

Información Importante

La Universidad Santo Tomás, informa que el(los) autor(es) ha(n) autorizado a usuarios internos y externos de la institución a consultar el contenido de este documento a través del Catálogo en línea de la Biblioteca y el Repositorio Institucional en la página Web de la Biblioteca, así como en las redes de información del país y del exterior con las cuales tenga convenio la Universidad.

Se permite la consulta a los usuarios interesados en el contenido de este documento, para todos los usos que tengan **finalidad académica**, nunca para usos comerciales, siempre y cuando mediante la correspondiente cita bibliográfica se le dé crédito al trabajo de grado y a su autor.

De conformidad con lo establecido en el Artículo 30 de la Ley 23 de 1982 y el artículo 11 de la Decisión Andina 351 de 1993, la Universidad Santo Tomás informa que “los derechos morales sobre documento son propiedad de los autores, los cuales son irrenunciables, imprescriptibles, inembargables e inalienables.”

Bibliotecas Bucaramanga
Universidad Santo Tomás

Estado de arte de la línea de tributación de los impuestos en Colombia

Edna Lorena Martínez Manrique, Viviana Rey Valdivieso y July Paola Reyes

Castañeda

Trabajo de grado presentado como requisito para optar el título de Contadores

Públicos

Directora

María Ana Martina Chía Suárez

Especialista en Gerencia Tributaria

Magister en Comercio Internacional

Universidad Santo Tomás

División de Ciencias Económicas y Contables

Facultad de Contaduría Pública

2016

Dedicamos este proyecto a Dios por ser nuestro dador de vida, nuestra fuerza y sustento para lograr nuestros sueños, a nuestros padres por su educación y apoyo en todo momento y por formarnos como mujeres perseverantes que luchan por cumplir sus ideales.

Edna Lorena Martínez Manrique

Viviana Rey Valdivieso

July Paola Reyes Castañeda

Agradecimientos

En primer lugar, a Dios por darnos la fortaleza para llegar hasta el final, a nuestros padres por brindarnos la mejor educación y lecciones de vida, a nuestra directora de proyecto María Ana Chía por ser más que una maestra de academia una formadora para la vida, a nuestros jefes que permitieron hacer del entorno laboral un espacio académico, a nuestros seres amados que sin duda fueron de gran importancia en el transcurso de este proceso, estuvieron presentes desde cuando tan solo era un sueño y ahora se convierte en una realidad... y por último a la Universidad Santo Tomás por abrirnos sus puertas y prepararnos para un futuro competitivo formándonos como personas íntegras.

Mil gracias.

Edna Lorena Martínez Manrique

Viviana Rey Valdivieso

July Paola Reyes Castañeda

Tabla de contenido

Introducción.....	11
1. Estado de arte de la línea de tributación de los impuestos en Colombia.....	13
1.1.Planteamiento del problema	13
1.2.Objetivo general	15
1.2.1. Objetivos específicos.....	16
2. Línea de investigación seleccionada para desarrollar el estado de arte.....	16
2.1.Sublíneas de la línea de investigación.....	16
2.2.Temas abordados	17
3. Marco teórico.....	19
3.1.Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.....	20
3.2.Globalización económica y poder tributario: ¿hacia un nuevo derecho tributario?.	26
3.3.Los incentivos fiscales a la internacionalización de la empresa española.....	31
3.4.Doctrina de la corte constitucional sobre el modelo de convenio para evitar la doble imposición de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico – OCDE	37
3.5.La planificación fiscal internacional y su relación con los precios de transferencia en el Perú.....	46
3.6.Principio de plena competencia: ¿Hasta cuándo?.....	48
3.7.Declaración sugerida del impuesto a la renta para personas naturales.....	58

3.8.Efectos económicos del impuesto del valor agregado – IVA sobre el ingreso disponible de los hogares: siete principales ciudades de Colombia 1990-2004.....	62
3.9.Impuesto sobre las ventas y generalidades del impuesto al consumo, una visión desde la reforma más polémica	67
3.10. El Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF) en operaciones de sobregiro bancario	69
3.11. Guía del Impuesto de Industria y Comercio para los comerciantes en el Municipio de Tame.....	73
3.12. Incidencia tributaria del IVA en el manejo del AIU de los contratos celebrados con ECOPETROL	77
3.13. Guía de procedimientos para dar respuestas a requerimientos y/o recursos tributarios proferidos por la división de gestión de fiscalización y liquidación de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales	84
3.14. Análisis de la reforma tributaria colombiana, sus efectos e implicaciones económicas en las Pymes de Bucaramanga y su área metropolitana	87
3.15. Guía actualizada del Impuesto de Renta y Complementarios en Colombia.	94
3.16. Evaluación del cumplimiento del principio de equidad en el impuesto predial en la ciudad de Bucaramanga	98
3.17. Plan de asignatura Normas Internacionales de Contabilidad.....	105
3.18. Análisis del sector bovino en Santander frente a los cambios que genera el TLC con Estados Unidos.....	108

4. Marco Metodológico	112
4.1.Tipo de investigación	112
4.2.Método.....	112
4.3.Población	113
4.4.Fuentes de información	113
4.5.Técnicas de recolección de datos.....	113
5. Conclusiones.....	115
6. Recomendaciones	117
Referencias	118
Apéndice A. Investigaciones analizadas	122

Lista de figuras

<i>Figura 1.</i> Proyectos de investigación en tributación programas de pregrado – posgrado facultad de Contaduría Pública	122
<i>Figura 2.</i> Ámbito tributario del orden municipal	123
<i>Figura 3.</i> Ámbito tributario del orden nacional	123
<i>Figura 4.</i> Ámbito tributario del orden internacional	124

Resumen

Cuando hablamos de tributación hacemos referencia a los impuestos que las organizaciones, empresas o personas deben pagar al Estado para que pueda financiar las necesidades de educación, salud, seguridad, justicia, obras públicas y apoyo a la población vulnerable. Para el recaudo de estos dineros, el Estado recurre al cobro de los impuestos de diferente orden: local, nacional e internacional.

Cada país tiene una estructura diferente de impuestos la cual determina qué o quiénes deben o no tributar, el hecho generador o el impuesto a pagar (ya que la cantidad a pagar sale de la liquidación del impuesto que se origine), esta estructura es modificable mediante reformas tributarias; y en nuestro país especialmente se presentan constantes cambios y reformas tributarias que dificultan el entendimiento y aplicación de los impuestos por parte de los contribuyentes, debido a esto tanto estudiantes como profesionales en el área han realizado investigaciones sobre los diferentes tipos de impuestos para facilitar la comprensión de los mismos, por medio de elaboración de cartillas de instrucciones, artículos de revistas y profundizaciones acerca de los conceptos y normas.

Para conocer la forma en que se ha tratado el tema y el avance de este en un momento específico, es necesario recopilar las investigaciones acumuladas en textos escritos en el área tributaria, que sirva como referencia para asumir posturas críticas y como pauta para que los

futuros investigadores del tema eviten la repetición y les permita ahondar en nuevos campos de la tributación.

Por lo anterior, este proyecto reúne algunas de las investigaciones más recientes realizadas por los estudiantes de pregrado y posgrado de la Universidad Santo Tomás y de otras universidades, así como documentos y artículos de especialistas en el tema a nivel nacional e internacional con el ánimo de construir el Estado de Arte de la Línea de Tributación, que permita el estudio del conocimiento acumulado.

Palabras clave

Estado de arte, impuestos, tributación, Estado, doble imposición.

Introducción

Los impuestos son casi tan antiguos como la humanidad, en sus inicios la forma de pago se hacía por medio de trabajo, entrega de cosechas, animales, cultivos e incluso con personas; con el paso del tiempo y la aparición de la moneda la forma de pago cambió a ser un porcentaje de los bienes que poseían las personas y eran establecidos por quienes dominaban el lugar.

Hoy las cosas no han cambiado mucho, actualmente quienes gobiernan imponen las cargas tributarias a los contribuyentes delegando el recaudo en un ente administrador. Los impuestos gravan la posesión y adquisición de bienes, los ingresos, transacciones bancarias y las operaciones comerciales entre países.

Los impuestos son el medio que el Estado utiliza para satisfacer las necesidades de educación, salud, vivienda, en fin para el sostenimiento equitativo de los ciudadanos de la Nación. Desde épocas muy antiguas siempre quienes son sujetos al pago del impuesto han considerado que su recaudo es un abuso y que están quitándoles lo que les pertenece, para los gobernantes es un difícil trabajo tomar la decisión en cuanto a qué impuestos cobrar y qué tarifas establecer pues si son muy altas los empresarios buscaran otros países que ofrezcan condiciones tributarias provocando la salida de capital, pero si son bajas correría el riesgo de no contar con los recursos suficientes para satisfacer las necesidades básicas de sus habitantes.

En Colombia, el sistema tributario es sometido a cambios constantes, se realizan reformas tributarias con cierta regularidad, bien sea para modificar tarifas, reducir o aumentar

las bases, agregar o disminuir beneficios entre otros aspectos que generan incertidumbre, muchos de los empresarios prefieren posponer sus inversiones o aprovechar la globalización para realizarlas en otros países y también dificulta que inversionistas extranjeros quieran destinar sus recursos en actividades en el País.

En este trabajo, se desarrolla una descripción de las investigaciones más recientes realizadas por estudiantes de pregrado y posgrado de la Universidad Santo Tomás Bucaramanga, además de documentos de expertos en temas como el impacto de la globalización en la tributación, los convenios y tratados para evitar la doble imposición, los incentivos fiscales, el principio de plena competencia, efectos económicos del IVA entre otros documentos que hacen referencia a los impuestos de tipo municipal, departamental, nacional e internacional. Con este trabajo se pretende mostrar el avance en investigación sobre la Línea de tributación en la Universidad Santo Tomás por medio de pequeñas críticas en cuanto al aporte que estos realizan al ámbito tributario.

1. Estado de arte de la línea de tributación de los impuestos en Colombia

1.1.Planteamiento del problema

Los impuestos datan desde hace mucho tiempo, iniciaron a pagarse con el trabajo, cultivos o intercambio de personas, en algunos casos se cancelaba un porcentaje sobre los bienes que poseían las personas. Con el paso de los años evolucionaron y se adaptaron a las diferentes normas y leyes establecidas por cada país, ajustándose a diferentes costumbres.

Hoy día, el Estado busca fortalecer y garantizar a sus ciudadanos aquellos derechos considerados esenciales para mantener una vida digna dentro del territorio nacional pero también exige y obliga a los ciudadanos a cooperar con estas cargas cuando la Constitución Política enuncia que como ciudadanos colombianos debemos “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”; así mismo en Colombia la Constitución Política faculta al Estado para reglamentar la forma de obtener recursos económicos para cumplir con la prestación de servicios públicos, este mismo puede escoger los diferentes tipos de tributos, hechos generadores, sujetos, las bases y las tarifas los cuales son recaudados mediante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). En Colombia existen impuestos directos e indirectos en tres ámbitos espaciales de cargas fiscales: Tributos nacionales donde el sujeto activo es la nación, en este se encuentra el impuesto de renta, Impuesto al Valor Agregado (IVA), impuesto de timbre nacional, Gravamen al Movimiento Financiero (GMF), Impuesto al consumo, Impuesto a la Gasolina y A.C.P.M., Impuesto

a la Equidad o más conocido como CREE, Impuesto a la Riqueza y complementario de normalización, estos últimos fueron creados en la reforma tributaria bajo Ley 1739 de 2014 contribuciones especiales; en segundo lugar tenemos los gravámenes departamentales que son establecidos mediante ordenanzas fundamentadas en una Ley de la Republica; en este ámbito espacial se encuentran los impuestos al consumo de bebidas alcohólicas, cigarrillos y tabaco, impuesto al registro, sobretasa a la gasolina, y los impuestos a los vehículos; y por último los de orden municipal que son establecidos por el concejo del Municipio y recaudados por el mismo, aquí encontramos el impuesto predial unificado, Impuesto de Industria y Comercio, impuesto de azar y espectáculos, impuesto de delineación urbana, entre otros.

La inestabilidad tributaria en Colombia, se ve reflejada en las constantes reformas tributarias, donde en los últimos 24 años el Congreso de la Republica ha hecho 13 intervenciones en el sistema tributario colombiano, en las que aumentan impuestos, cambian y agregan diferentes hechos generadores entre otros aspectos.

Esta situación hace que cada quien entienda la norma de acuerdo a su punto de vista, encontrando diferentes comentarios, opiniones y documentación de investigaciones donde se profundiza en el área de tributación con explicaciones y ejemplos sobre esta a nivel nacional e internacional.

Es por esta razón, que se hace necesario saber ¿Cómo está actualmente la Línea de investigación tributaria de la Universidad Santo Tomás de Aquino de la Ciudad de Bucaramanga en relación a las investigaciones realizadas por estudiantes de pregrado y

posgrado? ¿Qué temas se deben seguir investigando?, ¿cuáles asuntos aún no han sido tratados? ¿cuáles son las tendencias en impuestos en este entorno que cada vez es más universal?, ¿Cómo ha evolucionado la investigación en la temática sobre Tributación de acuerdo a la competitividad, y equidad a nivel nacional e internacional?

Para ello en este trabajo, se realiza un análisis de algunas de las investigaciones realizadas en los últimos años en la Universidad Santo Tomás y además algunos documentos realizados por expertos internacionales.

1.2.Objetivo general

Establecer la evolución que ha tenido en la investigación y en el desarrollo técnico científico la Tributación, como acción necesaria en la construcción de la base teórico – conceptual de la línea, como fundamento de investigación.

Ámbito espacial

Este trabajo investigativo se desarrollará en la ciudad de Bucaramanga a través de la Universidad Santo Tomás - Programa de Contaduría Pública.

Ámbito temporal

Comprende toda la información relevante con la Línea desde el 2005 hasta el 2015.

Ámbito poblacional

Directivos, docentes, estudiantes en el ámbito contable de la universidad Santo Tomás de la ciudad de Bucaramanga. También se hará con actores especializados en el campo del área tributaria a nivel nacional e internacional.

1.2.1. Objetivos específicos

- Reconocer las diferentes teorías y enfoques que sustentan la investigación en el área de Tributación.
- Analizar los trabajos de investigación realizados por estudiantes y expertos a nivel nacional e internacional.
- Demostrar la evolución en la investigación sobre la temática de Tributación de acuerdo a la competitividad, y equidad a nivel local, nacional e internacional.

2. Línea de investigación seleccionada para desarrollar el Estado del Arte

Para efectos de consolidar la información, el grupo de investigación se interesó en la línea de investigación que tiene gran incidencia en el ejercicio profesional, como lo es la línea de investigación en Tributación.

2.1. Sublíneas de la línea de investigación a escoger

En el contexto de la tributación, si bien, se recopilaron todas las investigaciones, de manera aleatoria, solo se revisaron investigaciones sobre Impuestos municipales, departamentales, nacionales e internacionales.

2.2. Temas abordados

Para la construcción del Estado de Arte en Tributación el grupo de investigación efectuó una selección de investigaciones del total de las 79 que se han realizado en la Universidad Santo Tomás Seccional Bucaramanga y las cuales forman parte del repositorio que tiene la Universidad, tal como se muestra en la figura 1.

En la revisión documental de las investigaciones es posible resaltar que se tomó una muestra de 2 investigaciones de pregrado, 7 de la Especialización en Gerencia Tributaria, y además, se vincularon investigaciones y artículos publicados por otras Instituciones e investigadores externos y que a continuación se relacionan:

1. Los convenios y tratados internacionales en materia doble imposición.
2. Globalización económica y poder tributario: ¿hacia un nuevo derecho tributario?
3. Los incentivos fiscales a la internacionalización de la empresa española.
4. Doctrina de la corte constitucional sobre el modelo de convenio para evitar la doble imposición de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico – OCDE.
5. La planificación fiscal internacional y su relación con los precios de transferencia, en el Perú.
6. Principio de plena competencia: ¿Hasta cuándo?
7. Declaración sugerida del impuesto a la renta para personas naturales.
8. Efectos económicos del impuesto al valor agregado – IVA sobre el ingreso disponible de los hogares: Siete principales ciudades de Colombia 1990-2004.
9. Impuesto sobre las ventas y generalidades del impuesto al consumo, una visión desde la reforma más polémica.

10. El Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF) en operaciones de sobregiro bancario.
11. Guía del Impuesto de Industria y Comercio para los comerciantes en el Municipio de Tame.
12. Incidencia tributaria del IVA en el manejo del AIU de los contratos celebrados con ECOPETROL.
13. Guía de procedimientos para dar respuestas a requerimientos y/o recursos tributarios proferidos por la división de gestión de fiscalización y liquidación de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales.
14. Análisis de la reforma tributaria colombiana, sus efectos e implicaciones económicas en las Pymes de Bucaramanga y su área metropolitana.
15. Guía actualizada del Impuesto de Renta y complementarios en Colombia.
16. Evaluación del cumplimiento del principio de equidad en el impuesto predial en la ciudad de Bucaramanga.
17. Plan de asignatura Normas Internacionales de Contabilidad
18. Análisis del sector bovino en Santander frente a los cambios que genera el TLC con Estados Unidos

3. Marco teórico

Históricamente, los tributos han sido considerados de gran importancia y fundamentales en el desarrollo de la civilización, los impuestos directos e indirectos, las tasas y contribuciones, que aportan los contribuyentes, sean personas naturales o jurídicas, sin que exista necesariamente contraprestación alguna por el pago de estos impuestos, influye significativamente en la situación económica y social del Estado colombiano, pues los impuestos son reinvertidos en la sociedad para lograr mejoramiento de la calidad de vida de la sociedad.

Es claro que, en la época primitiva el hombre, hacia entrega de ofrendas a sus dioses con la finalidad de recibir a cambio beneficios, hecho que aun forma parte de costumbres en algunas sociedades.

Otro factor importante, es la destinación parcial del tributo como medio de sustento para la guerra, y es fácilmente entendible, ver la situación actual del Estado, puesto que cada vez que necesita cubrir los gastos que a su vez son cada vez más altos, debe buscar mayores ingresos por lo tanto este recurre a buscar recursos a través de reformas tributarias que dificultan la estabilidad jurídica tributaria en el país, estancan la inversión extranjera, el crecimiento económico y desarrollo social sostenible.

En este apartado, se revisan los proyectos que se seleccionaron dentro de las investigaciones de la línea de tributación a los cuales se les fue revisando desde el título del proyecto, su autor, la referencia de la obra reseñada, reseña de la obra, el lugar de ubicación del autor y de la obra y juicio crítico tal como se muestra en el desarrollo del proyecto.

3.1.Los convenios y tratados Internacionales en materia de doble imposición

Compendio de la obra

Una visión integral de la fiscalidad internacional requiere analizar las disposiciones contenidas en los Convenios internacionales de contenido fiscal, pudiendo ser estos de carácter bilateral o multilateral.

Las disposiciones contenidas en todos ellos gozan de primacía frente a las disposiciones internas (artículo 96 de la Constitución Española), pasando a formar parte del ordenamiento jurídico interno, una vez producida su íntegra publicación en el *BOE* (artículo 1 apartado 5 del Código Civil).

Dentro de los convenios de carácter bilateral, destacan por su importancia los destinados a evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal. Estos convenios pueden versar sobre las siguientes materias:

- Impuestos sobre la renta y el patrimonio.
- Sobre rentas procedentes de la navegación marítima y aérea internacional.
Sobre las herencias.
- Los convenios de doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio se basan, en su práctica totalidad, en el Modelo de Convenio de la OCDE.
- Desde 1963, el Modelo ha tenido una gran repercusión en la negociación, aplicación e interpretación de los convenios fiscales.

En primer lugar, los países miembros de esta organización han seguido en gran medida dicho Modelo al concluir o revisar sus convenios bilaterales.

En segundo lugar, el impacto del Modelo se ha extendido más allá del ámbito de la OCDE, al utilizarse como documento básico de referencia en las negociaciones entre países Miembros y no Miembros, e incluso entre países no miembros, así como en los trabajos de otras organizaciones internacionales mundiales o regionales en el ámbito de la doble imposición (en particular las Naciones Unidas).

En tercer lugar, el reconocimiento mundial de las disposiciones del Convenio Modelo y su incorporación a la mayoría de los convenios bilaterales ha contribuido a convertir los comentarios a las disposiciones del Modelo en una guía ampliamente aceptada para la interpretación y aplicación de las disposiciones de los convenios bilaterales existentes. Esto, sin duda, ha facilitado la interpretación y la aplicación uniforme de los convenios bilaterales. A medida que la red de convenios fiscales continúa ampliándose, la importancia del Modelo, y en particular de sus comentarios, se hace mayor.

Los convenios de doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio suscritos por España siguen, con carácter general, el Modelo de Convenio de doble imposición de la OCDE, cuya última redacción es de mayo de 2000.

