

**EXPENSAS NECESARIAS COMO FACTOR DETERMINANTE EN LA
ACEPTACIÓN DE IMPUESTOS DESCONTABLES**

LIA CRISTINA OTERO OYOLA
c.c. 34.948.590
ALEJANDRA ARANGO RESTREPO
c.c. 1.017.130.671

UNIVERSIDAD DE MEDELLIN
FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y ECONÓMICAS
ESPECIALIZACIÓN EN POLITICA Y LEGISLACIÓN TRIBUTARIA
COHORTE 33
MEDELLIN
2012

**EXPENSAS NECESARIAS COMO FACTOR DETERMINANTES EN LA
ACEPTACIÓN DE IMPUESTOS DESCONTABLES**

LIA CRISTINA OTERO OYOLA
ALEJANDRA ARANGO RESTREPO

Monografía para optar al título de
Especialista en Políticas y Legislación Tributaria

Asesora temática
GLORIA ELSY VALENCIA GRISALES

Asesora metodológica
MARIA DEL CARMEN SANDINO RESTREPO
Socióloga Magister en Sociología de la Educación

UNIVERSIDAD DE MEDELLIN
FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y ECONÓMICAS
ESPECIALIZACIÓN EN POLITICA Y LEGISLACIÓN TRIBUTARIA
COHORTE 33
MEDELLIN
2012

CONTENIDO

	Pág.
RESUMEN	5
ABSTRACT	7
GLOSARIO	9
INTRODUCCIÓN	14
1. ORIGEN Y EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN COLOMBIA	16
2. NOCIONES GENERALES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN COLOMBIA	24
3. HECHOS GENERADORES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN COLOMBIA	25
4. CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN COLOMBIA.	26
5. ELEMENTOS ESENCIALES EN EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN COLOMBIA	28
6. CLASIFICACIÓN DE LOS BIENES PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN COLOMBIA	31
7. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN COLOMBIA.	32
8. DEFINICIÓN DE IMPUESTOS DESCONTABLES Y SU APLICABILIDAD.	34
8.1 CONDICIONES PARA LA ACEPTACIÓN DE LOS IMPUESTOS DESCONTABLES	35
8.1.1 Relación de Causalidad	36
8.1.2 Necesidad y Proporcionalidad	37
8.1.3 Concepto de “expensa necesaria”	39

8.2 REQUISITOS FORMALES PARA LA ACEPTACIÓN	44
8.3 OPORTUNIDAD PARA SOLICITAR EL IMPUESTO A LAS VENTAS DESCONTABLE	44
8.3.1 Impuesto a las Ventas ¿Descontable o Costo?	45
9. CONTRIBUYENTES Y RESPONSABLES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN COLOMBIA	46
10. CONCLUSIONES	48
11. RECOMENDACIONES	50
BIBLIOGRAFÍA	51
CIBERGRAFÍA	52

RESUMEN

Toda empresa debe evaluar el desarrollo de su objeto social para clasificar y contabilizar por separado los bienes y servicios, tanto en compras como en ventas, en lo que se refiere a exentos, excluidos, gravados a diferentes tarifas, exportaciones y los ingresos no sometidos o no gravados, para obtener un registro preciso en el cálculo del IVA a pagar.

Es necesaria e importante la evaluación anterior, con el fin de establecer en la causación de las compras si todo o parte del impuesto en mención se imputa directa o indirectamente a los ingresos como descontable o como gasto o costo, o si éste se registra en la cuenta de IVA transitoria, en la cuenta de IVA corriente o en las cuentas de costos o gastos, todo esto teniendo en cuenta que no todo el impuesto que pagan los responsables del régimen Común puede ser imputado en las declaraciones de IVA como impuesto descontable, ya que dentro de los requisitos para su aceptación se debe hacer un análisis para su procedencia teniendo en cuenta las condiciones establecidas en los artículos 488, 490 y 107 del E.T, en los cuales se contemplan las condiciones esenciales para que este impuesto pueda ser tratado como Impuesto Descontable, ya que estos solo son descontables si se originan en operaciones que constituyan costo o gasto, de acuerdo con las disposiciones en renta y así mismo, la relación directa que exige el artículo 488 del E.T. ibídem, que el costo se incorpore directamente al producto gravado o exento del IVA, o que el gasto se destine a la operación gravada o exenta del impuesto, permitiendo reclamar no sólo los costos, sino también los gastos que se utilicen para el desarrollo de la operación sujeta a gravamen o exención.

Cuando esta relación de causalidad directa no sea posible de instaurar se procederá a aplicar el artículo 490 del E.T., en cuanto dispone que *“Cuando los bienes y servicios que otorgan derecho a descuento se destinen indistintamente a*

operaciones gravadas, exentas, o excluidas del impuesto y no fuere posible establecer su imputación directa a unas y otras, el cómputo de dicho descuento se efectuará en proporción al monto de tales operaciones del período fiscal correspondiente.(...:)”

En cuanto al artículo 107 del estatuto tributario colombiano este anuncia que la deducción de las erogaciones incurridas por la empresa se debe dar en la medida en que estas se configuren como “expensas necesarias” para la producción de la renta, y que cumplan los requisitos de Causalidad, Necesidad y Proporcionalidad que establece la Ley para que estas sean procedentes como tal, requisitos ampliamente debatidos y definidos en diferentes sentencias del Consejo de Estado. Es así como a través de estas se precisa que el concepto de Causalidad debe entenderse como la conexidad que existe entre el gasto (causa) realizado en cualquier actividad generadora de renta por el contribuyente durante el año o período gravable, con la actividad generadora de renta, conexidad que se mide por la injerencia que tiene el gasto en la actividad productora de renta (efecto). Necesidad, hay que decir que el adjetivo “necesario” conforme con la acepción gramatical implica “Que [algo] se ha[ga] y ejecut[e] por obligación, como opuesto a voluntario y espontáneo.” Las expensas son necesarias cuando se requieran para el desarrollo de la actividad productora de renta.

Proporcionalidad por su parte se requiere que exista conformidad o proporción de la erogación tanto con el ingreso como los costos y gastos de la empresa, como elementos relacionados entre sí.

ABSTRACT

Every business should assess the development of its objects to classify and account separately for goods and services, both purchases and sales, in regard to exempt, excluded, taxed at different rates, exports and the income not subject or unencumbered, to obtain an accurate record in the calculation of VAT payable.

It is necessary and important to the above assessment, to establish causation of purchases if all or part of the tax in question is attributed directly or indirectly as bankable revenue or an expense or cost, in other words, if it is recorded in a transitional VAT account in the current VAT account or accounts of costs or expenses depending on whether there are limits, all this bearing in mind that not all tax paying responsible for the common regime can be criticized in the VAT returns as bankable tax, and to do an analysis taking into account the conditions laid down in Articles 488, 490 and 107 of the ET In which lays down the conditions essential for this tax can be treated as tax bankable, as these are deductible only if they originate from operations which are cost or expense, the same relationship as required by Article 488 of the ET *ibid*, involves on the one hand, the cost is incorporated directly into the product taxed or exempted from VAT, or, alternatively, that spending is allocated to the taxable transaction or exempt from tax. Allowing claim not only costs but also the costs to be used for development of the transaction subject to taxation or exemption.

When this direct causal relationship is not possible to establish proceed to implement Article 490 of the ET, as states that "When goods and services that entitle the discount will be used indistinctly in transactions taxable, exempt or excluded from the tax and not possible to establish a direct charge to one and the other, the computation of the discount shall be in proportion to the amount of those transactions from the relevant tax period. (.. :)"

With regard to Article 107 of the Colombian tax statute announces that the deduction of expenses incurred by the company should be given to the extent that these constitute the so-called necessary expense, but they must meet the requirements of Causality, Necessity and Proportionality. Concepts widely recognized by the state rooms of the Council as follows: Causality understood this as the connectedness between spending (cause) held in any income generating activity by the taxpayer during the taxable year or period, with income generating activity, connectedness measured by the interference that is spending on income-producing activity (effect), Need, I must say that the adjective "necessary" in accordance with the grammatical meaning implies "That [something] has [ga] and EXECUTABLE [e] out of obligation, as opposed to voluntary and spontaneous. "And meanwhile proportionality requires that there is conformity or proportion of the expenditure both revenue and costs and expenses of the company, as interrelated elements. The expense is necessary when required for the development of income-producing activity.

