

# Reflexiones sobre el Otorgamiento de Beneficios por parte del Estado en materia de impuestos. El caso de la industria avícola

## Reflections on the Granting of Benefits granted by the State in Tax Matters. The case of poultry industry

## Reflexões sobre a concessão de benefícios concedidos pelo Estado em matéria tributária. O caso da indústria avícola

ENRIQUE GUERRERO<sup>1</sup>

### Resumen

El sistema tributario se edifica bajo los principios de equidad, justicia y progresividad, y su objetivo es permitir el cumplimiento de los fines del Estado. De esta forma, la Administración interviene la economía con el fin de conseguir el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes. Este planteamiento justificaría medidas como beneficios o exenciones que se han perpetuado indefinidamente y que son figuras

monolíticas que no ceden ante los cambios sociales. Hoy esos beneficios, en particular la declaratoria de bienes exentos, se vienen sosteniendo con el argumento de que la población en márgenes de pobreza los necesitan. Este artículo busca analizar este punto y plantea académicamente la discusión, desde la perspectiva de la política fiscal, sobre el hecho de si se debe sostener esta clase de herramienta en impuestos para afectar de manera positiva y radical las condiciones de la vida de las personas que no cuentan con

<sup>1</sup> Abogado de la Universidad Autónoma, Especialista en Derecho Privado y Económico de la U.N.; Especialista en Derecho Penal y Criminología de la U. Libre Correo-e: eguerreror@dian.gov.co DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n15.09>

los ingresos y condiciones necesarios que requieren como seres humanos y protegidos socialmente.

**Palabras clave:** Beneficios tributarios, Impuesto al valor, Bienes exentos.

### Abstract

The tax system is built on the principles of equity, justice and progressivity and its objective is to allow the fulfillment of the State's purposes. In this way the administration intervenes in the economy in order to improve the quality of life of the inhabitants. This approach would justify measures such as benefits or exemptions that have been perpetuated indefinitely and that are monolithic figures that do not yield to social changes. Today these benefits, in particular the declaration of exempt assets, have been sustained with the argument that the population in poverty margins need it. This article seeks to analyze this point and academically raises the discussion, from the perspective of fiscal policy, about the fact that this kind of tax tool should be sustained to positively and radically affect the conditions of people's lives that do not have the necessary income and conditions that they require as human beings and socially protected.

**Keywords:** Tax Benefits, Value Tax, Exempt Assets.

### Resumo

O sistema tributário é construído sobre os princípios de equidade, justiça e progressividade e seu objetivo é permitir o cumprimento dos propósitos do Estado. Desta forma, a administração intervém na econo-

mia, a fim de melhorar a qualidade de vida dos habitantes. Essa abordagem justificaria medidas como benefícios ou isenções que foram perpetuadas indefinidamente e que são figuras monolíticas que não resultam em mudanças sociais. Hoje, esses benefícios, em particular a declaração de ativos isentos, têm sido sustentados com o argumento de que a população em situação de pobreza precisa disso. Este artigo procura analisar este ponto e, academicamente, levanta a discussão, sob a perspectiva da política fiscal, sobre o fato de que esse tipo de ferramenta tributária deve ser sustentada para afetar de forma positiva e radical as condições de vida das pessoas, que não têm a renda e as condições necessárias de que necessitam como seres humanos e socialmente protegidos.

**Palavras-chave:** benefícios fiscais, imposto sobre valor, ativos isentos

### Introducción

En teoría, se sugiere que los tributos deben configurarse de acuerdo con un mandato constitucional bajo los principios de equidad, eficiencia y progresividad, y es allí en donde el legislador como delegatario del poder soberano dispone estructurar los impuestos al fijar de manera específica su causación sobre una actividad económica que genera riqueza, mayores recursos o bienestar para quienes detentan ese gozo social según su proporción directa, sin que se afecte la productividad, por lo que se fijan directamente los sujetos, las bases y tarifas, que deben soportar los contribuyentes.

A su vez, ante la realidad económica y social que revelan desigualdades entre los individuos, se acuerdan, en favor de estos,

los beneficios tributarios necesarios, o por lo menos no concurran a soportar las cargas públicas o lo hagan de acuerdo con sus capacidades. De esta forma, se propende por una estructura tributaria progresiva que implica, por una parte, llevar los recursos públicos al Estado para que este disponga de beneficios tangibles para todos los asociados; pero de otro lado, bajo el principio de solidaridad no se graven o se desmejoren las condiciones de otra población caracterizada por sus menores ingresos<sup>2</sup>.