El Modelo (así como también los convenios firmados por España y la mayoría de los países) describe, en primer lugar, su ámbito de aplicación y define algunos términos y expresiones. La parte principal del Convenio consiste en las disposiciones relativas a la

distribución de la potestad tributaria entre los Estados contratantes y en donde se establecen los mecanismos para eliminar la doble imposición. También contiene el Convenio algunas Disposiciones Especiales y Finales donde se regulan, entre otras cuestiones, el principio de no discriminación, el procedimiento amistoso, la entrada en vigor y la denuncia del Convenio.

Para cada uno de los artículos del Convenio se formulan Comentarios detallados con el fin de ilustrar o interpretar sus disposiciones. Si bien los Comentarios no están destinados en modo alguno a figurar como anexos a los convenios de doble imposición que se firmen entre países, que son los únicos que constituyen instrumentos jurídicos obligatorios de carácter internacional, pueden, no obstante, ser de gran ayuda en la aplicación e interpretación de los convenios y, en particular, en la resolución de controversias.

En algunos casos se han incorporado observaciones a los Comentarios a petición de países miembros que no han podido adherirse a la interpretación dada en los Comentarios al artículo correspondiente. Estas observaciones no suponen, por lo tanto, desacuerdo con el texto del Convenio, si bien proporcionan una indicación en cuanto a la forma de aplicación de las disposiciones del artículo de que se trate por dichos países.

Aun cuando todos los países miembros están de acuerdo con las disposiciones contenidas en el Modelo, casi todos han formulado reservas en relación con algunas disposiciones del Convenio que figuran en los Comentarios a los correspondientes artículos. Ha de entenderse que en la medida en que ciertos países han formulado reservas,

los demás países miembros tendrán libertad de acción en el curso de las negociaciones de convenios bilaterales con aquéllos, de acuerdo con el principio de reciprocidad.

El convenio se aplica a todas las personas residentes de uno de ambos Estados contratantes. En los convenios, tras remitir a la legislación interna de cada Estado para determinar la residencia de las personas físicas y jurídicas, se regulan los criterios para resolver los conflictos de residencia que se derivan de la consideración de una misma persona como residente en ambos Estados, por aplicación de sus legislaciones internas, distinguiendo entre personas físicas y jurídicas.

Para las personas físicas se establecen los siguientes criterios sucesivos: la vivienda permanente, el centro de intereses vitales, donde viva habitualmente y, por último, la nacionalidad. En cualquier caso, los convenios permiten que, de común acuerdo entre los Estados, se resuelvan los conflictos de residencia que la aplicación de este artículo de residencia no permita resolver.

Para las personas jurídicas, el criterio subsidiario generalmente utilizado es el de la sede de dirección efectiva de la entidad. Es decir, se utiliza un criterio de actividad real de la empresa frente a cualquier otro criterio objetivo como podría ser del de lugar de registro u otro similar. También en estos casos los conflictos de residencia que no puedan resolverse por aplicación directa de este criterio se podrán solucionar mediante común acuerdo entre los Estados.

De manera general, el convenio define el establecimiento permanente como cualquier lugar fijo de negocios donde la empresa realiza toda o parte de su actividad, tras

lo cual pasa a enumerar determinados supuestos que determinan la existencia de un establecimiento permanente (sedes de dirección, sucursales, fábricas, talleres, minas...). Por otro lado, en los convenios se suelen especificar determinados supuestos que, en ningún caso, implican la existencia de un establecimiento permanente (realización de actividades a través de un agente mediador y actividades auxiliares o preparatorias de la principal).

Para eliminar la doble imposición los convenios establecen dos clases de reglas. En primer lugar, se establecen los respectivos derechos de imposición del Estado de la fuente o situación y del Estado de residencia respecto de las diferentes categorías de renta, y el artículo correspondiente del convenio (artículo 22 del Modelo) hace lo mismo en relación con el patrimonio. Para determinadas categorías de renta y de patrimonio atribuye un derecho exclusivo de imposición a uno de los Estados contratantes. El otro Estado no puede gravar dichas categorías de renta y patrimonio, evitándose de esta manera la doble imposición.

Juicio Crítico

En este documento el autor hace un corto recorrido sobre la doble imposición en el impuesto de renta y complementarios, basado en el modelo de convenio de la OCDE que es el modelo de convenio utilizado por la mayoría de países en el mundo sin que España sea la excepción.

Actualmente, existe un entorno de negocios cada vez más globalizado, donde por tal razón las grandes compañías o empresas realizan cuantiosas y numerosas

negociaciones o transacciones con diversas compañías de un mismo grupo alrededor de todo el mundo, siendo necesario y/o indispensable tanto para las entidades fiscales de los países, como para las mismas compañías, dando esto origen a sistemas claros de fiscalización como el de Precios de Transferencia, que contribuye para lograr la adecuada distribución de los recursos tributarios. Este instrumento, principalmente en su visión transnacional, tiene un doble propósito, de un lado, evitar la doble tributación de las empresas y, del otro, lograr que esas empresas paguen de manera justa en cada jurisdicción donde actúen.

Para poder determinar a efectos impositivos el precio de transferencia de una transacción vinculada la doctrina internacional ha adoptado como norma básica el principio de plena competencia o Arm's length que se define por el modelo de convenio OCDE. (OCDE 1995)

Por medio de un método descriptivo el autor define los conceptos más importantes, describiendo las características fundamentales y destacando los elementos esenciales sobre la doble imposición.

La doble imposición adquiere mucha importancia en aquellas personas o empresas que realizan transacciones con el exterior con vinculados económicos pues podrían incurrir un muchos gastos en impuestos al verse obligados a pagar impuestos por una misma renta en un mismo periodo pero en distintos lugares.

En todo caso todos estos modelos de convenios buscan favorecer al país del que nace la obligación de tributar y a la vez al empresario para que no vea afectadas sus operaciones.

Finalmente el autor menciona otros convenios tales como los relativos a la navegación marítima y aérea y los convenios sobre las herencias, además de un cuadro resumen de las rentas percibidas en algunos de los países más importantes.

3.2.Globalización económica y poder tributario: ¿hacia un nuevo derecho tributario?

Compendio de la obra

Una de las cuestiones que más debate ha suscitado últimamente entre los estudiosos del Derecho tributario de otros países ha sido la de responder al siguiente interrogante: ¿en qué medida la globalización económica afecta a la capacidad de los Estados de establecer y exigir sus impuestos? Los estudios que se han realizado a este respecto arrojan conclusiones dignas de tenerse en consideración. Así, se ha puesto de manifiesto cómo la globalización no sólo viene limitando de forma sustantiva el poder tributario de los Estados para exigir sus principales impuestos, sino también que en un futuro próximo tal fenómeno podría desencadenar transformaciones sustantivas en los sistemas tributarios que alteren desde el modelo de gestión tributaria hasta los principios sobre los que se erigen tales sistemas.

Este trabajo pretende únicamente contribuir a suscitar este debate en nuestro país, trayendo a colación los principales estudios y construcciones que sobre esta cuestión se

han elaborado desde ámbitos académicos y científicos más allá de nuestras fronteras. Asimismo, no podemos ocultar que el debate sobre los efectos de la globalización económica en el sistema tributario es utilizado en este trabajo para poner de manifiesto señalar un "ensanchamiento" de la relevancia los aspectos internacionales de los tributos dentro de la disciplina tributaria globalmente considerada. La influencia que viene ejerciendo la globalización económica en la política fiscal de los Estados ha provocado una notable internacionalización del Derecho Tributario en su conjunto; probablemente fuera excesivo afirmar que el Derecho Tributario es actualmente un derecho intrínsecamente internacionalizado, pero, a nuestro juicio, resulta evidente la notable influencia que ha recibido del exterior tanto en lo referente a la configuración de determinados aspectos de los impuestos y del sistema tributario en su conjunto, como en lo relativo a los principios ordenadores de la producción legislativa en materia tributaria y en las propias fuentes que actualmente nutren el Derecho Tributario.

Los Estados han comprobado cómo establecer elevados tipos de gravamen en relación con rentas o bases imponibles caracterizadas por su elevado grado de movilidad o volatilidad, en determinadas ocasiones y contextos, termina provocando una reacción de los contribuyentes desencadenante del denominado fenómeno de "erosión de bases imponibles". Ello ha acontecido especialmente en relación con la imposición del capital y la tributación de los grupos de empresas multinacionales. Los contribuyentes pueden, con cierta facilidad, ocultar al Fisco parte de su renta transfiriéndola a otro Estado, o bien 'erosionar' o reducir su base imponible desviando beneficios a otros países manipulando sus estructuras financieras o mediante el empleo de precios de transferencia. A resultas

de todo ello, los países con elevados tipos de gravamen para esta clase de rentas pierden recaudación a favor de países con mejor "clima fiscal"; este fenómeno se está intensificando merced a la creciente comercialización de intangibles o determinados servicios financieros offshore a través de la red Internet. Estos efectos se han dejado sentir especialmente en relación con la imposición sobre las rentas del capital al tratarse de manifestaciones de capacidad económica especialmente volátiles o susceptibles de "deslocalización", lo cual ha motivado una fuerte tendencia internacional a reconfigurar el gravamen sobre las mismas de manera que se neutralice tal "volatilidad". Una de las fórmulas más empleadas la constituye el denominado "dual income tax", que somete a un tipo de gravamen proporcional y reducido las rentas del capital. Ciertamente, éste puede constituir un modelo eficaz a neutralizar el "incentivo" a la deslocalización, pero genera relevantes problemas de constitucionalidad (conflictos con los principios de igualdad y redistribución de la renta) en el Estado de residencia.

En segundo lugar, el tradicional esquema sobre el que operaba el impuesto sobre sociedades se ha visto igualmente erosionado, y ello obedece no sólo al incremento del volumen de operaciones intragrupo que se llevan a cabo actualmente y las posibilidades de "tax base shifting" que ello conlleva, sino también merced a que la obtención o producción de rentas cada día está más supeditada a la innovación tecnológica, la cual no está vinculada irremisiblemente al territorio donde está localizada la empresa que se sirve de ella para obtener beneficios. También la "fragmentación de la actividad económica" dentro de los grupos multinacionales, distribuyendo las diferentes funciones entre las diversas entidades integrantes del grupo plantea complejos problemas para determinar el

lugar de obtención de la renta y el auténtico titular de la capacidad económica gravada. Esta "desterritorialización de la economía" que va unida a las nuevas fórmulas de organización empresarial, consecuencia de la globalización económica, suscita serias dificultades a la hora de delimitar la estructura del hecho imponible de los impuestos sobre la renta, así como para establecer un eficaz sistema de gestión tributaria. Otro de los factores que ha incidido de forma decisiva en la configuración actual del impuesto sobre sociedades viene dado por el fenómeno de la "competencia fiscal" entre Estados. Una vez suprimidos una serie de obstáculos a la inversión empresarial transnacional, las empresas sitúan sus sedes y centros de producción en los lugares que consideran más adecuados, teniendo especialmente en cuenta las infraestructuras, la mano de obra y también el régimen tributario. Según algunos estudios empíricos, la mayor parte de las empresas multinacionales ubica geoestratégicamente sus filiales atendiendo a factores no fiscales (mercado, mano de obra, localización de clientes...); no obstante, sí es cierto que en determinados sectores empresariales nuevas tecnologías y comunicaciones- el "factor fiscal" cobra gran relevancia a la hora de decidir dónde ubicar las filiales. Y también se ha puesto de relieve cómo existen determinadas funciones económicas (v.gr., centros de administración y distribución) donde el factor fiscal se tiene más en cuenta a la hora de ubicar la entidad que las desempeña.

Juicio crítico

El Fondo Monetario Internacional define la globalización económica como "un proceso histórico, resultado de la innovación humana y el progreso tecnológico. Se refiere a la creciente integración de las economías de todo el mundo, especialmente a

través del comercio y los flujos financieros. En algunos casos este término hace alusión al desplazamiento de personas (mano de obra) y la transferencia de conocimientos (tecnología) a través de las fronteras internacionales” (Fondo Monetario Internacional, 2000). El fenómeno de la globalización ha tomado gran importancia pues ha mejorado significativamente la comunicación y las transacciones comerciales entre países, podría decirse que ha sido de gran beneficio para la economía mundial; sin embargo también trae consigo algunas cosas que no son tan positivas, en este documento, los autores Caamaño y Calderón enlistan una serie de inconvenientes que ha traído la globalización en el ámbito fiscal, la aparición de esta implica que las políticas de algunos de los países deban ser modificadas al punto que deben ir incluso más allá de sus fronteras lo que origina discrepancias entre las políticas tradicionales establecidas, pues en la mayoría de los países las obligaciones tributarias han sido establecidas mucho antes de que la globalización existiera.

Por la globalización las empresas pueden decidir donde establecer sus filiales, buscando para ello los lugares donde reciben más beneficios fiscales que les faciliten el desarrollo de su actividad, otro de los inconvenientes se presenta en la definición de residencia para establecer quiénes y en donde se está obligado a declarar y pagar el impuesto de renta, puesto que la facilidad para viajar, poseer bienes y percibir ingresos de países distintos y la diferencia de conceptos dificulta el proceso.

Esta situación está obligando a los Estados a reconsiderar su sistema impositivo al punto de llegar a pensar en “globalizar” los impuestos, es decir establecer un sistema o una organización que se encargue de fijar tarifas únicas para todos; sin embargo es una

idea que tiene muchos detractores, se entiende que los impuestos los establecen los gobiernos de acuerdo a las necesidades de cada lugar y por ende no sería equitativo pensar en unificar las tarifas.

En conclusión de acuerdo a lo expuesto en el artículo se entiende que la globalización ha tenido una gran influencia en la política fiscal de los Estados provocando la necesidad de internacionalizar el Derecho Tributario en general.

3.3.Los incentivos fiscales a la internalización de la empresa Española

Compendio de la obra

La economía mundial se ha caracterizado desde los años ochenta por una creciente apertura e internacionalización. En este proceso ha incidido, por una parte, la desregulación y liberalización de amplios sectores económicos y, sobre todo, una estrategia de globalización, de origen empresarial y completamente nueva, que implica una división del trabajo en ámbitos nacionales distintos que se aplica a un proceso de producción de la empresa contemplado como único. En este nuevo contexto, la inversión directa internacional forma parte de la estrategia competitiva de las empresas, lo que implica que éstas reasignan su inversión hacia activos reales extranjeros y la competencia en la exportación de capitales está desplazando la forma tradicional de competir a través de la exportación de bienes y servicios.

Siguiendo la teoría ecléctica de la producción internacional, una empresa invertirá en el exterior si se dan tres condiciones: si se poseen ventajas de propiedad sobre las empresas locales, si existen imperfecciones de mercado que hacen más rentable la

explotación de dichas ventajas a través de la inversión directa y, finalmente, que haya ventajas de localización que hagan más productiva esta combinación. A través de la inversión directa internacional los capitales de las empresas se movilizan a nivel internacional y se combinan con factores de localización que no son movilizables. La productividad de esta combinación está condicionada por los costes de transacción derivados de la propia inversión a otras alternativas o modos de entrada en el exterior. Es decir, cuando el cálculo económico avala la realización de la inversión directa internacional, la empresa internaliza su ventaja al trans-nacionalizarla y se hace multinacional.

La economía española se ha incorporado activamente al proceso de globalización económica y desde 1997 se convierte en emisor neto de inversión directa internacional, lo que refuerza nuestra posición y competitividad internacional. En este contexto resulta prioritario evitar las distorsiones de origen fiscal y desarrollar una estrategia que corrija la doble imposición internacional y permita que nuestras empresas compitan en el exterior en análogas condiciones que las empresas locales. En este trabajo se analiza la evolución de la inversión directa española en el exterior y las medidas unilaterales españolas para evitar la doble imposición internacional.

En la medida en que las economías se abren al exterior se produce la movilidad de los factores productivos y, consecuentemente, la obtención de rentas o tenencia de bienes en distintos Estados que, a su vez, quedan sujetas a la imposición de distintas soberanías fiscales. Esta problemática se presenta fundamentalmente en el ámbito de la imposición directa. En efecto, en la imposición directa, fundamentalmente en los

impuestos sobre ventas o sobre volumen de negocios, la propia naturaleza de la materia imponible sobre la que recaen estos gravámenes permite eliminar la sobrecarga impositiva y conseguir la neutralidad fiscal mediante la adopción del sistema de gravamen en el país de destino. En definitiva, a la desgravación de las exportaciones con devolución de la carga interna soportada y al sometimiento de las importaciones a una carga equivalente a la que habrían soportado los productos importados de haberse obtenido en el interior del país. De acuerdo con estos criterios se establecen básicamente dos principios:

El *principio de territorialidad* (gravamen en el Estado de la fuente), que atribuye el poder de imposición al Estado en que se encuentran situados los bienes sujetos a imposición o donde se haya realizado la actividad de la que deriven los beneficios imponibles.

El *principio personalista* (gravamen en el Estado de residencia), que entiende que el poder de imposición corresponde al Estado al que pertenece el titular de los bienes o el perceptor de las rentas, por cuanto que en dicho Estado se han generado los capitales que, invertidos en el Estado de la fuente, han permitido la creación de rentas en este último país.

Los países altamente industrializados, en general exportadores de capital, mantienen el principio personalista defendiendo el gravamen sobre la renta mundial de los sujetos que tienen conexión con el Estado mediante un vínculo de naturaleza personal. Por el contrario, son los países en vías de desarrollo, especialmente en la doctrina y las

instituciones latinoamericanas, los defensores del criterio de territorialidad, hasta el punto de considerarlo como un principio inmutable.

En el ámbito internacional tributario no existe un principio de *non bis in ídem* que impida la doble imposición ni cualquier otro que se oponga a la aplicación de la ley particular de un Estado sobre situaciones producidas en otros territorios o que, habiendo tenido lugar en el propio territorio, hayan de surtir efecto en otros países, siempre a condición de que exista un vínculo con la soberanía de aquel Estado.

Desde la perspectiva económica, la doble imposición internacional constituye un obstáculo o distorsión de la inversión internacional, en cuanto introduce una cuña fiscal que modifica la rentabilidad y las decisiones de inversión, por lo que se hace necesario analizar qué medidas, desde la perspectiva de la eficiencia, permiten unos mejores resultados. El concepto de neutralidad fiscal supone que el impuesto ha de perjudicar lo menos posible la eficiencia en la asignación de los recursos. Así, ante una situación de movilidad internacional del capital el sistema fiscal no debería incidir en la localización internacional de una inversión.

La economía española en los últimos años ha iniciado un cambio estructural en sus relaciones comerciales que la convierte en una de las economías más abiertas del mundo. Asimismo, se ha consolidado como inversora neta internacional lo que incide en que seamos una economía en las últimas fases de desarrollo internacional. Junto a este cambio estructural, el legislador ha desarrollado un conjunto de medidas fiscales para garantizar la competitividad de nuestras empresas y evitar la distorsión fiscal que provoca

la doble imposición internacional. Para ello, se han implantado en los supuestos de inversión directa productiva en el exterior mecanismos de exención que garantizan que nuestras empresas compitan en los mercados donde invierten en igualdad de condiciones que las empresas locales.

Juicio crítico

En un mundo cada vez más globalizado nos damos cuenta cómo avanza y crece el mundo de los negocios. Hoy en día se puede comprar artículos que deseemos y que se fabrican en el exterior pero que se consiguen en nuestro propio país.

Esto se debe al avance en la internacionalización de la economía donde las empresas expanden sus negocios nacionales a través de todo el mundo creciendo de manera significativa tanto la empresa como la economía de los países relacionados. Y es ahí donde se encuentra el dilema, ya que el comprador solo se interesa por adquirir el artículo que desee pero no sabe lo que las empresas realizan para comercializar sus productos.

Generalmente las empresas desean expandir sus negocios en aquellas partes donde logren obtener grandes beneficios, por ejemplo si existen imperfecciones en el mercado hará que puedan ser más rentables invirtiendo directamente, además de contar con ventajas sobre las empresas locales, y por supuesto una buena ubicación que permita expandirse en dicho lugar.

España no ha sido ajena a este avance ya que desde 1986 sus relaciones comerciales internacionales han crecido de manera significativa, haciendo más competitivas las empresas nacionales.

Sin embargo las empresas deben tener en cuenta que al expandir sus negocios tienen que acatar las imposiciones fiscales del país de origen y del país con el que se va negociar, lo que en la mayoría de casos afecta por los costos que se incurren para iniciar operación en el exterior. Existen dos principios en estas negociaciones, el principio de territorialidad (gravamen en el Estado fuente) que atribuye el poder de imposición al Estado donde se encuentren los bienes o donde se origina la actividad que genere beneficios; y el principio personalista (gravamen en el Estado residencia) que el poder de imposición corresponde al Estado al que pertenece el titular de los bienes o receptor de rentas, es decir el Estado donde se han generado los capitales de dicha inversión. (Niboyet, 1930).

Hecho por el cual se presenta doble imposición en el país donde se adquiere los bienes y en el país donde serán comercializados finalmente. Es por ello que esta doble imposición afecta y es un obstáculo en la expansión de los negocios en otros países, ya que no existe una neutralidad fiscal que permita que ambas partes salgan beneficiadas.