GLOSARIO

BASE GRAVABLE: en la venta y prestación de servicios, la base gravable será el valor total de la operación, sea que ésta se realice de contado o a crédito, incluyendo entre otros los gastos directos de financiación ordinaria, extraordinaria, o moratoria, accesorios, acarreos, instalaciones, seguros, comisiones, garantías y demás erogaciones complementarias, aunque se facturen o convengan por separado y aunque, considerados independientemente, no se encuentren sometidos a imposición.¹

BIENES GRAVADOS: todos aquellos sobre los cuales pesa un derecho real (servidumbre, censo, usufructo, uso o habitación).²

CICLO CONTABLE Y SISTEMA DE INFORMACION: el ciclo contable es el proceso ordenado y sistemático de registros contables, desde la elaboración de comprobantes de contabilidad y el registro en el libro hasta la preparación de estados financieros.³

CONTRIBUYENTE: al que la ley impone la carga tributaria, y responsable legal o sustituto del contribuyente que está obligado al cumplimiento material o formal de la obligación.⁴

ESTADOS FINANCIEROS: la importancia de llevar un adecuado control de los recursos se da gracias a los estados financieros de una empresa, ya que estos son el registro de lo que realmente es la empresa financieramente hablando y cuáles son los resultados económicos alcanzados en sus respectivos periodos.

¹ JIMÉNEZ LOZANO, Alvaro. Estatuto Tributario Actualizado. Edición 2011. compila, actualiza y comenta Cornelio Roa Díaz y Hernán Roa Rojas. Editorial Ecoe Ediciones. 2011. p. 274.

² Ibid., p. 250 a 261.

³ www.actualicese.com

⁴ Ibid.

Toda esta información es fundamental para tomar decisiones administrativas o de inversión por parte de los propietarios y administradores, los cuales proyectan de acuerdo a un presupuesto y unas utilidades unos planes de gestión encaminados al crecimiento de la empresa y el sector al que pertenecen. No menos importante esta información le es muy útil al estado, el cual debe conocer y vigilar las operaciones financieras de la empresa y que éstas cumplan con los requisitos de carácter legal que contribuyen con el desarrollo económico del país.⁵

EXPENSA NECESARIA: las expensas necesarias corresponden a los gastos que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta, de manera que sin tales gastos no se puede obtener la renta.

HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO: aquella circunstancia cuya realización, de acuerdo con la ley, origina la obligación tributaria.

En materia del Impuesto a las Ventas:

Artículo 420. Hechos sobre los que recae el impuesto:

- a) Las ventas de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente.
- b) La prestación de servicios en el territorio nacional.
- c) La importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente.
- d) Impuestos sobre las ventas en juegos de suerte de azar. Constituye hecho generador del impuesto sobre las ventas la circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar con excepción de las loterías.⁶

⁵ Ibid.

⁶ JIMÉNEZ LOZANO, Op. Cit., p. 244 a 248.

IMPUESTOS DESCONTABLES: impuesto a las ventas pagados en la adquisición de bienes y servicios que pueden ser solicitado como descuento en la respectiva declaración de IVA. Todo contribuyente que sea responsable del impuesto a las ventas, tiene derecho a descontar de su IVA generado, el valor del IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios gravados, imputable a los ingresos gravados.

IVA: el impuesto sobre las ventas es un gravamen de naturaleza indirecta, que en Colombia se da bajo la modalidad de valor agregado, es decir, que se aplica sobre el margen de utilidad o rentabilidad que se genera en las diferentes etapas del ciclo económico de producción, importación y distribución.⁷

LIBROS DE CONTABILIDAD: son los libros principales y auxiliares en los cuales el comerciante registra en orden cronológico las operaciones mercantiles de acuerdo con las normas legales vigentes.⁸

MOMENTOS DE CAUSACIÓN: de acuerdo con el ART. 429 del Estatuto tributario, el impuesto a las ventas se causa:

- a) En las ventas, en la fecha de emisión de la factura; o documento equivalente y a falta de éstos, en el momento de la entrega, aunque se haya pactado reserva de dominio, pacto de retroventa o condición resolutoria.
- b) En los retiros a que se refiere el literal b) de artículo 421 del Estatuto tributario, en la fecha del retiro.
- c) En las prestaciones de servicios, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, en la fecha de terminación de los servicios o del pago o abono en cuenta, la que fuera anterior.

⁷ www.actualicese.com

⁸ Ibid.

- d) En las importaciones, al tiempo de nacionalización del bien. En este caso, el impuesto se liquidará y pagará conjuntamente con la liquidación y pago de los derechos de aduana.⁹

RESPONSABLES DEL IMPUESTO: de acuerdo con el ART. 437 del Estatuto tributario, son responsables con respecto al impuesto a las ventas:

- a) En las venta, los comerciantes, cualquiera que sea la fase de los ciclos de producción y distribución en la que actúen y quienes sin poseer tal carácter, ejecuten habitualmente actos similares a los de aquellos.
- b) En las ventas de aerodinos, tanto los comerciantes, como los vendedores ocasionales de éstos.
- c) Quienes presten servicios.
- d) Los importadores. La responsabilidad se extiende también a las ventas de bienes corporales muebles aunque no se enajenen dentro del giro ordinario del negocio, pero respecto de cuya adquisición o importación se hubiere generado derecho al descuento.
- e) Los contribuyentes pertenecientes al régimen común del impuesto sobre las ventas, cuando realicen compras o adquieran servicios gravados con personas pertenecientes al régimen simplificado, por el valor del impuesto retenido, sobre dichas transacciones.
- f) Los contribuyentes pertenecientes al régimen común del impuesto sobre las venta, por el impuesto causado en la compra o adquisición de los bienes y servicios gravados relacionados en el artículo 468-1, cuando estos sean enajenados o prestados por personas naturales no comerciantes que no se hayan inscrito en el régimen común del impuesto sobre las ventas.¹⁰

⁹ JIMÉNEZ LOZANO, Op. Cit. p. 262.

¹⁰ Ibid., p. 264.

SOPORTES DE CONTABILIDAD: los soportes de contabilidad son los documentos que sirven de base para registrar las operaciones comerciales de una empresa. Estos deben adherirse a los comprobantes de contabilidad respectivos o dejando constancia en estos de tal circunstancia. Se archivan en orden cronológico; de tal manera que sea posible su verificación. Los soportes son de orden interno o externo.¹¹

TARIFAS: de acuerdo con el ART. 468 del Estatuto tributario, la tarifa general del impuesto sobre las ventas es del dieciséis (16%), la cual se aplicará también a los servicios, con excepción de los excluidos expresamente. Igualmente la tarifa general será aplicable a los bienes que tratan los artículos 446,469 y 474 y a los servicios de que trata los artículos 461 del Estatuto tributario.

Parágrafo. Los directorios telefónicos quedarán gravados a la tarifa general del impuesto sobre las ventas, únicamente cuando se transfieran a un título oneroso.¹²

VALOR AGREGADO: es el valor adicional que adquieren los bienes y servicios al ser transformados durante el proceso productivo. El valor agregado o producto interno bruto es el valor creado durante el proceso productivo. Es una medida libre de duplicaciones y se obtiene deduciendo de la producción bruta el valor de los bienes y servicios utilizados como insumos intermedios. También puede calcularse por la suma de los pagos a los factores de la producción, es decir la remuneración de asalariados, el consumo de capital fijo, el excedente de operación y los impuestos a la producción netos de los subsidios correspondientes.