Los principios tributarios sugieren que los impuestos deben ser neutrales y equitativos. Sin embargo, el principio de neutralidad no es absoluto, pues se requiere por fuerza realizar especiales intervenciones bajo fórmulas tributarias para la atención de problemas relacionados con la desigualdad, calamidad o pobreza. A su vez, por el desarrollo del concepto de equidad, se reconoce socialmente que los individuos tienen diversidad de dotaciones intelectuales, económicas, capacidades, destrezas, o por el desarrollo económico que han tenido las regiones, o de grupos poblacionales históricamente explotados, marginados, discriminados, violentados, ignorados por el propio Estado, que requieren ser compensados para que tengan igualdad de derechos y oportunidades, razón por la cual la carga tributaria no puede ser igual para todos. Es decir, que los impuestos recaen sobre los ciudadanos de distintas formas de acuerdo con su capacidad de contribución.

Lo anterior plantea de entrada la escogencia de una política pública de intervención

del Estado en la economía, la cual, dada la complejidad de problemas sociales, requiere de una gran participación social para crear las estructuras que lleven a conjurar las distintas problemáticas que se presentan y de esta forma construir una sociedad de igualdad de oportunidades. En esa construcción de soluciones no solo a la pobreza sino de otra clase de desigualdades está el de conseguir los recursos a través de mecanismos jurídico-tributarios y la inversión en las obras y los programas sociales que dignifiquen a todos y no solo a una parte de la población, como tradicionalmente ha sucedido.

Desde la perspectiva de los impuestos, el Estado como agente regulador del mercado de bienes y servicios, frente las leyes de la oferta y la demanda al establecer un determinado impuesto como sucede al consumo, se establecen con el mismo impuesto un condicionamiento a los precios de bienes y servicios. Es decir, el precio se ve afectado y porque artificiosamente con un mecanismo tributario hace que los precios sean más o menos altos, lo cual conduce a incentivar o desincentivar la producción, también a hacer que esta producción sea más o menos competitiva, según sea subsidiada o no, y además influya para que ingresen dineros especulativos en esa producción que en parte se nutre por las ventajas tributarias.

Así mismo, tanto la neutralidad como la equidad deben estar acompañadas en la eficiencia en el recaudo de impuestos, es decir que la administración tributaria es eficiente, en la medida que recauda con mínimo costo. Cuando el impuesto se establece con una

<sup>2</sup> Constitución Política de Colombia. Artículos 33, 334 y 363.

gran cantidad de excepciones o modificaciones en la depuración de su base, implica que se establezcan los controles adecuados para que no ocurran la elusión y evasión tributaria, de lo contrario toda la sociedad paga por las consecuencias de la inoperancia del sistema.

De otro lado, en relación con los gastos necesarios para el manteniendo del Estado y la canalización de los recursos, existe una correlación de recursos que ingresan al Estado con los gastos que se ha escogido previamente realizar. Sin embargo, la lógica con que debería operar esta balanza, en donde la regla dice que el gasto debe ser equivalente al ingreso, sucede que por la formalización de beneficios tributarios y variaciones a la regla general con excepciones de toda clase, ocurre en la realidad que se reconocen y efectúan gastos antes del pago del impuesto por parte del contribuyente y no después del mismo recaudo de los impuestos por el Estado, lo cual constituye un desorden que lleva a la ineficiencia en el recaudo de los impuestos como en el gasto público.

Así las cosas, se busca ante todo el equilibrio, no solo en el pago de los impuestos, sino también desde la perspectiva del gasto, para lograr el objetivo definido que no es otro sino la justicia social inmediata, en donde los ciudadanos todos sean reconocidos no solo en sus derechos sino en sus obligaciones con el Estado y que este pueda cumplir con las funciones para las cuales ha sido creado. Empero, aunque ingreso por impuestos, y el gasto público, debieran darse en dos momentos diferentes, la política tributaria de Colombia utiliza los impuestos como un instrumento de redistribución de la riqueza (ejemplo: el impuesto a la riqueza,

como la normalización tributaria), para la formación de empresas (ejemplos: hoteles, mega inversiones, empresas *holding*, por solo mencionar algunas), para conjurar calamidades públicas (ejemplos: ley Quimbaya, Eje cafetero, Zomac, obras por impuestos), para adelantar programas de beneficios sociales (ESAL), para que las personas de menores ingresos cuenten el mínimo vital, como es el caso de los bienes de primera necesidad (ejemplos: carne y huevos, declarados en el IVA, como exentos); pues se considera como una fórmula equitativa en la distribución de la carga impositiva.

En este contexto, el presente escrito tiene como propósito analizar la forma como se configura el sistema tributario en relación con otorgar beneficios para combatir la pobreza de acuerdo con las normas de rango constitucional.

### **I. La coexistencia de los impuestos progresivos y regresivos. Una fórmula que afecta el combate de la pobreza**

Se parte de la premisa de que el impuesto sobre la renta de las personas es potencialmente progresivo, en tanto que el impuesto sobre las ventas es regresivo y ambos coexisten en el ámbito tributario. De todas formas, el legislador para mitigar el posible rasgo de injusticia que conlleva el IVA, otorga exclusiones o tarifas diferenciales sobre bienes de consumo y de servicios (Plazas Vega, s.f., 380).

