con la actividad contractual se busca el suministro de bienes o la prestación de servicios por parte de un particular en favor del Estado y el desarrollo de estas actividades constituyen en la mayoría de los casos hechos generadores de tributos.

Igualmente, se revisará seguidamente, a la luz de la normatividad vigente, la finalidad que se persigue con los ingresos percibidos por los ingresos tributarios.

2.4. La finalidad de los tributos

La Constitución Política de Colombia consagra que uno de los deberes de los ciudadanos es “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad” (1991. Art. 95. 9). Es decir, que los contribuyentes a través de los tributos, suministran recursos al Estado para contribuir con los gastos e inversiones de este, así mismo el Estado deberá cumplir con sus fines esenciales consagrados en la Const.: “Son fines esenciales del Estado: servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución”... (Const., 1991, art. 2) atendiendo prioritariamente el gasto público social definido por la Corte Constitucional como:

“El gasto público social se define como aquel cuyo objetivo es la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, y las tendientes al bienestar general y al

mejoramiento de la calidad de vida de la población, programados tanto en funcionamiento como en inversión (...)” (Corte Constitucional. C-375, 2010)

En resumen, la norma constitucional dispone que los tributos constituyen un deber de los ciudadanos y que los recursos recaudados por el Estado se deben destinar al cumplimiento de sus fines esenciales, atendiendo prioritariamente las necesidades básicas insatisfechas de la población.

Ahora se cotejará este concepto frente al de la finalidad de la contratación estatal, enunciada en la exposición de motivos de la ley 80, en la cual se consideró:

“Como se indicó la administración pública no puede actuar sino para el cumplimiento de finalidades de interés público, para la satisfacción de las necesidades colectivas y el logro de los fines del Estado. Los servidores públicos, al celebrar y ejecutar un contrato deben tener siempre presente esa finalidad. Extrañas a esa intención resultan las motivaciones de índole personal, político o de cualquiera otra condición que conduzcan a desdibujar las muy claras razones que determinan la contratación del Estado. Aun cuando los organismos del Estado ejecuten actividades industriales y comerciales a semejanza de los particulares, la finalidad de interés público no puede ser ajena a ellos.” (1993a)

Lo anterior se concretó en la Ley 80 de 1993, la cual establece en el artículo 3 que:

Los servidores públicos tendrán en consideración que al celebrar contratos y con la ejecución de los mismos, las entidades buscan el cumplimiento de los fines estatales, la continua y eficiente prestación de los servicios públicos y la efectividad de los derechos y los intereses de los administrados que colaboran con ellas e la consecución de dichos fines. Los particulares por su parte, tendrán en cuenta al celebrar y ejecutar contratos con las entidades estatales que

colaborarán con ellas en el logro de sus fines y cumplen una función social que, como tal, implica obligaciones. (Ley 80, 1993b, art. 3)

Se observa claramente una coincidencia en la finalidad de los impuestos y de la contratación estatal, esto es su contribución al cumplimiento de los fines estatales, de una parte, inyectando recursos al presupuesto público vía tributos y de otra vinculando a los particulares como colaboradores de la administración, para el cumplimiento de sus fines.

Desde la década de los años noventa, bajo el auspicio de diversos organismos internacionales, la contratación pública pasó de ser una tarea simplemente administrativa a un poderoso instrumento para (i) apoyar las metas de los gobiernos, (ii) generar empleo, (iii) manejar el gasto público, (iv) proteger el medio ambiente, (v) desarrollar la capacidad industrial y (vi) la integración comercial con otros países mediante la implementación de diversos tratados internacionales. (CCE, 2013; Valencia-Tello, 2021)

En este orden de ideas, si el contratista del Estado contribuye con su labor al cumplimiento de los fines de este, hacer gravosa su colaboración es encarecer vía impuestos, el suministro de bienes o la prestación de servicios, o visto de otra forma es sacar dinero de un bolsillo y pasarlo al otro, toda vez que el impuesto generado por el contrato estatal vuelve al presupuesto público para ser invertido nuevamente en otro gasto de funcionamiento o de inversión.

Se puede cuestionar la afirmación anterior, argumentando que el contratista en su relación contractual con el Estado además de colaborar con el cumplimiento de sus fines, busca obtener un lucro, situación que es equiparable a la labor del contratista del sector privado. Bajo esta premisa, lo que debería gravarse sería la utilidad como acontece con el impuesto de renta y no los ingresos generados en la actividad

contractual, los cuales se gravan con el impuesto de industria y comercio y las estampillas, tal como está definido en la normatividad vigente que se revisará más adelante.

Un claro ejemplo del planteamiento expuesto anteriormente, respecto que gravar onerosamente el contrato estatal, es ir en contravía de los fines de la contratación estatal, lo constituye la normativa de obras por impuestos, planteada en la reforma tributaria de 2016.

El mecanismo de pago Obras por Impuestos de que trata el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016, es un modo de extinguir las obligaciones tributarias del y complementarios administradas por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), a través de la inversión directa por parte del contribuyente en la ejecución de proyectos de trascendencia social en las zonas más afectadas por el conflicto armado - ZOMAC. Esta modalidad aplica a las sociedades contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario ubicadas en el territorio nacional, cuyos ingresos brutos sean iguales o superiores a 33.610 UVT.² (Agencia de Renovación del Territorio. 2017, p. 4)

Los contribuyentes del impuesto de renta que cumplan con los parámetros establecidos en la norma citada, pueden extinguir su obligación tributaria mediante la inversión directa del impuesto de renta y complementarios a cargo, a través de la ejecución de proyectos prioritarios de trascendencia social en los diferentes municipios definidos como Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado - ZOMAC.

² Normatividad modificada por el Decreto Ley 883 de 2017 y reglamentado mediante Decreto 1915 del mismo año.

En el expediente No RDL-018-SENTENCIA C-519/2017, Magistrado Ponente Luis Guillermo Guerrero Pérez, se realiza entre otras, las siguientes consideraciones respecto de la exequibilidad del Decreto Ley 883/2017

“...primero, desde una perspectiva geográfica, la inversiones sociales que se pretenden incentivar mediante el mecanismo de obras por impuestos se concentran en las ZOMAC, y de manera prioritaria en aquellas donde se desarrollan los Planes de Desarrollo con Enfoque Territorial, que son justamente los territorios en los que se debe focalizar la atención y la inversión social según el Acuerdo Final; segundo, desde una perspectiva material, el esquema de pago de los impuestos tiene por objeto y efecto incentivar la realización de proyectos de inversión social, que constituyen el tipo de medidas que según el Acuerdo Final contribuyen a la superación de las condiciones de orden estructural que alimentaron el conflicto armado; tercero, desde una perspectiva temporal, la mencionada figura contribuye positivamente a la construcción acelerada de las obras de desarrollo requeridas en el Acuerdo, ya que al prescindir del complejo sistema de recaudo de impuestos, distribución de recursos en las instancias gubernamentales, y ejecución de los mismos según las reglas de derecho público, se puede dar cumplimiento oportuno a las demandas de inversión social exigidas por el citado instrumento”. (subrayado fuera de texto).

Como se puede leer en el último aparte de la sentencia citada, lo que pretende esta normativa, es prescindir de los prolongados y complejos tiempos que implica el recaudo de los impuestos y el posterior proceso de contratación estatal, para acometer por parte de un particular, el desarrollo de proyectos de inversión directa, declarados previamente viables por la administración; situación que confirma la tesis ya planteada que gravar onerosamente el contrato estatal, constituye por una parte, a restarle recursos al servicio o bien a proveer y por otra, a tener que inyectar estos recursos nuevamente

al sistema tributario, para luego volverlos a invertir en cumplimiento de los fines estatales, bajo los procedimientos y tiempos de la normatividad contractual.

Identificado el origen, concepto, clasificación y finalidad de los diferentes tributos, resulta pertinente revisar cuales gravan el contrato estatal y si estos se tienen en cuenta en el proceso de contratación para determinar su valor.

Capítulo III

Tributos aplicables al contrato estatal

Como se verá seguidamente, en lo que respecta a los diferentes tributos que gravan el contrato estatal, se puede verificar, que además de la dispersión normativa, existen diferencias sustanciales respecto la determinación de bases gravables, sujetos no contribuyentes, actividades no gravadas, ingresos no constitutivos de renta y tarifas, lo que en muchas oportunidades dificulta la debida aplicación de los tributos al momento de contratar con el Estado.

Para realizar una presentación más ilustrativa, aquí será analizada la normatividad tributaria vigente, respecto de los diferentes tributos que gravan la actividad contractual, describiendo su naturaleza y elementos constitutivos.

3.1. Impuesto de renta en el contrato estatal

Como se anotó anteriormente, este tributo del orden nacional, se constituye en el segundo, en orden de importancia respecto de los ingresos tributarios del gobierno nacional. Sobre el impuesto a la renta, una definición inicial determina que:

El impuesto sobre la renta es un tributo de carácter obligatorio que deben pagar los contribuyentes, con el fin de participar con una parte de las utilidades obtenidas en el año, consiste en entregar al Estado un porcentaje de sus utilidades durante un periodo gravable, para sufragar sus cargas públicas. (Legis Editores S.A., 2019, p. 2).

Como se puede observar en la definición anterior, el impuesto de renta se calcula y paga al final de un periodo fiscal (por lo general de 1 año), por cuanto se hace necesario para calcular el monto del impuesto, conocer las utilidades obtenidas por el contribuyente en el año anterior.

Salvo los ingresos no constitutivos de renta y las rentas exentas, expresamente definidos en el estatuto tributario, toda actividad económica se encuentra gravada con el impuesto de renta, incluidos los bienes y servicios suministrados al Estado a través de la actividad contractual (2020c).

El hecho que la determinación y pago del impuesto, se realiza en periodos anuales vencidos, dio origen al mecanismo de la retención en la fuente, la cual permite al Estado, percibir el impuesto en el momento que se produce el hecho generador.

La definición de este mecanismo está contenida en el artículo 365 del Estatuto Tributario que dispone.

El Gobierno nacional podrá establecer retenciones en la fuente con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto sobre la renta y sus complementarios, y determinará los porcentajes tomando en cuenta la cuantía de los pagos o abonos y las tarifas del impuesto vigentes, así como los cambios legislativos que tengan incidencia en dichas tarifas, las cuales serán tenidas como buena cuenta o anticipo.

El porcentaje de retención en la fuente aplicable a los contratos estatales está condicionado por varios factores:

- La naturaleza jurídica del contratista, existen entidades de régimen especial no sujetas a retención en la fuente.
- El monto del pago o abono en cuenta, la retención se practica a partir de la base gravable establecida en la norma tributaria.
- El concepto del pago o tipo de bien o servicio prestado, como se presentará seguidamente, el porcentaje aplicable depende si el pago corresponde a la remuneración de servicios en general, servicios de consultoría, de construcción o de suministro de bienes.

En la tabla No. 4, se presentan de manera sintética, los porcentajes de retención en la fuente por concepto de impuesto de renta, que se aplican a los contratos típicos de la administración.