¹¹ www.actualicese.com

¹² JIMÉNEZ LOZANO; Op. Cit., p. 281.

INTRODUCCIÓN

El impuesto sobre las ventas en Colombia es generado por la venta de productos, por la prestación de servicios y por la importación de bienes, siempre y cuando no se encuentren excluidos de esta generación; ahora bien, para producir esos bienes o prestar esos servicios gravados, se requiere adquirir insumos y materias primas que también están gravados con el impuesto a las ventas, y en algunos casos con tarifas diferentes a la que se aplica a los bienes vendidos o servicios prestados.

El tratamiento del impuesto sobre las ventas descontable es sencillo, puesto que en comienzo la norma establece que son los pagados en la adquisición de bienes o servicios, pero se complica un poco cuando se incurren en gastos que no afectan la producción, o se pagan tarifas mayores que las que se genera, o cuando producto de las ventas se originan ingresos gravados y excluidos.

Cuando el impuesto sobre las ventas descontable se ha destinado indistintamente a operaciones gravadas y excluidas, y no es posible determinar con exactitud qué valor se debe imputar a un concepto u otro, El Art. 490 del Estatuto Tributario-, prevé que el impuesto sobre las ventas descontable se debe imputar en la misma proporción en que se han generado los ingresos gravados y excluidos durante el respectivo período.

Por lo anterior se genera el interrogante sobre el que se basará este trabajo, la procedencia del impuesto sobre las ventas pagado, que tiene una relación directa con la generación del ingreso; es decir las denominadas “expensas necesarias”.

Como objetivo general se planteo analizar el concepto de “expensas necesarias” como factor determinante en la aceptación de los impuestos descontables, para ello se procederá a describir el origen y la evolución histórica del impuesto sobre

las ventas, las nociones generales, los hechos generadores, las características, la definición de valor agregado y su aplicabilidad, los elementos esenciales, la clasificación de los bienes, la determinación del impuesto sobre las ventas, la definición de impuestos descontables y su aplicabilidad, las condiciones para aceptación de los impuestos descontables, el concepto de “expensa necesaria” en la procedencia de los impuestos descontables y los contribuyentes y responsables del impuesto sobre las ventas en Colombia, entre otros.

Con el presente estudio se pretende aprovechar y manejar correctamente los conocimientos adquiridos durante la carrera de Contaduría Pública y el estudio del impuesto sobre las ventas en la especialización de “Política y Legislación Tributaria” logrando así un excelente desempeño profesional llevándolo a la práctica con base al proyecto propuesto.

Así mismo realizar una documentación del tema relacionado, adquiriendo nuevos conocimientos aplicables en el quehacer cotidiano. El desarrollo de este proyecto pretende clarificar el concepto de expensa necesaria y evaluar el impacto de la incorrecta aplicación del mismo dentro de las solicitudes de impuestos descontables.

Por último se pretende identificar los principales elementos esenciales para el establecimiento de una adecuada y oportuna planeación tributaria de acuerdo con el objeto social de cada unidad de negocio y la reglamentación de la normatividad vigente en Colombia.

1. ORIGEN Y EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN COLOMBIA

El Decreto Ley 3288 de 1963 incorporó a la legislación Colombiana el impuesto sobre las ventas, el cual fue expedido por el presidente de la república con base en facultades extraordinarias otorgadas por la Ley 21 de 1963.

En su primer momento, el impuesto estuvo concebido como un tributo monofásico en el campo manufacturero. La tarifa general del tributo era de 3%, aunque existían otras tarifas diferenciales de 5%, 8%, y 10%. Para evitar que se presentaran situaciones de cascada de impuestos, se permitió deducir del precio de venta el costo de las materias primas sobre las que, por alguna razón, se hubiere pagado el tributo (método de base contra base). Las exportaciones estaban desgravadas si el exportador era el último productor o si el exportador era un comerciante que había adquirido el bien del último productor.

La primera modificación importante que se le hizo al tributo fue la sustitución del método de sustracción de costos o de base contra base por el de sustracción de cuotas o impuestos contra impuestos mediante el Decreto Reglamentario 377 de 1965. Con ello, el impuesto comenzó a tomar la estructura de valor agregado que conocemos hoy.

Con posterioridad a la anterior regulación se expidió de Decreto Legislativo 1595 de 1966. Esta normatividad amplió los eventos que originaban el tributo, con lo cual éste se convirtió en un impuesto plurifásico, aunque solo de primera etapa, y se estableció la posibilidad de descontar los impuestos pagados para la adquisición de materias primas relacionadas indirectamente. Las tarifas diferenciales de 10% y 8% se elevaron al 15%. La tarifa general de 3% se mantuvo incólume.

En 1971 (Decreto Ley 435) se introduce en nuestro país el Impuesto al valor agregado (IVA) sobre los servicios, aunque solo operó como un impuesto selectivo que gravaba primordialmente los servicios intermedios de la producción.

Esta regulación también es importante dentro de la evolución del impuesto en nuestro país, pues determinó por primera vez que la causación del tributo se daba por el simple hecho de la importación. En esta ocasión las tarifas también fueron modificadas, de tal forma que las nuevas serían de 4%, 10%, 15% y 25% en vez de 3%, 8%, 10%, y 15% respectivamente.

En 1974, a través de varios decretos de emergencia económica, expedidos por el gobierno nacional, se desarrolló una reforma estructural al impuesto sobre las ventas en Colombia, basada en el estudio realizado por la Comisión Musgrave. Aunque el impuesto se mantuvo como un tributo plurifásico de primera etapa, se establecieron nuevos hechos generadores y se amplió la base sobre la cual debía aplicarse el tributo. Las tarifas para bienes gravados fueron de 15% (tarifa general) 4%, 6%, 10% y 35%, y para los servicios 15% y 6%, salvo para los servicios intermedios de la producción y para los contratos de obra que resultaron gravados con la tarifa aplicable al bien resultante una vez prestado el servicio o ejecutada la obra.

Así mismo, se amplió el régimen de exclusiones vigentes hasta entonces, se introdujo el régimen de “exclusiones” del impuesto, se aumentó el número de responsables del tributo y se consagró el derecho a obtener devolución de impuestos repercutidos para los productores de bienes exentos, los exportadores y los comerciantes exportadores no responsables del tributo y para los responsables que vendían bienes gravados con tarifas inferiores a las previstas para los bienes que constituyeran costos y gastos de producción, venta y administración. Así mismo, se diseñaron sistemas técnicos de control y se introdujo toda una regulación procedimental y sancionatoria en materia de IVA.

Pero solo hasta 1983 vino a estructurarse el impuesto con los caracteres que hoy lo definen. El decreto Ley 3541 de 1983 extendió el impuesto al comercio al detal, con lo cual el tributo se convirtió en un impuesto plurifásico sobre el valor agregado de etapa múltiple. Así mismo, esta reforma racionalizó en cierto sentido las tasas al consolidar una tarifa general de 10%, incluyó más servicios en la base y mejoró la administración del tributo, mediante la simplificación del mecanismo de las declaraciones del impuesto y la consolidación de la información con la declaración del impuesto sobre la renta.

Con este decreto crea el régimen simplificado para pequeños comerciantes, y se establece la obligatoriedad de llevar la cuenta mayor y de balance denominada “impuesto a las ventas por pagar”.

Las reformas introducidas al impuesto en la década de los noventa deben entenderse desde varias ópticas. En primer lugar, Colombia tuvo que consolidar el proceso de apertura económica que había iniciado en la década de los ochenta, lo cual hizo que la política fiscal del país se centrará en la sustitución de los gravámenes sobre las importaciones por los tributos internos. En segundo lugar bajo la ideología de fomentar la inversión, se presentó un proceso paulatino de desgravación del capital, lo cual hizo volcar la tributación hacia el consumo.