Ya en el caso de Colombia, el Constituyente, acorde con las teorías universalistas de los Derechos Humanos, dio una especial protección a las personas físicas. Así, desde la perspectiva del sistema tributario, esa

protección se expresa bajo los principios de justicia tributaria, igualdad, capacidad económica y mínimo existencial. Estos postulados se manifiestan en que, si el individuo y su familia no cuentan con los ingresos suficientes para comprar los bienes y servicios de la canasta familiar, el Estado puede intervenir para procurar que pueda acceder al mercado y obtenerlos por medio de la configuración de los gravámenes, de tal forma que se prohíbe gravar la porción de la renta o los bienes y servicios que se destinan a las necesidades vitales.

En ese sentido se ha construido doctrinariamente un conjunto de criterios que se consolidan en un bloque normativo que establecen de manera técnica los impuestos con los que los ciudadanos deben contribuir al sostenimiento de las cargas públicas del Estado, pero al mismo tiempo cumple la función de repartir esa carga tributaria de acuerdo con las capacidades que tenga cada individuo (Barnuevo Fabo, 1996).

En esa construcción de los impuestos, y la escogencia entre impuestos directos e indirectos y que estos cumplan los principios superiores, ha dicho la Corte Constitucional:

La capacidad económica o contributiva, fundada, por ejemplo, en el ingreso, en la riqueza, o en una actividad productiva, no puede ser equiparada a la realización de una actividad social básica e ineludible, como adquirir un bien o servicio indispensable para sobrevivir. En ese sentido, la capacidad

contributiva no es automáticamente equiparable a la capacidad adquisitiva<sup>3</sup>.

El tribunal considera que la Constitución por su origen, su elaboración y su función institucional, ha de ser interpretada de manera vivificante para que responda a la cambiante situación nacional y a las particularidades de la realidad del país<sup>4</sup>. De ahí que sea ineludible examinar los cambios que se presentan en el desarrollo social y económico y los niveles de pobreza, de tal forma que existan criterios para definir como configurar los gravámenes en relación con los beneficios que se pueden otorgar.

En relación con la afectación del IVA a los sujetos obligados a pagarlo, la Corte Considera que esta clase de impuestos no vulnera los principios de la Constitución Política, porque en la interpretación del principio de progresividad en el IVA “se concreta no sólo en cuanto al aporte que se paga sino también en cuanto a la distribución de los beneficios que se obtienen en razón del gasto público financiado por el pago de dicho impuesto”<sup>5</sup>.

La sentencia citada deja en claro que al destinarse ese beneficio, las personas sin capacidad de compra no son las únicas beneficiarias, pues también personas con mayores ingresos resultan favorecidas y probablemente en una mayor proporción del que tenga un menor ingreso, pero el sistema tributario debe verse en su conjunto, por lo que el Impuesto de Renta sería el impuesto que equilibraría las cargas tributarias por su

<sup>3</sup> Corte Constitucional. Sentencia C-776 de 2003.

<sup>4</sup> Corte Constitucional. Sentencias C-237 de 1997, C-984 de 2002-

<sup>5</sup> Corte Constitucional. Sentencia C-597 de 2000.

naturaleza claramente progresiva en el pago de este gravamen y por consiguiente el que hace la diferencia<sup>6</sup>.

Según la Comisión del Gasto y la Inversión Pública<sup>7</sup>, las erogaciones públicas en Colombia tienen situaciones a mejorar. Se destacan en el informe aspectos que limitan la eficiencia y la eficacia en la asignación de los recursos públicos:

a) La ausencia de mecanismos técnicos eficaces para priorizar la asignación del gasto público, asunto que obedece a la carencia de un sistema de clasificadores presupuestales moderno, que permita hacer presupuestos para cada programa y la subsiguiente evaluación y control durante la ejecución de los mismos; la reducida conexión entre las decisiones presupuestales y las evaluaciones de desempeño e impacto de los diferentes programas/proyectos; y las debilidades en los sistemas de información del gasto, sistemas asimétricos en su alcance y calidad, además de no estar integrados, b) El desarrollo de mecanismos para eludir el proceso presupuestal en respuesta a la rigidez impuesta por la excesiva normatividad procedimental, socavando así la transparencia del presupuesto<sup>8</sup>.

Bajo este marco conceptual, aplicado a la estructura del IVA, especialmente a la clasificación de bienes exentos y excluidos, su fundamentación se hace contradictoria, pues

para proteger los sectores menos favorecidos de la población, el Estado no grava productos de la canasta familiar; no obstante, esto favorece a quienes no lo necesitan. Las cifras del DANE especialmente en el año 2018<sup>9</sup> evidencian que el fisco deja de recaudar impuestos de sectores de la población que tiene capacidad contributiva y que podría asumir el tributo. Entonces, es necesario focalizar el gasto en el sector que lo necesita mediante el aumento del gasto social, con lo cual efectivamente se va a reducir la pobreza, y en el IVA, igualando las tarifas gravables, lo cual respeta los principios constitucionales, en la forma expuestos en la sentencia C-776 de 2003.