Tabla No. 4, tarifas retención en la fuente por concepto de impuesto de renta

ACTIVIDAD ECONOMICA	SUJETO PASIVO	BASE GRAVABLE	TARIFA RETEFUENTE	NORMATIVIDAD
Servicios en General	Persona natural no declarante	100% del pago o abono en cuenta en pagos superiores a 4 UVT*	6%	DUR 1625/2016 art., 1.2.4.4.14
	Persona jurídica o persona natural declarante		4%	
Servicio integral de aseo y cafetería. Servicio de vigilancia	Persona natural o jurídica constituidas como empresas de aseo o vigilancia	Pagos superiores a 4 UVT. Liquidado sobre el AIU** que no podrá ser inferior al 10% del valor del contrato	2%	Ley 1607/2012 art. 46, DUR 1625/2016 art. 1.2.4.4.10
Consultoría	Persona natural cuyos ingresos generados por el contrato, no superen los 3,300 UVT, en el año gravable	100% del pago o abono en cuenta	10%	DUR 1625/2016 art. 1.2.4.10.2
	Persona natural o jurídica		11%	
Consultoría en ingeniería de proyectos de	Persona natural no declarante***	100% del pago o abono en cuenta	10%	DUR 1625/2016 art. 1.2.4.10.3 y 1.2.4.10.4
	Persona natural declarante y personas jurídicas		6%	

infraestructura y edificaciones	Persona natural o jurídica, cuando la remuneración se realice por el método del factor multiplicador.		2%	Concepto DIAN 71527, sep. 12 de 2007
Obra	Persona natural o jurídica	100% del pago o abono en cuenta	2%	DUR 1625/2016 art. 1.2.4.9.1
Compras en general	Declarante de renta	100% del pago o abono en cuenta, en pagos superiores a 27 UVT	2,5%	DUR 1625/2016 art. 1.2.4.9.1 y 1.2.4.9.2
	No declarante de renta		3,5%	

Nota: *UVT: Unidad de valor tributario \$35.607 para 2020.

**AIU: Administración, imprevistos, utilidad.

*** El pago se puede asimilar a renta laborar, en este evento se aplica lo consignado en el art. 383 del E.T.

Fuente: elaboración propia atendiendo la información consignada en el Manual Retención en la Fuente 2019. (Legis Editores S.A., 2019).

Como se muestra en la tabla No 4, solo en el impuesto de renta, se observa la complejidad de la normatividad tributaria, en la cual se establecen diferentes bases gravables y tarifas de retención.

Es así que, para el servicio integral de aseo y cafetería, como también para el servicio de vigilancia, la base gravable no es el 100% del valor del contrato, como acontece en otras tipologías contractuales, sino que se calcula sobre el 10% del valor del mismo, considerando que este porcentaje constituye el A.I.U. del contratista, es decir, no se grava el ingreso bruto del contrato sino los costos de administración, imprevistos y utilidad del contratista. Las razones que motivaron la modificación de la base gravable y tarifa para estos tipos de servicios, deberían ser las mismas para unificar el cálculo de la retención en la fuente por renta, sobre la utilidad de los demás contratos estatales, atendiendo la naturaleza del impuesto de renta que como se indicó en su definición, su propósito es “entregar al Estado un porcentaje de sus utilidades durante un periodo gravable, para sufragar sus cargas públicas”. (Legis Editores S.A., 2019).

De otra parte, el Estatuto Tributario (ET) define el impuesto de renta como la entrega del contribuyente al Estado de parte de sus utilidades generadas en el desarrollo

de su actividad económica, en un periodo determinado; cuando se efectúa la retención en la fuente por concepto del impuesto de renta, sobre un contrato estatal, la base gravable la constituye la totalidad del ingreso generado, como sucede actualmente sobre los contratos de prestación de servicios, obra pública y consultoría, y no sobre las utilidades proyectadas del contrato a ejecutar, independientemente de su tipología.

Podría cuestionarse la reflexión anterior argumentando que la tasa de retención en la fuente, calculada sobre la totalidad del ingreso, sería equivalente a la aplicación de la tarifa de impuesto de renta sobre la utilidad, al momento de calcular el impuesto de renta, pero este argumento carece de solidez técnica si se verifica la realidad del recaudo. Sobre este particular conviene citar las cifras de Fernando y Camilo Zarama:

Por su parte, las retenciones imputadas sobre el año gravable 2015, tuvieron un crecimiento del 9.3% mientras el impuesto a cargo disminuyó en un 8% (...) las declaraciones CREE y su sobretasa, generaron para el año gravable 2015 un saldo a favor de 3.93 billones y dado que las autorretenciones alcanzan una suma similar al CREE causado, es de prever que en las declaraciones del año gravable 2016 que se presentan en el año 2017 se compense el saldo a favor de este impuesto, con el impuesto de renta. (Zarama y Zarama, 2017b. p. XXXIX)

Concluye el autor citado con la siguiente reflexión sobre el mecanismo de retención en la fuente:

Todo lo anterior nos lleva a la conclusión de que el recaudo de la DIAN ha mantenido incrementando de forma irracional las retenciones y que los saldos a favor que se generan terminarán afectando el saldo a pagar del siguiente año, en una bola de nieve de endeudamiento encubierto de la Nación con los contribuyentes. (Zarama y Zarama, 2017c. p. XXXIX).

3.2. Impuesto sobre las ventas

Con relación al impuesto sobre las ventas, una definición general, es la que sigue:

Es un gravamen al consumo, del orden nacional y naturaleza indirecta, se ha estructurado bajo la modalidad de impuesto al valor agregado (IVA) en cada una de las etapas del ciclo económico del bien o servicio, hasta llegar al consumidor final. Es decir, que este impuesto solo grava el mayor valor que se genera por transformarlo o por la utilidad percibida al enajenarlo o prestar el servicio. (Legis Editores S.A., 2019, p. 4)

Al igual que en el impuesto de renta, la regla general es que todo bien o servicio se encuentra gravado, salvo los bienes y servicios excluidos y exentos, expresamente definidos en la normatividad tributaria. Así mismo, la base gravable y tarifa varía, dependiendo de la cuantía y objeto contratado e incluso de la entidad contratante.

Otra similitud en la determinación que tiene el IVA, con respecto al impuesto de renta, la constituye el concepto de impuesto al valor agregado, el cual tiene relación con el concepto del IVA descontable, esto se ilustra de manera más simple con un ejemplo, en la actividad de comercio, se adquieren bienes gravados con IVA y se venden estos mismos bienes, al momento de declarar el impuesto, se puede descontar el IVA que se pagó en la compra, así que finalmente se paga solo el impuesto resultante de restar al IVA de la venta, el que se pagó en la compra, es decir, el resultante de aplicar el IVA, al valor que se le agregó al bien comercializado.

El valor agregado estará constituido por los costos y gastos en que incurre el comerciante para venderlo y por su puesto en la utilidad que aspira a obtener en la transacción económica.

Como se verá seguidamente, es razonable considerar en los contratos estatales, la causación del IVA sobre el AIU de los contratos y no sobre el valor total de los mismos.

En la tabla No 5, se presenta la síntesis con los contratos típicos de la administración, gravados con IVA.

Tabla No. 5 tarifas IVA, en contratos estatales

ACTIVIDAD ECONOMICA	RESPONSABLE/SUJETO PASIVO ECONOMICO	BASE GRAVABLE	TARIFA IVA	NORMATIVIDAD
Servicios en General	Entidad contratante/Persona natural o Jurídica	100% del valor del contrato	19%	E.T. ^a
Servicio integral de aseo y cafetería. Servicio de vigilancia	Entidad contratante/Persona natural o Jurídica	Liquidado sobre el AIU que no podrá ser inferior al 10% del valor del contrato	19%	E.T. art. 462-1
Consultoría	Entidad contratante/Persona natural o Jurídica	100% del valor del contrato	19%	DIAN concepto unificado 1, jun. 19/2003
Consultoría en ingeniería de proyectos de infraestructura y edificaciones	Entidad contratante/Persona natural o Jurídica	100% del valor del contrato	19%	DIAN concepto unificado 1, jun. 19/2003
Obra	Entidad contratante del orden Nacional/Persona natural o Jurídica	Liquidado sobre la utilidad, definida en la propuesta económica del contratista.	19%	DUR 1625/16, artículo 1.3.7.9
	Entidades del orden territorial/Persona natural o Jurídica	NA	0%	Ley 21 de 1992, artículo 100
Compras en general	Entidad contratante/Persona natural o Jurídica	100% del valor del bien adquirido, la tarifa varía de acuerdo a la naturaleza del bien	0%,5%,19%	E.T. art. 468-1

Nota: a. E.T. Estatuto tributario. Fuente: Elaboración propia, atendiendo la información consignada en el Manual Práctico de IVA y facturación 2019. (Legis Editores S.A., 2019)

De acuerdo a lo expuesto en el cuadro anterior, se presenta en el IVA, una diferencia en la determinación de la base gravable para los contratos de obra, para los cuales, el impuesto se liquida sobre la utilidad del contratista, a diferencia de las otras tipologías contractuales, como la consultoría o servicios, en las cuales se liquida el

impuesto sobre el valor total del contrato. Igual circunstancia acontece con los contratos de vigilancia y el de servicio integral de aseo y cafetería en los cuales la base gravable la constituye la totalidad del A.I.U.

Otra diferencia significativa, es la determinada por la ley 21 de 1992, que excluye del impuesto los contratos de construcción celebrados por las entidades del orden territorial. La explicación sobre esta exclusión puede deberse a la elevada carga impositiva que las entidades territoriales han venido aplicando al contrato estatal, como se desarrollará en los puntos siguientes.

3.3. Impuesto de industria y comercio

Para analizar este impuesto, es importante resaltar la definición establecida en la Ley 14 de 1983, por el Congreso de Colombia, así:

El Impuesto de Industria y Comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos. (ley 14, 1983, art. 32)

Teniendo en cuenta que se trata de un tributo del orden territorial, se analizará en el presente trabajo la normatividad correspondiente al impuesto de industria y comercio, en la jurisdicción de Bogotá D.C.

Como a través del contrato estatal se proveen bienes y servicios, en principio todos los contratos estatales se encuentran gravados con el impuesto de industria y

comercio, considerando la normatividad distrital vigente, la cual define el hecho generador así:

Hecho generador. El hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos. (Decreto 352, 2002, art. 32).

La base gravable es la misma y lo que varía es la tarifa dependiendo de la cuantía y naturaleza del bien o servicio a proveer. En la Tabla No. 6, se presenta un resumen de las tarifas aplicables, dependiendo del tipo de contrato.

Tabla No 6, tarifas impuesto industria y comercio, para Bogotá D.C.

ACTIVIDAD ECONOMICA	SUJETO PASIVO	BASE GRAVABLE	TARIFA ICA	NORMATIVIDAD
Servicios en General	Contratista	100% del valor del contrato, a partir de 4 UVT*	9,66 x mil	Acuerdo 65 de 2002
Servicio integral de aseo y cafetería. Servicio de vigilancia	Contratista	100% del valor del contrato, a partir de 4 UVT	9,66 x mil	Acuerdo 65 de 2002
Consultoría	Contratista	100% del valor del contrato, a partir de 4 UVT	6,9 x mil	Acuerdo 65 de 2002
Consultoría en ingeniería de proyectos de infraestructura y edificaciones	Contratista	100% del valor del contrato, a partir de 4 UVT	6,9 x mil	Acuerdo 65 de 2002
Construcción	Contratista	100% del valor del contrato, a partir de 4 UVT	9,66 x mil	Acuerdo 65 de 2002
Compras en general	Contratista	100% del valor del contrato, a partir de 27 UVT	11,04 x mil	Acuerdo 65 de 2002

*UVT: Unidad de valor tributario \$35.607 para 2020.