En tercer lugar, a pesar de que ya el país contaba con una estructura impositiva relativamente moderna y eficiente, la Constitución de 1991 incrementó las obligaciones de gasto y transferencias de recursos de la Nación a los entes territoriales, lo cual acentuó situaciones deficitarias. Y en cuarto lugar, se produjeron hechos que llevaron la economía a situaciones penosas. Por estas razones, aunque con las excepciones que se expondrán más adelante, las reformas estuvieron encaminadas a lograr incrementos en los recaudos, más que a introducir mejoras en el diseño del impuesto sobre las ventas, con lo cual se deterioró sustancialmente la filosofía y la estructura del tributo.

Con la Ley 75 de 1986 se definió el contenido de las declaraciones y aproximación de las cifras a múltiplo mil más cercano, se establece términos precisos para las devoluciones de saldos a favor de los contribuyentes y responsables del IVA y se expide el Decreto 624 Primer Estatuto tributario de numeración continua que armoniza la legislación que regula los impuestos administrados por la DIAN.

La primera reforma de la década estuvo dada por la Ley 49 de 1990. Esta normativa se centró en modificar el impuesto para compensar la reducción de los ingresos originada en la desgravación arancelaria, de tal forma que aumentó la base, unificó la tarifa al 12% (aunque se mantuvieron tarifas diferenciales de 4%, 3%, 85, 15%, 20% y 35%) y se trasladó al régimen de “exclusión” a algunos bienes que con anterioridad se encontraban como exentos.

Una de las reformas más importantes de la década fue la Ley 6 de 1992, en términos de la estructura del tributo. Ello está determinado porque se estableció el gravamen general sobre los servicios, de tal manera que los únicos que dejaron de estar gravados fueron los expresamente exonerados – situación que hoy se mantiene – y se acercó el IVA a un impuesto tipo consumo, mediante el otorgamiento de descuentos en la adquisición o importación de bienes de capital – aunque estos se hacían efectivos contra el impuesto de renta- .

Así mismo, se consagraron exclusiones para productores de la canasta familiar y para la adquisición de maquinaria no producida en el país. La reforma no obstante, determinó que a partir de 1993 la tarifa del tributo se elevaría al 14%, y una vez más insistió en el mantenimiento de tarifas diferenciales para ciertos bienes y servicios.

Las reformas introducidas en años posteriores sólo obedecieron a la necesidad de incrementar el recaudo. La Ley 223 de 1995 elevó la tarifa del 14% a 16%, introdujo cambios en la base gravable del tributo y, como elemento distintivo,

estableció el mecanismo de retención en la fuente del impuesto sobre las ventas en un porcentaje de 50% del valor del impuesto, con la cual introdujo un factor adicional de distorsión frente a la ya compleja estructura del IVA.

La Ley 383 de 1997 contempló sanciones penales para quienes no consignaran el IVA recaudado a favor del Estado. Por su parte, la Ley 488 de 1998 amplió la base a través de la reducción de bienes excluidos y disminuyó la tarifa general a 15%, al tiempo en que eliminó el descuento del IVA pagado en la adquisición de bienes de capital y, como novedad, introdujo el sistema de “IVA implícito” o gravamen que tenían que pagar los importadores de bienes que en principio estaban excluidos, si la oferta nacional era suficiente para atender la demanda interna.

Las reformas de la década presente, por su parte, han estado determinadas por la grave situación de las finanzas públicas que afronta el país y por la necesidad de atender los requerimientos de la guerra que enfrenta Colombia.

La Ley 633 de 2000 volvió a generalizar la tarifa del 16%, aumento la retención en la fuente a 75% del impuesto generado en operaciones realizadas con agentes de retención, se señalan como agentes de retenedores las entidades emisoras de tarjetas de crédito o débito, se establecen requisitos para pertenecer al régimen simplificado bajo en nombre de presunciones y se establecen nuevas obligaciones para este régimen, inscribirse en el RUT expedir boleta fiscal.

En el año 2001 con la Ley 716, se deroga la obligatoriedad de expedir la boleta fiscal y las presunciones establecidas en la Ley 633 para pertenecer al régimen simplificado, y separa los requisitos para pertenecer a dicho régimen para quienes venden bienes gravados y quienes presten servicios gravados.

El último cambio sustancial que sufrió la estructura del IVA se introdujo mediante la Ley 788 de 2002. Con tal fin se consagraron otras tarifas diferenciales de 7%,

10%, 20% y 2%; se disminuyo la lista de bienes excluidos; se trasladaron algunos bienes exentos al régimen de exclusión, se abolió el IVA implícito para las importaciones de bienes excluidos, se permitió el descuento del IVA pagado por maquinaria industrial pero solo hasta el 2005 y se restableció la obligación de discriminar el IVA en la factura de venta que había sido suprimida en el año 1998,

Esta reforma pretendió gravar con un IVA de 2% a todos los productos de la canasta familiar, aunque tal determinación fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional mediante sentencia C-776 de 2003.

Posteriormente por medio de la Ley 863 de 2003 el gobierno pretendió atraer recursos adicionales para atender la deuda que tiene el país; pero tuvo una gran oposición por parte de los agentes de mercado y de la Rama Legislativa, con lo cual no pasó de introducir algunos cambios a la ya compleja estructura del impuesto sobre las ventas, entre ellas: se asigna responsabilidad al régimen con el propósito de controlar las personas que deban estar en dicho régimen, se establece como requisito adicional para la aceptación de costos y gastos al régimen común, la inscripción al Registro Único Tributario de las personas que lo generaron, se establece la posibilidad de reducir la tarifa de retención en la fuente de IVA, cuando se demuestre que durante seis (6) periodos consecutivos hayan arrojado saldos a favor en sus declaraciones de venta, se unifica los requisitos para los vendedores de bienes o prestadores de servicios, para pertenecer al régimen simplificado, se modifica el plazo para la inscripción en el RUT, artículo 507 del Estatuto tributario.

Con el decreto de 2502 de julio 19 de 2005 el porcentaje de retención de IVA rebaja del 75% al 50%

En la Ley 1004 de diciembre 30 de 2005 se extiende el beneficio del descuento tributario en IVA por la adquisición de importación de maquinaria industrial,

consagrado en el artículo 485-2 del Estatuto Tributario, se señala como exentos del IVA a las materias primas, insumos y bienes terminados que se vendan a los usuarios de las zonas francas o las que se realicen entre estos, y se extiende por un año la vigencia del beneficio del leasing operativo para las empresas que cumplan con el patrimonio establecido para medianas empresas de acuerdo con la Ley 905 de 2004.

El 29 de diciembre de 2004 con la Ley 111, se suprimió el requisito de patrimonio para determinar la pertenencia al régimen simplificado, se elimina el “sacrificio” como hecho generador del impuesto sobre las ventas en la comercialización de animales vivos y se estableció nueva tarifa del impuesto sobre las ventas del 16% para servicios de aseo, vigilancia y empleo temporal.

Posteriormente con la Ley 127 de 2010 se modifica entre otros el literal d) inciso 4 del Art. 420 del Estatuto tributario, a partir del 1 de febrero de 2010, en los juegos de suerte y azar se aplicará la tarifa general prevista en el Estatuto tributario (16%); y la Ley 1378 de enero 8, establece que solo las licoreras departamentales u oficiales (y no las particulares) podrán de ahora en adelante disminuir el IVA generado de las ventas de los licores que producen, con el IVA descontable de los costos y gastos relacionados con dicha producción.

Finalmente con la Ley 1430 del 29 de diciembre de 2010, se incluye el servicio de conexión y acceso a internet como excluido, cuando sean prestados a usuarios residenciales de los estratos 1,2,3.

Así mismo se establece que son agente de retención los responsables del régimen común, proveedores de sociedades o comercialización internacional cuando adquieran bienes corporales muebles o servicios gravados de personas que pertenezcan al régimen común o cuando el pago se realice a través de tarjetas de crédito o débito; y se elimina la obligación de presentar las declaraciones en ceros

a aquellos periodos en que no se realicen operaciones gravadas o que den lugar a impuestos descontables , ajustes o deducciones.