## II. Alcance de los beneficios tributarios en Colombia

La producción de bienes y servicios está en principio a cargo de la iniciativa privada, por lo menos en un sistema de mercado. Al Estado le corresponde la dirección general de la economía y asegurar que todas las personas –en particular las de menores ingresos–, tengan acceso efectivo a aquellos y ello explicaría por qué se otorgan beneficios en IVA a través de las exenciones que dan lugar a las devoluciones y en el caso de la renta a ingresos no gravados, por ejemplo.

Una formulación fiscal así concebida es siempre un circuito cerrado. Se pagan impuestos para producir bienes y servicios para

<sup>6</sup> Corte Constitucional Sentencia C-776 de 2003.

<sup>7</sup> Comisión de Gasto y la Inversión Pública. Creada de acuerdo con lo señalado en el artículo 361 de la Ley 1819 de 2016 y mediante el Decreto 320 del Ministerio de Hacienda.

<sup>8</sup> Comisión de gasto y la Inversión Pública. Informe final. Fedesarrollo Bogotá D.C., Colombia <https://www.fedesarrollo.org.co/sites/default/files/LIB2017COMISION.pdf>. Págs. 18 y 19.

<sup>9</sup> DANE. *Índices de pobreza y desigualdad*. <http://www.dane.gov.co/index.php/estadisticas-por-tema/pobreza-y-condiciones-de-vida/pobreza-y-desigualdad>

una población con ingresos insuficientes y que al vender se solicitan en devolución. De esta forma, todo está dispuesto para que el incentivo sea la devolución de impuestos, en donde producir más y vender más conlleva más impuestos en devolución. Por ello, en una economía de mercado en donde el objetivo para el individuo es la ganancia, es bueno para los productores que existan mayores índices de pobreza, porque las ganancias son mayores, pero además que esa fórmula se repita sin un fin social, como es la de acabar con la pobreza. Es decir que los productores no dejen de recibir esos dineros y que los consumidores siempre reciban un producto que debe apreciarse más económico.

Un estado de cosas tan funcional, según Bujarin (1974, pp. 41 y 57), es un estado estático producto consumo, sin leyes sociales que involucren cambio, sin historia de luchas sociales. Se busca equiparar necesidad de consumo con producción, sin que la realidad económica de las personas cambie. El error se encuentra en considerar las relaciones de producción y consumo sin ligarlas con una estructura histórica. Se produce una cantidad determinada de productos que equivale al mismo tiempo a su consumo. En consecuencia, la vida de las personas y su realidad marginal de pobreza siempre requiere apoyo económico para su subsistencia (Bujarin, 1974).

Además, en una economía de mercado en donde se generan dineros para inversión que se viene a traducir en una gran fuerza de rentistas de capital agrupados en instituciones con fuertes relaciones con el Estado. Esto le permite tener una gran influencia en las decisiones del Estado, lo que se traduce en mayores beneficios, mayores seguridades de

rentabilidad, incluso en periodos desfavorables de la economía, cuando las empresas incluso por su ineficiencia y por sus gastos que hacen de estos productos no competitivos en un mercado globalizado, son altamente recompensados. Se crean las condiciones para que se organice una renta que proviene del Estado, en donde no se conocen riesgos, no hay previsión, no hay competencia. Y exista una clara diferencia entre productores y consumidores no solo desde la perspectiva productiva, sino ante todo de clases sociales altamente privilegiadas y otras que no lo son, con pocos matices de una a otra, que serían las clases medias (Bujarin, 1974). Veamos uno de esos productos beneficiados con la declaratoria de bienes exentos:

Los huevos y las carnes de pollo. Es imposible negar que estos productos no sean básicos en la canasta familiar, pues aportan las proteínas y nutrientes a todas las personas y, verdaderamente, son productos económicos. Además, sus cifras muestran un gran crecimiento productivo alcanzado a través de la industrialización y tecnificación. El Estado con la declaratoria de bienes exentos y otra clase de medidas económicas y agropecuarias, la protege y genera empleo y riqueza.

Por lo mismo, significa que existe una producción que no tiene mayores riesgos, porque está asegurada la ganancia, porque no es necesario competir sino crecer. Solo basta motivar para hacer crecer las necesidades, y la producción se incrementa y con ello las ganancias. También existe un discurso político de fácil arraigo en toda la sociedad para proteger esa producción; en ese discurso las ideologías de izquierda y derecha coinciden en que hay que proteger al consumidor sosteniente esa clase de exenciones, por lo que

es argumentativamente imposible sostener lo contrario. Así las cosas, el modelo escogido funciona, a la par que se mantiene estático para que la producción sea igual al consumo, con un precio asegurado en su permanencia y que genera ganancias aseguradas elevadas a rango legal por el establecimiento.