Fuente: elaboración propia, atendiendo la información contenida en el documento Sistema Tributario Distrital. (Secretaría de Hacienda, 2017)

3.4. Estampillas

Si en los tributos anteriores ya se presentaba complejidad, por cuanto cada uno de los mismos establecía, diferentes bases gravables y tarifas, conforme al objeto del contrato, cuantía y entidad contratante; en lo que compete al tributo de la estampilla se presenta una mayor complejidad, incluso respecto del principio de legalidad para su creación, como también en la jurisdicción en que resultan aplicables.

Claramente podemos clasificar los tributos del IVA y renta como impuestos del orden nacional y por otra parte el impuesto de industria y comercio como un tributo del orden municipal o distrital. Circunstancia que no se puede delimitar con el tributo de la estampilla, la cual, aunque tradicionalmente se ha clasificado como departamental, la realidad es que existen estampillas de jurisdicción municipal e incluso del orden nacional, como acontece con la estampilla “Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia”, creada mediante la ley 1697 de 2013, hoy en vigencia.

De igual forma, la creación del tributo de la estampilla difiere notoriamente de los demás tributos ya citados, en los que claramente la norma que los crea define sus elementos constitutivos, mientras que para la estampilla; según (Rodríguez, 2016)

“Funciona como el resto de los tributos territoriales, esto es, a través de leyes autorizadoras que no se ha expedido de una sola vez, por lo que revelan un número considerable de ellas en tanto se presentan de manera continuada; pero con la diferencia en relación con los demás tributos territoriales en la extensión de la autorización, pues mientras en aquellos el legislador agota todos y cada uno de los elementos de la obligación tributaria, en ocasiones dejando cierta

autonomía en la determinación de tarifas, en las leyes de autorización de estampillas no sucede así y hasta el hecho generador lo llega a delegar. (Rodríguez, 2016, pág. 69)

Esta libertad, en cuanto a la definición de los elementos constitutivos del tributo, delegada mediante leyes autorizadoras, ha sido aprovechada por grupos de interés regionales que, ante la falta de recursos para la atención de necesidades sociales, de educación superior e infraestructura, han gestionado ante el Gobierno Nacional la expedición de 76 leyes autorizadoras y con ellas la creación de 58 diferentes estampillas. (Rodríguez, 2016)

En lo que concierne a la naturaleza del tributo, esta ha sido revisada por la Corte Constitucional en la Sentencia C-768:

Las estampillas han sido definidas por la jurisprudencia del Consejo de Estado como tributos dentro de la especie de “tasas parafiscales”, en la medida en que participan de la naturaleza de las contribuciones parafiscales, pues constituyen un gravamen cuyo pago obligatorio deben realizar los usuarios de algunas operaciones o actividades que se realizan frente a organismos de carácter público; son de carácter excepcional en cuanto al sujeto pasivo del tributo; los recursos se revierten en beneficio de un sector específico; y están destinados a sufragar gastos en que incurran las entidades que desarrollan o prestan un servicio público, como función propia del Estado. La “tasa” si bien puede corresponder a la prestación directa de un servicio público, del cual es usuario el contribuyente que se beneficia efectivamente, caso en el cual se definen como tasas administrativas, también puede corresponder al beneficio potencial por la utilización de servicios de aprovechamiento común, como la educación, la salud, el deporte, la cultura, es decir, que el gravamen se revierte en beneficio social, caso en el cual se definen como tasas parafiscales que son las percibidas

en beneficio de organismos públicos o privados, pero no por la prestación de un servicio propiamente dicho, sino por contener un carácter social. (2010)

Sin embargo, la calificación de la estampilla como tasa puede no ser tan precisa teniendo en consideración lo planteado respecto del hecho generador:

...no es recomendable, entonces, adoptar esta teoría sin consultar el desarrollo territorial de cada estampilla en particular, pues, puede suceder, como en realidad acontece, que en desarrollo de la ley autorizadora, la entidad territorial se aleje de un mero aspecto documental y grave no ya la prestación de un servicio, sino otra actividad económica siendo entonces un impuesto diferente, punto en el cual la afirmación de tasa documental empieza a menguar. (Rodríguez, 2016)

Son de tal impacto y variedad las contribuciones por estampillas que mientras en Bogotá pueden representar hasta un 4.1% del valor del contrato estatal, en Cali representan el 10%, de tal forma que en la actualidad para adelantar la adquisición de bienes o servicios de características técnicas uniformes, en la modalidad de selección abreviada por acuerdo marco de precios, a través de la Tienda Virtual del Estado Colombiano, las entidades compradoras deben adicionar en el formato de solicitud de cotización, los tributos adicionales que se aplican al contrato, diferentes a los de IVA, renta e industria y comercio. De esta forma los proveedores interesados presentarán cotización, teniendo en cuenta los gravámenes adicionales (contribución por estampillas) que serán aplicados a la orden de compra que resulte del proceso de selección.

Para el propósito del presente trabajo, se limitará el análisis del tributo de la estampilla, a la jurisdicción de Bogotá D.C., entendiendo que cada departamento y algunos municipios tiene un régimen particular, conforme a las leyes autorizadas vigentes. Para la jurisdicción de Bogotá, el hecho generador lo constituye la celebración

de cualquier tipo de contrato y las adiciones a los mismos, con entidades del Distrito capital, salvo la estampilla Universidad Pedagógica cuyo hecho generador lo constituye, “la suscripción y/o adición de contratos de: estudios de factibilidad, diseños, consultorías, contratos e interventorías de obra pública que se realicen en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá.” (Decreto 584, 2014)

En la Tabla No. 7, se presenta el porcentaje de retención por estampillas, aplicable en Bogotá D.C.

Tabla No 7

Retención por estampillas, para Bogotá D.C.

ACTIVIDAD ECONOMICA	SUJETO PASIVO	ESTAMPILLA	BASE GRAVABLE	TARIFA ESTAMPILLA	NORMATIVIDAD
Servicios en General	Contratista	Universidad Distrital	100% del valor del contrato, a partir de 315 UVT	1,1%	Acuerdo 53 de 2002
		Pro cultura	100% del valor del contrato	0,5%	Acuerdo 187 de 2005
		Pro personas mayores		2%	Acuerdo 188 de 2005
Servicio integral de aseo y cafetería. Servicio de vigilancia	Contratista	Universidad Distrital	100% del valor del contrato, a partir de 315 UVT	1,1%	Acuerdo 53 de 2002
		Pro cultura	100% del valor del contrato	0,5%	Acuerdo 187 de 2005
		Pro personas mayores		2%	Acuerdo 188 de 2005
Consultoría	Contratista	Universidad Distrital	100% del valor del contrato, a partir de 315 UVT	1,1%	Acuerdo 53 de 2002
		Pro cultura	100% del valor del contrato	0,5%	Acuerdo 187 de 2005
		Pro personas mayores		2%	Acuerdo 188 de 2005
Consultoría en ingeniería de proyectos de infraestructura y edificaciones	Contratista	Universidad Distrital	100% del valor del contrato	1,1%	Acuerdo 53 de 2002
		Pro cultura		0,5%	Acuerdo 187 de 2005
		Pro personas mayores		2%	Acuerdo 188 de 2005
		Universidad Pedagógica		0,5%	Decreto 584 de 2014

Obra	Contratista	Universidad Distrital	100% del valor del contrato	1,1%	Acuerdo 53 de 2002
		Pro cultura		0,5%	Acuerdo 187 de 2005
		Pro personas mayores		2%	Acuerdo 188 de 2005
		Universidad Pedagógica		0,5%	Decreto 584 de 2014
Compras en general	Contratista	Universidad Distrital	100% del valor del contrato	1,1%	Acuerdo 53 de 2002
		Pro cultura		0,5%	Acuerdo 187 de 2005
		Pro personas mayores		2%	Acuerdo 188 de 2005

Fuente: Elaboración propia, consultando página de Secretaría de Hacienda Bogotá D.C.

3.5. Contribución especial

El Decreto Nacional 399 de 2011, en el artículo 11 y de conformidad con el inciso 2° del artículo 6° de la Ley 1106 de 2006, establece que todas las personas naturales o jurídicas que suscriban contratos de obra pública, con entidades de derecho público y fondos de orden distrital, celebren contratos de adición al valor de los existentes, deberán pagar a favor de la Nación, Departamento o Municipio, según el nivel al cual pertenezca la entidad pública contratante, una contribución equivalente al cinco por ciento 5% del valor total del correspondiente contrato o de la respectiva adición. Los recursos recaudados por concepto de la contribución especial serán ejecutados por el Fondo de Vigilancia y Seguridad para los fines descritos en las Leyes y decretos que los reglamentan.

Visto lo anterior podemos caracterizar la contribución como una especie de tributo diferente al impuesto y a la tasa toda vez que está destinado a la financiación de un sector particular y está vinculado a la acción del Estado, en este caso al tema de la seguridad. (Restrepo, 2015)

El destino de los recursos recaudados con esta contribución, orientados al sector de seguridad y convivencia, razón por la cual se puede precisar que dicho tributo corresponde a una contribución. Al respecto la ley 1421 de 2010 en el artículo 7 establece:

Los recursos que recauden las entidades territoriales por este mismo concepto deben invertirse por el Fondo-Cuenta Territorial, en dotación, material de guerra, reconstrucción de cuarteles y otras instalaciones, compra de equipo de comunicación, compra de terrenos, montaje y operación de redes de inteligencia, recompensas a personas que colaboren con la justicia y seguridad de las mismas; servicios personales, dotación y raciones, nuevos agentes y soldados, mientras se inicia la siguiente vigencia o en la realización de gastos destinados a generar un ambiente que propicie la seguridad y la convivencia ciudadana, para garantizar la preservación del orden público (Ley 1421, 2010, art. 7)

En la Tabla 8, se presenta la información básica de las contribuciones especiales, conforme el análisis de la Ley 1421 de 2010.

Tabla No. 8

Contribución especial

ACTIVIDAD ECONOMICA	SUJETO PASIVO	BASE GRAVABLE	CONTRIBUCIÓN ESPECIAL	NORMATIVIDAD
Construcción	Contratista	100% del valor del contrato o adición	5%	Decreto 399 de 2011

Fuente: Elaboración propia

Teniendo en cuenta la implementación en el presente año de la ley de financiamiento, se considera pertinente revisar la normativa respecto de los tributos que afectan el valor del contrato estatal y evaluar el nivel de incidencia de los mismos. (Ley 1943, 2018b)

Capítulo IV

Los tributos en la determinación del valor del contrato

4.1. Diferentes bases gravables

En primer lugar, se debe reconocer el carácter oneroso del contrato estatal, toda vez que el contrato, se basa en una prestación de un bien o servicio que una parte ha aportado, comprometiendo a la otra a entregar una contraprestación.