2. NOCIONES GENERALES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN COLOMBIA

El Estado Colombiano está facultado para el desarrollo de políticas económicas y fiscales. Dentro de las políticas fiscales, están los ingresos ordinarios y extraordinarios, conformados principalmente por:

Ingresos ordinarios: los impuestos (clasificados como ingresos tributarios), tasas, ingresos parafiscales y rentas de dominio público (clasificadas como ingresos no tributarios), entre otros.

Los ingresos tributarios están compuestos por impuestos directos, que son aquellos que recaen sobre la persona, empresa o sociedad y los indirectos que se le imponen a bienes y servicios, a las transacciones que se realizan con ellos y a las personas indirectamente cuando compran de bienes y servicios.

Algunos ejemplos de impuestos directos e indirectos son:

Impuestos directos: predial unificado, renta y complementarios, industria y comercio, avisos y tableros, de turismo, unificado de turismo, unificado de vehículos, de delimitación urbana y de azar y espectáculos entre otros.

Impuestos indirectos: sobre las ventas, de aduanas, de timbre y registro, a los cigarrillos y tabacos extranjeros, a las cervezas y sifones y la sobretasa al consumo de gasolina entre otros.

Ingresos extraordinarios: herencias y donaciones, empréstitos y confiscación.

3. HECHOS GENERADORES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN COLOMBIA

De acuerdo con el Artículo 420 del Estatuto Tributario, los hechos sobre los que recae el impuesto a las ventas son:

- a) Las ventas de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente.

- b) La prestación de servicios en el territorio nacional.

- c) La importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente.

- d) Impuesto sobre las Ventas en los juegos de suerte y azar. Constituye hecho generador del Impuesto sobre las Ventas la circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar con excepción de las loterías.

4. CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN COLOMBIA.

- Es un impuesto indirecto, porque no consulta la capacidad económica de las personas y se aplica sobre el consumo y las importaciones.
- Es un impuesto de naturaleza real; ya que grava los bienes y los actos de las personas, sin considerar la situación personal del sujeto pasivo.
- Es un impuesto proporcional, pues a mayor base mayor será el valor del impuesto, teniendo presente que el porcentaje siempre será el mismo.
- Es un impuesto regresivo, pues a medida que aumenta la capacidad del pago del contribuyente, disminuye la tarifa del impuesto a pagar.
- Es un impuesto instantáneo; ya que nace en el momento en que ocurre el hecho generador.
- En general es un impuesto plurifásico porque se cobra en las diferentes etapas de la producción, decimos generalmente porque cuenta con algunas excepciones que son consideradas impuesto monofásico, estas son en la producción de cigarrillos, cervezas, licor, gaseosas y la gasolina incluyendo los derivados del petróleo.
- Es un impuesto de orden nacional; ya que lo recauda la Nación.
- Es un impuesto objetivo; ya que no tiene en cuenta las calidades personales del sujeto pasivo para determinación del gravamen, excepto las contempladas en la Ley 30/92. Artículo 92. Las instituciones de Educación Superior, los Colegios de Bachillerato y las instituciones de Educación No Formal, no son responsables del IVA. Adicionalmente, las instituciones estatales u oficiales de

Educación Superior tendrán derecho a la devolución del IVA que paguen por los bienes, insumos y servicios que adquieran, mediante liquidaciones periódicas que se realicen en los términos que señale el reglamento.

- Es un impuesto general; ya que recae sobre todos los hechos que constituyen hecho generador.

5. ELEMENTOS ESENCIALES EN EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN COLOMBIA

El artículo 338 de nuestra Constitución Política establece:

“En tiempo de paz, solamente el congreso, las asambleas departamentales y los consejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos o pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos...”.

En la obligación tributaria, aparecen por un lado el sujeto activo, que es la entidad estatal con derecho para exigir el pago del tributo, el sujeto pasivo o persona en quien recae la obligación correlativa, el hecho gravado o situación de hecho indicadora de una capacidad contributiva a la cual la ley confiere la virtualidad de generar la obligación tributaria, la base gravable y la tarifa, que son los elementos determinantes de la cuantía misma de la obligación”

De lo anterior expuesto se establece que los elementos de la obligación tributaria son:

Hecho Generador: Es el presupuesto establecido en la ley cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Sujeto Activo: Es el acreedor de la obligación tributaria; El Estado como acreedor del vínculo jurídico queda facultado para exigir unilateral y obligatoriamente el pago del impuesto, cuando se realiza el hecho generador; para efectos de la administración del IVA está representado por la Unidad Administrativa Especial - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, como el sujeto activo de la obligación tributaria.

Sujeto Pasivo: Es el deudor de la obligación tributaria. En el impuesto sobre las ventas, jurídicamente el responsable es el sujeto pasivo, obligado frente al Estado al pago del impuesto.

Sujeto Pasivo Económico: Es la persona que adquiere bienes y/o servicios gravados, quien soporta o asume el impuesto. El sujeto pasivo económico no es parte de la obligación tributaria sustancial, pero desde el punto de vista económico y de política fiscal es la persona a quien se traslada el impuesto y es en últimas quien lo asume.

Sujeto Pasivo de Derecho: Es el responsable del recaudo del impuesto, actúa como recaudador y debe cumplir las obligaciones que le impone el Estado. (Ej. presentar la declaración y pagar el impuesto), so pena de incurrir en sanciones de tipo administrativo (sanción por extemporaneidad, sanción moratoria, etc.) y de tipo penal.

Base Gravable: Es la magnitud o la medición del hecho gravado, a la cual se le aplica la tarifa para determinar la cuantía de la obligación tributaria.

De acuerdo con el Artículo 447 del Estatuto Tributario, en la venta y prestación de servicios, la base gravable será el valor total de la operación, sea que ésta se realice de contado o a crédito, incluyendo entre otros los gastos directos de financiación ordinaria, extraordinaria, o moratoria, accesorios, acarreos, instalaciones, seguros, comisiones, garantías y demás erogaciones complementarias, aunque se facturen o convengan por separado y aunque, considerados independientemente, no se encuentren sometidos a imposición.

“Decreto Reglamentario 1107 de 1992, Artículo 2° Base gravable en los servicios. Salvo las normas especiales consagradas en el Estatuto Tributario para algunos servicios y conforme con lo señalado en el artículo 447 del mismo

Estatuto, la base gravable en la prestación de servicios será en cada operación el valor total de la remuneración que perciba el responsable por el servicio prestado, independientemente de su denominación.

Tarifa: Es el porcentaje o valor que aplicado a la base gravable determina el monto del impuesto que debe pagar el sujeto pasivo.

6. CLASIFICACIÓN DE LOS BIENES PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN COLOMBIA

Para efectos del impuesto sobre las ventas en Colombia los bienes se clasifican en:

- **Bienes y servicios gravados:** son aquellos que se les aplica la tarifa general o una tarifa diferencial según sea el caso.
- **Bienes exentos:** de acuerdo con los artículos 477 y 481 del Estatuto Tributario tienen un tratamiento especial y se encuentran gravados a la tarifa cero (0); los productores de bienes exentos, las comercializadoras internacionales y los exportadores, tienen la calidad de responsables del IVA con derecho a impuestos descontables y devoluciones, con la misma obligación de inscribirse y declarar bimestralmente.

En la venta de bienes exentos los comerciantes no son responsables ni están sometidos al régimen del impuesto sobre las ventas.

- **Bienes y servicios excluidos:** se encuentran en los artículos 424 y 476 del Estatuto Tributario, por expresa disposición de la Ley no causan el impuesto.

Los productores y comercializadores de bienes excluidos no son responsables del IVA, no tienen derecho a solicitar impuestos descontables ni devoluciones, ni tienen obligación alguna en relación con el gravamen. El impuesto a las ventas pagado en la adquisición de bienes y servicios se constituye en mayor valor del costo o del gasto.

7. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN COLOMBIA.