Por último España ha evolucionado en la normatividad sobre doble imposición, empezando en los años 1977-1978 con una reforma fiscal que buscaba la de doble imposición internacional, y así al transcurrir los años han mejorado e incursionado nuevas leyes que permitan a las empresas negociar sin necesidad de pagar doble impuesto,

incrementando la competitividad de las empresas españolas evitando la distorsión fiscal y garantizando la expansión en el mercado.

3.4. Doctrina de la corte constitucional sobre el modelo de convenio para evitar la doble imposición de la organización para la cooperación y desarrollo económico-OCDE

Compendio de la obra

El propósito de este estudio corresponde al análisis de las interpretaciones que ha tenido la Corte Constitucional sobre el modelo de convenio para evitar la doble imposición de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico- OCDE.

Con el fin de lograr un mejor entendimiento de nuestra jurisprudencia, abordaremos algunos temas importantes de carácter histórico, legal y constitucional sobre los convenios para evitar la doble imposición (CDI) y sobre el modelo usado por Colombia, procedente de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico-OCDE. La Organización Europea de Cooperación Económica (OECE) se fundó en el año 1947 con el fin de ejecutar el plan Marshall que había sido financiado por Estados Unidos, cuyo objetivo era la reconstrucción de Europa después de la segunda guerra mundial. Posteriormente, Estados Unidos y Canadá viendo el éxito de la OECE, y con el fin de llevar cabo ese trabajo a un escenario mundial se unen a los miembros de la OECE firmando un nuevo convenio: La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), este convenio se firma el 14 de diciembre de 1960, pero entra en vigencia el 20 de septiembre de 1961. Por lo que en este año 2011 cumplió 50 años. El

objetivo de dicho convenio fue que los países económicamente más avanzados deberían cooperaran con la economía mundial y con los países en vía de desarrollo, ya que la expansión del comercio mundial es un factor fundamental para el desarrollo de los países y la consecución de unas buenas relaciones internacionales.

Así entonces, la OCDE es una organización intergubernamental (OIG) que está sujeta al derecho público internacional, con personalidad jurídica y plena capacidad de obrar. Los países miembros deberán adoptar las decisiones y recomendaciones tomadas en dicha organización de manera obligatoria, siempre y cuando hayan cumplido con los requisitos de su propio procedimiento constitucional. En la actualidad la OCDE tiene 34 países miembros, quienes se reúnen recurrentemente para discutir problemas de política económica a nivel global, respetando los principios de libertad, no discriminación, trato nacional y trato equivalente.

La OCDE, dentro de sus objetivos, se ha preocupado especialmente por la doble imposición jurídica internacional, ya que el proceso de globalización de la economía ha generado cambios fundamentales en las relaciones internacionales, ya sean comerciales o de inversión. Este dinámico proceso de cambios está forzando la formulación de nuevas reglas y normas de alcance global que precisan la existencia de una estrecha colaboración entre los Estados, por eso, la suscripción de convenios para evitar la doble imposición entre los países.

Asimismo, conscientes de la importancia de la suscripción de estos convenios, es que a través del Comité de Asuntos Fiscales; con el objetivo de dinamizar y ejemplarizar los mismos, elaboró un convenio modelo para evitar la doble imposición internacional.

El objetivo de la firma de estos convenios es la optimización del impacto fiscal de los inversionistas en los diferentes países, dando seguridad jurídica y certeza a los mismos, permitiendo la transferencia de tecnología, previniendo la discriminación fiscal entre los residentes o no, dándole movimiento al desarrollo económico, haciendo un justo reparto de los ingresos fiscales de los Estados y evitando la evasión fiscal internacional; enfocándose especialmente en los impuestos directos.

Los convenios para evitar la doble imposición internacional (CDI) son instrumentos creados entre dos o más países que trascienden a las legislaciones internas e involucran relaciones económicas además de evitar la doble imposición internacional. En estricto sentido estos son tratados internacionales en los cuales se establecen las reglas para gravar las rentas derivadas de las relaciones económicas entre los particulares de ambos Estados.

En la actualidad existen dos técnicas para evitar la doble imposición:

- i) Renunciando a la potestad tributaria de cada Estado, respecto de una renta, ya sea total o parcialmente, a través de convenios para evitar la doble imposición- CDI, y;
- ii) reconociendo los impuestos pagados en el otro Estado (Taxcredit).

Debe advertirse entonces que dichos comentarios pueden servir de fuente interpretativa para la autoridad tributaria y para los contribuyentes, pero en la práctica se han degenerado en normas jurídicas, lo cual ha vuelto a la OCDE en una especie de “legislador negativo” de los países que han adoptado dichos modelos. Al respecto, las altas cortes constitucionales en el mundo, han tenido diferencias de criterio al momento de dar validez o no a los comentarios de la OCDE en la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición, esto es, no ha habido por parte de la jurisprudencia constitucional un posición unívoca, ya que unas, han adoptado a veces un perfil interpretativo estático y otras, en cambio, han adoptado una perspectiva de interpretación dinámica.

Finalmente, es por lo expuesto, que para un convenio que usa el modelo de la OCDE en su articulado, es fundamentalmente importante la determinación del grado de sujeción o vinculación y de la obligatoriedad constitucional frente al convenio y los comentarios al mismo.

La doble imposición internacional se da, cuando de una misma renta, un mismo sujeto pasivo, resulta sujeto a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo período imponible y por una misma causa. Por lo que evidentemente concurren dos o más poderes tributarios. *El poder tributario* puede ser definido como la potestad jurídica del Estado de exigir a otro sujeto de derecho (personas físicas o jurídicas) el pago de contribuciones. Este poder se encuentra limitado por *principios jurídicos* que deben ser observados como el de legalidad o reserva de ley, igualdad, generalidad, no confiscación, etc. Así mismo, las pautas que han utilizado los

Estados para atribuir poder tributario son: nacionalidad, residencia, sede de negocios y fuente en que se origina la riqueza gravable, de donde nace la doble imposición internacional, a causa de que no todos los países han adoptado idéntico sistema de tributación en cuanto a la radicación de la fuente productora de la riqueza. Ha existido siempre una tensión entre el derecho internacional y el derecho interno, la cual ha intentado ser resuelto por diferentes doctrinas, y reducido a las siguientes, las cuales son de gran importancia, ya que de acuerdo a la adopción de éstas por las altas cortes de un país, es que deben ser interpretados los tratados, como lo son para el caso de este estudio, los convenios para evitar la doble imposición.

a) Teoría Dualista: Considera el derecho internacional y el derecho interno como dos regímenes jurídicos autónomos, distintos y separados, entre los cuales no existe ninguna relación y en consecuencia no se puede indicar que exista superioridad de un ordenamiento sobre el otro.

b) Teoría monista: Esta teoría parte de la existencia de un único sistema universal, el cual se compone de los ordenamientos nacionales e internacionales.

Al respecto se han construido varias teorías a saber:

---i) Primacía del derecho interno sobre el derecho internacional.

---ii) Primacía del derecho internacional sobre el derecho interno,

Finalmente, de acuerdo a las razones expuestas, y en relación con el interrogante que nos ocupa, es dable concluir que la línea jurisprudencial apunta a que hay un balance constitucional caótico sobre el tema en estudio; pues la Corte inicialmente sostuvo la

inaplicación de las recomendaciones de la OCDE, siguió otorgándoles una vinculación en los términos del artículo 32 de la Convención de Viena de 1969 y finalizó con una aplicación moderada.

Con lo anterior, también podemos responder la pregunta de ¿cuáles comentarios aplicar?, si los vigentes al momento de la negociación del convenio o los vigentes al momento de la controversia.

Pues al darles el adjetivo de criterio complementario, se entendería que se alude a los comentarios vigentes al momento de la celebración del convenio, empero al darles la categoría de criterio auxiliar, sería razonable concluir que se refiere también, a los comentarios vigentes al momento de la controversia.

No obstante lo anterior, y por las razones previamente expuestas, la aplicación de comentarios al modelo de convenio, resultaría una vulneración al principio de legalidad de los contribuyentes, máxime si se llegan a aplicar comentarios diferentes a los del momento de la celebración del CDI, pues ellos implicaría otorgarle potestades interpretativas de la ley Colombiana a una entidad interestatal del cuál no hace parte Colombia.

Finalmente, este estudio solo pretender sucintamente demostrar que la Corte Constitucional Colombiana aún está en vía de aprendizaje sobre la interpretación en materia de convenios de doble imposición, pero que claramente, tendremos dentro de poco tiempo amplia jurisprudencia sobre la materia, en razón de la aplicabilidad de los mismos, y de la seguridad jurídica sobre dicha interpretación

Juicio crítico

Actualmente, el mundo de los negocios ha alcanzado fronteras inimaginables donde a través de la globalización y el crecimiento económico muchas empresas han logrado expandir sus negocios alrededor del mundo. Sin embargo, esta tarea no ha sido fácil ya que la exportación o importación genera impuestos por lo que las empresas acuden a países con convenios de doble imposición jurídica internacional.

La doble imposición internacional se da cuando un inversionista está sujeto a imposición en dos o más países por la totalidad o parte del importe en un mismo periodo de tiempo.

La OCDE, es una organización para la cooperación y el desarrollo económico en la cual se encuentran los países más industrializados de la economía del mundo. El fin de esta organización es contribuir a la expansión y progreso de la economía tanto para países miembros como para países en desarrollo. Para ayudar a todos los empresarios la OCDE ha precisado en la existencia de convenios que eviten la doble imposición, evitando un impacto fiscal de los inversionistas, generando seguridad y certeza de las transacciones efectuados por estos, haciendo un justo reparto de ingresos para el estado, además de estar evitando la evasión fiscal internacional. Estos convenios se dan entre dos o más países que trascienden a las legislaciones internas e involucran relaciones económicas. Existen dos técnicas para evitar la doble imposición, una de ellas es renunciando a la prelación tributaria de cada Estado respecto de una renta a través de los convenios o la otra opción es reconociendo los impuestos pagados en el otro Estado. Actualmente

Colombia tiene acuerdos para evitar la doble imposición con: Alemania, Brasil, Argentina Estados Unidos, Italia, Chile, España, Panamá, Canadá, Suiza, México y Corea.

En Colombia, existe un monismo moderado por el cual son celebrados por el país, convertidos en Ley por parte de la aprobación del Congreso y verificados por la corte constitucional.

De acuerdo a las sentencias enunciadas existe un balance sobre la doctrina constitucional en relación con el convenio de evitar la doble imposición según la OCDE, y aunque al comienzo no aplicaba las recomendaciones de la OCDE, siguió otorgando una vinculación de acuerdo al artículo 32 del convenio de Viena de 1969, para luego aplicarla de manera moderada. Sin embargo de acuerdo al principio de legalidad de los contribuyentes el cual está siendo vulnerado con la aplicación de los comentarios al modelo del convenio.

Para finalizar Colombia aún tiene camino por recorrer sobre los convenios de doble imposición, en el cual se debe manejar mejor los comentarios OCDE de tal manera que el contribuyente no se vea afectado por informaciones o interpretaciones equivocadas, permitiendo de tal modo la expansión de la economía Colombiana.

3.5. La planificación fiscal internacional y su relación con los precios de transferencia, en el Perú

Compendio de la obra

La internacionalización económica ha incrementado el temor de las administraciones tributarias de los diferentes Estados sobre los riesgos de deslocalización de rentas. Uno de los mecanismos que utilizan las empresas (principalmente multinacionales) como mecanismos de reducción de la carga tributaria consiste en la utilización de los precios de transferencia como mecanismos de traslación de rentas y beneficios entre las diferentes partes del grupo multinacional y, en consecuencia, entre las diferentes jurisdicciones tributarias.

Desde la óptica fiscal los precios de transferencia adquieren significativa importancia en la actualidad, debido a la intensificación del tráfico internacional y al hecho de que gran número de las transacciones nacionales e internacionales se realizan al interior de los grupos empresariales vinculados; según la Organización de Naciones Unidas más del 60% del comercio transnacional y nacional se realiza entre empresas vinculadas.

El tema de la planificación fiscal dentro del derecho tributario tiene suma relevancia, ya que no sólo se limita al ámbito económico internacional, sino a todo un análisis exhaustivo, por el cual las empresas buscan reducir la carga tributaria. Ello implica tener conocimiento sobre las normas tributarias aplicables, estrategias jurídicamente permitidas y que no ocasionen un perjuicio económico a la administración. Si bien la planificación fiscal internacional se basa en la libertad económica, ésta tiene sus límites, como son: la subcapitalización, gastos procedentes de paraísos fiscales y el valor de mercado. Si bien el contribuyente apunta a reducir su carga tributaria, ello no implica que todo ahorro fiscal configure una evasión o una elusión ilícita.

Juicio crítico

El desarrollo de este trabajo gira en torno a la planificación fiscal o tributaria, en él se afirma que ésta, contribuye a buscar la mejor estructura para desarrollarse de manera eficiente; con el objetivo de disminuir legalmente la carga tributaria en las empresas sin importar el origen de estas rentas, ello implica tener profundo conocimientos sobre las normas tributarias aplicables y estrategias jurídicamente permitidas que no lleguen a ocasionar ningún tipo de perjuicio económico a la administración; según Javier Leopoldo Ulloa Siccha, para ello es necesario tener en cuenta aspectos como: la seguridad jurídica de las operaciones planteadas, la incertidumbre de los cambios en las normas y leyes. La flexibilidad para reorganizar la estructura empresarial, la movilidad de los recursos empleados, el diferimiento en el pago de los tributos, la carga fiscal conjunta y la máxima rentabilidad.

Según APAZA (2007, p.45) (...) las ventajas de una adecuada planificación fiscal son:

a) Permite la optimización del costo derivado del cumplimiento de las obligaciones tributarias, derivado del pago del tributo, así como la carga de los cumplimientos, de pago mismo, tales como el costo de la efectivización del pago o la devolución del impuesto pagado o indebido.

b) Incentiva a la competencia fiscal por parte de los Estados, lo cual genera la creación de disposiciones de mayor ventaja fiscal para el sector privado, atrayendo inversiones y sobre todo ofreciéndoles seguridad jurídica a las transacciones.

c) Brinda la posibilidad de diferir el pago de impuesto a un futuro, lo que conduce a un ahorro financiero, que bien planificado puede llegar a una progresividad menor en los impuestos directos al poder distribuir los requerimientos”.

De igual manera el autor se centra en establecer la relación de la planeación fiscal y los precios de transferencia en el Perú, haciendo énfasis de que estos últimos son un instrumento de combate contra el fraude y la evasión y que con su aplicación logra hacer más transparentes las operaciones de compra y cesión de bienes y servicios entre empresas económicamente vinculadas; estableciendo que de este modo, el Perú podrá incrementar la presión tributaria alcanzando estándares internacionales y consecuentemente, ampliar la base tributaria. Así mismo cita que para poder estudiar los Precios de Transferencia se necesita evaluar la información financiera y descriptiva de las operaciones que las empresas realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero; en el Perú existe la obligación sustancial de observar el principio de libre concurrencia (Arm's Length) en la realización de operaciones entre entidades vinculadas y/o realizadas desde, hacia o a través de países o territorios considerados como de nula o baja imposición para propósitos tributarios desde el 01 de enero de 2004 hasta la actualidad la legislación fiscal peruana ha hecho importantes modificaciones a esta obligación con el único objetivo de garantizar la protección de la base gravable que corresponde a la jurisdicción fiscal nacional, como también a prevenir eventuales escenarios de doble imposición tributaria.

3.6. Principio de Plena Competencia ¿Hasta Cuándo?

Compendio de la obra

Los precios de transferencia son las retribuciones obtenidas por la transferencia de bienes, intangibles, prestación de servicios, y prestamos entre empresas vinculadas. El concepto y definición de precios de transferencia es relevante tanto para la economía de los negocios como para fines tributarios. La importancia de los precios de transferencia es considerable debido a que casi el 70 por ciento del comercio transfronterizo en el mundo se realiza entre Empresas Multinacionales (EMN) consideran a los precios de transferencia como el tema más importante de la tributación internacional.

Para propósitos fiscales, los precios de transferencia, aplicando el denominado principio de plena competencia, es el método generalmente reconocido y utilizado para atribuir beneficios obtenidos por empresas vinculadas (y partes de la misma empresa) con operaciones en diferentes países.

Hace aproximadamente 20 años, los precios de transferencia recibían poca atención internacionalmente, sobre todo, porque en muchos países no existían disposiciones específicas, reglamentos o jurisprudencia. En la práctica, las compañías usaban los métodos de precios tradicionales que eran usualmente aceptables para las autoridades tributarias, aunque en ocasiones y en ciertos países, después de una negociación.

No obstante, en Estados Unidos, el Servicio de Impuestos Internos (IRS) ha estado activo por algún tiempo auditando las prácticas de precios de transferencia relacionadas con operaciones en el extranjero de contribuyentes norteamericanos.

La legislación más antigua en la materia fue promulgada en Estados Unidos durante el periodo de la Primera Guerra Mundial. El comisionado de Impuestos estaba autorizado para atribuir ingresos y gastos entre sociedades afiliadas. En ese momento, sin embargo, no existía un parámetro legal para efectuar dicha atribución. Como estándar para determinar los precios de transferencia, el principio de plena competencia fue introducido en los años 30. Si este principio no era usado, las autoridades tributarias podían ajustar los precios fijados. La razón para una regla como la norteamericana era el temor a que las utilidades fueran trasladadas a jurisdicciones de menor imposición. Una disposición, con un propósito similar, fue introducida por el Reino Unido en la legislación tributaria de 1.918.

Desde su versión de 1.963, el Convenio Modelo de OCDE para evitar la doble imposición ha incluido una disposición (artículo 9º) que confirma el derecho de los Estados a realizar un ajuste a las utilidades de empresas vinculadas si se apartan del principio de plena competencia. Si las condiciones fijadas entre dos empresas asociadas en sus relaciones comerciales y financieras se apartan de las que hubieran acordado dos empresas independientes en circunstancias similares las autoridades tributarias pueden aplicar un ajuste para liquidar la diferencia.

En 1.979, el Comité de Asunto Fiscales y el Consejo de Ministros de la OCDE aprobaron un informe que proporcionaba lineamientos a las administraciones tributarias y a las EMN sobre la interpretación y aplicación del principio de plena competencia. El informe fue incluido en una recomendación a los países miembros. El objetivo del informe era establecer “en la medida posible, las consideraciones que deben tenerse en cuenta y describir, cuando sea posible, las prácticas acordadas generalmente en la determinación de precios de transferencia para fines tributarios”. Se esperaba que el informe ayudara a los funcionarios fiscales a abordar los problemas de precios de transferencia de forma más eficaz, así como a las empresas a encontrar “soluciones mutuamente satisfactorias”.

El informe señalaba que era difícil establecer reglas estrictas en relación con las diversas y muy complejas prácticas prevalecientes. El tono del informe era muy moderado, por ejemplo, prestaba mucha atención a los problemas de las EMN en la fijación de precios de transferencia aceptables para autoridades tributarias de múltiples países.

El informe recomendaba tres métodos de precios de transferencia: el método de precio comparable no controlado (Comparable Uncontrolled Price Method - CUP), el método del costo incrementado (Cost – Plus Method) y el método del precio de reventa (Resale Price Method). El CUP fue pensado para ser el modelo de precios de transferencia ideal, pero al mismo tiempo se reconoció que podría no ser aplicable en muchos casos porque la evidencia sobre precios comparables en el mercado abierto es poco frecuente. De los otros dos métodos, el método del costo incrementado era en la práctica aplicado,

particularmente, en base al costo del producto o servicio al cual se le incrementaba un margen de utilidad. El “incremento” se relación con el valor de las funciones cumplidas por las partes y la medida del riesgo asumido, como por ejemplo, garantías, riesgo de mercado y riesgo de tipo de cambio.

El método del precio de reventa comienza a partir del precio al que se revenden los bienes a un tercero independiente. El margen bruto de la parte vinculada revendedora es deducido de aquel precio. El resultado es el precio de transferencia al que la empresa vinculada productora le provee a la empresa revendedora. Un análisis funcional era recomendado por el informe a fin de poder calcular un margen o Mark-up en proporción con las funciones y los riesgos de las partes implicadas.

El informe de OCDE de 1979 no excluía la aplicación de otros métodos, tales como el método de partición de utilidades (Profit – Split Method). La comparación de utilidades (netas), sin embargo, solo podía ser considerada normalmente como un indicio para nuevas investigaciones y no como un método de precios de transferencia.

En los años 80, la situación cambió radicalmente, debido a dos importantes acontecimientos en los Estados Unidos. Primero, los políticos norteamericanos señalaron que EMN extranjeras utilizaban precios de transferencia para reducir la carga fiscal de sus filiales ubicadas en Estados Unidos. Segundo, irónicamente, mucha de esta atención era provocada por los sofisticados esquemas de planificación fiscal de EMN norteamericanas.

Mediante el uso de una ventaja en la legislación fiscal, las compañías farmacéuticas estadounidenses podían transferir patentes que habían obtenido, después de una costosa investigación en los Estados Unidos, hacia Costa Rica y Puerto Rico donde existían regímenes fiscales favorable.