Esta onerosidad no se limita a solamente a cubrir los costos en que incurre el contratista para prestar el servicio contratado, sino al reconocimiento de una utilidad, que debe ser tasada por el contratista al momento de presentar su propuesta. Así se ha reconocido en jurisprudencia del Consejo de Estado:

“(…) la utilidad es el beneficio económico que pretende percibir el contratista por la ejecución del contrato y por costos de administración se han tenido como tales los que constituyen costos indirectos para la operación del contrato, tales como los gastos de disponibilidad de la organización del contratista; el porcentaje para imprevistos, como su nombre lo indica, está destinado a cubrir los gastos con los que no se contaba y que se presenten durante la ejecución del contrato. Es usual en la formulación de la oferta para la ejecución de un contrato de obra, la inclusión de una partida de gastos para imprevistos y esa inclusión e integración al valor de la propuesta surge como una necesidad para cubrir los posibles y eventuales riesgos que pueda enfrentar el contratista durante la ejecución del contrato.” (Sala de lo Contencioso administrativo. Sección tercera. radicado 20.811, 2011).

Como se ha enunciado, la generación de utilidad es un hecho implícito en el contrato estatal, situación que no ha tenido una reglamentado legal respecto del contrato de prestación de servicios y de consultoría.

Existe una reglamentación parcial en los servicios integrales de aseo y cafetería, así como en el de vigilancia en los cuales se reconoce un AIU de hasta el 10%. Y como ya se mencionó la jurisprudencia ha reconocido el AIU, en los contratos de obra.

De esta situación se desprende un tratamiento diferencial en la celebración de otros tipos de contrato, toda vez que la base gravable varía, mientras que la retención en la fuente por concepto de renta y el IVA, se calculan sobre el AIU en los contratos de aseo, cafetería y vigilancia; en los contratos de obra el IVA se calcula solamente sobre la U (utilidad); mientras en los contratos de prestación de servicios en general y los de consultoría, la retención en la fuente por renta y el IVA, se calculan sobre el valor total del contrato.

4.2. Clasificación de las actividades económicas

Como se ha presentado en capítulos anteriores, el hecho generador se constituye en materia tributaria, en uno de los elementos determinantes para la aplicación de uno u otro tributo, la realización de actividades económicas de producción o comercialización de bienes o servicios pueden constituir hechos generadores de tributos y en consecuencia se requiere de una codificación que identifique de manera universal las actividades económicas, el DANE, como autoridad estadística ha acogido la clasificación CIIU, (Clasificación Industrial Internacional Uniforme) la cual tiene como objetivo principal el proporcionar un conjunto de categorías de actividades que puedan utilizarse para la recopilación y la presentación de informes estadísticos de acuerdo con esas actividades, esta clasificación es adoptada por la DIAN para efectos

de clasificar las actividades económicas que deben reportarse en el Registro Único Tributario RUT. (DIAN, 2000)

De otra parte, en materia contractual, el Decreto 1464 de 2010, estableció una codificación de las actividades económicas que permitieran validar la experiencia de los proveedores de bienes y servicios que contratan con el Estado, los cuales quedaban consignados en el RUP (Registro Único de Proponentes), sin embargo, la suscripción de diferentes tratados que abrieron las puertas a la participación de proponentes extranjeros hizo necesario la adopción de clasificaciones universales que llevaron a la adopción de la clasificación CIIU versión 3.0, consignada en el Decreto 734 de 2012.

En algún momento la clasificación de actividades económicas coincidió en materia tributaria y la empleada para la contratación estatal con la adopción de los códigos CIIU versión 3.0, pero posteriormente, la legislación en materia contractual decreto 1510 de 2013 acogió a la clasificación de Naciones Unidas UNSPSC, Código Estándar de Productos y Servicios de Naciones Unidas, que constituye una metodología uniforme de codificación utilizada para clasificar productos y servicios fundamentada en un arreglo jerárquico y en una estructura lógica.

De otra parte, el Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE), a través de la Resolución 0549 de mayo 8 de 2020 modificó el documento denominado "Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las actividades económicas -CIIU Rev. 4 A.C.", clasificación adoptada por la DIAN mediante Resolución No. 000114 del 21 de diciembre de 2020 la cual rige a partir del 1 de enero de 2021.

En resumen, actualmente rigen dos clasificaciones en materia de códigos de las actividades económicas, uno para efectos estadísticos y tributarios, el cual queda

consignado en el Registro Único Tributario (CIU Rev. 4 A.C.) y otro para contratar con el Estado, el cual consta en el Registro Único de Proponentes (UNSPSC).

4.3. Tipología Contractual

Como se desarrollará en el capítulo siguiente, el tipo de contrato es sin lugar a dudas un factor determinante a la hora de identificar el tipo de actividad económica y los tributos que en consecuencia le resultan aplicables.

Inicialmente resulta pertinente delimitar cuales contratos de la administración se van a analizar en el presente estudio. Para ello se recurrirá inicialmente a la definición contenida en la doctrina respecto de los contratos nominados o típicos y los innominados o atípicos, a los primeros se les ha asignado un nombre y se encuentran claramente regulados en la ley, como los que refiere el artículo 32 de la ley 80 de 1993:

1. Prestación de servicios
2. Consultaría
3. Concesión
4. Obra publica
5. Fiducia pública y encargo fiduciario

Así como otros tipos de contratos a los que acude la administración pública, que no se encuentran regulados en la norma contractual, pero tienen su origen y reglamentación en el Código Civil y Código de Comercio, por ejemplo, los contratos de compraventa, arrendamiento, comodato, suministro, o mutuo.

De otra parte, los contratos innominados carecen de regulación particular en un determinado sistema legal; es decir, el contrato innominado es aquel que no se

encuentra definido expresamente en una ley, reglamento, código o cualquier otro instrumento del ordenamiento jurídico.

Para los propósitos del presente estudio se analizarán algunos de los contratos típicos de la administración, en especial, los contratos de prestación de servicios, de consultoría y obra pública.

4.4. Determinación del valor del contrato

Para determinar la incidencia de los tributos en los contratos estatales, se debe reconocer inicialmente, como se forma el valor del contrato estatal conforme a la legislación vigente sobre la materia. Al respecto, en el numeral 2 del artículo 5° de la Ley 1150 de 2007 estipula:

La entidad efectuará las comparaciones del caso mediante el cotejo de los ofrecimientos recibidos y la consulta de precios o condiciones del mercado y los estudios y deducciones de la entidad o de los organismos consultores o asesores designados para ello.

De la normativa anterior, se infiere la obligación que tiene la entidad estatal de elaborar e incluir dentro del estudio de conveniencia y oportunidad, el análisis de las condiciones y precios del mercado que permita deducir cual es el valor razonable a pagar por un servicio o bien que en un determinado momento requiera la entidad.

De igual manera, este requisito se encuentra reglamentado en el Decreto 1082 de 2015, como uno de los requisitos mínimos que deben contener los estudios y documentos previos, así:

El valor estimado del contrato y la justificación del mismo. Cuando el valor del contrato esté determinado por precios unitarios, la Entidad estatal debe incluir la forma como los calculó y soportar sus cálculos de presupuesto en la estimación de aquellos. La Entidad Estatal no debe publicar las variables utilizadas para calcular valor estimado del contrato cuando la modalidad de selección del contratista sea en concurso de méritos. Si el contrato es de concesión, la Entidad no debe publicar el modelo financiero utilizado en su estructuración. (art. 2.2.1.1.2.1.1)

Considerando lo anterior, conviene precisar el concepto de precio de mercado atendiendo la doctrina, que considera que, de acuerdo con las reglas del mercado, el precio puede ser el costo de los bienes y servicios soportados en cotizaciones que deben limitar las calidades, condiciones y formas de entrega de los bienes y servicios a ser adquiridos. Así, la entidad deberá delimitar claramente, el objeto u objetos a contratar, en un lugar determinado, en un momento determinado, bajo determinadas circunstancias y conforme a las variables que el objeto del contrato implique, tales como cantidad, calidad, especialidad (Nordhaus, 1996).

Aquí es importante resaltar que el estudio de mercado debe contener toda la información relevante para consignar en los documentos precontractuales, el valor estimado del contrato y la justificación del mismo, es decir, no se trata simplemente de estimar un valor, sino justificar integralmente que elementos se tuvieron en cuenta para su determinación, conforme las necesidades de la entidad pública.

En 2013 se introduce una nueva obligación respecto a la justificación que deben realizar las entidades Estatales para la determinación del valor del contrato estatal, mediante el Decreto 1510, así:

La Entidad Estatal debe hacer, durante la etapa de planeación, el análisis necesario para conocer el sector relativo al objeto del Proceso de Contratación desde perspectiva legal, comercial, financiera, organizacional, técnica, y de análisis Riesgo. La Entidad Estatal debe dejar constancia de análisis en los Documentos del Proceso. (Decreto 1510, 2013a)

La importancia de realizar el análisis de sector ha sido recalcada en las recomendaciones que la Organización de Cooperación y de Desarrollo Económicos (OCDE) le ha formulado al Gobierno Nacional, las cuales constituyen buenas prácticas en materia de promoción de la competencia en la contratación pública (OECD, s.f).

En el documento Guía para la Elaboración de Estudios del Sector, publicado por la Agencia Colombia Compra Eficiente, se recomienda que la Entidad Estatal debe revisar los aspectos generales del mercado del bien, obra o servicio que sean relevantes en el Proceso de Contratación, dentro de los contextos económico, técnico, regulatorio y otros que sean relevantes para el conocimiento del sector. (2017)

Para el presente trabajo interesa el contexto regulatorio que en la guía citada comprende las siguientes características:

La Entidad Estatal debe identificar la regulación aplicable al objeto del Proceso de Contratación, tanto la que influye en el mercado del bien, obra o servicio, como la que regula la actividad de los proveedores y compradores de manera particular, incluyendo regulaciones de mercado, de precios, ambientales, tributarias y de cualquier otro tipo, así como las modificaciones recientes a tales regulaciones y el impacto en su aplicación. También debe estudiar si en el sector hay Normas Técnicas Colombianas, acuerdos o normas internacionales aplicables y autoridades regulatorias o de vigilancia. (Colombia Compra Eficiente, 2017, p.5)

De la revisión de la normatividad citada se puede concluir que, en el proceso de planeación contractual y particularmente en lo que concierne a la estimación del valor del contrato, entre otros aspectos igualmente relevantes, no se puede dejar de realizar la estimación de la carga fiscal que de la suscripción de un contrato se puede derivar.

Resulta pertinente contemplar otra actividad durante el proceso precontractual, determinante a la hora de definir el valor del contrato, esto es, la evaluación de las propuestas de los proponentes, teniendo en consideración que, para la contratación de obra pública, adquisición de bienes y la prestación de servicios, el factor precio es un factor decisivo a la hora de evaluar la oferta más favorable para la entidad. No siendo así, para los contratos de consultoría, cuya selección se realiza por concurso de méritos, donde el factor económico no se puede contemplar como factor de escogencia, según la disposición taxativa contenida en la ley 1150 de 2007a.

En los primeros tipos de contrato, donde se tiene en cuenta el precio para la escogencia del oferente, la ley 1150 de 2007 define que la oferta más favorable:

“(...) será aquella que, teniendo en cuenta los factores técnicos y económicos de escogencia y la ponderación precisa y detallada de los mismos contenida en los pliegos de condiciones o sus equivalentes, resulte ser la más ventajosa para la entidad, sin que la favorabilidad la constituyan factores diferentes a los contenidos en dichos documentos. En los contratos de obra pública, el menor plazo ofrecido no será objeto de evaluación. La entidad efectuará las comparaciones del caso mediante el cotejo de los ofrecimientos recibidos y la consulta de precios o condiciones del mercado y los estudios y deducciones de la entidad o de los organismos consultores o asesores designados para ello. (Ley 1150, 2007b).