La determinación del impuesto sobre las ventas en Colombia se encuentra reglamentada en los artículos 13 y 14 del Decreto 3541 de 1983 de la siguiente manera:

Artículo 13: el impuesto se determinará así:

- a). En el caso de venta y prestación de servicios, por la diferencia entre el impuesto generado por las operaciones gravadas, y los impuestos descontables legalmente autorizados.
- b). En la importación, aplicando en cada operación la tarifa del impuesto sobre la base gravable correspondiente.

Artículo 14: el impuesto generado por las operaciones gravadas se establecerá aplicando la tarifa del impuesto sobre la base gravable; del impuesto así obtenido, se deducirá:

- a). El impuesto que resulte de aplicar al valor de la operación atribuible a bienes recibidos en devolución en el periodo, la tarifa del impuesto a la que, en su momento, estuvo sujeta la respectiva venta o prestación de servicios.
- b). El impuesto que resulte de aplicar al valor de la operación atribuible a ventas o prestaciones anuladas, rescindidas o resueltas en el respectivo periodo, la tarifa del impuesto a la que, en su momento, estuvo sujeta la correspondiente operación. En el caso de anulaciones, rescisiones o resoluciones parciales, la deducción se calculará considerando la proporción del valor de la operación que resulte pertinente. Las deducciones previstas en los literales anteriores sólo procederán si las devoluciones, anulaciones, rescisiones y resoluciones que las

originan, se encuentran debidamente respaldadas en la contabilidad del responsable.

8. DEFINICIÓN DE IMPUESTOS DESCONTABLES Y SU APLICABILIDAD.

El impuesto a las ventas puede ser solicitado como descuento en la respectiva declaración de impuesto a las venta; todo contribuyente que sea responsable del impuesto a la ventas, tiene derecho a descontar de su impuesto generado, el valor del impuesto pagado en la adquisición de bienes y servicios gravados, imputable a los ingresos gravados.

Se conoce como impuesto a las ventas generado, aquel que el comerciante cobra al cliente o consumidor; este debe ser declarado y pagado, toda vez que este es un impuesto que el responsable cobra en nombre del Estado y que después debe transferirle; pero para poder generar ese impuesto, el contribuyente incurrió en costos y gastos también gravados con el impuesto a las ventas, por lo que deberá pagar un impuesto para poder comprar o construir el bien, o prestar el servicio que son los que permiten generar el impuesto a las ventas. Ese impuesto pagado se conoce entonces como descontable.

Ese impuesto a las ventas pagado por el contribuyente, puede ser descontado del impuesto generado, por lo que al final, el contribuyente solo paga la diferencia entre el impuesto generado y el descontable.

Como impuesto descontable sólo se puede incluir aquellos impuestos pagados que tienen relación directa o indirecta con la generación del ingreso gravado. Si un impuesto a las ventas pagado no tiene esa relación, debe llevarse como un mayor valor del costo o del gasto, según corresponda.

Las principales características de los impuestos descontables son: procedencia, oportunidad, soportes para la procedencia de costos y deducciones, periodo fiscal y proporcionalidad.

8.1 CONDICIONES PARA LA ACEPTACIÓN DE LOS IMPUESTOS DESCONTABLES

No todo el impuesto a las ventas pagado por los responsables del Régimen Común puede ser imputado en la declaración de impuesto a las ventas como impuesto descontable, pues la determinación de la procedencia del impuesto a las ventas que pueda ser tratado como impuesto descontable, se debe realizar teniendo en cuenta las condiciones establecidas en los artículos 488, 490 y 107 del E.T.

El artículo 488 del E.T., contempla dos condiciones esenciales para la procedencia del impuesto a las ventas que pueda ser tratado como Impuesto descontable:

“Solo son descontables los impuestos originados en operaciones que constituyan costo o gasto: sólo otorga derecho a descuento, el importe sobre las ventas por las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios, y por las importaciones que, de acuerdo con las disposiciones del impuesto sobre a la renta, resulten computables como costo o gasto de la empresa y que se destinen a las operaciones gravadas con impuesto sobre las ventas”.¹³

La relación directa con la actividad gravada que exige el artículo 488 del E.T. ibídem, implica, por una parte, que el costo se incorpore directamente al producto gravado o exento del IVA, o, por otra, que el gasto se destine a la operación gravada o exenta del impuesto. Esta situación, permite solicitar no sólo los costos, sino también los gastos que se utilicen para el desarrollo de la operación sujeta a gravamen o exención.

Cuando no sea posible establecer la imputación directa del Impuesto a las Ventas con las actividades gravadas de la empresa, procede aplicar el artículo 490 del

¹³ Ibid., p. 305.

E.T., en cuanto dispone que *“Cuando los bienes y servicios que otorgan derecho a descuento se destinen indistintamente a operaciones gravadas, exentas, o excluidas del impuesto y no fuere posible establecer su imputación directa a unas y otras, el cómputo de dicho descuento se efectuará en proporción al monto de tales operaciones del período fiscal correspondiente.(…:)”*

La aceptación de los impuestos descontables estará supeditada al cumplimiento de unos requisitos sustantivos y formales, contemplados en la legislación tributaria en los artículos 177-1 y 771-2 del E.T, respectivamente.

El artículo 177-1 del Estatuto Tributario establece que para que un costo o gasto sea procedente en materia de renta, es requisito esencial que igualmente sea procedente como descontable en materia del impuesto a las ventas.

Desde este punto de vista, se debe evaluar cuales son los requisitos que se establece en el impuesto sobre la renta para que un costo o gastos sea procedente y al respecto la legislación tributaria señala que para que estos sean procedentes se deben tener en cuenta:

En el impuesto de renta para poder deducir un gasto o costo, es preciso que estos cumplan los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad.

El artículo 107 del estatuto tributario colombiano prevé la deducción de las erogaciones incurridas por la empresa en la medida en que constituyan las llamadas expensas necesarias, pero estas deben cumplir los requisitos ya mencionados.

8.1.1 Relación de Causalidad. Para no incurrir en error cuando se intenta determinar si un gasto o costo es procedente fiscalmente o no, es importante tener

claro qué se debe entender por cada uno de los conceptos en cuestión, y la sección cuarta del consejo de estado se ha ocupado de definirlos de forma clara en diferentes sentencias, ejemplo:

Sentencia 17152 del 22 de marzo de 2011

Con relación a la empresa COMERCIALIZADORA DE LICORES DEL MAGDALENA S.A

“La Sala reitera que por relación de causalidad debe entenderse la conexidad que existe entre el gasto (causa) realizado en cualquier actividad generadora de renta por el contribuyente durante el año o período gravable, con la actividad generadora de renta, conexidad que se mide por la injerencia que tiene el gasto en la actividad productora de renta (efecto).

El artículo 107 del E.T., no exige que a instancia del gasto se genere un ingreso, lo que exige es que tenga relación de causa y efecto, pero no como gasto-ingreso, sino como gasto-actividad. Por eso, la sala considera que la injerencia que tiene el gasto puede probarse con el ingreso obtenido, pero esa no necesariamente es la única prueba de la injerencia en la productividad”.

8.1.2 Necesidad y Proporcionalidad. La necesidad, implica “Que algo se haga y ejecute por obligación, como opuesto a voluntario y espontáneo.”

Sobre la necesidad la doctrina de la DIAN también ha dicho que *“implica que la partida debe requerirse para el desarrollo de la actividad propia del negocio o de la actividad correspondiente.” Se ha dicho que “Para saber si un costo o gasto es necesario, debe contraponerse con lo meramente útil o provechoso. De no ser así, no habría costo ni gasto innecesario puesto que cualquier partida puede ser útil para el empresario”*

En cuanto a la proporcionalidad, se requiere que exista conformidad o proporción de la erogación tanto con el ingreso como los costos y gastos de la empresa, como elementos relacionados entre sí.

En conclusión, para que la expensa tenga relación de causalidad con la productividad de la empresa, se debe probar la injerencia que tuvo esa expensa con la productividad; además, que esa expensa debió hacerse de manera forzosa, en cumplimiento de la ley, de las obligaciones inherentes a la buena gestión empresarial o de la costumbre mercantil.