Por otro lado, es claro que, al apoyarse una actividad productiva de bienes y servicios de canasta familiar, se induce al consumo de esta clase de bienes. Esta intensidad económica no permite que se inicien proyectos y crezcan empresas con las mismas condiciones diseñadas para las que ostentan el nuevo monopolio de la devolución de impuestos. Por otro lado, no se trata de una motivación al consumo, sino de una limitación de la voluntad, en donde el consumidor final está limitado y desincentivado para escoger libremente otros productos que le pueden significar mayor satisfacción en su salud y su capacidad de compra.

En este orden de ideas, es necesario clarificar las diferentes figuras tributarias que de manera coloquial se tratan como beneficios cuando en realidad no lo son de acuerdo con la jurisprudencia constitucional.

“[S]egún la doctrina especializada, ha servido para comprender una multiplicidad de figuras heterogéneas, de diverso contenido y alcance, como son las exenciones, las deducciones de base, los regímenes contributivos sustitutivos, la suspensión temporal del recaudo, la concesión de incentivos tributarios y la devolución de impuestos. Pero debe considerarse, que no todo aquello

que signifique negación de la tributación o tratamiento más favorable por comparación con el de otros contribuyentes constituye incentivo tributario, pues existen en la legislación tributaria una variedad de formas de reducir la carga impositiva o de excluir o exonerar a un determinado sujeto del deber de contribuir, que tan solo significan un reconocimiento a los más elementales principios de tributación, y que sin ellas, el sistema tributario o un determinado impuesto, no podrían ser calificados a primera vista como justos, equitativos y progresivos; es decir, se trata de una forma de no hacer de un tributo una herramienta de castigo o un elemento de injusticia”<sup>10</sup>.

No todas las disposiciones que consagran disminuciones de la carga tributaria constituyen beneficios tributarios pues no todas ellas tienen el propósito de estimular, incentivar o preferencia determinados sujetos o actividades, sino que simplemente pretenden no perjudicar o hacer efectivos los principios de justicia, equidad y progresividad<sup>11</sup>.

Así las cosas, se puede concluir que existen distintas situaciones en la regulación tributaria que a pesar de que conllevan un menor pago de tributos, esta realidad no obedece necesariamente a un beneficio, sino a hacer valer la justicia tributaria, por ejemplo.

### ***A. Los beneficios tributarios como una carga fiscal***

Los beneficios, se pregunta Restrepo (2010), ¿contribuyen a la inversión o simplemente son una carga? En su análisis con-

<sup>10</sup> Corte Constitucional. Sentencia C-540 de 2005.

<sup>11</sup> *Ibidem*.

sidera que son una carga cuando se abusa en su otorgamiento como sucede al declarar que la manera más eficaz para estimular la inversión son los beneficios de toda naturaleza otorgadas a dedo. No se ha demostrado y probablemente no sucederá, que exista un vínculo que explique correlación entre menores tributos e inversión.

La inversión aumenta cuando hay mercado, cuando hay demanda abundante, buena seguridad, reglas jurídicas estables. Si adicionalmente se reduce la tributación el empresario querrá expandirse más, adquiriendo más equipo, contratando mayor mano de obra. Pero a la inversa, cuando hay deficiencia de servicios públicos, cuando escasea el crédito o las tasas de interés hacen poco rentable obtener créditos, o hay graves síntomas de inseguridad (Bujarin, 1974).

Hasta los años sesenta se creyó que atiborrando la legislación de exenciones y privilegios de todo orden era como se movilizaba la inversión o se dirigía hacia los sectores especializados. Hoy en día el consenso académico considera que es más conveniente que un régimen de privilegios tributarios que conlleva un costo fiscal descomunal se oriente más bien hacia tarifas generales más bajas o estructuras más planas de tributación. Restrepo pone de ejemplo lo siguiente:

Un industrial posee una caldera, y tiene asegurada ventas del 90% al 95% de su producción y sigue creciendo la demanda. Entonces decide movilizar todos sus esfuerzos para comprar una segunda caldera. Si además de ello se le otorga un beneficio tributario, estará muy agradecido, pero no era ese estímulo lo que lo lleva adquirir la segunda caldera.

Un segundo industrial tiene también una caldera, pero en su mercado solo llega a vender el 30% de su capacidad. Restricciones de materias primas, créditos con intereses altos, servicios públicos poco confiables y legislación tributaria variable. Si le ofrecieran una disminución de impuestos no adquirirá una segunda caldera para ampliar su industria, no porque sea despreciable la rebaja de impuestos sino porque mientras existan interrogantes negativos que rodean el proceso industrial, no se decidirá a tomar la decisión de embarcarse en una segunda línea (Bujarin, 1974).

Además, como esos beneficios son permanentes, no es descabellado pensar que el momento en que las rentas ordinarias comiencen a decaer por el ciclo económico, el costo de esos beneficios económicos tributarios que hasta el momento no se habían reparado, resulten con un peso agobiante para el financiamiento de la política fiscal (Bujarin, 1974).