En algunos casos analizados, se observa que, en la evaluación de la oferta económica para efectos de determinar la oferta más favorable en procesos de selección de obra pública, se asignan puntajes de manera separada a los costos directos e indirectos calculados por la entidad y se colocan topes a unos y otros, sin conocerse si los costos fiscales que genera el contrato están contemplados en el presupuesto oficial. Por lógica deberían contemplarse dentro de los costos indirectos, pero como estos se determinan por la entidad como un porcentaje estrictamente limitado del valor del contrato, podríamos concluir que la carga fiscal no se está teniendo en cuenta a la hora de ponderar las propuestas, porque el porcentaje definido como límite por la entidad contratante, para costos indirectos no es suficiente para cubrirlos, como se demostrará en el capítulo siguiente.

Y para la selección de consultores, la inconsistencia es mayor, se pudo verificar que algunas entidades contratantes limitan el valor de los costos indirectos a un porcentaje sobre los costos directos de la consultoría, en límites absurdos del 10%, que como ya se ilustró en capítulos anteriores queda desbordado por el anticipo de renta que corresponde al 11% de estos costos, sin considerar, el tributo de estampillas e impuesto de industria y comercio.

Esta limitación de porcentaje en los costos indirectos, definida para las propuestas económicas de las consultorías, está en clara contradicción con la disposición legal que excluye el precio, como factor de escogencia en el concurso de méritos, toda vez que limita al proponente a unos valores específicos en su oferta económica, consignado en los pliegos de condiciones, de manera equivocada, donde sí se sobrepasa el porcentaje establecido por la entidad, se incurre en causal de rechazo.

Capítulo V

Incidencia de los tributos en el valor de los contratos típicos de la administración

5.1 Cálculo de la incidencia de los tributos en el contrato de prestación de servicios

Inicialmente, el contrato de prestación de servicios, fue regulado por el artículo 34 del Código Sustantivo de Trabajo, en donde se define al contratista independiente como:

(...) las personas naturales o jurídicas que contraten la ejecución de una o varias obras o la prestación de servicios en beneficios de terceros, por un precio determinado, asumiendo todos los riesgos, para realizarlos con sus propios medios y con libertad y autonomía técnica y directiva. (Decreto Ley 2663,1950)

La reglamentación de esta tipología contractual no se desarrolla en la legislación laboral, toda vez que su naturaleza es de orden civil, es decir, que no existe relación de subordinación entre las partes, pues el contratista independiente debe asumir todos los riesgos y actúa con libertad técnica y directiva. Las normas del contrato laboral a diferencia del de prestación de servicios, constituyen disposiciones de aplicación imperativa y como tales no disponibles por la voluntad de las partes; se constituyen en contenidos mínimos de carácter obligatorio.

Por ello, este tipo de contrato de manera general se encuentra definido en el Código Civil, que dispone, “Contrato o convención es un acto por el cual una parte se obliga para con otra a dar, hacer o no hacer alguna cosa. Cada parte puede ser de una o de muchas personas” (art. 1495). Particularmente, en lo que se refiere al contrato de

prestación de servicios se estaría de manera general frente a una obligación de hacer, y su regulación estaría definida por la voluntad de las partes, conforme a lo definido en el Código Civil, “Todo contrato legalmente celebrado es una ley para los contratantes, y no puede ser invalidado sino por su consentimiento mutuo o por causas legales.” (art. 1602).

El estatuto general de contratación pública precisa la definición de los contratos de prestación de servicios para el sector público, indicando en el artículo 32 lo siguiente:

Son contratos estatales todos los actos jurídicos generadores de obligaciones que celebren las entidades a que se refiere el presente estatuto, previstos en el derecho privado o en disposiciones especiales, o derivados del ejercicio de la autonomía de la voluntad” dentro de éstos se relaciona el “contrato de prestación de servicios.” (Ley 80, 1993d, art 32).

Igualmente, la ley 80 establece en forma general que, en el contrato de prestación de servicios, su objeto consiste en el desarrollo de actividades relacionadas con el funcionamiento de la entidad, contexto en el cual se pueden incluir actividades técnicas y no técnicas, profesionales o no. (1993e)

El funcionamiento de las entidades públicas, requiere de multiplicidad de servicios, propios de su naturaleza, ya sea relacionados con el servicio público o sector que atienden, salud, educación, cultura, recreación, movilidad, y también requieren de servicios logísticos transversales, sin los cuales les sería imposible cumplir con sus cometidos, como la seguridad, aseo y cafetería, informática, transporte, etc. A partir de las reformas neoliberales que se empezaron a implementar en la década de los 90, las políticas públicas en éste campo tienden al esfuerzo creciente de la participación del sector privado, presente en áreas y servicios que anteriormente solo se atendían desde

organismos estatales como en los servicios públicos domiciliarios, la expedición de matrículas de vehículos, el mantenimiento y operación de vías públicas, los servicios de salud y educación, por citar solo algunos servicios, hoy en manos del sector privado.

De otra parte, la excepcionalidad de contratación directa consagrada la ley 1150 de 2007c que estableció: “*h*) Para la prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión, o para la ejecución de trabajos artísticos que sólo puedan encomendarse a determinadas personas naturales”(art. 2º, 2.4), se ha constituido en la regla general en la cual se amparan todas las entidades estatales para la contratación de personal tanto profesional como operativo, frente al dispendioso y prolongado proceso de concurso público de méritos para proveer los cargos en este sector.

La disposición anterior se reglamentó en el decreto 1510 de 2013, compilado en el decreto 1082 de 2015 que dispone “Contratos de prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión, o para la ejecución de trabajos artísticos que solo pueden encomendarse a determinadas personas naturales” (art. 81). En este orden de ideas, las Entidades Estatales pueden contratar bajo la modalidad de contratación directa la prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión con la persona natural o jurídica que esté en capacidad de ejecutar el objeto del contrato, siempre y cuando la Entidad Estatal verifique la idoneidad o experiencia requerida y relacionada con el área de que se trate, en este caso, no es necesario que la Entidad Estatal haya obtenido previamente varias ofertas, de lo cual el ordenador del gasto debe dejar constancia escrita.

Como está visto, el contrato de prestación de servicios puede proveer a una entidad estatal desde los servicios básicos de aseo y cafetería, hasta los de un profesional especializado encargado de realizar el diseño, ejecución o seguimiento de una política pública, en cualquiera de las áreas que tienen a cargo las entidades del estado.

De esta forma, el cálculo de la incidencia de los tributos en el contrato de prestación de servicios, dependerá de la naturaleza y el valor del servicio contratado, porque en cada uno de los diferentes servicios podrá variar la base gravable y la tarifa como se ilustrará seguidamente.

Atendiendo la diversidad de objetos que pueden concitar los contratos de prestación de servicios, para efectos de determinar la incidencia de la carga fiscal, se agruparán en tres grandes grupos, servicios en general, servicios de vigilancia, aseo y cafetería y prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión.

Prestación de Servicios en General

Para determinar la incidencia de los tributos en el contrato de prestación de servicios en general, se realiza una suma de los porcentajes definidos en la tarifa de cada uno de los tributos que aplican para este tipo de contrato.

Tabla No. 9

Tributos aplicables al contrato de prestación de servicios en general.

Tributo	Tarifa
Retención impuesto de renta	6%
Impuesto industria y comercio	0,966%
IVA	19%
Estampillas	3,6%
Total	29,57%

Fuente: Elaboración propia.

En lo que respecta a la retención por impuesto de renta cabe aclarar que la tarifa depende si el prestador de servicios es declarante (4%), no declarante (6%) o si el ingreso percibido se puede considerar renta laboral conforme a lo definido en el artículo 383 del E.T. se deberá aplicar la depuración que se presenta en la Tabla No 11.

Respecto del IVA, se toma el 100% de la tarifa, porque la figura de descontar el IVA en prestación de servicios, implicaría que para prestar el servicio contratado se hayan contratado otros servicios igualmente gravados.

Se deduce que la carga fiscal en el contrato de prestación de servicios en general representa el 29,57% del valor del contrato, encareciendo el valor de los servicios que requiere contratar la administración para cumplir con los fines que le ha definido la ley.

Prestación de servicios integral de aseo y cafetería y vigilancia

Igualmente, en una tabla resumen se sumarán los porcentajes de cada uno de los tributos que aplican para este tipo de contrato.

Tabla No. 10.

Tributos aplicables a los servicios integrales de aseo y cafetería-vigilancia.

Tributo	Tarifa nominal	Tarifa efectiva
Retención impuesto de renta	2%	0,2%
Impuesto industria y comercio	0,97%	0,966%
IVA	19%	1,9%
Estampillas	3,6%	3,6%
Total		6.7%

Fuente: Elaboración propia.

En la tabla No. 10, se realiza el cálculo de la tarifa efectiva, toda vez que la retención en la fuente por concepto de impuesto de renta y el IVA, se calculan sobre el AIU (Administración, Imprevistos y Utilidad), que no puede ser superior al 10% del valor del contrato.

De la carga fiscal calculada para la prestación de servicios en general y la de servicios de aseo, cafetería y vigilancia, surgen serios cuestionamientos que implicarían una profunda revisión de la normatividad tributaria.

- En el contrato de prestación de servicios en general, el contratista no tendría derecho a un AIU, como en de aseo, cafetería y vigilancia o en su defecto se entendería que el AIU se considera incluido en el valor del servicio contratado.
- El AIU del 10% definido como valor máximo en los contratos de aseo, cafetería y vigilancia, no cubre todos los costos indirectos que implica la prestación de este tipo de servicios, teniendo en cuenta que solo la carga fiscal corresponde al 6,7% de ese 10%. Se podría concluir, que se está cargando a los costos directos gastos de administración y utilidad del contratista.
- Que soporte técnico, explica la diferencia en la carga tributaria aplicable a la prestación de servicios en general y la de los servicios de aseo, cafetería y vigilancia, para considerar una base gravable diferente, que como se muestra en los cuadros precedentes implica una enorme diferencia en la determinación de la carga fiscal, del 29,57% vs. el 6,7%.

Prestación de servicios profesionales y de apoyo a la gestión

Como ya se indicó en líneas anteriores, es la modalidad más empleada actualmente por las entidades estatales para suplir las necesidades de personal en cumplimiento de los cometidos establecidos en la ley.

Sobre este tipo de contratos, solamente existe una limitante definida en el decreto 2209 de 1998 que dispone;

Los contratos de prestación de servicios con personas naturales o jurídicas, sólo se podrán celebrar cuando no exista personal de planta con capacidad para realizar las actividades que se contratarán. Se entiende que no existe personal de planta en el respectivo organismo, entidad, ente público o persona jurídica, es imposible atender la actividad con personal de planta, porque de acuerdo con

los manuales específicos, no existe personal que pueda desarrollar la actividad para la cual se requiere contratar la prestación del servicio, o cuando el desarrollo de la actividad requiere un grado de especialización que implica la contratación del servicio, o cuando aun existiendo personal en la planta, éste no sea suficiente, la inexistencia de personal suficiente deberá acreditarse por el jefe del respectivo organismo (art. 3).

Es decir, con la expedición de la certificación procede la contratación directa del recurso humano requerido por la administración.