La reacción del Tesoro de los Estados Unidos y del IRS fue doble. La relación con Puerto Rico fue atacada a través de una propuesta para añadir una frase en la 482 del Código de Rentas Internas (“en proporción con los ingresos”) que da lugar a revisiones periódicas y, si es necesario, a ajustes en la retribución por intangibles. La propuesta fue aprobada como parte de la Ley de Reforma Tributaria de 1.986.

Adicionalmente, se plantearon proyectos para incorporar nuevos métodos basados en la comparación de beneficios operativos (El método del retorno básico de plena competencia para intangibles o método BALRM de intangibles, Libro Blanco de 1998), seguidas por reglamentaciones finales (1994). La última cubre casi toda el área de precios de transferencia, en lugar de intangibles, solamente. Se introdujeron exhaustivas obligaciones de documentar, conjuntamente con sanciones casi automáticas si las autoridades tributarias ajustaban los precios o los beneficios. Al mismo tiempo, el IRS fue reforzado con equipos de especialistas en precios de transferencia (1994) contiene cinco métodos aplicables, los tres métodos basados en las transacciones antes mencionados, así como dos métodos basados en los beneficios: el método del beneficio o utilidad comparable (Comparable Profif Method – CPM) y el método de partición o distribución de utilidades. El CPM se basa en el nivel utilidad operativa de contribuyentes no vinculados que participan en transacciones comerciales similares bajo circunstancias

similares. Un “rango de plena competencia” puede ser identificado si se dispone de más de un resultado confiable de plena competencia. La regla principal es que debe ser seleccionado el método para el cual se encuentre disponible el mejor material de referencia (comparables) en el mercado abierto (la “regla del mejor método”).

En la práctica, esto significa que en las transacciones transfronterizas de los grupo multinacionales debe efectuarse una revisión acerca de si existen precios comparables o márgenes bruto o netos comparables en el mercado, tomando en cuenta el tipo de producto, las funciones ejercidas, la asignación de riesgos, etc.; y que la documentación que acredite el proceso de búsqueda tiene que mantenerse archivada.

Si los requisitos de documentación no son adecuadamente satisfechos, al momento de ajustar las utilidades, el IRS impondrá una sanción administrativa.

Para el mundo de los negocios internacionales, esta nueva legislación ha sido y continua siendo motivo de gran preocupación, en particular, en lo que concierne a la regla norteamericana por la cual el contribuyente tiene que demostrar que el ajuste efectuado por las autoridades tributarias es incorrecto. Esta preocupación puede no ser necesariamente eliminada mediante la celebración de un acuerdo previo de precios (Advance Pricing Agreement -APA), es decir, un acuerdo individual con el IRS en cuanto al uso de métodos de precios de transferencia. Los APA son muy trabajosos y, por ende, costosos. Además, un APA celebrado solo con el IRS no ofrece protección respecto de las autoridades tributarias extranjeras. Aunque los APA bilaterales o multilaterales deben ser preferidos, estos son aún más difíciles de ser acordados.

Varios países europeos miembros de OCDE como, por ejemplo, Alemania y Suecia, se opusieron al nuevo planteamiento de Estados Unidos. El temor que las EMN ofrecieran a las autoridades tributarias norteamericanas una porción más grande del pastel fiscal internacional a fin de evitar problemas con el IRS, jugó un papel importante. Una crítica mucho más fundamental de los países europeos se refería a la aplicación del CPM, el cual pensaba estaba en conflicto con el principio de plena competencia. Otra preocupación era la mayor carga administrativa para los contribuyentes.

La OCDE, trató de superar estas divergencias con nuevas Directrices sobre Precios de Transferencia (1995) que reemplazaron al informe de 1979. Se puso mayor énfasis en la comparación, siguiendo las regulaciones norteamericanas, pero la regla del mejor método no fue adoptada. Un “clon” del CPM, el método del margen neto transaccional (Transactional Net Margin Method – TNMM), fue incorporado y presentado como método de último recurso, en un intento por salvar las diferencias entre Estados Unidos y ciertos países europeos. En esto, sin embargo, la OCDE no logró un éxito completo, debido a que Alemania, en particular, mantuvo su oposición a los métodos de precios de transferencia basados en los beneficios. Toda vez que las Directrices de la OCDE de 1995 no dan una respuesta clara en cuanto a la pregunta de cuál método tiene prioridad en caso de una diferencia de opinión entre autoridades tributarias, el riesgo de doble imposición existirá.

Como se ha mencionado previamente, un número de países estuvieron preocupados porque perderían ingresos fiscales a favor de Estados Unidos. Para evitar esto, a raíz de las reglamentaciones norteamericanas, muchos países han redactado

nuevas normas sobre precios de transferencia en los últimos cinco años con requisitos de documentación y sanciones más estrictas y han reforzado sus respectivas administraciones tributarias con especialistas en precios de transferencia. Ejemplos incluyen Australia, Brasil, Canadá, Chile, Dinamarca, Francia, Japón, Corea, México, Nueva Zelanda, Polonia, España y el Reino Unido. Asimismo, diversos países han introducido la regla de mejor método e, incluso, el CPM o el TNMM.

La imposición de obligaciones administrativas, aún más estrictas sobre las empresas que operan a nivel internacional es la primera consecuencia de tales acontecimientos. La documentación sobre cómo los precios de transferencia han sido determinados, después de una investigación de situaciones comparable en el mercado abierto, debe ser conservada para lo que pueden ser millones de transacciones al año con empresas vinculadas.

Esto no conduce a un reparto más equitativo de los ingresos fiscales entre los países en los que operan las EMN. Los países económicamente fuertes con estrictas regulaciones y administraciones tributarias sofisticadas obtendrán, de forma desproporcionada, ingresos altos derivados del comercio más tradicional y de los servicios provistos al interior de los grupos multinacionales.

La segunda consecuencia es que el CPM, introducido en Estados Unidos en 1994, se está convirtiendo en un método ampliamente utilizado para determinar los precios de transferencia como resultado de la aplicación de la “regla del mejor método”. Todo esto, a pesar del hecho que las Directrices de OCDE de 1995 fueron bastante críticas al COM.

Habiendo introducido el concepto del principio, este trabajo intentará primero rastrear los orígenes del principio de plena competencia (Capítulo II). Luego, se evaluarán algunas de las justificaciones a favor y ciertas críticas en contra del principio de plena competencia (Capítulo III) así como algunos de los principales problemas actuales con la aplicación de dicho principio (Capítulo IV). Esto será seguido de un análisis sobre si una aplicación diferente del principio de plena competencia podría resolver tales problemas y de un examen sobre las alternativas al referido principio (Capítulo V).

Juicio crítico

Este artículo realiza un recorrido por el origen del Principio De Plena Competencia (Arm's Length), dando a conocer justificaciones y comentarios de este, los problemas de aplicación de las reglas que le rigen y que soluciones existen para el problema de los precios de transferencia. En este artículo, el autor dice que el Principio De Plena Competencia regula el tratamiento fiscal del comercio transfronterizo en el mundo en un 70% de la totalidad del comercio internacional.

Inicialmente, el propósito de este principio era garantizar la correcta aplicación del enfoque de entidad separada o empresa independiente, el cual fue calificado como principal método para la atribución de utilidades a los establecimientos permanentes; después de 70 años, el principio de plena competencia parece haber llegado a los límites de su desarrollo, esto debido a que el énfasis en la legislación y reglamentos de muchos países, así como en las Directrices de OCDE de 1995 ya no recae en el contribuyente sino en comparables lo que dificulta obtener y aplicar factores y datos externos,

igualmente versiones más sofisticadas del método empírico (CPM y el TNMM, métodos basados en la comparación de ingresos netos), han contaminado el principio de plena competencia.

Por otro lado la OCDE indica en su informe de 1979, que los métodos de este tipo no deberían ser considerados como métodos de precios de transferencia, sino como métodos de selección para las auditorías por parte de las autoridades tributarias.

En este escrito, el autor menciona que el Principio De Plena Competencia a través del método de precio negociado, es decir entre partes vinculadas negociantes entre sí, como lo harían partes independientes, no es reconocido como un método de precios de transferencia que produzca resultados de plena competencia, ni por la Directrices de 1995 ni por la legislación interna; además la regla del mejor método, incluida en la legislación de varios países, causa una carga administrativa innecesaria que no se aplica a los contribuyentes no vinculados. El principio de igualdad, que es a base del principio de plena competencia, es vulnerado y por tal motivo debería ser abolido.

La OCDE, en sus directrices debería proporcionar un mejor equilibrio entre el énfasis anti-elusivo de los EE.UU., y el criterio Alemán del gestor de negocios diligente; de igual forma las reglas de los precios de transferencia debería permitir a los contribuyentes la selección del método que ajuste a la estructura del grupo que le permita cumplir con los objetivos de la contabilidad gerencial y comercial dentro de los parámetros establecidos por la legislación fiscal de cada país.

El autor explica que, debido a la diversidad de opinión sobre la aplicación del Principio De Plena Competencia y los problemas con su aplicación práctica, debe llevarse a cabo un estudio sobre las posibles alternativas al referido principio y hace mención a una de ellas , el “Home State Taxation”, y afirma que puede proporcionar una solución políticamente viable y practica a la dificultad de atribuir a las utilidades de las Empresas Multinacionales (EMN) a los países en los que éstas se encuentran activas resolviendo problemas de precios de transferencia y al mismo tiempo, otros problemas fiscales concernientes a las EMN.

3.7. Declaración sugerida del impuesto a la renta para personas naturales

Compendio de la obra

La Administración Tributaria del Ecuador, representante por el Servicio de Rentas Internas (SRI) se ha mantenido a la vanguardia de las Instituciones Públicas del Ecuador, siendo ejemplo de modernidad y transparencia. En este sentido, sus sistemas informáticos son el pilar fundamental de una organización preocupada en hacer respetar los derechos de los ciudadanos y de los contribuyentes.

El SRI, cuenta con funcionarios de alto nivel de profesionalización en muchas disciplinas o áreas del conocimiento, una de ellas, el departamento de informática, ha desarrollado aplicaciones que coadyuvan a los demás servidores a realizar sus tareas cotidianas y además han implementado en el portal web, opciones que garantizan a los contribuyentes obtener el máximo beneficio con sus requerimientos y trámites, estos últimos son en gran medida susceptibles de cumplirlos a través de la página en Internet.

El hecho de mantener la política de facilitar a los sujetos pasivos el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, y disminuir los costos directos e indirectos de dichas obligaciones, es una oportunidad perfecta para desarrollar ideas que impliquen beneficios tanto para la Administración Tributaria como para los contribuyentes.

El modelo tributario vigente en el País, es complejo y presenta dificultades para los contribuyentes, debido a los constantes cambios en la normativa y a las distintas obligaciones tributarias que deben cumplir los contribuyentes.

Las dificultades se presentan especialmente para quienes no tienen conocimientos profundos de la normativa y de los procesos matemático-contables, necesarios para cumplir con sus obligaciones tributarias, primordialmente en lo que se refiere al Impuesto a la Renta.

La Constitución Política del Ecuador establece: “Art. 227.- La administración pública constituye un servicio a la colectividad que se rige por los principios de eficacia, eficiencia, calidad, jerarquía, desconcentración, descentralización, coordinación, participación, planificación, transparencia y evaluación.”. El Servicio de Rentas Internas como la entidad encargada de controlar los tributos internos del Estado, está obligada a aplicar los principios constitucionales que ayuden a los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones.

En la actualidad, y desde su publicación en el Registro Oficial No 635 de fecha 07 de Febrero de 2012, se encuentra vigente la Resolución No NAC-DGERCGC12-00032 que establece: “Art. 1.- Las declaraciones de Impuestos administrados por el

Servicio de Rentas Internas por parte de los contribuyentes, se realizarán exclusivamente en medio magnético vía internet, de acuerdo con los sistemas y herramientas tecnológicas establecidas para tal efecto por el Servicio de Rentas Internas, cualquiera que sea el monto de sus obligaciones tributarias, aun cuando la declaración que se presente no tenga impuestos u otros conceptos a pagar. El SRI facilitará a los contribuyentes el acceso a los medios tecnológicos para la generación, la presentación y el envío de las declaraciones de sus obligaciones tributarias, para aquellos casos en los cuáles no tengan acceso a los mismos.”

Con la implementación de la Declaración sugerida del Impuesto a la Renta de Personas Naturales, con seguridad se convertirá en una herramienta valiosa para los contribuyentes, que verán disminuidos sus costos, la Administración Tributaria va a mejorar los niveles de recaudo y se disminuirán las brechas de declaración y pago.

Juicio crítico

Esta tesis presentada para obtener el título de Magister en Administración Tributaria tiene como objetivo diseñar un proceso que genere una declaración a través de la página de internet de aquellos contribuyentes de los cuales se posea información para que estos puedan cumplir con la obligación tributaria del impuesto de renta.

El autor, basado en la modernidad y transparencia demostrada por las instituciones Públicas del Ecuador, ha querido presentar una propuesta que facilite a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones y a la vez contribuir a la Administración Tributaria pues esta sería la principal beneficiada.

Cada día, son más las personas naturales que deben presentar declaraciones y los avances tecnológicos son una excelente alternativa para contribuir en el mejoramiento de los sistemas de recaudo beneficiando a la Administración Tributaria y a la vez a los contribuyentes

Al igual que en Colombia, la normativa en Ecuador es muy cambiante y dificulta a los contribuyentes que no manejan el tema, cumplir con las obligaciones tributarias, en especial en lo relacionado con el impuesto de Renta

A lo largo de seis capítulos, el autor, apoyado en las diferentes normas y doctrinas que sobre la parte tributaria existen en el país ecuatoriano realiza un análisis de datos sobre el número de contribuyentes, número de declaraciones, valores recaudados y retenidos por concepto del Impuesto de Renta a las personas naturales, para mostrar la propuesta del esquema a implementar para cumplir con la idea. Se utiliza el método de encuesta por medio de un cuestionario de once preguntas realizadas a una muestra de los contribuyentes en donde se les cuestiona acerca de su percepción sobre el procedimiento que deben realizar, el conocimiento sobre la normativa y si estarían de acuerdo en la aplicación de un sistema sugerido para presentar su declaración de Impuesto de Renta, obteniendo que un alto porcentaje está de acuerdo en que le favorece la implementación de la idea.

Finalmente se puede concluir que la investigación arroja un resultado positivo por cuanto los contribuyentes consideran viable la propuesta ya que se verían beneficiados con la reducción de los costos, minimizaran los procedimientos que deben realizar, y la

Administración Tributaria mejorará los niveles de recaudo que a su vez es provechoso para la población en general pues el Estado podrá mejorar sus inversiones en general.

3.8. Efectos económicos del impuesto al Valor Agregado IVA sobre el ingreso disponible de los hogares. Siete principales ciudades de Colombia. 1990-2004

Compendio de la obra

Entre 1980 y 2003 en Colombia, se llevaron a cabo ocho reformas tributarias, en los años de 1983, 1986, 1990, 1992, 1995, 1998, 2000 y 2003. La mayoría de estas reformas tuvieron como objetivo el aumento de los ingresos tributarios para asegurar así el equilibrio de las finanzas públicas a corto y mediano plazo.

Los cambios estructurales introducidos en la economía colombiana, desde inicios de los años noventa, responden a un importante aumento en los ingresos por tributos debidos a gravámenes a varios bienes y servicios, algunos de ellos de la canasta familiar como los aceites y grasas, artículos de aseo, así como los servicios de aseo, vigilancia y cooperativas de trabajo asociado. Al mismo tiempo se han generalizado otros impuestos como el que grava las transacciones financieras que han terminado creando distorsiones económicas en los hogares.

El objetivo principal de las reformas, ha sido el de incrementar los ingresos del Estado por concepto de impuestos con el fin de disminuir el déficit fiscal de la nación que durante los últimos 10 años ha aumentado, y junto con otras políticas económicas, estabilizar el endeudamiento público alrededor del 45% del PIB (Fedesarrollo, 2002). La

mayor participación de los impuestos indirectos en el recaudo total responde tanto al incremento de la tarifa como a la ampliación de la base.

En 1999, cuando Colombia presentó la recesión más fuerte de los últimos 100 años, América Latina estaba en recesión; desde aquel año la recuperación no ha podido consolidarse, dejando entredicho la eficacia de las reformas introducidas (Macias et. al. 2004).

Sin embargo, aunque es necesario aumentar los ingresos del Estado y disminuir sus gastos, los efectos de las reformas sobre el ingreso disponible de los hogares no se ha analizado en detalle, los estudios efectuados por Sánchez et al. (2002) y Ávila et al. (2001) han analizado si la estructura tributaria del Impuesto al Valor Agregado es progresiva o regresiva. El presente documento tiene como principal objetivo analizar los efectos sobre el ingreso disponible de los hogares considerando la concentración de los gastos de las familias y la evolución del ahorro frente al ingreso total de las familias.

Esto permite analizar si la estructura tributaria del IVA ha sido progresiva o regresiva, y si ésta cambia a medida que cambia el nivel de ingreso de los agentes; también permite obtener un panorama claro sobre los efectos que conlleva cada reforma al incrementar las tasas de tributación del impuesto. Esto hace posible analizar el impacto de las estructuras tributarias sobre la disponibilidad del ingreso de los hogares.

Esta investigación, está dividida en tres secciones adicionales a la introducción. En la segunda sección se realiza un breve resumen sobre la estructura teórica del impuesto y se introduce una breve descripción de las reformas efectuadas sobre el impuesto desde

1983 (Ley 9 de 1983) hasta la reforma tributaria efectuada en enero de 2003 (Ley 788 de 2002) en lo que al IVA se refiere. La tercera sección, hace inicialmente una pequeña introducción sobre el proceso económico que siguió el país presentando algunos puntos de vista de varios autores, para después hacer un análisis descriptivo general sobre los efectos que tiene el IVA tanto en el consumo como en el ahorro. En la sexta sección se exponen las conclusiones y las sugerencias.

El IVA, es un impuesto que grava el valor agregado que se genera en cada parte del proceso productivo y de distribución de todos los bienes y servicios (Vega, 2000). El IVA al ser un instrumento que afecta directamente el ingreso disponible de las familias, se encuentra necesario abordar la desigualdad en la distribución de los ingresos que termina siendo un efecto conjunto de la regresividad del IVA.

La definición de regresividad, puede tomarse como aquellos impuestos que se cobran a todos por igual; es decir: la tarifa pagada no guarda relación con la capacidad económica de una persona, por lo tanto, una persona pobre y una persona adinerada pagarán la misma cantidad de dinero por el impuesto. Lo anterior implica que la cantidad de dinero que debe pagar el individuo de menos recursos por este impuesto es mayor en proporción a su ingreso que la que debe pagar la persona adinerada y afectará, por consiguiente, más fuertemente su economía personal.

“El impuesto al valor agregado IVA, se crea en 1963 y solo hasta 1965 fue aplicado. Este gravamen pretendía ser un impuesto a las ventas de una sola etapa,

aplicado a la producción manufacturera de bienes terminados y a la venta de los productos importados análogos" (Bello Leon, 2007, pág. 11).

Los Decretos 1595 de 1966, 2049 de 1968 y 435 de 1971, permitieron que el impuesto a las ventas se aproximara cada vez más a un impuesto al valor agregado. El IVA es un impuesto moderno y su desarrollo empezó después de la primera guerra mundial. Se empezó a proponer en Francia en los años veinte, pero solo fue implementado en ese mismo país en 1954; Japón lo propuso en 1949, allí se implanto temporalmente un impuesto sobre las ventas a nivel detallista como recomendación de una misión técnica encabezada por Carl Shoup. A finales de los años 60`s la difusión del IVA se aceleró. En América Latina, fue implementado por Brasil en 1967 al mismo tiempo lo fue en Dinamarca. Estos dos últimos casos constituyeron el inicio de un proceso de expansión en los dos continentes: en 1979, de un total de 27 países que lo habían adoptado, 12 correspondían a Europa y 12 a América; durante los años ochenta el número total ascendió a 47 y una ampliación fuerte se presentó durante los años noventa alcanzando a 123 países en 2001 (EBRILL et al, 2002).

Prácticamente, el IVA es utilizado por todas las economías principales del mundo con la gran excepción de los Estados Unidos. India, el otro país que no contaba con un IVA, lo introdujo recientemente en abril de 2003.

Juicio crítico.

La presente investigación hace énfasis a la afectación del impuesto al valor agregado IVA en los hogares colombianos respecto a los ingresos percibidos por estos

últimos. El IVA, es el impuesto que deben pagar los consumidores por un servicio o por la adquisición de un bien, es indirecto ya que no recae sobre los ingresos de las personas, sino sobre el consumo de bienes y servicios.

Si bien es cierto, el IVA ha generado en algunas personas, sobre todo en personas de escasos recursos evitar comprar productos gravados por lo cual acuden a comprar en sitios donde encuentran el mismo producto pero sin IVA y aun con un precio más económico. Sin embargo el cambio continuo en las tarifas de este impuesto también es causante que afecten los hogares colombianos.