Es una realidad que la proliferación de privilegios resulta “inamovible” de la política fiscal. El presidente Uribe (como el presidente Duque) anunciaron en la reforma tributaria 2002 y 2018, que se podían recortar gastos sociales, pero no se dijo nada simplemente porque es un imposible tocar uno de estos privilegios tributarios, y sucedió todo lo contrario: estos se ampliaron o se crearon nuevos (Bujarin, 1974).

Para el exministro Restrepo (2010), nunca se podrá probar convincentemente que existe un vínculo de causalidad definido entre las gangas tributarias o lo que llama “orgía de gabelas”, otorgadas a manos llenas a algunos sectores y la recuperación de la inversión. El

crecimiento económico se debe más a una mayor seguridad, a expansión de mercados internacionales ya a una inflación de un dígito que al sostenimiento de estos bajos o nulos impuestos (Bujarin, 1974).

Desde otra perspectiva, Montenegro (2006, p. 26) llama la atención que en Colombia se acostumbra a ver que los recursos públicos se dirigen hacia sectores determinados, pero no se ven los resultados importantes. “Colombia debe tener un estado funcionando por resultados, en la que todas las instituciones formen parte de un modelo de gestión pública eficiente, transparente y de cara al ciudadano...”. Esto implica realizar las reformas a la gestión del gasto público, lo que incluye el fortalecimiento de los mecanismos para preservar la disciplina fiscal en la asignación de los recursos con las prioridades y garantizar la eficiencia en la provisión de bienes y servicios públicos.

Ahora, si bien es claro que los índices de pobreza han bajado, no precisamente es por los benéficos del IVA, sino por la renta petrolera (Clavijo, 2018); sin embargo, los beneficios a través de bienes exentos se mantienen para el sector avícola desde la Ley 788 de 2002. Contrastado ello con las transformaciones en la vida económica del país en donde para los años en que la pobreza estaba por encima del 50% a la fecha, la pobreza se ha reducido, pero también los hábitos alimentarios han cambiado, y, además, las industrias avícolas se han desarrollado, como su presencia en la política agrícola colombiana, lo cual sería necio cuestionar. No obstante, los recursos públicos pertenecen a todos los colombianos, y esos recursos hoy se entregan sin necesidad, pues esta industria con sus estadísticas y estándares inter-

nacionales y facilidades en toda la cadena productiva, pueden seguir produciendo y creciendo. Volver a revisar las causas por las cuales se creó el beneficio y proponer nuevas soluciones es proteger a los sectores de menores ingresos y eso se puede lograr a través del gasto público de forma que se controlen esos recursos y no a través de una ley de impuestos, en donde solo se ve la cantidad de beneficios que se otorgan, cuando se requieren esos recursos en otros sectores, tal como se ha presentado en lo que hoy se conoce como Ley de financiamiento.

### ***B. La estructura fiscal de los beneficios no permite conocer resultados y por consiguiente la ineficiencia del gasto***

El trabajo de la Comisión de Expertos para la Equidad y Competitividad Tributaria CEECT (2015) expuso que Colombia requiere recursos para erradicar la pobreza y que no dependan de la actividad minero-energética, sino de la actividad empresarial, que a su vez se generen empleos de calidad, pero además de una cuidadosa asignación de recursos y eficiente ejecución en el gasto.

Sobre bienes exentos, al compararse con otros estándares internacionales, los observa muchos más amplios, complejidad en su administración, lo cual acarrea un mayor costo fiscal y que genera mayores inequidades, porque quienes más se benefician son las que más consumen. En consideración a lo anterior, recomendó establecer una tarifa reducida en estos productos del 5% o del 10% (CEECT, 2015).

En el año de 2018, el Gobierno Nacional radicó un proyecto de reforma tributaria, en donde expuso la necesidad de eliminar la

declaratoria de bienes exentos en el IVA y a cambio focalizar el gasto. Dice el proyecto:

De esta forma, el proyecto plantea una modificación al régimen del IVA, ampliando su base gravable de manera detallada, con el objetivo de lograr el fin constitucionalmente legítimo e imperioso de aumentar la progresividad, equidad y justicia del sistema tributario verificando que las personas que tengan la capacidad para contribuir en razón de su consumo, lo hagan; pero a la vez garantizando que la población vulnerable pueda acceder a los bienes y servicios necesarios para llevar una vida digna y que su capacidad de consumo no se agote en el consumo de dichos bienes. Circunstancia que, reiteramos, el esquema actual del IVA no permite. Adicionalmente, al existir una lista muy larga de exclusiones y exenciones, vuelve muy complejo el sistema y dificulta el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes. Deja de ser evidente si un bien o servicio está gravado, y a qué tarifa lo está. También, esta base gravable reducida facilita la elusión y la evasión, pues se dificulta la tarea de la DIAN de verificar si una venta efectivamente debe estar gravada o no, debido a la amplia gama de bienes y servicios que está excluida del impuesto (Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2019).