Sin embargo, como este tipo de vinculación se constituye en la mayoría de los casos en el único ingreso del contratista, se debe precisar la carga tributaria efectiva definida en las normas expedidas para determinar el impuesto de renta. Sobre el particular se debe tener en cuenta la definición de rentas de trabajo contenidas en el artículo 103 del E.T.

Se consideran rentas exclusivas de trabajo, las obtenidas por personas naturales por concepto de salarios, comisiones, prestaciones sociales, viáticos, gastos de representación, honorarios, emolumentos eclesiásticos, compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo y, en general, las compensaciones por servicios personales.

Y en este evento, la retención en la fuente será la aplicable a salarios conforme a lo definido en el artículo 383 del E.T., con el cumplimiento de la condición establecida en este mismo artículo.

La retención en la fuente establecida en el presente artículo será aplicable a los pagos o abonos en cuenta por concepto de ingresos por honorarios y por compensación por servicios personales obtenidos por las personas que informen que no han contratado o vinculado dos (2) o más trabajadores asociados a la actividad.

Si no se cumple esta condición, la retención por impuesto de renta, sería la siguiente:

- a.* La retención en la fuente por servicios se aplica cuando en la actividad desarrollada por el trabajador prima la parte técnica o manual sobre el factor intelectual. Según lo dispuesto en el inciso 4° del artículo 392 del Estatuto Tributario la tarifa de retención en la fuente para no obligados a presentar declaración de renta es del 6% del correspondiente pago o abono en cuenta. Y, por lo dispuesto en el artículo 1.2.4.4.14 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016a, cuando se realiza en favor de los contribuyentes del impuesto sobre la renta obligados a presentar declaración de renta y complementarios, la retención es del 4% del respectivo pago o abono en cuenta.
- b.* La retención en la fuente por honorarios se aplica cuando el servicio prestado por el trabajador o contratista independiente requiere de un despliegue de capacidades intelectuales y profesionales, en este caso, según el inciso 3° del artículo 392 del Estatuto Tributario la tarifa de retención en la fuente para no obligados a presentar declaración de renta por concepto de honorarios y comisiones es el 10% del valor correspondiente del pago o abono en cuenta. No obstante, la tarifa de retención será del 11% del respectivo pago o abono en cuenta cuando se superan los 3.300 UVT, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1.2.4.3.1 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016b.

En resumen, si es por servicios profesionales (honorarios) la tarifa de retención en la fuente puede ser del 10% o el 11%, si es por servicios no profesionales del 4% o el 6%, pero conforme a lo dispuesto en el artículo 383 del E.T., la remuneración por servicios profesionales o no profesionales se puede asimilar al ingreso laboral y en consecuencia aplicar la depuración que permite del ingreso bruto, restar ingresos no constitutivos de renta (pagos a seguridad social), las rentas exentas (hasta el 25% del

total del ingreso) y las deducciones (dependientes, medicina prepagada, intereses sobre créditos de vivienda), para llevar, finalmente, el ingreso neto a la tabla de retención en la fuente por salarios y así determinar la retención por renta aplicable.

En este orden de ideas, un prestador de servicios vinculado a una entidad estatal con una remuneración igual o inferior a seis millones de pesos mensuales, aplicando la depuración señalada anteriormente, no sería sujeto de retención en la fuente por concepto de renta. (Ver Tabla No. 11 depuración ingreso por prestación de servicios para el cálculo de retención en la fuente por renta)

Tabla No. 11

Depuración ingresos por prestación de servicios para cálculo retención en la fuente
renta

Total pagos en el mes	Valor factura o cuenta de cobro		
Honorarios, comisiones o servicios, prestados con hasta un trabajador o contratista	6.000.000		6.000.000
Total Ingresos mes	6.000.000		6.000.000
Menos ingresos no constitutivos de renta (INCR)			
Aportes obligatorios a Fondos de Pensiones (art. 55 ET)	384.000	Sin límites	384.000
Fondo de Solidaridad Pensional	-	Sin límites	
Aportes vol. a fondos de pensiones oblig. (RAI) (Art. 55 ET)		25 % del ingreso laboral y hasta 2.500 UVT	-
Aportes obligatorios al sistema de salud (art. 56 ET)	300.000	Sin límites	300.000
Aportes a ARL	12.600		12.600
Total ingresos no contributivos de renta ni ganancia ocasional	696.600	-	696.600
Subtotal (A)			5.303.400

Menos rentas exentas

Aportes a Fondos de Pensiones Voluntarias (art. 126-1 ET)	-	30% del Ingreso tributario del año y hasta 3.800 UVT anuales (316,66 UVT Mensuales)	-
Aportes con destino a cuentas AFC (art 126-4 ET)	-		
Total rentas exentas	-		-

Subtotal (B)			5.303.400
---------------------	--	--	------------------

Menos deducciones

Pago por medicina prepagada, planes adicionales de salud y pagos por seguros de salud	380.000		380.000
Por dependientes (Art 387 ET)- Según el oficio 036306 de 2016, también aplica para independientes.	530.340	Hasta 10% del subtotal B. y hasta 32 UVT	530.340
Intereses por préstamos de vivienda (en proporción a los meses certificados)	-	100 UVT, promedio año anterior sin límites	-
Total deducciones	910.340		910.340

Subtotal (C)			4.393.060
---------------------	--	--	------------------

Menos renta exenta -25% del subtotal (C) (Numeral 10 art. 206 ET)		240 UVT	1.098.265
--------------------------------------------------------------------------	--	---------	------------------

Límite del 40% sobre Rentas Exentas y Deducciones		No puede exceder de 5.040 UVT	2.121.360
Total renta exenta (incluye el 25%) y deducciones			2.008.605

Base gravable (ver tabla)			3.294.795
----------------------------------	--	--	------------------

Valor en UVT \$34,270			96
------------------------------	--	--	-----------

Valor retención en la fuente a practicar por el periodo (art. 383 ET) ver tabla retención salarios	\$ 82.000		0
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------	--	----------

Nota: El cálculo se realizó con los siguientes parámetros, ingresos mensuales por concepto de honorarios por \$6.000.000, liquidación de aportes al sistema de seguridad

calculados sobre el 40% del total del ingreso mensual, rentas exentas del 25%, deducciones por dependientes y medicina prepagada. Fuente: Elaboración propia atendiendo normatividad vigente.

En lo que respecta al IVA, conforme a lo dispuesto en el artículo 437 del estatuto tributario, si no se superan los siguientes toques, para el año 2020, si los ingresos brutos por uno o más contratos \$124.625.000 y para el año 2021 \$127.078.000, no se es responsable de IVA y, en consecuencia, no resulta impuesto a cargo. (2020)

Tabla No. 12

Tributos al contrato de prestación de servicios profesionales y apoyo a la gestión.

Tributo	Tarifa
Retención impuesto de renta	0%
Impuesto industria y comercio	0,966%
IVA	0%
Estampillas	3,6%
Total	4,56%

Fuente: Elaboración propia.

5.2. Cálculo de la incidencia de los tributos en el contrato de obra pública

Inicialmente se precisará el concepto del contrato de obra, la ley 80 de 1993 señala que son contratos de obra los que celebren las entidades estatales para la construcción, mantenimiento, instalación y, en general, para la realización de cualquier otro trabajo material sobre bienes inmuebles, cualquiera que sea la modalidad de ejecución y pago.

La jurisprudencia del Consejo de Estado ha señalado que las modalidades de pago en la obra pública son:

1. Precios unitarios
2. Precio global fijo
3. Administración delegada
4. Concesión de obra pública (sentencia octubre de 2011 No.2007-00409)

Por precios unitarios se entiende que en el contrato se pacta el valor de las diferentes unidades primarias de obra que deban realizarse. El costo de la ejecución de cada uno de los ítems y el costo directo total del contrato será el resultado de multiplicar los precios los precios unitarios por las cantidades de obra ejecutadas y de sumar todos los ítems necesarios para la ejecución.

Por precio global fijo se entiende el que se paga por la ejecución contractual, una suma global fija pactada en donde están incluidos los honorarios.

Administración delegada corresponde al caso en el que el contratista actúa bajo cuenta y riesgo de la entidad pública y asume la ejecución de la obra. En este caso la entidad contratante paga el costo real de la obra más los honorarios del contratista administrador que corresponde a un porcentaje que incluye los costos de administración (personal, oficina automotores, desplazamientos etc.) y la utilidad del colaborador de la administración.

En la Concesión de obra pública, Dromi, considera que es un tipo de contrato donde la administración pública contrata la ejecución de la obra pública con una empresa y no paga directamente un precio por ellas, sino que la remunera otorgándole la explotación de la obra construida durante un plazo determinado. (2015)

Para determinar la incidencia de los tributos en el contrato de obra se realiza una suma de los porcentajes definidos en la tarifa de cada uno de los tributos que aplican para el contrato de obra, sin tener en cuenta el IVA porque el ejercicio se realiza

para Bogotá y como ya se definió anteriormente, este no aplica para entidades territoriales.

Tabla No. 13
Tributos Aplicables al contrato de obra publica

Tributo	Tarifa
Retención impuesto de renta	2%
Impuesto industria y comercio	0,966%
Contribución Especial	5%
Estampillas	4.1%
Total	12.07%

Fuente: Elaboración propia.

Como se evidencia en el cuadro anterior es significativa la incidencia de los tributos sobre el contrato de obra pública, teniendo en cuenta que como se afirmó anteriormente lo que pretende la administración, con el desarrollo de una obra que puede ser una vía, un acueducto o una escuela, es el cumplimiento de sus fines, empleando para ello la labor de un colaborador calificado; sin embargo cargar de tributos el contrato estatal para financiar otras obligaciones del Estado puede terminar generando situaciones adversas.

El proceso que conduce a la celebración del contrato de obra pública, tiene implícito en su etapa de planeación, la definición del presupuesto de la misma, en el que se deben considerar todos los costos y gastos necesarios para su efectiva realización, en términos generales en este ejercicio presupuestal se definen los costos directos que comprenden los materiales, mano de obra, herramientas y equipos, así como los costos indirectos que se han venido a denominar A.I.U.

Teniendo en cuenta que los tributos analizados anteriormente afectan el valor del contrato de obra pública, pero no constituyen un costo directo, se analizará seguidamente el concepto de costos indirectos o A.I.U.

Para este efecto, se traen las consideraciones que al respecto ha desarrollado en la jurisprudencia:

De acuerdo con la jurisprudencia el AIU propuesto para el contrato, corresponde a: i). los costos de administración o costos indirectos para la operación del contrato, tales como los gastos de disponibilidad de la organización del contratista, esto es: A; ii). los imprevistos, que es el porcentaje destinado a cubrir los gastos con los que no se contaba y que se presenten durante la ejecución del contrato, esto es, el alea normal del contrato: I; iii). la utilidad o el beneficio económico que pretende percibir el contratista por la ejecución del contrato, esto es: U. Ahora, teniendo en cuenta que no existe ninguna reglamentación que establezca porcentajes mínimos o máximos para determinar el A.I.U., cada empresa o comerciante de acuerdo con su infraestructura, experiencia, las condiciones del mercado, la naturaleza del contrato a celebrar, entre otros factores, establece su estructura de costos conforme a la cual se compromete a ejecutar cabalmente un contrato en el caso de que le sea adjudicado.” Concepto (Consejo de Estado, 2011)

Con una simple consulta al portal del SECOP, se extrajo una muestra de los AIU determinados en licitaciones que condujeron a la celebración de contratos de obra pública de diferentes entidades del orden nacional y territorial. La muestra se tomó de un solo contrato por entidad, con el propósito de conocer los porcentajes de AIU definidos por entidad. Se verificó (i) que los procesos correspondieran a licitación

pública para construcción de obra, (ii) que los presupuestos fueran superiores a 10.000 millones de pesos y (iii) que los contratos ya estuvieran celebrados y ejecutados.