Según el autor, no se puede atribuir los efectos en los hogares solo por IVA sino a otros factores como los precios de los bienes y servicios, generando por tal motivo incremento en el IVA, además impuestos a transacciones financieras lo que ha impedido el ahorro de las familias afectando de tal modo el consumo en el mercado.

También, cabe destacar que es complicada la comparación entre las ciudades debido a las costumbres que se ven reflejadas en el consumo de los productos.

De acuerdo a lo anterior, se ve evidenciado la inequidad del impuesto, aunque si bien es indirecto, si afecta a las personas de menos recursos como mencionaba anteriormente, pero si resulta difícil el recaudo del impuesto con las diferentes tasas existentes y bienes excluidos, sería complicado pero no imposible una compensación en el impuesto para las familias menos favorecidas, además que se reduciría la evasión del impuesto evitando que estas personas compren en lugares donde los productos no poseen IVA.

3.9. Impuesto sobre las ventas y generalidades del impuesto al consumo, una visión desde la reforma más polémica

Compendio de la obra

Una de las principales motivaciones para los cambios introducidos al régimen del impuesto sobre las ventas, en la reforma tributaria del año 2012 fue la unificación de la base y las tarifas existentes dado que la estructura que se encontraba vigente antes de la Ley 1607 obedecía a presiones de los sectores que a lo largo de la historia tributaria del país habían logrado obtener exclusiones, exenciones o tratamientos diferenciales, que generaron inconformidades entre las decisiones de ahorro, consumo e inversión de los agentes económicos. El esquema del IVA vigente hasta el año gravable 2012 implicaba una multiplicidad de tratamientos (excluidos, exentos y gravados) y una alta dispersión de tarifas diferenciales.

El Gobierno Nacional, se vio en la necesidad de simplificar el esquema del impuesto, reduciendo la dispersión y número de tarifas, evitando que el IVA continuara siendo una parte decisiva de los negocios agropecuarios.

El impuesto al consumo, fue creado por la Ley 1607 de 2012 y empezó a aplicarse desde el primero de enero de 2013, este tributo siendo diferente al ya existente impuesto territorial al consumo que grava a los licores y cigarrillos, grava bienes y servicios que por regla general estaban gravados con el impuesto a las ventas.

Juicio crítico

En este ensayo, la autora realiza un análisis a los cambios efectuados al régimen del Impuesto sobre las ventas por la reforma tributaria del año 2012, indicando las nuevas tarifas, periodos y anticipos y observando las principales características del impuesto al consumo, analizando el sujeto pasivo, el hecho generador y su causación.

Asimismo, se establece que la ley 1607 trajo consigo cambios en la periodicidad para la presentación de las declaraciones tributarias del impuesto sobre la ventas, la cual quedó clasificada en periodos anuales, si los ingresos brutos del responsable de IVA en el Régimen común a Diciembre 31 del año inmediatamente anterior, eran iguales o inferiores a 15.000 UVT, cuatrimestrales si ellos se encuentran en rangos desde 15.000 UVT hasta 92.000 UVT y bimestrales si sus ingresos son superiores a 92.000 UVT., igualmente se disminuyeron de siete a tres tarifas el IVA quedando tarifas diferenciales del 0% para bienes exentos dentro de los cuales algunos son de la canasta familiar, el 5% para ciertos productos del sector agrícola, como tarifas preferenciales y la tarifa general 16% para los productos y servicios que no se clasifiquen en las mencionadas y una cuarta tarifa que corresponde a un artículo que no fue derogado ni modificado por la reforma y es la del 35% que se destina para la partida arancelaria 22,08 “Alcohol etílico sin desnaturalizar con un grado alcohólico volumétrico inferior a 80% vol.”, cabe recordar que eran siete las tarifas existentes (0%, 1.6%, 10%, 16%, 20%, 25% y 35%).

El esquema de IVA vigente hasta el año 2012 implicaba una multiplicidad de tratamientos y una alta dispersión de tarifas diferenciales por lo tanto el Gobierno

Nacional se vio en la necesidad de simplificar el esquema del impuesto, reduciendo las diferentes tarifas con el fin de evitar que el IVA continuara siendo una parte decisiva de los negocios agropecuarios.

Mediante esta ley 1607 de 2012, se crea el impuesto nacional al consumo el cual empezó a aplicarse desde el primero de enero de 2013, y es un tributo independiente al impuesto sobre las ventas IVA, y constituye para el comprador un costo deducible del impuesto sobre la renta como mayor valor del bien o servicio adquirido y no genera impuestos descontables en IVA.

Por otro lado, el autor define las Zonas de Régimen Especial Aduanero y explica que estas tienen como objetivo fundamental promover el desarrollo económico y social de aquellas zonas apartadas del territorio colombiano (La zona de Régimen Aduanero Especial del Urabá, Tumaco y Guapi; la zona de Maicao, Uribía y Manaure, la zona de Leticia y el puerto libre de San Andrés, Providencia y Santa Catalina).

3.10. El Gravamen a los movimientos financieros (GMF) en operaciones de sobregiro bancario

Compendio de la obra

En Colombia el GMF sienta sus inicios en 1998 como contribución temporal a las transacciones financieras. Buscaba recaudar recursos que pudieran ser invertidos en el sector financiero y solidario, que atravesaban por una profunda crisis, amenazando la economía nacional en conjunto. La contribución se generaba por, la disposición de recursos depositados en cuenta corriente, de ahorros, depósito y por la emisión de cheques

de gerencia. Después de una serie de transformaciones, la contribución se convierte en el Gravamen a los Movimientos Financieros, que mantiene algunos de los elementos fundamentales que tenía antes de 2001. Dentro de los principales cambios introducidos por la nueva regulación creadora del GMF (ley 633 del 2000), se destacan la ampliación del hecho generador: cancelación de CDT's y saldos positivos sobre tarjetas de crédito. Estos nuevos hechos gravados fueron incluidos por el legislador con el fin de cerrar brechas de elusión que se habían generado abierto y que en sucinto, consistían en manejar los recursos de los clientes del sector financiero, a través de CDT's que a su redención servían para cancelar obligaciones, sin causar el impuesto. En el mismo sentido se hacían pagos a las tarjetas de crédito por encima del valor adeudado a la entidad bancaria, lo que posibilitaba a los tarjetabientes realizar sus pagos sin tener que asumir el tributo, mediante el uso o disposición de los saldos positivos generados en la consignación.

Posteriormente, en vista de nuevas operaciones surgidas con el fin de evitar el pago del entonces tres por mil ($3*1000$), el legislador amplía el campo de aplicación del GMF (ley 788 de 2002) a: los traslados o retiros de los recursos o derechos en carteras colectivas, la disposición de recursos en los contratos o convenios de recaudo y los débitos a cuenta contable y de otro género. La creación de estas nuevas operaciones gravadas también pretendió detener la elusión suscitada por la estructura débil de la normativa del GMF y que había generado en resumen, la salida de los recursos del sistema bancario, para ser ubicados en los fondos donde se podían realizar transacciones no gravadas. De forma similar, los recursos que se mantenían en el sector bancario, empezaron a ser manejados a través de contratos o convenios de recaudos entre los

bancos y los clientes de los mismos, fueron controlados a través del uso de cuentas contables, con el fin de no causar el tributo.

Lo que se puede notar con este breve recuento del elemento generador del GMF, es la novedosa tecnificación de las operaciones financieras con el fin de evitar el pago del tributo; mediante el uso de transacciones no convencionales, y en algunos casos, riesgosas, los agentes económicos han buscado hacer a un lado el pago del impuesto.

Para el caso que nos ocupa, consideramos que el manejo de las operaciones de “sobregiro bancario” (sobregiros cubiertos con traslados de recursos de una cuenta a otra con disposición de los mismos) ofrecida por algunos establecimientos como novedosa y tecnificada operación de disposición de recursos y pago, ha pretendido evitar la causación del GMF, el cual analizaremos en tres etapas económicas y contables, con el fin de mostrar nuestra posición al respecto:

1. Sobregiro en cuenta corriente para realizar pagos.
2. Traslado para cobertura del sobregiro de recursos depositados en cuenta diferente en el mismo banco y a nombre del mismo titular.
3. Cruce de recursos o compensación.

Juicio crítico

El presente trabajo, profundiza en el manejo del gravamen al movimiento financiero (GMF) en las transacciones de sobregiro bancario en las entidades financieras. El gravamen al movimiento financiero (GMF) es un impuesto indirecto de orden nacional

que se aplica a las transacciones financieras realizadas por los usuarios del sistema. Su administración corresponde a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales que cumple este mandato desarrollando labores de investigación, control, determinación, discusión, cobro, devolución del impuesto y las demás funciones que le son propias de acuerdo con las facultades otorgadas en el Estatuto Tributario.

El gravamen al movimiento financiero, tiene sus inicios en 1998 como una contribución temporal a las transacciones financieras, con el objetivo de recaudar recursos que ayudaran a la crisis económica por la que pasaba el país en ese momento. Este impuesto se generaba por la disposición y depósitos de recursos en cuenta corriente y ahorros, por la emisión de cheques de gerencia. La tarifa con la que empezó fue del 2 por mil, pero que con el paso del tiempo se convirtió en permanente por la ley 663 del año 2000 con un aumento en la tarifa del 3 por mil. Nuevamente se incrementó la tarifa al 4 por mil con la ley 863 de 2003 donde se menciona que sería de manera permanente entre los años 2004 y 2007. Sin embargo la ley 1111 de 2006 determino de nuevo la tarifa del 4 por mil a partir del año 2007, tarifa que está vigente actualmente.

El sobregiro bancario que a través de un contrato con la entidad financiera, el cual tiene efecto cuando se giran cheques por valores superiores a los saldos que se encuentran en la cuenta corriente. Y es en esta transacción donde está el punto de discusión ya que se puede evitar el impuesto en dos circunstancias, cuando se hace el traslado de otra cuenta por consignación directa, el banco debita automáticamente la obligación contraída pero no se causa el impuesto aun cuando la norma dice los hechos que generan el impuesto como “transacciones financieras, mediante las cuales se dispone de recursos de

cuentas corrientes.”(DIAN, 2002, p.1) Para finalizar según los casos relacionados contablemente donde se puede observar que dichas transacciones de sobregiro no causan el impuesto de manera legal y utilizando como tal la figura, hace falta que la DIAN enfatice y aclare el hecho generador del GMF en las transacciones de sobregiro bancario, de tal manera que no se utilice esta figura para ocultar otras operaciones bancarias con el fin de la evasión del gravamen al movimiento financiero el cual puede afectar al país.

3.11. Guía del impuesto de industria y comercio para los comerciantes en el municipio de Tame

Compendio de la obra

La investigación, tiene como propósito realizar un análisis sobre la aplicación del impuesto de Industria y Comercio para el municipio de Tame en relación a que existe desconocimiento por parte de los empresarios sobre cómo o cual es el procedimiento a seguir en la aplicación del mismo y quienes están obligados a pagar dicho impuesto.

Como consecuencia de la investigación, se propuso realizar una guía tributaria, la cual busca a través de procesos de cultura tributaria, generar información de utilidad para el cumplimiento de la declaración y pago del impuesto de Industria y Comercio. Contiene una sencilla descripción del impuesto, la forma de cumplirlo, las sanciones y demás obligaciones a cargo de los contribuyentes.

Los entes territoriales, cuentan con ingresos que son proyectados pero los más representativos están dados es en el recaudo que realizan a través de impuestos territoriales como son impuesto predial, impuesto de industria y comercio, y los

impuestos departamentales. El grupo investigador ha centrado su estudio en un ente territorial específico como lo es el municipio de Tame y en relación con el impuesto de Industria y Comercio en ese municipio, ya que una de las fuentes de ingreso más representativas para el municipio está centrada en este impuesto.

El impuesto de Industria y Comercio es el que grava toda actividad industrial, comercial o de servicios que realicen los contribuyentes en forma ocasional o permanente, con o sin establecimientos; y se hace necesario estudiar el acuerdo municipal que dio vigencia al Impuesto de este municipio, como la ley marco que corresponde a la Ley 14 de 1983 y demás jurisprudencias y doctrinas que al respecto estén en vigencia.

Realizando la investigación, el grupo ha detectado que existe un gran desconocimiento de la aplicación correcta del impuesto de Industria y Comercio, permitiendo el desconocimiento por parte del contribuyente no lo exima de que le apliquen el régimen sancionatorio y en algunas oportunidades, la imposibilidad de recaudar en forma oportuna estos recursos a la administración tributaria municipal como viene sucediendo en Tame.

Es bien sabido, que la consecución de recursos o las fuentes de recursos más representativas para la mayoría de los entes territoriales resultan del recaudo de los impuestos, los cuales captan de los contribuyentes de los diversos impuestos que tienen establecidos los entes territoriales según lo contemplado en acuerdos municipales.

Por lo anteriormente expuesto, se consideró necesaria la elaboración de una guía que permita tanto a los contribuyentes como a la misma administración ilustrar

claramente el tema en la aplicación y pago oportuno de impuesto de Industria y Comercio. El impuesto de Industria y Comercio, es una de las fuentes de ingresos más importante para el Municipio de Tame, con su recaudo se financian parte de las inversiones públicas que requiere la población más necesitada y también el funcionamiento de la Alcaldía Municipal.

Del aporte oportuno y adecuado que hagan los contribuyentes, depende el bienestar de todos los habitantes de Tame, por esto es tan importante que cumplamos con las obligaciones y hagamos el pago a tiempo, solo de esa forma se podrá avanzar en el desarrollo de nuestro municipio y mejorar la calidad de vida de cada uno de sus habitantes.

Esta guía, busca a través de procesos de cultura tributaria, generar información de utilidad para el cumplimiento de la declaración y pago del impuesto de Industria y Comercio. Contiene una sencilla descripción del impuesto, la forma de cumplirlo, las sanciones y demás obligaciones a cargo de los contribuyentes.

¿Qué es el impuesto de industria y comercio? Es un gravamen de carácter obligatorio, el cual recaerá, en cuanto materia imponible, sobre todas las actividades industriales, comerciales, de servicios y financieras, que se ejerzan o realicen dentro de la jurisdicción del Municipio de Tame, que se cumplan en forma permanente, u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.

Juicio crítico

Pagar impuestos en Colombia, es una obligación que tiene muchos detractores, el mal manejo por parte de los gobernantes de los dineros recaudados por impuestos hace que muchos ciudadanos recurran a la posibilidad de la evasión o elusión¹ de impuestos, unido a esto se encuentra la ignorancia por parte de otros que viviendo en lugares alejados y olvidados por el Estado establecen sus locales o realizan actividades comerciales sin tener conocimiento de las obligaciones que esto trae con el gobierno.

En este documento, se describe la situación actual del recaudo del Impuesto de Industria y Comercio en Tame – Arauca un Municipio dedicado principalmente actividades pecuarias, agrícolas y forestales, comercio y últimamente a la agroindustria, que es habitado en su mayoría por campesinos con mínimos niveles de educación.

Como todos los impuestos, el Impuesto de Industria y Comercio se recauda para cubrir las necesidades, en este caso, de cada Municipio por ende el no pago de este altera las inversiones proyectadas y el desarrollo de la población.

De acuerdo con la encuesta realizada, en esta población existe mucho desconocimiento acerca de este impuesto, esto, por dedicarse principalmente a actividades primarias de agricultura las cuales no están obligadas al pago de este

¹ La **elusión** de impuestos hace referencia a las conductas del contribuyente que busca evitar el pago de impuestos utilizando para ello maniobras o estrategias permitidas por la misma ley o por los vacíos de esta. La elusión no es estrictamente ilegal puesto que no se está violando ninguna ley, sino que se está aprovechando mediante una interpretación en ocasiones amañada o caprichosa, situación que es permitida por una ley ambigua o con vacíos.

La **evasión**, en cambio, hace referencia a las maniobras utilizadas por los contribuyentes para evitar el pago de impuestos violando para ello la ley. En la evasión tributaria simple y llanamente no se cumple con la ley, lo cual indudablemente es ilegal.

impuesto, sin embargo una buena parte de quienes si realizan actividades comerciales obligadas no contribuyen solo porque no saben de su existencia, así que esta guía se convierte en una excelente herramienta para motivar a las comerciantes a hacer su registro, declarar y realizar el pago en las fechas establecidas para que puedan evitar futuras sanciones, es un buen primer paso para generar conciencia en la comunidad de la importancia y necesidad del recaudo de este impuesto.

Pero a nivel nacional, la situación es casi tan complicada como en este Municipio, principalmente en los pequeños municipios, existe mucha ignorancia frente al tema del Impuesto de Industria y Comercio debido a que las tarifas y el manejo general es diferente en cada de ellos.

Como conclusión, tenemos que es necesario que exista comprensión, primero, por parte de los dirigentes pues son ellos los encargados de generar conciencia y demostrar la importancia del pago del impuesto y para ello deben realizar inversiones que contribuyan al mejoramiento de la población, si los comerciantes ven que el pago de sus impuestos es utilizado adecuadamente en favor de toda la comunidad se logrará disminuir e incluso eliminar la evasión.

3.12. Incidencia tributaria del IVA en el manejo del AIU de los Contratos Celebrados con Ecopetrol.

Compendio de la obra

El AIU (Administración, Imprevistos y Utilidad), es una figura utilizada en los diferentes contratos. Estos contratos están conformados por dos aspectos: Los costos directos y los costos indirectos.

Igualmente, se presentan diferencias entre contratistas por los conceptos en cuanto a la aplicación del IVA, debido a que algunos lo hacen sobre el valor total del contrato y otros lo aplican sobre el valor de la utilidad, generando inconsistencias y desventajas entre unos y otros; por ello queremos profundizar y dar claridad a ésta situación, la cual beneficiará en general a los contratistas que trabajan con esta modalidad porque existiría igualdad de condiciones en la contratación, así mismo a Ecopetrol en calidad de contratante y por último al mismo Estado Colombiano porque el IVA se estaría pagando sobre la totalidad del AIU, ingreso que estaría entrando a las arcas del estado.

Si se reduce el porcentaje de evasión, sería un efecto multiplicador en cuanto al cumplimiento de obligaciones tributarias de los demás gremios y sectores económicos del país, se cambiaría la conducta de tributar justificada en los ingresos reales, por lo tanto no existiría desigualdad de condiciones.

Frente a la problemática que el grupo de investigación presenta, se considera necesaria profundizar el concepto de la aplicación del IVA en el AIU y unificar los criterios para que no existan desventajas entre los contratistas y ser equitativos y justos en cuanto a contratos se refiere; se reza sobre el principio fundamental de igualdad.

En cuanto al IVA descontable en el AIU, es poco porque solo aplica el imputable a ese AIU; es decir que el responsable solo se descuenta el que tenga relación de

causalidad con la generación u obtención de ese AIU, que son necesarios para el funcionamiento de la empresa o para la administración del proyecto; es decir los gastos directamente relacionados con los honorarios percibidos o la utilidad obtenida, que constituyen la base gravable del impuesto; en consecuencia en ningún caso dará derecho a descuento el impuesto a las ventas cancelado por los costos y gastos necesarios para la construcción del bien inmueble.

Es frecuente, encontrar a responsables del IVA solicitando devolución de un IVA en estos contratos que no tienen derecho, por ello se exponen a una posterior corrección de la declaración del IVA con la consecuente sanción por corrección.

Es un aspecto primordial, en el mejoramiento de la calidad de vida de un contratista de Ecopetrol; es así como el mismo hombre creó un sistema de vida que le permitiera una vinculación con la Empresa Colombiana de Petróleos, a través de los contratos que contienen el AIU (Administración, Imprevistos y Utilidad) que han sido utilizados por gran variedad de contratistas de obra, propagándose este sistema de contratación en todo el país por ser un negocio rentable; tan es así que en esta ciudad han incursionado personas de otras ciudades y aún más de otros países con una variedad de culturas, dialectos, costumbres, con el propósito de celebrar contratos con la estatal petrolera, aprovechando la coyuntura que se tiene actualmente por el nacimiento y explotación de nuevos pozos petroleros.

Para efectos de la contratación dentro del concepto del AIU, es importante definir a que se refiere los elementos que lo conforman:

Administración (A) Son las partes involucradas en el contrato, es la responsabilidad que se tiene frente al inicio y terminación de la obra o servicio que se plasmó en el mismo. Es en quien recae principalmente la ejecución de la obra, pero también comprende los gastos para la operación del contrato, tales como los de disponibilidad de la organización del contratista, servicio de mensajería, secretaría, etc.

Imprevistos (I). Como en toda labor que se vaya a ejecutar, se debe plasmar una planeación donde se describe cada tarea, el tiempo y la forma en que se va a desarrollar y lograr que el objetivo se cumpla mediante la culminación de cada tarea en el tiempo estipulado y así se puede decir que se ha cumplido la planeación establecida, pero dentro de cada plan es necesario incluir los imprevistos porque se debe tener en cuenta que las variables dentro del contrato pueden ser modificadas debido a que circunstancias externas (financieras, económicas, sociales, presupuestales), porque si no se tienen en cuenta los imprevistos, no se puede llevar a cabo lo pactado, incumpliendo lo establecido en el contrato con las implicaciones que ello conlleva; de ahí que por eso esta variable está incluida como un factor importante en los contratos, en conclusión los imprevistos es el valor destinado a cubrir los gastos que se presenten durante la ejecución del contrato por los riesgos que se pueden presentar.