Para el Gobierno Nacional,

Con la unificación de la tarifa, acompañada de transferencias a los deciles de menores ingresos, compensa la regresividad del impuesto, elimina los subsidios de bienes excluidos y exentos a los deciles más altos, reduce la tasa de pobreza total y pobreza extrema frente al escenario actual y reduce

la desigualdad del ingreso. Adicionalmente, esto incorporará una mayor eficiencia en el recaudo, en la medida en que los ingresos provenientes del impuesto se potencializan, dando como resultado mayores recursos para que el Estado cumpla con sus compromisos y amplifique sus programas (Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2019).

Además, como lo evidenció la Comisión de Expertos en materia de impuestos, se requiere un estudio del gasto público. Para Musgrave (1992), cuando se necesita hacer un gasto público, no necesariamente debe hacerse a través de la estructura impositiva, porque ese gasto sería continuo y aunque se mejore el funcionamiento de la economía no se puede mejorar la carga impositiva o adoptar ninguna acción que no sea legislativa; por lo que se subestima la función del gasto (Musgrave, 1992, p. 41).

Desde la perspectiva del votante, los gastos que se hacen por la estructura de impuestos tienen cierto grado de invisibilidad, por lo que no se le considera costoso, lo que acaba conduciendo a una excesiva expansión de estos y por lo mismo se subestima la necesidad de reportar beneficios de ese gasto público implícito (Musgrave, 1992, p. 42).

Si la economía se trata del uso eficiente de los recursos, y los beneficios reales son los percibidos por los consumidores finales del proyecto público, debería reflejarse un bienestar directo en la comunidad. En ese orden debería existir una metodología de la comparación permanente de los costos reales que implican la utilización de los recursos y sus efectos; y dado que la economía se va ajustando, la provisión de los recursos públicos debería ser en proporción con ese ajuste y a

los cambios de los modelos de demanda de recursos, hasta obtener un resultado (Musgrave, 1992, p. 42).

A continuación se analizará el caso del tratamiento especial en relación con el IVA en el sector avícola, que se encuentra en el artículo 477 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 54 de la Ley 1607 de 2012 y que evidencian los argumentos desarrollados párrafos atrás.

Bienes que se encuentran exentos del impuesto. Están exentos del impuesto sobre las ventas, con derecho a compensación y devolución los siguientes bienes:

01.05.11.00.00 Pollitos de un día de nacidos.

02.07 Carne y despojos comestibles, de aves de partida 01.05, frescos refrigerados y congelados.

04.07.00.90.00 Huevos de ave con cáscara, frescos.

Esta disposición tiene como finalidad que los bienes integrantes de la canasta familiar de los colombianos, que estaban consagrados como excluidos del IVA en el artículo 424 ib. (antes de la modificación realizada por el artículo 31 de la Ley 788 de 2002 al art. 477 del E.T.), pasaron a la modalidad de exentos (con tarifa cero); lo cual significa para el consumidor final que no se vea obligado a pagar un tributo que aumenta el valor del bien, toda vez que con la tarifa cero, el pro-

ductor de estos bienes obtiene la devolución del IVA que canceló en el ciclo productivo para la obtención del bien.

Según los antecedentes de la Ley 788 de 2002, en el artículo 31, se propuso: “Eliminar el concepto de bienes excluidos en IVA, puesto que en las líneas de producción el peso del IVA es trasladado totalmente al consumidor final, quien tiene que pagar un mayor precio. Con esta propuesta los bienes excluidos pasan a la categoría de exentos (con tarifa 0), de tal manera que siempre se pueda deducir el IVA pagado contra el IVA generado sin que el costo total se traslade al producto”<sup>12</sup>.

Es decir, este productor tiene derecho a descontar los impuestos imputables a las operaciones exentas según se infiere del mandato legal, así: el artículo 481 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 1607 de 2012 (vigente hoy), establece que los productores de bienes exentos de que trata el artículo 477 del Estatuto Tributario, tienen derecho a devolución bimestral.

## Conclusiones

Las exenciones sobre bienes y servicios en el caso del IVA y de manera particular huevos y carnes, están destinados a que se dé el consumo de estos bienes por parte de las personas de menores ingresos. Con esta medida se busca que a través de una especie de financiación que se traduce en la devolución de impuestos se disminuyan costos e incremente la producción. Sobre lo anterior

<sup>12</sup> *Gaceta del Congreso* n.º 537 del 22 de noviembre de 2002, Proyecto de Ley n.º .080 de 2002, Cámara de Representantes, página 9.

básicamente se estructuran las siguientes consideraciones en favor y en contra de sostener estas medidas:

Primero. La protección del mínimo vital. En ese sentido, los bienes exentos sobre la canasta familiar están en consonancia con la necesidad de protección al mínimo vital de las personas de menores ingresos.