Seguidamente se presentan los contratos consultados en el portal del SECOP I.

Tabla No. 14

AIU

No proceso	Entidad	Objeto	Valor	Estado del contrato
LICITACION DG-0009-2016	SENA	CONSTRUCCIÓN DE LA NUEVA SEDE DEL CENTRO DE DESARROLLO AGROINDUSTRIAL TURÍSTICO Y TECNOLÓGICO DEL GUAVIARE	16,195,255,708	Liquidado
FDLCB-LP-008-2015	ALCALDIA LOCAL DE CIUDAD BOLIVAR	CONSTRUCCIÓN DE LA SEDE ADMINISTRATIVA DE LA ALCALDÍA LOCAL DE CIUDAD BOLÍVAR EN LA CIUDAD DE BOGOTÁ D. C.	15,514,971,952	Terminado sin liquidar
LP 01 DE 2017	CONSEJO SUPERIOR DE LA JUDICATURA	Continuar la construcción, adecuación y dotación de Salas de Audiencias y Áreas Complementarias para la Implementación de la Oralidad a Nivel Nacional – Zona 2-Centro	11.397.399.526	Terminado sin liquidar
LP-MEN-13-2013	MINISTERIO DE EDUCACION NACIONAL	Contratar por el sistema de precios unitarios fijos sin fórmula de reajuste la construcción de infraestructura física en los departamentos de Tolima, Huila, Caquetá, Antioquia, Valle del Cauca, Guaviare y Amazonas empleando sistemas modulares prefabricados	15,053,442,421	Terminado sin liquidar

Nota: Fuente: Elaboración propia, teniendo en cuenta los datos tomados de: www.contratos.gov.co

En las licitaciones públicas consultadas se verificaron los siguientes porcentajes de A.I.U.

Tabla No. 15
Porcentajes de AIU en contratos de obra

ENTIDAD	A%	I%	U%	TOTAL AIU%
SENA	15	0	5	20
ALCALDIA LOCAL CIUDAD BOLIVAR	16	3	5	24
CONSEJO SUPERIOR DE LA JUDICATURA	17	3	5	25
MINISTERIO EDUCACION NACIONAL	13	7	5	25

Nota: Fuente: Elaboración propia, teniendo en cuenta los datos tomados de: www.contratos.gov.co

De la revisión del cuadro anterior podemos concluir que las entidades no consideraron, al menos dentro de los costos indirectos, es decir en el porcentaje de administración (A), los tributos que gravan el contrato de obra pública, teniendo en cuenta que los tributos representan un 12% del valor total del contrato y la entidad que contempló un porcentaje mayor para los costos indirectos de administración, partida con la cual se supone se cubrirán estos gastos, considero un porcentaje del 17%, si se le resta el 12% correspondiente a los tributos, tan solo queda un 6%.

Este 6% no es suficiente para otros gastos de administración igualmente significativos y necesarios para la ejecución del contrato de obra pública, como son, los costos de la mano de obra calificada que no se encuentra contemplada en los costos directos, el costo de las primas de las pólizas de seriedad y cumplimiento, los gastos de arrendamiento, servicios públicos, gastos financieros, de comunicaciones, contables y administrativos, pruebas de laboratorio, útiles y papelería entre otros.

Como las cifras que se han traído en el presente escrito corresponden a contratos ya ejecutados, necesariamente se debe concluir que el valor de la carga fiscal está

afectando los costos directos del contrato de obra pública, corresponderá a otro análisis determinar si este fenómeno da lugar a otras problemáticas como presupuestos inflados, mala calidad de las obras, situaciones de incumplimiento o de corrupción.

5.3. Cálculo de la incidencia de los tributos en el contrato de consultoría

Con relación a los contratos de consultoría, el numeral. 2 del art. 32 ley 80 identifica dos tipos de consultoría, a saber:

1. La consultoría propiamente dicha referente a diseños técnicos de futuros contratos
2. La interventoría relacionada con el seguimiento, control y vigilancia de contratos estatales. (1993g)

Las actividades que incluyen la consultoría son:

- a. Estudios necesarios para la ejecución de proyectos de inversión,
- b. Estudios de diagnóstico, prefactibilidad o factibilidad para programas o proyectos específicos,
- c. Asesorías técnicas de coordinación, control y supervisión.
- d. Son también contratos de consultoría los que tienen por objeto la interventoría, asesoría, gerencia de obra o de proyectos, dirección, programación y la ejecución de diseños, planos, anteproyectos y proyectos. (Ley 80, 1993h)

A diferencia del contrato de prestación de servicios se requiere de conocimientos técnicos especializados.

Atendiendo las definiciones planteadas respecto del contrato de prestación de servicios y consultoría, puede decirse que el criterio de distinción entre uno y otro, parte de un criterio residual, todos los contratos que se encuadren en la descripción legal sobre lo que es una consultoría corresponderá a dicho tipo legal, los demás serán contratos de prestación de servicios.

Al igual que en el contrato de prestación de servicios, la normatividad no tiene reglado el cobro de A.I.U., sobre los contratos de consultoría, algunas entidades reconocen un porcentaje como gastos de administración, sin embargo, se acostumbra en la determinación de los costos de la consultoría de obra, la utilización del factor multiplicador, el cual es una forma de determinar el valor de los costos del contrato, incluidos los costos indirectos y la utilidad del consultor.

Esta figura se encontraba reglada en el Decreto 1522 de 1983 pese de haber sido derogado por el Decreto 2326 de 1995, se sigue empleando esta metodología toda vez que permite reducir la retención en la fuente por concepto de renta al 2%, ver concepto DIAN. (DIAN 71527, 2007)

Sin la aplicación del factor multiplicador, la retención en la fuente por concepto de renta para el contrato de consultoría es del 6% y en consecuencia la carga fiscal en este tipo de contrato es la siguiente:

Tabla No. 16
Tributos aplicables al contrato de consultoría.

Tributo	Tarifa
Retención impuesto de renta	6%
Impuesto industria y comercio	0,966%
IVA	19%
Estampillas	4.1%
Total	30,06%

Nota: Fuente: Elaboración propia

Como se evidencia en el cuadro anterior, la carga fiscal encarece notablemente el valor del contrato de consultoría, desconoce los costos indirectos que se generan en este tipo de contratos, así como la utilidad del consultor, salvo que se liquidara con la metodología del factor multiplicador, en la cual si se tiene en cuenta la utilidad del consultor.

No resulta congruente, la diferencia en la determinación de la base gravable para el cálculo de los impuestos de renta e IVA, mientras en los contratos de obra el IVA se liquida sobre la utilidad, como debería ser, en el contrato de consultoría se liquida sobre el valor total del contrato. Así mismo, mientras la retención en la fuente por renta en los servicios de aseo, cafetería y vigilancia se liquida sobre el A.I.U., en el contrato de consultoría se liquida sobre el valor total del contrato.

9. CONCLUSIONES

En el presente estudio se pudo verificar que el sistema tributario en Colombia se encuentra en contradicción con el principio de progresividad definido en la Constitución Política, teniendo en consideración que los mayores ingresos tributarios se soportan en los impuestos indirectos. Así mismo, los niveles de desigualdad generados por las dinámicas y fallas de los mercados observados antes del pago de impuestos no se ven compensados por la aplicación de impuestos teóricamente concebidos para disminuir los niveles de desigualdad de una sociedad.

Las reformas tributarias adelantadas desde finales de los años 90, no han acometido una reforma estructural que contribuya a la redistribución del ingreso, sino que se han limitado a crear nuevos impuestos y a modificar las tarifas, en procura de mejorar los ingresos tributarios del Estado, sin considerar los efectos adversos de este tipo de estrategias para el mercado y para el adecuado funcionamiento de las administraciones públicas.

La dispersión normativa, referida en el presente estudio, así como la cantidad de tributos, las diferencias en la determinación de bases gravables, así como de las

tarifas e incluso la condición del contratista, hacen compleja y dispendiosa la determinación de los tributos que gravan el contrato estatal.

En el presente trabajo se planteó la tesis que el contratista del Estado contribuye con su labor al cumplimiento de los fines de este, hacer gravosa su colaboración es encarecer vía impuestos, el suministro de bienes o la prestación de servicios, o visto de otra forma es sacar dinero de un bolsillo y pasarlo al otro, toda vez que el impuesto generado por el contrato estatal vuelve al presupuesto público para ser invertido nuevamente en otro gasto de funcionamiento o de inversión.

Así mismo se mostró que la falta de reglamentación respecto de la remuneración de los diferentes tipos de contrato hace más gravosa la carga tributaria de los contratos de prestación de servicios en general y de consultoría.

En los casos verificados, se pudo constatar que la carga fiscal en el contrato estatal no se soporta en los costos indirectos, específicamente en el concepto de Administración, contenido en el AIU de los contratos.

Para determinar la carga fiscal en el contrato estatal, se delimitó el análisis, en tres contratos típicos de la administración y se suscribió el estudio a la jurisdicción de Bogotá D.C., teniendo en cuenta que los tributos territoriales difieren significativamente.

Lo anterior lleva a considerar que es urgente plantear reformas estructurales al estatuto general de contratación y al sistema tributario colombiano, para simplificar y mejorar la forma como se estructuran los contratos y se impone la carga tributaria a los contratistas, buscando facilitar también la gestión y el control en las entidades públicas.

Bibliografía

Legislación

Código Civil. [CC]. Ley 57 de 1887. 26 de mayo de 1873. (Colombia).

CODIGO SUSTANTIVO DEL TRABAJO. [CST]. Decreto ley 2663 de 1950. 5 de agosto de 1950. (Colombia)

Ley 48 de 1887. Todos los gastos de Administración que no son de cargo de los Departamentos o de los Municipios con arreglo a esta ley, son de cargo de la Nación. 23 de marzo de 1887. D.O No. 6997. 29.

Ley 14 de 1983. Por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones. 6 de julio de 1983. D.O No. 36.288.

Ley 44 de 1990. Por la cual se dictan normas sobre catastro e impuestos sobre la propiedad raíz, se dictan otras disposiciones de carácter tributario, y se conceden unas facultades extraordinarias. 18 de diciembre de 1990. D.O No. 39.607.

Ley 21 de 1992. Por la cual se decreta el Presupuesto de Rentas y Recursos de Capital y la Ley de Apropriaciones para la vigencia fiscal del 1o. de Enero al 31 de diciembre de 1993. 8 de noviembre de 1992. D.O No. 40.658.

Ley 44 de 1993. Por la cual se modifica y adiciona la Ley 23 de 1982 y se modifica la Ley 29 de 1944. 5 de febrero de 1993. D.O No. 40.740.

Ley 60 de 1993. Por la cual se dictan normas orgánicas sobre la distribución de competencias de conformidad con los artículos 151 y 288 de la Constitución Política y se distribuyen recursos según los artículos 356 y 357 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones. 8 de diciembre de 1993. D.O No. 40987.