Utilidad (U). Es la ganancia que espera recibir el contratista por la labor ejecutada.

En general, la inclusión del AIU en los procesos de contratación no obedece al cumplimiento de una disposición legal, corresponde más bien a la necesidad de discriminar en el total del costo de la obra, el de los costos directos e indirectos,

principalmente con fines de evaluación de las propuestas, verificación de su ejecución y resolver posibles discusiones que surjan en torno, por ejemplo, del equilibrio contractual y las indemnizaciones. El AIU forma parte de los llamados costos indirectos del contrato y no incluye los Costos Directos, esto es, aquellos que tienen relación directa con la ejecución del objeto del contrato.

La aplicación del AIU en los contratos, radica en que éstos deben manejar una estandarización en cuanto al manejo del mismo, debido a que cada empresa utiliza el AIU a su conveniencia, quedando en desventaja unos y otros frente a la obligación tributaria. Es importante tener en claro este concepto para unificar criterios y analizar su incidencia en el tratamiento fiscal.

Analizando la situación tributaria del AIU, se observa que éste no es una simple opción sino un requisito que deben contener los contratos celebrados con Ecopetrol, lo cual marca la diferencia entre el concepto que se tiene frente a la celebración de estos contratos y por ende debe existir igualdad en todos los aspectos que conllevan al nacimiento de los mismos.

Existe una diferencia marcada frente al concepto que se tiene del AIU, en cuanto a aspectos tributarios se refiere, porque algunos toman el porcentaje sobre la Utilidad y otros lo hacen sobre las tres variables que lo componen y, aclarar ese concepto es el fundamento de este proyecto.

El AIU, es un rubro variable según la complejidad del proyecto. El porcentaje de la Administración que generalmente es del 15% incluye los costos de personal que

participa indirectamente en la ejecución de las obras (cargos ejecutivos y administrativos en oficinas).

El porcentaje destinado de imprevistos, es asignado según la posibilidad que tenga cada proyecto de tener sobrecostos adicionales no contemplados en el presupuesto inicial de las obras de construcción.

La utilidad es un porcentaje establecido por política de la empresa y varía de acuerdo a cada situación.

Juicio crítico

La presente tesis se enfoca en la incidencia que tiene el IVA en los contratos AIU ya que se presentan inconsistencias al momento de efectuar el IVA por la base que se toma para este impuesto.

Es Ecopetrol, una de las mejores empresas que tiene el Santander, la cual ha generado progreso a la ciudad de Barrancabermeja.

Las personas, realizan sus labores con Ecopetrol a través de contratos de obra AIU, tipo de contrato incrementado tanto en personas nacionales o internacionales de los cuales han logrado obtener buenos beneficios.

El contrato de obra AIU, contiene tres elementos: Administración que son las partes involucradas en dicho contrato, es en quien recae la ejecución de la obra, en este se incluye los gastos para la operación del trabajo; el segundo elemento es Imprevistos, esta parte describe la planeación que se dará para ejecutar la obra.

Sin embargo, para lo anterior, se tendrán en cuenta cualquier tipo de imprevistos que puedan surgir en la ejecución de la obra como gastos a diferentes riesgos en los que puede estar expuesto. Y el tercero es Utilidad que es la ganancia que adquiere el contratista por la obra ejecutada.

Y es este contrato AIU, donde surgen las inconsistencias y desventajas al momento de causar el IVA de este mismo, en el caso de los contratos AIU, donde la base gravable para el IVA es el AIU aplicando la tarifa general, donde el contratista solo puede solicitar como descuento lo que tenga relación directa con la obtención del AIU y no podrá ser descontado el IVA que cancele por materiales, insumos, asesorías y mano de obra relacionados con la construcción. Además se presentan inconsistencias ya que no están aplicando en igualdad los contratos AIU respecto a la tributación del impuesto al valor agregado, situación que se presenta en Ecopetrol ya que bajo esta figura del contrato AIU que es requisito para los contratos celebrados por este ente y se unifique conceptos para que se realicen de acuerdo a la ley y así exista igualdad con otras empresas.

Para finalizar, cada contrato con Ecopetrol tiene su objeto, características, condiciones diferenciándolo de otros contratos pero que al momento de aplicar el concepto AIU exista igualdad. Cabe aclarar que aunque la DIAN no especifica claramente el porcentaje que se deba aplicar en los contratos AIU, sería bueno que aclaren y especifiquen este concepto de tal manera que unifique criterios para que exista una igualdad y equidad en la celebración de estos contratos.

3.13. Guía de procedimientos para dar respuestas a requerimientos y/o recursos tributarios proferidos por la división de gestión de fiscalización y liquidación de la administración de impuestos y aduanas nacionales

Compendio de la obra

Una de las dificultades en que se ven inmersos los empresarios en Colombia, en el desarrollo de sus actividades económicas, es precisamente lo relacionado con aspectos fiscales. Los contribuyentes, en el evento de ser objeto de una posible investigación tributaria o de alguna situación administrativa por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), en donde esta última solicite algún tipo de información e investigue y producto de esa investigación, el resultado sea ser sancionado por desconocimiento o mala interpretación del compendio de normatividad tributaria que le puede inducir a cometer errores y no pagar el impuesto que realmente corresponda, e incluso puede generarse hasta el cierre del establecimiento de comercio.

Empero algunos empresarios por diversas situaciones no cuentan con una orientación por parte de un profesional en este campo y por ende, terminan cometiendo errores que pueden traducirse en sanciones pecuniarias o administrativas que van en detrimento de las finanzas o del prestigio del contribuyente; por otra parte existe una gran cantidad de disposiciones normativas que regulan todo el proceso tributario y algunas de estas se encuentran dispersas o no compiladas en el Estatuto Tributario.

En razón de lo anterior, los contribuyentes y aun los mismos profesionales del área contable y tributaria, en algunas oportunidades no saben qué hacer a la hora de

recibir una visita, oficios u actos administrativos emitidos por la DIAN; y terminan sancionados por desconocer los términos para dar respuestas, proporcionar información no solicitada, o en algunos casos terminan asumiendo responsabilidades accesorias por otras investigaciones contra otro contribuyente, precisamente por no suministrar información ni dar respuestas o hacerlo en forma errada, incompleta o desfigurada con la realidad económica.

Una de las principales fuentes de financiamiento de los gastos del Estado colombiano son los impuestos, tasas y contribuciones, en razón a ello el Estado ha venido regulando cada día, a través de disposiciones normativas las actividades empresariales desarrolladas por personas naturales y jurídicas en el país, para tal fin ha hecho grandes esfuerzos para estructurar controles que permitan combatir los focos de evasión y para tal efecto se ha venido modernizando y mejorando los procesos de investigación, determinación e imposición de sanciones por parte de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Juicio crítico

En muchas ocasiones, los contribuyentes son sancionados por desconocimiento o mala interpretación de la normatividad tributaria, actos que los pueden llevar a cometer errores, no realizar el pago correspondiente e incluso puede generar el cierre del establecimiento.

Es por lo anterior, que la finalidad de este trabajo ha sido elaborar una Guía de Procedimientos Tributarios para dar respuestas a los actos administrativos emitidos por

la División de Gestión de Fiscalización y Liquidación de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales brindando la posibilidad a las personas naturales y jurídicas con condición de contribuyentes de contar con una orientación técnica- profesional elaborada en un lenguaje sencillo y de fácil y efectiva aplicación, donde el usuario de la guía esté en la capacidad de dar respuesta o atender cualquier acto administrativo, auto comisorio, citatorios, oficios persuasivos, requerimientos ordinarios de información, cruces de información con terceros, auto de verificación, visitas de facturación, pliegos de cargos, emplazamientos para declarar, requerimientos especiales, toma de pruebas testimoniales, etc., proferidos por la DIAN, evitando incurrir en hechos sancionables por errores en los procedimientos o por términos extemporáneos para dar respuesta a los actos administrativos, errores que pueden afectar directamente el buen nombre de la compañía y por supuestos sus flujos de caja.

En esta guía, se pueden identificar los diferentes procedimientos tributarios en desarrollo de los actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria y a su vez, los clasifica según su origen, naturaleza y etapa del proceso de conformidad con la norma, en su diseño cuenta con la caracterización de cada uno de los procesos y plasman los flujogramas respectivos, dotando a los usuarios de una herramienta que permite identificar de forma sencilla, en que instancia se encuentra un requerimiento y en que termino debe responder, evitando ser sancionado.

Para la elaboración de este herramienta, los autores discriminaron aspectos formales y legales, explicando al contribuyente qué posibilidades tiene para lograr el cumplimiento de sus obligaciones formales y sustanciales, usando un lenguaje claro,

flujogramas y caracterización de los procesos que intervienen en las respuestas con la intención de brindarle la mejor interpretación y comprensión del lector.

3.14. Análisis de la reforma tributaria colombiana, sus efectos e implicaciones económicas en las Pymes de Bucaramanga y su Área Metropolitana

Compendio de la obra

Este trabajo, expone los resultados de una investigación sobre los efectos de la reforma tributaria colombiana regida por la ley 1607 de 26 de diciembre de 2012.

El estudio, comienza con el tratamiento y comprensión de las teorías de la tributación, analizando de esta manera los aportes más importantes de cada doctrina económica, es por esto que se realiza un pequeño recorrido sobre la historia financiera generadora de los sistemas tributarios; reconociendo la importancia de los impuestos y sus efectos económicos en una nación, siendo estos un instrumento captador de recursos del estado. Seguido se analizan las reformas tributarias existentes en los últimos años y sus cambios, para el sistema impositivo colombiano actual.

Se inspecciona el mercado empresarial del área metropolitana de Bucaramanga, desde las perspectivas de las Mipymes mediante una investigación y recolección de información a través de encuestas que nos permite saber las opiniones de los empresarios sobre la aceptación y las implicaciones económicas que generan los cambios en el estatuto tributario, centrado nuestro estudio en los impuestos sobre la renta y el IVA; y su agente retenedor principalmente.

Un instrumento de la política económica, de toda nación es el sistema tributario, que admite que las políticas fiscales otorguen de ingresos al Estado para el cumplimiento de sus funciones, de esta manera lograr fomentar la producción, inversión, ahorro y la generación de empleo. Dado que al tributar al Estado, es decir, al pagar los impuestos, todos estamos contribuyendo al desarrollo económico.

De acuerdo con lo anterior, el sistema tributario colombiano se ajusta al principio constitucional de legalidad, justicia y equidad. En donde en el Estatuto Tributario se compilan las normas jurídicas, y ley que regulan los impuestos que son aquellos tributos obligatorios pagan todas las personas naturales y jurídicas

Por otro lado, las Mipymes en Colombia representan al menos el 90 por ciento del parque empresarial nacional y generan el 73 por ciento del empleo y el 53 por ciento de la producción bruta de los sectores industrial, comercial y de servicios. El departamento de Santander ocupa el cuarto lugar a nivel nacional con más presencia de Mipymes correspondiendo a un 7%. De aquí que dado su potencial para la generación de empleo, a su contribución al crecimiento de las exportaciones no tradicionales, se ha convertido en una prioridad económica.

El objetivo de este trabajo, es describir y analizar las principales características y propiedades del sistema tributario colombiano y su relación con las MiPymes. Por esto nuestro análisis se focaliza en 3 partes principales: en primer lugar la revisión de la historia del teorías tributarias y sus aportes al sistema económico, para poder estudiar los efectos, la clasificación y principios de los tributos en general. En segundo lugar,

comprender las reformas tributarias en Colombia en los últimos años, principalmente entender los cambios presentados en la actual reforma regida por la ley 1607 de 26 de diciembre del 2012 tomando como prioridad el impuesto sobre las ventas y el impuesto sobre las rentas. Adicionalmente, y para complementar el estudio se aborda el tema de las pymes del área de Santander y su desempeño en la administración tributaria, es decir, examinar las causas o consecuencias que genera estos cambios en la tributación en las decisiones empresariales.

Mipymes en Colombia

Las MIPYMES hacen referencia a las pequeñas y medianas empresas que existen en el mercado de un país, se caracterizan por ser diferentes a las grandes empresas, especialmente de las multinacionales que son comunes en la actualidad. Por lo general están compuestas por una cantidad limitada de personas o trabajadores, cuentan con un presupuesto mucho más reducido y por lo tanto reciben cierta ayuda o asistencia de los gobiernos correspondientes.

Las MIPYMES, son empresas que se caracterizan por contar con un nivel de recursos y posibilidades mucho más reducidas que los de las grandes empresas. El término se aplica además a las empresas que generan hasta determinada cantidad de dinero o ganancias anuales. Normalmente cuentan con ayuda o subsidios de los Estados que buscan así reactivar áreas de la economía que están dejadas en blanco por las multinacionales o simplemente para favorecer la economía y la suba del empleo formal.

En Colombia, según la Ley de la Micro, Pequeña y Mediana Empresa, Ley 905 de 2 de Agosto de 2004, la cual modifica la ley 590 del 10 de Junio del 2000; se entiende MICRO toda unidad de explotación económica, realizada por persona natural o jurídica, en actividades empresariales, agropecuarias, industriales, comerciales o de servicios, rural o urbana, incluidas las Famiempresas pequeña y mediana empresa las cuales se clasifican así:

Tamaño	Número de trabajadores	de Valor de activos en SMMLV
Mediana Empresa	Entre 51 y 200	30.000
Pequeña Empresa	Entre 11 y 50	501 y menor a 5.000
Microempresa	Menor a 10	Menor a 500

Fuente: www.pymesfuturo.com

Las MIPYMES, tienen su mayor concentración en el desarrollo de la industria es decir, en aquellos segmentos basados en los recursos naturales, tanto de origen agropecuario como minero. De tal modo, los principales sectores son: Alimentos, Cuero y Calzado, Muebles y Madera, Textil y Confecciones, Artes Gráficas, Plástico y Químico, Metalúrgico y Metalmecánico, Autopartes y Minerales no Metálicos.

Importancia de las Mipymes

- Importantes para el desarrollo productivo de los países de la región.
- Genera empleo y desarrollo empresarial.

- Ligadas a la demanda interna; exportaciones directas.
- Empresas competitivas y con capacidad exportadora.

Ventajas de las Mipymes

- Presentan flexibilidad en las empresas convencionales en el sistema de producción.
- Entablan una relación cercana con los clientes.
- Los puestos de trabajo son más amplios, menos estrictos, y los trabajadores están más abiertos al cambio.
- El tiempo que requiere la toma de decisiones estratégicas puede ser considerablemente menor, dado que los procesos de gestión resultan menos complejos.

Presentan una visión menos estricta, más enfocada en las necesidades y demandas de los clientes, lo cual da lugar a modificaciones a nivel estructural, adoptando las tecnologías y el personal necesario para encarar los desafíos que se presentan a cada paso.

Desventajas de las Mipymes.

- No tiene respaldo financiero, lo cual les impide embarcarse en negocios de gran amplitud.

- La mayor cercanía entre los trabajadores puede ser negativa si éstos trasladan sus problemas personales a la oficina.
- No existe un control estricto de la entrada y la salida del dinero el reducido volumen de producción se refleja en la cuantía de los pedidos realizados a los proveedores, lo cual puede derivar en sobrecosto.
- La empresa puede pasar desapercibida ante los consumidores.

En lo recorrido del primer semestre del año 2013, el total de empresas creadas en Colombia, según las estadísticas establecidas por Confecamaras, Bogotá es la ciudad con más crecimiento empresarial ocupando así el primer puesto con un 21.7%; mientras Santander ocupa el cuarto con un porcentaje de 7,1% el cual equivale a 9.866 empresas.

Juicio crítico

Los impuestos, son parte esencial del sostenimiento de los Estados, con el aporte de los contribuyentes es que se logra el mantenimiento de las principales necesidades de una Nación.

En Colombia el manejo tributario es muy cambiante, el Estatuto Tributario compila gran cantidad de normas, pero no existe estabilidad tributaria, por el contrario, el legislador expide de manera continua leyes con reformas tributarias, decretos reglamentarios, y la DIAN como ente de control, y estos factores afectan a los contribuyentes, además se constituye ésta como una de las razones principales por

las que la inversión extranjera no se incremente, pues los cambios tan seguidos en el tema tributario generan incertidumbre en los negocios.

Recientemente, se publicó la Reforma Tributaria bajo la ley 1607 de diciembre 26 de 2012 que modificó aspectos importantes de 198 artículos del Estatuto Tributario, la ley 100 y la ley 223 de 1995 entre otras. Con esta reforma el gobierno busca entre otras cosas mejorar las oportunidades de empleo reduciendo los sobrecostos en el pago de la nómina, hace modificaciones al impuesto de renta, el Impuesto al Valor Agregado – IVA, el Gravamen al Movimiento Financiero – GMF, aparecen el IMAS e IMAN y aunque esta reforma está fundamentada en principios de equidad y progresividad, basada en la satisfacción de las necesidades de todos, hay varios gremios y asociaciones del país que se opusieron a ella.

De acuerdo con la investigación de Vera y Poveda, en Colombia existen un gran número de empresas PYMES – Pequeñas y Medianas Empresas que de acuerdo con Bancoldex el término Pyme hace referencia al grupo de empresas pequeñas y medianas con activos totales superiores a 500 SMMLV y hasta 30.000 SMMLV – Salario Mínimo Mensual Legal Vigente (Bancoldex, 2004).

Al igual que en los demás departamentos de Colombia, en Santander la mayoría de las empresas están ubicadas en el grupo de las PYMES, para el 2013 en este departamento existían 67.850 empresas siendo un 95% de ellas micro empresas y de acuerdo con la encuesta realizada la mayoría de los empresarios manifiestan su

inconformidad con las múltiples reformas e impuestos existentes pues afectan el crecimiento de sus empresas.

Para terminar podría decirse que este es un tema que da mucho de qué hablar, son muy diversas las opiniones, para algunos ha sido una buena forma de contribuir a la generación de empleo y de ser más equitativo, a partir de la creación del IMAN que pretende que quienes ganen más sean los que más contribuyan y que hayan más beneficios sociales a favor de la salud, educación y desarrollo social, mientras otros creen que la reforma trae consigo cosas no tan favorables y no equitativas pues no se incluyó impuestos para quienes tienen pensiones altas, elimina normas de estabilidad jurídica que contribuían a la inversión extranjera y se ven fuertemente afectados los asalariados que son una cifra importante de las personas que habitan el País.

3.15. Guía actualizada del impuesto de renta y complementarios

Compendio de la obra

Este trabajo, consistió en la actualización y complementación de las preguntas más frecuentes en la aplicación de la norma tributaria respecto al Impuesto de Renta y Complementarios en Colombia, con el propósito de brindar al usuario de la información una guía de temas específicos basados en las fuentes de derecho que rigen la norma tributaria: la Constitución Política, Leyes, Decretos Reglamentarios, Estatuto Tributario, Jurisprudencias, Conceptos DIAN y Tratados Internacionales.

Esta investigación, actualización y complementación al cuestionario del Impuesto de Renta y Complementarios tiene como fundamento y es, dar una guía sobre los

cambios que genero la reforma tributaria la Ley 1607 de 2012 y será un instrumento que nos permitirá optar al título como Especialistas en Gerencia Tributaria.

Advertimos con gran relevancia, la necesidad de generar nuevas preguntas donde nos permitieran reforzar y aclarar muchas dudas que se generaron con la publicación de la ley anteriormente mencionada tanto en el ámbito legal, de interpretación y de aplicación, las respuestas a cada pregunta están elaboradas en un lenguaje que permite tanto a expertos como a posibles usuarios consultar y entender fácilmente su contenido. En la primera parte del trabajo se presentan la justificación y los objetivos, en el capítulo segundo se presentan lo referente al marco histórico, teórico y conceptual; el tercer capítulo hace referencia a Impuesto de Renta.

Las preguntas, abarcaron desde quienes son responsables del impuesto, qué es el impuesto sobre la renta, quiénes son declarantes y no declarantes, cuáles son los elementos del impuesto de renta, en qué consisten los costos, los gastos, los ingresos, los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, descuentos tributarios, exenciones del impuesto, rentas brutas especiales, rentas exentas, deducciones, depuración de la rentas, como declaran las personas naturales, los cónyuges y personas jurídicas, tema sobre patrimonio hasta tarifas y plazos.

El Impuesto sobre la Renta para los contribuyentes es un tributo de importancia fundamental para hacer cumplir el artículo 95 de la Constitución Nacional que se exige para contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, dentro del concepto de justicia y equidad.

La obligación tributaria, surge cuando una persona (sujeto pasivo principal, contribuyente o responsable) debe pagar una suma de dinero, por los ingresos de rentas ordinarias o extraordinarias obtenidos en un periodo fiscal ya sea que conlleven a un incremento patrimonial.