Segundo. La defensa de los principios de la tributación. Aunque el IVA por su naturaleza es un impuesto regresivo por las mismas diferenciaciones entre bienes gravados, excluidos y exentos, así como incentivos en el Impuesto sobre la renta, permiten que se haga una valoración sobre la progresividad de todo el sistema tributario en su conjunto, con lo cual se responde el concepto propio de la progresividad en los impuestos en donde cada cual aporta con las cargas del Estado, según los ingresos que recibe.

Tercero. Las diferencias entre beneficios y aminoraciones. Situación clave para no confundir aquellos beneficios que buscan incentivar la producción, por un lado, de otras herramientas que solo pretenden no perjudicar.

Cuarto. Las distintas medidas para incentivar la producción a través de exenciones, deducciones o descuentos, hacen difícil su administración y conllevan otro tipo de fenómenos que atentan contra la legalidad de la tributación porque se abusa de las mismas formas jurídicas o se prestan para eludir impuestos. La política fiscal que se plantea con los nuevos documentos de estudio por parte de las distintas comisiones de expertos recomienda que se focalice el gasto, con lo

que se espera que repercuta directamente en los indicadores de pobreza, por lo que habrá necesariamente de suprimir beneficios tributarios y demás exenciones que de forma indiscriminada se conceden.

Quinto. Tenemos que definir un concepto nuevo sobre aquellas industrias como las avícolas que ya adquirieron índices de madurez para sobrevivir por sí mismas en plena competencia, sin que el Estado intervenga, para que de esta misma forma esta industria crezca por propia eficiencia en la producción y el mercado. Una fórmula sería permitir la deducción especial por inversiones o disminución del Impuesto de renta, como viene sucediendo.

## Referencias

- Barnuevo Fabo, Diego Marín (1996). *La protección del mínimo existencial en el ámbito del I.R.P.F.*
- Bujarin, Nicolai (1974). La economía política del rentista. Crítica de la economía marginalista. *Cuadernos pasado y presente*. Siglo XXI. Córdoba, Argentina editores.
- Castañeda, José Elber (2012). El IVA en la avicultura. *Revista ENCOLOMBIA*. No. 93. EL IVA en la avicultura.
- Clavijo, Sergio (2018). "Pobreza monetaria, indigencia y desigualdad". *La República*. Julio 16 de 2018.
- Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria (2015). *Informe final presentado al ministro de hacienda y crédito público*. Disponible en <https://www.fedesarrollo.org.co/sites/default/files/LIB2017COMISION.pdf>
- Consejo de Estado. Sección Cuarta, C.P. Carmen Teresa Ortiz en sentencia 6997 de fecha 24 de marzo de 2011.
- Constitución Política de Colombia. Artículos 33, 334 y 363.
- Corte Constitucional. Sentencia C-540 de 2005.
- Corte Constitucional. Sentencia C-776 de 2003.

DANE *Índices de pobreza y desigualdad*. Disponible en <http://www.dane.gov.co/index.php/estadisticas-por-tema/pobreza-y-condiciones-de-vida/pobreza-y-desigualdad>

Decreto 1625 de 2016. Artículo 1.6.1.21.16.

Estatuto tributario. Artículos 439, 440, 477, 485, 850.

*Gaceta del Congreso* n.º 537 del 22 de noviembre de 2002, Proyecto de Ley No. 080 de 2002, Cámara de Representantes, página 9.

Hernández Rodríguez, Isidro (2005). *Teoría y política fiscal*. Bogotá D.C.: Universidad Externado de Colombia.

Ley 1943 de 2018. Artículo 122.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público (2019). *Exposición de motivos del proyecto de ley "Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto nacional y se dictan otras disposiciones"*. Disponible en <http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda>

Montenegro Trujillo, Santiago (2006). *Seminario de transparencia fiscal*. Departamento Nacional de Planeación, p. 26.

Musgrave, Richard A. (1992). *Hacienda Pública y Teoría Aplicada*. Mc. Graw Hill/Interamericana de España S.A. Traductores. Juan francisco Corona Amelia Díaz.

Peñaranda Castellanos, Myriam (2015). "*Determinación del impuesto sobre las ventas (arts. 483 a 489 E.T.)*". Análisis del hecho generador del IVA en el ordenamiento jurídico colombiano, Universidad Externado de Colombia. Bogotá, pp. 241 a 243.

Plazas Vega, Mauricio. *El liberalismo y la teoría de los tributos*. Editorial Temis, Bogotá D.C., p. 231.

Restrepo Salazar, Juan Camilo (2010). *¿Y de la equidad qué? Los privilegios tributarios*. Biblioteca jurídica DUKE." Segunda edición. Medellín- Colombia.

Fecha de recepción: 30 de mayo de 2019

Fecha de aprobación par 1: 14 de agosto de 2019

Fecha de aprobación par 2: 13 de agosto de 2019