Ley 80 de 1993. Por la cual se expide el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública. 28 de octubre de 1993. D.O No. 41.094.

Ley 223 de 1995. Recaudo y Control del Impuesto sobre las Ventas en la Enajenación de Aerodinos. En las ventas de aerodinos que tengan el carácter de activos fijos, el pago del impuesto sobre las ventas deberá acreditarse ante la Unidad Administrativa Especial Aeronáutica Civil, en el momento del registro de la operación. 20 de diciembre de 1995. D.O No. 42.160

- Ley 488 de 1998. Por la cual se expiden normas en materia Tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales. 8 de Julio de 1998. D.O No. 43.460.
- Ley 633 de 2000. Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se dictan disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios para la vivienda de interés social y se introducen normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial. 29 de diciembre de 2000. D.O No. 44.275.
- Ley 715 de 2001. Por la cual se dictan normas orgánicas en materia de recursos y competencias de conformidad con los artículos 151, 288, 356 y 357 (Acto Legislativo 01 de 2001) de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones para organizar la prestación de los servicios de educación y salud, entre otros. 21 de diciembre de 2001. D.O No. 44.654
- Ley 788 de 2002. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones. 27 de diciembre de 2002. D.O No. 45.046.
- Ley 863 de 2003. Por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas. 29 de diciembre de 2003. D.O No. 45.415
- Ley 1106 de 2006. por medio de la cual se prorroga la vigencia de la Ley 418 de 1997 prorrogada y modificada por las Leyes 548 de 1999 y 782 de 2002 y se modifican algunas de sus disposiciones. 22 de diciembre de 2006. D.O No. 46.490.
- Ley 1150 de 2007. Por medio de la cual se introducen medidas para la eficiencia y la transparencia en la Ley 80 de 1993 y se dictan otras disposiciones generales sobre la contratación con Recursos Públicos. 16 de julio de 2007. D.O No. 46.691.
- Ley 1176 de 2007. Por la cual se desarrollan los artículos 356 y 357 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones. 27 de diciembre de 2007. D.O No. 46.854
- Ley 1386 de 2010. Por la cual se prohíbe que las entidades territoriales deleguen, a cualquier título, la administración de los diferentes tributos a particulares y se dictan otras disposiciones. 21 de mayo de 2010. D.O No. 47.716.

Ley 1393 de 2010. Por la cual se definen rentas de destinación específica para la salud, se adoptan medidas para promover actividades generadoras de recursos para la salud, para evitar la evasión y la elusión de aportes a la salud, se re direccionan recursos al interior del sistema de salud y se dictan otras disposiciones. 12 de julio de 2010. D.O No. 47.768

Ley 1421 de 2010. Por medio de la cual se prorroga la Ley 418 de 1997, prorrogada y modificada por las Leyes 548 de 1999, 782 de 2002 y 1106 de 2006. 21 de diciembre de 2010. D.O No. 47.930.

Ley 1454 de 2011. Por la cual se dictan normas orgánicas sobre ordenamiento territorial y se modifican otras disposiciones. 28 de junio de 2011. D.O No. 48.115

Ley 1474 de 2011. Por la cual se dictan normas orientadas a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y la efectividad del control de la gestión pública. 12 de julio de 2011. D.O No. 48128.

Ley 1607 de 2012. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones. 26 de diciembre de 2012. D.O No. 48.655.

Ley 1819 de 2016. Por medio de 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. 29 de diciembre de 2016. D.O No. 50.101.

Ley 1943 de 2018. Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones. 28 de diciembre de 2018. D.O No. 50.820.

Decretos

Decreto 2185 de 1951. [Presidente de la Republica de Colombia]. Por el cual se suprime un impuesto nacional y se confiere una facultad a los Alcaldes de los Municipios. 19 de octubre de 1951. D.O No. 27743. 2

Decreto 624 de 1989. [Presidente de la Republica de Colombia]. Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. 30 de marzo de 1989. D.O No. 38.756.

Decreto 2132 de 1992. [con fuerza de ley]. Por el cual se reestructuran y fusionan entidades y dependencias de la administración nacional. 29 de diciembre de 1992. D.O No. 30.148

Decreto 1421 de 1993. [Presidente de la Republica de Colombia]. Por el cual se dicta el régimen especial para el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá. 21 de julio de 1993. D.O No. 40.958.

Decreto 2209 de 1998. [Ministro de Hacienda y Crédito Público]. por el cual se modifican parcialmente los Decretos 1737 y 1738 del 21 de agosto de 1998. 6 de noviembre de 1998. D.O No. 43423.

Decreto 1464 de 2010. [Presidente de la Republica de Colombia]. Por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 1150 de 2007 en relación con la verificación de las condiciones de los proponentes y su acreditación para el Registro Único de Proponentes a cargo de las Cámaras de Comercio y se dictan otras disposiciones. 29 de abril de 2010. D.O. 47696.

Decreto 399 de 2011. [Presidente de la Republica de Colombia]. Por el cual se establece la organización y funcionamiento del Fondo Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana y los Fondos de Seguridad de las Entidades Territoriales y se dictan otras disposiciones. 14 de febrero de 2011. D.O No. 47983. 14.

Decreto 734 de 2012. [Presidente de la Republica de Colombia]. Por el cual se reglamenta el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública y se dictan otras disposiciones. 13 de abril de 2012. D.O No 48400

Decreto 1510 de 2013. [Presidente de la Republica de Colombia]. Por el cual se reglamenta el sistema de compras y contratación pública. 17 de Julio de 2013. D.O No. 48854.

Decreto Distrital 352 de 202. [Alcalde Mayor del Distrito Capital de Bogotá]. "Por el cual se compila y actualiza la normativa sustantiva tributaria vigente, incluyendo las modificaciones generadas por la aplicación de nuevas normas nacionales que se deban aplicar a los tributos del Distrito Capital, y las generadas por acuerdos del orden distrital. 15 de agosto de 2002, R.D. 2695.

Resoluciones

Resolución 000114 de 2020. [Director General]. Por la cual la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN adopta la Clasificación de

Actividades Económicas CIU Rev. 4 A.C. (2020) y sus notas explicativas, del Departamento Administrativo Nacional de Estadística - DANE, y se establecen otras clasificaciones propias de su competencia. 21 de diciembre de 2020.

Jurisprudencia

Corte Constitucional. Sentencia C-517/92. M.P. Ciro Angarita Barón; 15 de septiembre de 1992

Corte Constitucional. (1994). Sentencia C-545. M.P. Fabio Morón Díaz. 01 de diciembre de 1994.

Corte Constitucional. Sentencia C-413. M.P. José Gregorio Hernández Galindo; 4 de septiembre de 1996.

Corte Constitucional. Sentencia C-375. MP Mauricio González Cuervo. 19 de mayo de 2010.

Corte Constitucional. Sentencia C-768. M.P. Juan Carlos Henao; 28 de julio de 2010.

Corte Constitucional. Sentencia C-100. M.P. María Victoria Calle Correa; 26 de febrero de 2014.

Corte Constitucional. Sentencia C-155. M.P. Alejandro Linares Cantillo; 31 de marzo de 2016.

Corte Constitucional. Sentencia C-571. M.P. Alberto Rojas Ríos; 29 de diciembre de 2019

Consejo de Estado. Sala Contenciosa administrativa. Sección tercera. Sentencia nº 05001-23-26-000-1997-10320-1(20811). MP Ruth Stella Correa Palacio; 14 de octubre de 2011. (<https://vlex.com.co/vid/588859579>)

Doctrina

Agencia Colombia Compra Eficiente. (mayo 3 de 2017). *Guía para la Elaboración de Estudios de Sector*. <https://colombiacompra.gov.co/manuales-guias-y-pleigos-tipo/manuales-y-guias/guia-para-la-elaboracion-de-estudios-de-sector>

Agencia de Renovación del Territorio. (diciembre de 2017). *Manual operativo obras por Impuestos*. <https://www.renovacionterritoio.gov.co>

- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Modelo de código tributario de CIAT. (2015). Ciudad de Panamá. ISBN: 978-9962-647-81-2.
- Comisión de expertos para la equidad y la competitividad tributaria. Informe final presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público. (2016). Bogotá: Fedesarrollo, 318 p. ISBN: 978-958-58393-7-3
- CONSEJO PRIVADO DE COMPETITIVIDAD. Informe nacional de competitividad 2019-2020. Bogotá, D.C. Puntoaparte. 2019, p. 302 referenciando a Ávila (2007).
- Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos [C.P.EUM]. Art. 40. Reformado 29 de enero de 2016 (México).
- Contraloría general de Medellín. (febrero 18, 2019). Circular No.01. Orientación de carácter general sobre el reconocimiento del A.I.U en la contratación estatal. Pago del imprevisto. DO. 1000-201900001283. <https://n9.cl/hqg6u>.
- Comentada, Ley 1819 de 2016. Bogotá: Legis Editores S.A. Musgrave, Richard (1959), Teoría de la hacienda pública, Madrid, Editorial Aguilar.
- conflictivas y deficiencias en el diseño del Estado. Estudios de Derecho, 78 (172), 175-196
- descentralización territorial en Colombia, en Dikaion, 23-1 (2014), pp. 171-194.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. [DIAN]. (12 de septiembre de 2007). *Oficio 071527*. <https://www.dian.gov.co>.
- Doi: 10.17533/udea.esde.v78n172a07
- DOI: 10.5294/dika.2014.23.1.7
- Legis Editores S.A. (2019). Guía Legis para la Declaración de Renta 2019. Bogotá: LEGIS.
- Legis Editores S.A. (2019). Manual Práctico de IVA y Facturación 2019. Bogotá: Legis
- Min. Hacienda. DIAN. (2016). por el empleo y la inversión Reforma tributaria estructural [Diapositiva de PowerPoint]. Cámara de Comercio de Bogotá (CCB). <https://n9.cl/sr5u7>
- OECD. (s.f). Better Policies For Better Life. Obtenido de Fighting bid rigging in public procurement: www.oecd.org/competition/bidrigging
- Restrepo, J. C. (2015). Hacienda Pública. Bogotá, Colombia: Universidad Externado.

- Rodríguez, G. C. (2016). TESINA LEGITIMIDAD DEL RÉGIMEN DE ESTAMPILLAS DEPARTAMENTALES. Bogotá, Colombia.
- Romero Molina, C. A., Grass Suarez, Y. C., & García Caicedo, X. C. (1). Principios constitucionales que rigen el sistema tributario. DIXI, 15(17), 67-77. <https://doi.org/10.16925/di.v15i17.640>
- RUNT. (5 de enero de 2017). Boletín de Prensa 001, Balance Cifras RUNT 2016. <https://www.runt.com.co/sites/default/files/Boletín%20de%20prensa%20001%20de%202017.pdf>
- Secretaría de Hacienda. (2017). SISTEMA TRIBUTARIO DISTRITAL. Bogotá.
- Silva, J. Páez, P. Rodríguez, P. (2008). Finanzas públicas Territoriales. Bogotá D.C: ESAP
- Valencia Tello, D. C. (2021). La Constitución de 1991 y la contratación estatal. Visiones Valencia-Tello Diana Carolina, Karam de Chueiri Vera, Antecedentes de la
- Zarama, V. F. (2017). Reforma Tributaria