Las sociedades son sujetas al impuesto de renta a una tarifa del 33% pero con la última reforma tributaria dispuesto en el Artículo 94 de la Ley 1607 de 2012 modifica el art. 240 del E.T Las empresas, que hoy pagan 33% de impuesto de renta, pagarán sólo 25% de éste, y el 9% por años 2013 a 2015 y a partir del año 2016 el 8% restante se sustituirá por un nuevo impuesto el Impuesto para la Equidad, mientras que la persona natural, depende del nivel de ingresos.

En la declaración de renta, además de los ingresos se debe incluir todos los bienes poseídos y los pasivos contraídos con corte al último día del año fiscal que figuren a nombre del declarante. Adicionalmente también se incluirán los costos y deducciones según las normas vigentes para obtener una renta líquida gravable que se compara con la renta presuntiva y a la mayor se aplicara la tabla correspondiente de acuerdo a la calidad de contribuyente teniendo en cuenta la renta ordinaria, el IMAS o IMAN.

Al impuesto a cargo, se le resta las retenciones en la fuente que nos fueron practicadas a título de renta, se le resta el anticipo del año anterior y se le suma el anticipo para el año siguiente, para llegar al saldo a pagar.

Teniendo en cuenta que el Impuesto de Renta y Complementarios es el mayor ingreso que tiene el Estado Colombiano, ha estado sujeto a varias reformas buscando

maximizar el tributo y conllevando a que cada día sean más las personas declarante de este, lo que hace que día a día el contribuyente este actualizándose en este tema para disminuir el riesgo de ser sancionado por desconocimiento de la Ley.

Juicio crítico

De acuerdo con lo publicado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, el Impuesto de Renta y Complementarios es un solo gravamen integrado por los impuestos de renta y los complementarios de ganancias ocasionales y de remesas. El impuesto sobre la renta grava todos los ingresos que obtenga un contribuyente en el año, que sean susceptibles de producir incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, siempre que no hayan sido expresamente exceptuados, y considerando los costos y gastos en que se incurre para producirlos. El impuesto sobre la renta es un impuesto de orden nacional, directo y de período (DIAN, 2006).

El impuesto de renta, es uno de los impuestos directos que ocupan un lugar importante no solo porque es uno de los que más genera ingresos al Estado, pues recae tanto en personas jurídicas como en naturales, teniendo estas últimas unas tarifas que dependen del monto de sus ingresos, sino por su impacto en el crecimiento de la economía del País.

Aún sin estar obligados a llevar contabilidad muchas personas naturales están obligadas a presentar su declaración de renta en algunos casos solo se presenta y en otros se debe pagar, por lo que surgen muchas inquietudes respecto al mismo.

Aunque, el Estado y la DIAN, organismo encargado de administrar los impuestos, procuran proporcionar a los contribuyentes la información necesaria para presentar sus declaraciones existen bastantes fallas que luego traen sanciones que en ocasiones pueden resultar más altas que el mismo impuesto.

La presentación de esta guía permite que cualquier persona, incluso sin conocimiento alguno del tema, resuelva todas sus inquietudes con respecto a este impuesto e incluso con los cambios que trajo la Reforma Tributaria de diciembre 26 de 2012, para que presente de forma adecuada y en la fecha establecida sus obligaciones.

3.16. Evaluación del cumplimiento del principio de equidad en el impuesto predial en la ciudad de Bucaramanga

Compendio de la obra

La tributación y la equidad, son dos temas que cobran alta relevancia frente a las políticas fiscal, la equidad debe ser un objetivo central de cualquier sociedad, y la tributación es un instrumento fundamental para contribuir a mejorarla pero el papel desempeñado por la política fiscal en Colombia.

Los tributos, en las últimas décadas ha sido un tema tratado permanentemente, si bien no siempre se profundizo el conocimiento de sus efectos económicos, sus profundos cambios han generados desequilibrios continuos y permanentes, lo que genera que la distribución de la carga tributaria este en un desbalance entre los distintos estratos económicos.

Colombia, es considerada como una de las naciones más desiguales del mundo. Según el Coeficiente de Gini, el país es catalogado como el cuarto estado con mayor desigualdad y el segundo de Latinoamérica (Periódico Semana, 2013).

La distribución del ingreso, después de los impuestos ha mostrado una tendencia hacia una mayor concentración, si bien frecuentemente se señala que la acción del Estado en esta esfera es llevada a cabo de manera más efectiva y eficiente a través de la acción del gasto público.

En innumerables casos, las normas tributarias inciden en los resultados obtenidos en materia distributiva al gravar de modo distinto a quienes están en las mismas circunstancias, lo que supone socavar el principio esencial de la equidad.

Las continuas reformas tributarias implementadas en Colombia, han tenido como objetivo incrementar los recursos con un cierto grado de eficiencia y con una cierta aplicación a la equidad, pero que raramente su principal objetivo ha sido el aumento de la equidad distributiva. Sin embargo, hay que mencionar que estos resultados pocas veces se cumplen ya que la mayor parte de los recaudos provienen de las personas naturales y no de las jurídicas como es el caso de los países desarrollados.

Teniendo en cuenta lo anterior, este trabajo tiene como objetivo realizar un estudio del cumplimiento de los Principios Constitucionales en los impuestos Municipales, para este caso específico analizaremos el Principio de Equidad en el impuesto predial de la Ciudad de Bucaramanga al momento de fijar tarifas, determinar las exclusiones del impuesto y la forma como se establece la valoración de los predios.

Este Documento contiene tres secciones, la primera sección es la compilación de la normatividad del impuesto predial unificado (Leyes, decretos, acuerdos, circulares, resoluciones) y la realización de un Normograma que permita consolidar toda la información sobre el marco legal de forma resumida, para la fácil consulta de las normas. En la segunda sección se hará una descripción de la tarifas, cómo se fijan, qué factores cuentan al momento de determinarlas, ente encargado de su avalúo, cómo se establece la valoración de los predios y por último se hablará sobre las exclusiones, exenciones y sobre quiénes cuentan con este beneficio.

En la tercera y última sección, se presentarán comentarios, conclusiones y recomendaciones en base a los análisis de la información recopilada, en aras de concluir si la estructura del impuesto predial en Bucaramanga responde a la aplicación del Principio de Equidad, este último punto constituirá en el propósito fundamental de este trabajo.

El impuesto predial, es un tributo directo que grava la existencia de predios o bienes raíces ubicados en áreas urbanas o rurales, con o sin edificaciones, en el perímetro del respectivo ente municipal o distrital. Se le llama *unificado* porque es el resultado de la fusión de 4 gravámenes inmobiliarios locales a partir del año de 1990:

- a) El impuesto predial regulado en el Código de Régimen Municipal y demás normas complementarias, especialmente las leyes 14 de 1983.
- b) El impuesto de parques y arborización, regulado en el Código de Régimen Municipal adoptado por el Decreto 1333 de 1986;

- c) El impuesto de estratificación socioeconómica creado por la Ley 9ª de 1989;
- d) La sobretasa de levantamiento catastral a que se refieren las leyes 128 de 1941, 50 de 1984 y 9ª de 1989. Su finalidad central, la de ser una fuente de recursos financieros a nivel Municipal, que permitan a éste desarrollar planes y programas de desarrollo local, con miras a atender las necesidades más sentidas de la comunidad.

Como objetivo económico, persigue la explotación adecuada de los predios a niveles de rentabilidad y productividad. Siendo una gravosa carga para los propietarios de predios inexplorados y ociosos, que no permiten el desarrollo económico de la propiedad, al tener que pagar un impuesto por una propiedad que no le genere ninguna utilidad o usufructo.

El impuesto predial unificado está contenido en la Ley 44 de 1990, la cual fusionó cuatro impuestos anteriores: el impuesto predial, el impuesto de parques y arborización, el impuesto de estratificación socioeconómica y la sobretasa de levantamiento catastral. Se trata de un impuesto de orden municipal, cuya administración, recaudación y control corresponde a los respectivos municipios.

La base gravable, es el avalúo catastral vigente al 1º de enero de cada año. El sujeto pasivo del impuesto es el propietario o poseedor del predio. La tarifa del impuesto es fijada por los concejos municipales, dentro de un rango que establece la ley, el cual va entre el 1 y el 16 por mil de la base gravable. De acuerdo con las disposiciones legales, estas tarifas se deben establecer de manera diferencial y progresiva, teniendo en cuenta:

- a) Los estratos socioeconómicos.
- b) Los usos del suelo, en el sector urbano.
- c) La antigüedad de la formación o actualización del catastro.

A las viviendas populares y las pequeñas propiedades rurales destinadas a la producción Agropecuaria se les deben aplicar las tarifas mínimas establecidas por el respectivo concejo. En el caso de los terrenos urbanizables no urbanizados y los urbanizados no edificados, la ley permite la aplicación de una tasa de hasta un **33 por mil**. Las tarifas nominales del impuesto predial son definidas por los Concejos Municipales dentro de un rango que oscila entre el 1 y el 16 por mil, con excepción de los lotes urbanizados no edificados y urbanizables no urbanizados, cuya tarifa puede alcanzar hasta el 33 por mil. En la práctica, los Concejos asignan estas tarifas teniendo en cuenta una gama amplia de criterios, que varían entre los diferentes municipios del país. Los criterios más comunes son:

- Rangos de avalúo calculados a partir de salarios mínimos.
- Tarifas únicas por municipios o por tipo de predio, bien sea urbano o rural.
- Destino económico o uso del predio (por ejemplo, industrial, comercial, institucional, residencial, lotes).
- Rangos de área (hectáreas) para predios rurales.
- Rangos de avalúos (por tamaño o valor) para predios urbanos.

- Estratos socioeconómicos para el sector residencial urbano (en algunos municipios se utiliza la estratificación para predios comerciales e industriales).

Juicio crítico

La presente tesis, hace énfasis al impuesto predial unificado enfocado al municipio de Bucaramanga. El impuesto predial es un impuesto directo que grava la existencia de predios ubicados en áreas urbanas o rurales en el respectivo municipio donde se encuentran ubicados. Cuando refiere a un impuesto Unificado, es porque fusionaron cuatro gravámenes inmobiliarios que son el impuesto predial, el impuesto a parques y arborización, impuesto de estratificación socioeconómica y la sobre tasa de levantamiento catastral.

Como todo impuesto tiene una finalidad, los recursos recaudados por este impuesto es destinado a desarrollar planes y programas de desarrollo local con miras a atender las necesidades de la comunidad. Las tarifas se encuentran entre el 1 por mil y 16 por mil del respectivo avalúo. Dichas tarifas se establecen de manera diferencial en cada municipio de acuerdo a los estratos socioeconómicos, usos del suelo en el sector urbano, actualización del catastro, a las viviendas rurales dedicadas a producción agropecuaria las cuales se les aplicara las tarifas mínimas que establezca el concejo. Y a los terrenos urbanizables no urbanizados y a los urbanizables no edificados la tarifa podrá ser superior sin exceder del 33 por mil.

También se encuentran bienes excluidos a este impuesto, como los son propiedades eclesiásticas, jardines botánicos que estén para la conservación ambiental, inmuebles del cuerpo de bomberos, víctimas de atentados terroristas, predios del Estado o Sociedades de económica mixta, albergues, entre otros.

Según el estudio realizado, por las autoras de esta tesis plantean que el municipio de Bucaramanga este impuesto presenta inequidad tributaria debido al cobro del mismo. Ya que aunque el impuesto se cobra a las personas que poseen un bien inmueble la base gravable no se ajusta a la realidad del bien inmueble, por ejemplo para la base del impuesto se tiene en cuenta la estratificación en la que se encuentra el predio pero hay inmuebles en sectores 1 y 2 que por su características de construcción ameritan pagar más impuesto y no solo por el estrato en que se encuentre. En este caso resulta dispendioso evaluar casa por casa de tal manera de tener un informe detallado en los avalúos. También se evidencia inequidad en el impuesto que se recauda a los lugares públicos destinados a salud, educación, cultura, recreación y los predios industriales, mineros, forestales ya que estos últimos si están explotando y recibiendo beneficios personales cancelando un mismo impuesto que los predios destinados al disfrute de la comunidad.

Para finalizar, el grupo de investigación está de acuerdo con este trabajo, ya que si se va a contribuir al Estado mediante los impuestos, en este caso el impuesto predial, poder realizarlo de manera equitativa, sin necesidad que unos se beneficien de pagar menos teniendo lujosas edificaciones en estratos bajos ahorrándose unos pesos y aquellos que explotan los recursos del municipio

aporten más en este impuesto contribuyendo de acuerdo a los beneficios que obtienen del mismo.

3.17. Plan de asignatura normas internacionales de contabilidad

Compendio de la obra

Teniendo en cuenta la globalización en general, a la que se halla abocado el mundo de la que nuestro país no es ajeno, es bueno recordar que hemos sido objeto de observaciones y recomendaciones por parte del Banco Mundial (BM) y el Fondo Monetario Internacional (FMI) respecto de la situación actual de la contabilidad y la auditoría en Colombia.

Entre las observaciones y recomendaciones se menciona “la sobreoferta” de contadores públicos en el país; la baja calidad de los reportes contables y financieros en Colombia en cuanto a su utilidad real para la toma de decisiones; la extensa normatividad y bases comprensivas de contabilidad en el país; el énfasis de los GAAP (Principio de Contabilidad de General Aceptación, por sus sigla en inglés) en lo tributario, la inspección, vigilancia y control legal; la necesidad de establecer un “régimen simplificado” contable en cuanto a los requisitos legales de información financiera a las pequeñas y medianas empresas” (Juan Fernando Mejía).

De igual manera, el BM y el FMI ha llevado a cabo análisis sobre Gobierno Corporativo y Transparencia fiscal, en los que se puede concluir en la necesidad que tienen hoy día los contadores para estudiar el tema de estándares internacionales en el que esté involucrada la academia, la teoría y la investigación contable que produzca

conocimiento junto con la creación de asociaciones profesionales de la disciplina y científicas dirigidas a contribuir con el desarrollo económico y social de nuestro país

Con la información de las normas internacionales de contabilidad (NIC), la unión europea se convierte en el principal eje para la expansión de las normas internacionales de contabilidad, viéndose reflejado en una información financiera transparente y comparable en cualquier parte del mundo.

Las NIC, son un conjunto de normas o leyes que establecen la información que deber presentarse en los estados financieros y la forma en que esa información debe aparecer. Esta es una herramienta que adecuara la contabilidad empresarial porque conseguirá una mayor transparencia y comparabilidad de la información que se utiliza en nuestros mercados financieros, lo que a la larga será una ventaja competitiva para las empresas.

Juicio crítico

Este trabajo fue realizado por profesionales como requisito para obtener el título de Especialistas en Gerencia Tributaria; si bien el estado de arte es para la línea tributación, el núcleo y base para llegar a calcular los impuestos de cualquier ámbito, está basado en la contabilidad y por esa razón la importancia de vincular este tema en lo internacional, pues existe una total interconexión entre lo contable y lo fiscal a pesar de generarse diferencias porque algunos aspectos estando en la contabilidad no son aceptados en el ámbito fiscal o tributario.

A raíz de la globalización y en busca de establecer un lenguaje contable unificado el gobierno Colombiano decidió adoptar estándares internacionales de contabilidad con ley 1314 del 13 de julio de 2009, aún vigente, en la que regula los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información, señalando las autoridades competentes de la regulación.

A lo largo del trabajo se compara la ley 2649 de 1993 (regula contabilidad en Colombia) con lo nuevo de la norma internacional buscando que otros profesionales puedan dominar este tema, así mismo se analizan las implicaciones de realizar la conversión a estándares internacionales logrando que el profesional contable adquiera destreza y claridad en cuanto a la información a revelar.

Este trabajo, intenta implementar la contabilidad internacional como asignatura, en la que se establecen programas y pasos para su ejecución se abordan métodos de estudios para la NIC 2 - Inventarios, la NIC 16 - Propiedad, Planta y Equipo, la NIC 18 - Ingresos por Actividades Ordinarias, la NIC 36 – Deterioro del Valor y la NIC 37 – Provisiones, pasivos y Activos Contingentes; en los cuales se establecen tres tipos de competencias una Cognitiva en donde se evalúa la comprensión y aplicabilidad de la norma, se analizan los criterios de reconocimiento, medición, y revelación en los Estados Financieros; la segunda competencia es la Procedimental en la que el estudiante ira de lo teórico a lo practico estando en la capacidad de elaborar Estados Financieros bajo estándares internacionales brindando al inversionista y demás usuarios de la información confianza y transparencia para generar mayor grado de seguridad en la toma de decisiones; la última competencia es la actitudinal en esta etapa el estudiante estará en la

capacidad de implementar las NIIF y promover la interacción con otros profesionales sobre la forma de aplicar las normas internacionales permitiéndole ser un profesional competitivo e intercambiar información en el lenguaje universal.

3.18. Análisis del sector bovino en Santander frente a los cambios que genera el TLC con Estados Unidos

Compendio de la obra

Investigación descriptiva, que contiene una caracterización del sector ganadero - bovino en el departamento de Santander; estudio retrospectivo y prospectivo del sector frente a la aplicación del T.L.C firmado entre Colombia y E.E.U.U buscando identificar los posibles efectos que tendrá en el mismo, formulando posibles estrategias para afrontar un mercado abierto. Contiene un examen del contenido del acuerdo así como la aplicación de las políticas y estrategias adoptadas por el gobierno colombiano y el gremio ganadero. La recolección de datos se obtuvo de fuentes secundarias durante un periodo de 6 meses (Enero - Junio/ 2012), tomando como referente nacional y regional las cifras que ofrece el Instituto Colombiano Agrícola (ICA), la Federación Colombiana de Ganaderos (FEDEGAN) y la Encuesta Nacional Agropecuaria (ENA) del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural y la Corporación Colombia Internacional (CCI).

La globalización comporta una interdependencia de los países provocada por el aumento del volumen y la variedad de las transacciones transfronterizas de bienes y servicios, así como de los flujos internacionales de capital al tiempo de la difusión acelerada y generalizada de tecnología. En esta dirección la apertura económica de las

economías ha venido ganando grandes avances y Colombia ha buscado cerrar las brechas que le mantienen fuera del contexto internacional en materia comercial mediante la firma de diversos acuerdos con sus países vecinos así como con los Estados Unidos, toda vez que este todavía representa la primera economía del orbe.

Resulta ideal que la globalización abra un mundo de oportunidades de acceso paritario para todos sus protagonistas en términos de desarrollo tecnológico, productividad, créditos preferenciales y subsidios entre otros aspectos, de suerte que mantenerse al margen del esquema mundial que plantea este desarrollo representa grandes riesgos para las economías en la medida que se tornan inaccesibles a los mercados internacionales.

Teniendo en cuenta las diferencias estructurales entre el sector agropecuario, específicamente el renglón de la ganadería de los Estados Unidos y Colombia, este trabajo plantea un cuestionamiento acerca de los beneficios o desventajas que en la actividad ganadera del departamento de Santander tiene la eliminación total o gradual de las barreras arancelarias y la apertura al mercado del norte, atendiendo a la entrada en vigor del Tratado de Libre Comercio con los E.E.U.U En tal sentido resulta necesario conocer las características particulares de la actividad en la región y el contenido mismo del acuerdo que refleja la posición negociadora del gobierno, para describir y diagnosticar el estado de la actividad en términos de productividad y competitividad frente a la vigencia del acuerdo bilateral.

Juicio crítico

Esta investigación descriptiva presentada como requisito para optar al título de Especialización en Gerencia Tributaria contiene una caracterización del sector ganadero – bovino del Departamento de Santander; identificado los posibles efectos que tendrán el T.L.C. entre Colombia y Estados Unidos, formulando estrategias para afrontar un mercado de puertas abiertas.

Mediante la firma de diversos acuerdos con países vecinos Colombia ha venido cerrando la brecha que lo mantenía fuera del contexto internacional, esta investigación se ha tenido en cuenta las diferencias estructurales entre el sector ganadero de EE.UU. y Colombia, analizando y cuestionando ¿Qué beneficios o desventajas traería la eliminación gradual o total de las barreras arancelarias y la apertura de un libre mercado con el país del norte?, es por esta razón que los autores abordan las características particulares de la actividad ganadera en la región y así mismo el contenido del acuerdo que refleja la posición negociadora del gobierno con el objetivo de diagnosticar el estado de este sector en términos de productividad y competitividad frente a la vigencia de este acuerdo bilateral.

Este estudio llegó a conclusiones que indican que las asimetrías entre EE.UU y Colombia impiden que ambas partes confieran un justo equilibrio en materia de libre comercio debido a que en EE.UU hay mayores incentivos para el sector, lo que deja a Santander en desventaja en materia de precios; y recomiendan al sector agropecuario la modernización de los sistemas de comercialización de la especie bovina, continuar con

el mejoramiento genético de razas e internacionaliza la feria ganadera de Bucaramanga, entre otras.

4. Marco Metodológico

4.1 Tipo de Investigación

La investigación en la cual se realiza la respectiva construcción del Estado de Arte de tributación de impuestos en Colombia, es de tipo explorativo, ya que se efectúa sobre un tema conocido y acorde con las normas vigentes.