La segunda condición implica que solo puede ser solicitado como descontable, el impuesto a las ventas pagado en la adquisición de bienes o servicios gravados que puedan imputarse directamente al desarrollo de la actividad gravada de la empresa.

Ahora bien, tanto la necesidad como la proporcionalidad deben medirse con criterio comercial y, para el efecto, el artículo 107 del E.T. dispone dos parámetros de análisis. El primero, que la expensa se mida teniendo en cuenta que sea una expensa de las normalmente acostumbradas en cada actividad. La segunda, que la ley no limite la expensa como deducible.

Respecto de la primera, habida cuenta de que el parámetro de comparación depende de la actividad que desarrolle la empresa y de las expensas que realicen empresas que desarrollen la misma actividad, este es un asunto de hecho que amerita ser probado y, por lo tanto, la dificultad en este punto concierne a la prueba que deberá acreditar el contribuyente para demostrar el derecho a la deducción.

La prueba se debe encauzar a que es una “costumbre normal” hacer la erogación, pero, además, forzosa, pues la costumbre no anula la calidad de necesaria de la expensa. Las expensas que se hacen por obligación de la ley no pueden confundirse con la costumbre, como “Hábito, modo habitual de obrar o proceder establecido por tradición o por la repetición de los mismos actos y que puede llegar a adquirir fuerza de precepto” , en consecuencia, lo forzoso puede devenir del cumplimiento de obligaciones legales, del cumplimiento de obligaciones empresariales o de la costumbre mercantil, en éste último caso, como “Hábito, modo habitual de obrar o proceder establecido por tradición o por la repetición de los mismos actos y que puede llegar a adquirir fuerza de precepto” y que, en todo caso, debe probarse. Por tanto, la expensa será deducible si cumple el criterio de necesidad atendiendo a cualquiera de las circunstancias descritas.

En cuanto al segundo parámetro, simplemente constituye una valoración jurídica de las normas que consagran limitaciones al contribuyente para llevar determinada expensa como deducible.

8.1.3 Concepto de “expensa necesaria”. De acuerdo con el artículo 107 del E.T., son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad. La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y sus limitaciones.

Las expensas necesarias corresponden a los gastos que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta, de manera que sin tales gastos no se puede obtener la renta; son indispensables aunque no sean permanentes sino esporádicos. Como lo exige la norma, lo esencial es que el gasto sea

“normalmente acostumbrado en cada actividad”, lo que excluye que se trate de gastos simplemente suntuarios, innecesarios o superfluos, o meramente útiles o convenientes.

La relación de causalidad significa que los gastos, erogaciones o simplemente salida de recursos del contribuyente, deben guardar una relación causal, de origen – efecto, con la actividad u ocupación que le genera la renta al contribuyente. Esa relación, vínculo o correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que desarrolla (el objeto social principal o secundario), que es el que le produce la renta, de manera que sin aquélla no es posible obtenerla.

Y, en cuanto a la proporcionalidad del gasto, ésta atiende a la magnitud que las erogaciones representan dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta) la cual, debe medirse y analizarse en cada caso, de conformidad con la actividad económica que se lleve a cabo, según la costumbre comercial para ese sector, de tal manera que el rigor normativo cede ante los gastos reiterados, uniformes y comunes que se realicen, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también deben concurrir.

En el transcurso de la vigencia del impuesto a las ventas se ha presentado controversia en el entendimiento del concepto de “expensa necesaria”, para la procedencia de los impuestos descontables, lo cual ha sido resuelto por el Consejo de Estado en diferentes sentencias, argumentando lo que ha de entenderse como proporcionalidad, necesidad y causalidad así:

Sentencia 17195 del 2011

Con relación a la empresa COMERCIALIZADORA DE LICORES DEL MAGDALENA S.A

“En el caso concreto, la demandante alegó que los gastos en que incurrió, en general, para el mantenimiento de los centros urbanos, de clubes y para las reparaciones locativas y decorativas de las viviendas de los trabajadores de Cerro Matoso S.A. cumplían con los requisitos de necesidad y proporcionalidad y que, además, tenían relación de causalidad con la actividad productora de renta, de conformidad con lo exigido por el artículo 107 E.T.

La DIAN, por su parte, consideró que si bien los costos y gastos deben tener relación directa con las operaciones gravadas o exentas, en este caso no existía esa relación de causalidad con la actividad productora de renta. Y, que, en consecuencia, no era procedente reconocer el IVA descontable en cuestión.

Para la Sala, la divergencia que existe entre las partes obedece a la interpretación que hacen de los vocablos relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad previstos en el artículo 107 E.T. y a la interpretación de la expresión “(...) *y que se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas*”, a que hace alusión el artículo 488 E.T.

Es por ello que, para establecer en el presente caso si los impuestos descontables glosados por la DIAN son procedentes, por reunir los requisitos del artículo 488 E.T., la Sala, a partir de la interpretación de los artículos 107 y 488 E.T., hará una interpretación de los hechos y, por ende, de las pruebas aportadas por la demandante a efectos de precisar si las expensas en que incurrió se subsumen en las citadas normas en calidad de impuestos descontables.

En todo caso, lo primero que conviene precisar es que en el expediente no se encuentran los antecedentes administrativos de los actos demandados y, por ende, se dificulta la revisión de las pruebas que respaldan los gastos en que incurrió la parte demandante y que pretende hacer valer como IVA descontable.

Sin embargo, la Sala, a partir de la relación de las expensas que contienen los actos demandados, determinará la procedencia de los impuestos descontables que declaró la parte demandante”

Sentencia 17075 del 10 de marzo 2011

“Sobre la aceptación de las cuotas de sostenimiento que los contribuyentes pagan a gremios como Acoplásticos, la Sala advierte que, en doctrina judicial reciente, mediante sentencia del 11 de noviembre de dos mil nueve, la aceptó, por considerar que los pagos que hizo la demandante, en ese caso, por concepto de “Cuota de sostenimiento de la Cámara de la Industria Farmacéutica” y por “Afiliación al proyecto contra la falsificación de productos y usurpación de marcas” tenían relación con su objeto social.

En otras dos sentencias, confirmó el rechazo de la deducción por pagos de afiliación a gremios como la ANDI, ACRIP y otras instituciones, porque consideró que no eran necesarios para desarrollar la actividad productora de renta, así reporten algún tipo de beneficio. Primó en esa sentencia el carácter de indispensables que debían tener las expensas, para que se acreditara el requisito de necesidad que exige el artículo 107 del E.T.

En esta oportunidad, la Sala considera pertinente reiterar que la relación de causalidad, la necesidad y la proporcionalidad como presupuestos de las deducciones no es un asunto que deba interpretarse de manera subjetiva. El alcance de estos presupuestos se deriva de la interpretación jurídica del artículo 107 del E.T. y de la interpretación de los hechos económicos que el contribuyente declaró en virtud de que subsumió tales hechos en los efectos jurídicos de esa norma con el fin de calificar las expensas como deducciones. Pues bien, a partir de lo expuesto sobre la interpretación del artículo 107 del E.T., para el caso

concreto, la Sala considera que se debe confirmar el rechazo del pago por cuotas de sostenimiento que la demandante hizo a Acoplásticos, pues en el expediente hay prueba de que hizo el gasto, pero no hay prueba de la injerencia que este gasto tuvo en la productividad de la empresa, directa o indirectamente. Tampoco hay prueba de que la expensa se hizo de manera obligatoria, sea por fuerza de la ley, del cumplimiento del contrato social o de la costumbre mercantil”.