4.2 Método

El diseño de investigación que se adoptó para poder responder al interrogante planteado fue un diseño documental, ya que las fuentes en que se basó la investigación para su respectivo análisis fueron de materiales que reposan en la biblioteca de la Universidad y en sus bases de datos para consulta, material impreso, revistas y consultas en la web, entre otros.

Para desarrollar la presente investigación se llevó a cabo la siguiente metodología:

- Se identificaron los proyectos de investigación que permitiera vincular tanto los impuestos del ordena local, nacionales e internacional para llegar a un juicio crítico de los mismos.
- Al final, una vez realizado el juicio crítico de las obras seleccionadas, es posible generar el estado de arte de la línea de tributación de los impuestos en Colombia entre todos los documentos que se tomaron de referencia.

4.3 Población.

Para el diseño de la investigación la población objeto de estudio, está relacionada directamente con el personal de la Biblioteca seccional Bucaramanga de la Universidad Santo Tomás, como dependencia, en la cual se identifican todos los proyectos que reposan en la misma.

4.4 Fuentes de Información.

Para realizar la presente investigación se utilizaron fuentes primarias tales como: leyes, resoluciones, decretos o acuerdos emitidos por los diferentes órganos competentes para su promulgación, entre ellas, tenemos Ley 1739 de 2014 que emite el Estatuto Tributario del 2015, y los proyectos suministrados por la biblioteca de la Universidad.

Como fuente Secundaria se encuentran revistas y libros que permitieron fortalecer aspectos como tendencias mundiales de los tributos.

4.5 Técnicas de Recolección de Datos.

En esta investigación como técnica confiable para la recolección de la información se utilizó la observación y el análisis documental, ya que a través de éstas se encontraban las bases para soportar los diferentes proyectos en el ámbito tributario para Colombia.

Con la finalidad de facilitar el ordenamiento y procesamiento de la información encontrada a través de la observación documental, se realizó el juicio crítico de cada una de las obras o proyectos seleccionados para la construcción del estado de arte en tributación de

los impuestos en Colombia, de manera que facilita expresar la comprensión global, rápida y directa de cada uno de ellos.

5. Conclusiones

- Por medio del Estado de Arte se puede determinar la forma en que ha sido tratado el tema, cómo se encuentra el avance del conocimiento en el momento de realizar la investigación y cuáles son las tendencias existentes en el momento.
- El Estado del Arte de Tributación tiene como fin servir de referencia para asumir una postura crítica frente al tema de Tributación, que sirva como contribución para generar nuevos problemas e hipótesis de investigación sobre el tema tratado.
- La mayoría de las investigaciones, buscan analizar, indagar y aportar a los usuarios de Tributación diferentes puntos de vista que aclaren las dudas, problemas y falta de entendimiento al aplicar los impuestos de orden local, nacional e internacional.
- Se presenta un alto índice de ignorancia y falta de comprensión, por parte de los ciudadanos al pagar los impuestos lo que impide el recaudo y por ende compromete el cumplimiento de los objetivos del Estado.
- De las investigaciones realizadas por los estudiantes de la Universidad Santo Tomás más de la mitad son del ámbito tributario nacional y dentro de ellas un alto porcentaje dedicadas al impuesto de renta, luego se encuentra el ámbito internacional con investigaciones sobre el tema aduanero y Normas Internacionales y en último lugar el ámbito municipal con un alto porcentaje en el impuesto de industria y comercio, por lo que se puede concluir que en futuros proyectos sería pertinente ahondar en temas de carácter internacional que gran importancia adquieren gracias a la globalización, y en el

ámbito nacional en temas sobre el IVA y el CREE que han sido menos estudiadas y que son de gran importancias en las compañías.

- En una economía cada vez más cambiante, cuyo fin es estandarizar los negocios a nivel mundial, los impuestos juegan un papel importante en esta situación por tal motivo se han estudiado los impuestos que afectan las operaciones nacionales e internacionales y el aporte del Estado para aclarar las dudas.
- Si bien, el Estado utiliza los recursos obtenidos de los impuestos para satisfacer las necesidades de la población, dichos recursos no son recaudados a su totalidad debido a evasión y vacíos en la norma.
- Existe inequidad en algunos impuestos, como se pudo evidenciar en el impuesto al valor agregado IVA pagado en los hogares colombianos, donde se cobra la misma tarifa sin importar el estrato de cada hogar, lo que lleva a que la mayoría de hogares de estrato bajo evadan este impuesto y compren mercancías en lugares donde no se cobra IVA.
- El Estado, tiene la facultad de crear los impuestos que ayuden a solventar las necesidades de la nación, como el caso del GMF que se implementó por una crisis económica y que sería temporal, pero que hasta el momento sigue vigente y en el que se encuentran vacíos que permiten a los usuarios evadir en ciertas operaciones el pago de este.

6. Recomendaciones

- Incentivar a los estudiantes y profesionales en el campo para que cooperen en investigaciones y aporten su punto de vista en situaciones relacionadas con la Línea Tributaria.
- Realizar cartilla o documentos que aclaren dudas más sobresalientes sobre los impuestos de orden local, nacional e internacional.
- Proporcionar a los estudiantes herramientas que permitan un mejor desarrollo de indagación e investigación que contribuyan al campo profesional contable específicamente en el área de tributaria.
- Contribuir en la construcción de nuevos aportes transparentes y objetivos que sirvan de ayuda a mejorar la aplicación y entendimiento de los impuestos nacionales e internacionales que se realizan en el país.

Referencias

- Becerra, J. T. R. (2013). El Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF) en operaciones de sobregiro bancario. *Contaduría Universidad de Antioquia. Enfoque nacional.* (p 225, 234)
<http://aprendeonline.udea.edu.co/revistas/index.php/cont/article/view/16345/14178>
- Bello, D. G. (2010). Efectos económicos del impuesto al valor agregado IVA sobre el ingreso disponible de los hogares: Siete principales ciudades de Colombia 1990-2004. *Enfoque nacional.* (p1,55) Recuperado de:
<http://repository.lasalle.edu.co/bitstream/handle/10185/12093/T10.07%20B417e.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Betancourt, Y.P., Prada, E.R. & Vargas, G. (2013) Guía Actualizada del Impuesto de renta y complementarios en Colombia.(Tesis de posgrado Especialización Gerencia Tributaria). Universidad Santo Tomás, Bucaramanga. Colombia
- Bohórquez, N., Ojeda, V. & Ospino, L. (2012). Análisis del sector bovino en Santander frente a los cambios que genera el TLC con Estados Unidos. (Tesis de posgrado Especialización Gerencia Tributaria). Universidad Santo Tomás, Bucaramanga. Colombia
- Buiza, J. A. B. (2001). Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición. *Enfoque internacional Documentos-Instituto de Estudios Fiscales* (p.1,15) Recuperado de:
http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2001_09.pdf

- Caamaño Anido, M. Á., & Calderón Carrero, J. M. (2002). Globalización económica y poder tributario: ¿hacia un nuevo derecho tributario? *Enfoque internacional*. (p. 179,209)
Recuperado de: <http://ruc.udc.es/bitstream/2183/2156/1/AD-6-8.pdf>
- Chía, M.A.M. (2015). Compilación de investigaciones en la facultad de Contaduría Pública de la línea de investigación en tributación de los programas de pregrado y posgrado. Universidad Santo Tomás, Bucaramanga. Colombia.
- Díaz, *et. al.* (2010). Plan de Asignatura Normas Internacionales de Contabilidad. (Tesis de posgrado Especialización Gerencia Tributaria). Universidad Santo Tomás, Bucaramanga. Colombia
- Franco, J. J & Niño, W. X. (2014). Evaluación del cumplimiento del principio de equidad en el impuesto predial en la ciudad de Bucaramanga. (Tesis de posgrado Especialización Gerencia Tributaria). Universidad Santo Tomás, Bucaramanga. Colombia.
- Hamaekers, H. (2009) Principio de Plena Competencia-¿Hasta cuándo? *Enfoque internacional* No.6. (p.6, 13) Recuperado de:
http://www.aele.com/sites/default/files/archivos/banner/Hamakers_PT.pdf
- Ondarza, J. A. R., & Lousa, M. G. (2005). Los incentivos fiscales a la internacionalización de la empresa española. Información Comercial Española, ICE: Revista de economía. *Enfoque internacional* (p. 49,68) Recuperado de:
http://www.revistasice.info/cache/pdf/ICE_825_49-68_A53B21882A727B31E6A1C6FE77A5E118.pdf

Paez, E. R. & Arquez, C. (2012). Incidencia Tributaria del IVA en el Manejo del AIU de los Contratos Celebrados con ECOPETROL (Tesis de posgrado Especialización Gerencia Tributaria). Universidad Santo Tomas, Bucaramanga, Colombia.

Poveda, Y. & Zorro, E.R. (2012). Guía del Impuesto de Industria y comercio para el municipio de Tame. (Trabajo de grado para optar por el Título de Contador Público). Universidad Santo Tomas, Bucaramanga, Colombia.

Rojas, M. (2015). Impuesto sobre las ventas y generalidades del impuesto al consumo, una visión desde la reforma más polémica. *Enfoque nacional*. (p1,31). Recuperado de: <http://repository.unimilitar.edu.co:8080/bitstream/10654/12684/1/ENSAYO%20FINAL%20-%20CLAUDIA%20URRUTIA.pdf>

Tamayo, M.M.B. Doctrina de la corte constitucional sobre el modelo de convenio para evitar la doble imposición de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico – OCDE. *Enfoque internacional*. (p. 1,38) Recuperado de: http://bo.com.co/ByO/BO_-PUBLICACIN_No._003_TRABAJO_DE_GRADO_MM.pdf

Ulloa, J.L. (2012). La planificación fiscal internacional y su relación con los precios de transferencia, en el Perú. Revista científica In crescendo. Vol. 3 N° 1: *Enfoque internacional*. (p. 41,70). Recuperado de: <http://revistas.uladech.edu.pe/index.php/increscendo/article/view/96/60>

Vela, F. E. (2012). Declaración sugerida del impuesto a la renta para personas naturales.

Enfoque internacional (p 1,168) Recuperado de:

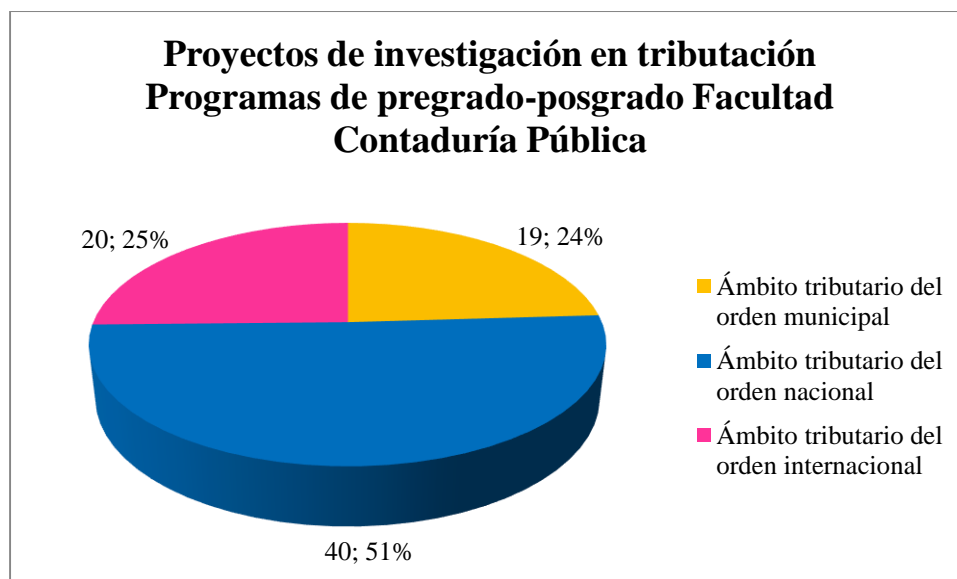
<http://dspace.ucuenca.edu.ec/bitstream/123456789/2743/1/tm4586.pdf>

Vera, P. A. & Poveda, M. (2013) Análisis de la Reforma Tributaria Colombiana, sus efectos

e implicaciones económicas en las pymes de Bucaramanga y su Área Metropolitana

(Tesis de grado para optar el título de Economista). Universidad Santo Tomás,

Bucaramanga, Colombia

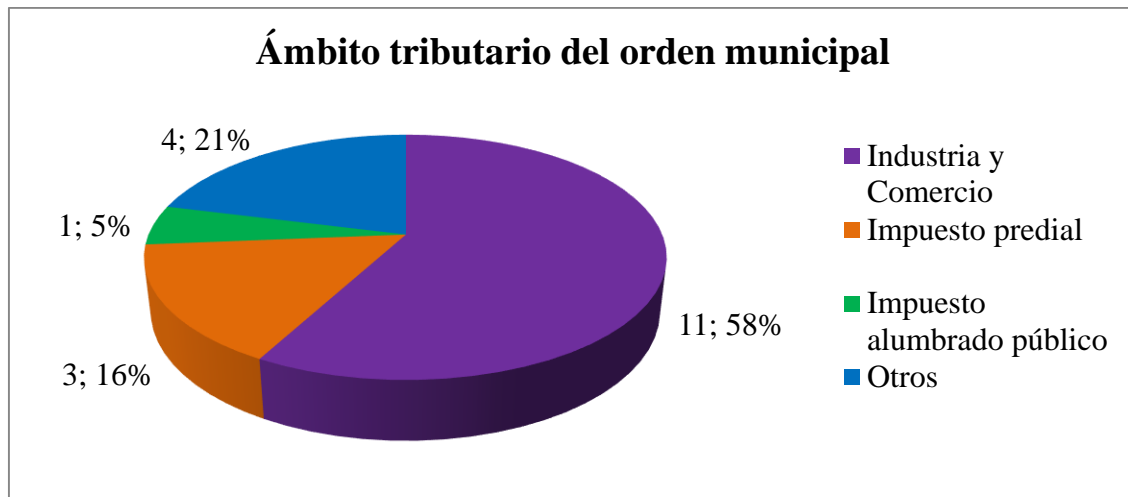
Apéndice A. Investigaciones analizadas

Fuente: Elaborado por María Ana Chía Suárez

Figura 1. Proyectos de investigación en tributación programas de pregrado – posgrado facultad de Contaduría Pública

La figura 1 muestra la totalidad de los 79 proyectos de investigación que corresponden a la línea tributaria y que están enmarcados en el contexto local (municipal), nacional e internacional.

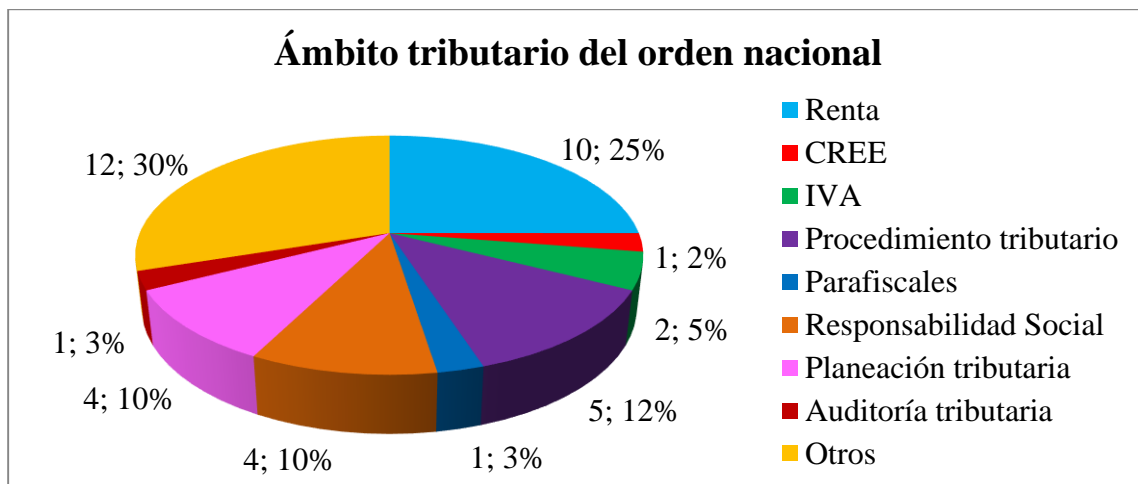
Para el caso de las investigaciones en el orden municipal se encontraron 19 proyectos, en lo correspondiente al orden nacional se encontraron 40 proyectos y para el orden internacional se encontraron 20 proyectos.



Fuente: Elaborado por María Ana Chía Suárez

Figura 2. Ámbito tributario del orden municipal

La figura 2 indica que dentro de las investigaciones del orden municipal encontramos 11 proyectos que corresponden a Industria y comercio, en el caso de Impuesto predial existen 3, para el impuesto de alumbrado público se encontró 1 proyecto y los relacionados con otros temas tributarios de este ámbito se encontraron 4 proyectos.

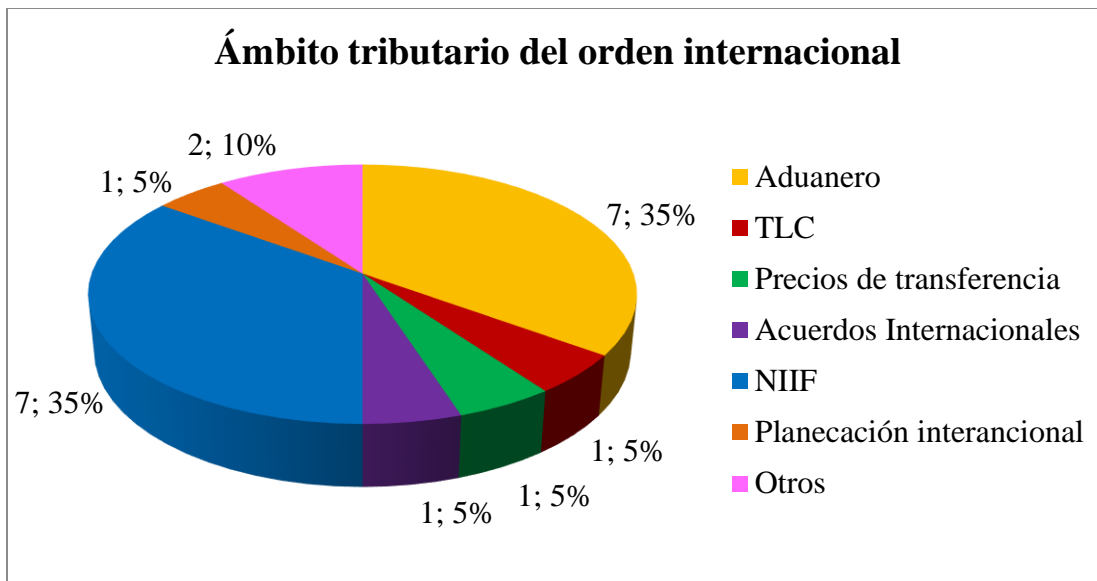


Fuente: Elaborado por María Ana Chía Suárez

Figura 3. Ámbito tributario del orden nacional

La figura 3 muestra que existe una mayor concentración de investigaciones realizadas sobre los impuestos del orden nacional, ya que se encontraron 40 proyectos.

De ese total, el 25% corresponden a impuesto de Renta y complementarios con 10 proyectos, el 2% corresponde a Impuesto a la equidad CREE con 1 proyecto, se muestra un 5% en el impuesto sobre las ventas con 2 proyectos, el 12% corresponde a Procedimiento tributario con 5 proyectos, un 3% concentrado en parafiscales con 1 proyecto, el 10% relacionado hacía la Responsabilidad Social con 4 proyectos, el 10% en Planeación Tributaria con 4 proyectos, el 3% corresponde a Auditoría Tributaria con 1 proyecto, y el 30% relacionado con otros aspectos como son Reformas tributarias, guías y manuales tributarios sobre los impuestos nacionales, de los cuales corresponden 12 proyectos.



Fuente: Elaborado por María Ana Chía Suárez

Figura 4. Ámbito tributario del orden internacional

En el caso del ámbito tributario internacional si bien, no se contemplan impuestos internacionales, pues cada Estado es quien tiene la potestad de establecer sus impuestos, sí es posible establecer impuestos que se generan en las operaciones que tienen algún componente internacional y en las investigaciones se muestra que de la totalidad de las mismas, 20 de ellas se han realizado en el orden internacional, de las cuales el 35% está representado en 7 proyectos para el tema aduanero, el 5% corresponde a 1 proyecto sobre Tratados de Libre Comercio, el 5% concierne a Precios de Transferencia con 1 proyecto, el 5% corresponde a Acuerdos Internacionales con 1 proyecto, en el caso de Normas Internacionales de Información Financiera, que si bien corresponden a la disciplina contable, existe total interrelación con el ámbito tributario y de esta temática se encontraron 7 proyectos que corresponden al 35%, para Planeación Tributaria Internacional corresponde el 5% con 1 proyecto y en relación con otras temáticas afines al contexto internacional encontramos el 10% que corresponde a 2 proyectos.