Sentencia 17286 del 22 de marzo de 2011

“Los gastos por mantenimiento de activos son expensas necesarias que tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta. La Sala considera que la demandante tiene razón, pues los gastos por mantenimiento de activos (inmuebles) son expensas que tienen relación de causalidad con la actividad que desarrolla la empresa, pues se deriva de las obligaciones que tienen que cumplir quienes administran la empresa en cuanto a que es su deber hacer las erogaciones necesarias para conservar los bienes en estado óptimo de utilización, pues eso coadyuva directa o indirectamente, según el activo de que se trate, en la productividad de la misma. Y es proporcional en cuanto a la renta que obtuvo la empresa. De tal forma que se aceptan los impuestos descontables originados en dicho pago, por reunir los requisitos del artículo 488 del E.T”.

Sentencia 17885 del 2011 del 6 de octubre del 2011

“Los pagos de honorarios por la prestación de servicios jurídicos son expensas necesarias porque coadyuvan directa o indirectamente en la productividad de la empresa. Para la Sala, estos pagos hechos por la demandante tienen relación de causalidad con la actividad que desarrolla la empresa, pues son gastos que coadyuvan directa o indirectamente en la productividad de la misma. Se consideran expensas necesarias, porque forzosamente se deben hacer para atender los diferentes requerimientos que demanden el ejercicio de la actividad de

la compañía y son normalmente acostumbrados en las empresas que ejecutan actividades como las que desarrolla la demandante. De tal forma que sí se reúnen los presupuestos del artículo 488 del E.T., para tener derecho a los impuestos descontables que en ellos se originaron”.

8.2 REQUISITOS FORMALES PARA LA ACEPTACIÓN

De acuerdo con el artículo 771-2 del E.T., para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del E.T. Tratándose de documentos equivalentes se deberán cumplir los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del artículo 617 del E.T.

Cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, deberá cumplir los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional establezca. En lo referente al cumplimiento del requisito establecido en el literal d) del artículo 617 del E.T. para la procedencia de costos, deducciones y de impuestos descontables, bastará que la factura o documento equivalente contenga la correspondiente numeración.

8.3 OPORTUNIDAD PARA SOLICITAR EL IMPUESTO A LAS VENTAS DESCONTABLE

De conformidad con el artículo 496 del E.T., las deducciones e impuestos descontables sólo podrán contabilizarse en el período fiscal correspondiente a la fecha de su causación, o en uno de los dos períodos bimestrales inmediatamente siguientes, y solicitarse en la declaración del período en el cual se haya efectuado su contabilización.

8.3.1 Impuesto a las Ventas ¿Descontable o Costo?. De conformidad con el artículo 493 ibídem, el impuesto a las ventas que debió ser tratado como impuesto descontable no puede ser tomado como costo o deducción en el impuesto sobre la renta, por lo tanto, el impuesto a las ventas pagado en la adquisición de bienes y servicios que debió ser tratado como descontable y no se le dio ese tratamiento dentro de la oportunidad legal, si bien puede ser tratado como costo o gasto, no sería procedente su deducibilidad en el impuesto sobre la renta, sino que sería obligatorio imputarlo como impuesto descontable en la declaración de impuesto a las ventas de cualquiera de los períodos legalmente procedentes, para lo que se requiere la presentación de un proyecto de corrección, por tratarse de una corrección que bien puede incrementar el saldo a favor o disminuir el saldo a pagar.

9. CONTRIBUYENTES Y RESPONSABLES DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN COLOMBIA

De acuerdo con el artículo 437 del E.T. Los comerciantes y quienes realicen actos similares a los de ellos y los importadores son sujetos pasivos.

Son responsables del impuesto:

- a) En las ventas, los comerciantes, cualquiera que sea la fase de los ciclos de producción y distribución en la que actúen y quienes sin poseer tal carácter, ejecuten habitualmente actos similares a los de aquellos.
- b) En las ventas de aerodinos, tanto los comerciantes como los vendedores ocasionales de éstos.
- c) Quienes presten servicios.
- d) Los importadores.
- e) Los contribuyentes pertenecientes al régimen común del impuesto sobre las ventas, cuando realicen compras o adquieran servicios gravados con personas pertenecientes al régimen simplificado, por el valor del impuesto retenido, sobre dichas transacciones.
- f) Los contribuyentes pertenecientes al régimen común del Impuesto sobre las Ventas, por el impuesto causado en la compra o adquisición de los bienes y servicios gravados relacionados en el artículo 468-1, cuando estos sean enajenados o prestados por personas naturales no comerciantes que no se hayan inscrito en el régimen común del impuesto sobre las ventas.

El impuesto causado en estas operaciones será asumido por el comprador o adquirente del régimen común, y deberá ser declarado y consignado en el mes correspondiente a la fecha del pago o abono en cuenta. El impuesto retenido podrá ser tratado como descontable en la forma prevista por los artículos 485, 485-1, 488 y 490 del E.T.

La responsabilidad se extiende también a la venta de bienes corporales muebles aunque no se enajenen dentro del giro ordinario del negocio, pero respecto de cuya adquisición o importación se hubiere generado derecho al descuento.

10. CONCLUSIONES

El concepto de expensas necesarias como factor determinante en la aceptación de impuestos descontables no ha sido entendido como la Ley lo ha establecido, es por ello que como consecuencia de las auditorías tributarias se ha evaluado últimamente con mayor precisión el cumplimiento de este requisito en los costos y gastos que originan esta deducibilidad, dando aplicabilidad a esta exigencia ya que a pesar de estar consagrado en el Artículo 107 de Estatuto Tributario no se ha tenido en cuenta.

Este artículo dispone dos parámetros de análisis: el primero, que la expensa se mida teniendo en cuenta que sea un gasto o costo de los normalmente acostumbrados en cada actividad y la segunda, que la ley no la limite como deducible.

Estos parámetros de comparación obedecen a la actividad que desarrolle la empresa y de las expensas que realicen las empresas del mismo sector, en cuanto al segundo parámetro simplemente establece una valoración jurídica de las normas que consagran limitaciones al contribuyente para llevar determinada expensa como deducible. Es por eso que hay que tener en cuenta que:

- Todo el IVA que se pague en compras y servicios y que de derecho a descuento se debe evaluar si tiene o no limitantes que incidan en proporcionar su descuento.
- Las condiciones establecidas en los artículos 488,490 y 107 del E.T. para determinar el tratamiento del Impuesto Descontable.
- Una proporcionalidad mal calculada en el IVA, puede generar menores impuestos liquidados que van en contra de los intereses económicos de las

empresas generando sanciones innecesarias y responsabilidades directas a los contadores de las mismas.

- Los soportes de la declaración de IVA, deben ser estar fundamentados en facturas de venta y documentos equivalentes que cumplan con los requisitos del Artículo 771-2 del E.T., para que tengan validez legal los impuestos descontables.
- Las empresas deben cumplir con los requisitos previstos en el Artículo 107 del E.T. para que puedan aceptarse como deducibles en el impuesto de IVA, además los gastos deben tener relación de causalidad con las actividades productoras de renta, que sean necesarios, es decir, que ayuden a mejorar el ingreso y el requisito de proporcionalidad.

11. RECOMENDACIONES

- Es necesario leer todo el libro del IVA del Estatuto tributario y para su análisis se requiere de varios decretos reglamentarios, doctrinas y sentencias del Concejo de Estado para el tratamiento de este impuesto antes de empezar a realizar registros contables.
- Se debe revisar y analizar toda la información del objeto social de su empresa antes de iniciar el proceso de causación del IVA para hacer una clara y adecuado contabilización.
- Se debe Identificar cada elemento y proceso de su compañía y establecer con un estudio la generación o no de un hecho sujeto a IVA.
- Recuerde que cada empresa es diferente, por lo tanto el enfoque que se le debe dar al tratamiento tributario en este caso especial a las expensas necesarias es casuístico. De ahí que se debe conocer si el contribuyente es productor o comercializador de bienes exentos, si produce o comercializa bienes o servicios excluidos, gravados a la tarifa general, si es exportador, entre otros.
- Se debe evaluar cuáles registros de IVA se pueden llevar directamente al IVA descontable, al costo o gasto y que necesariamente tengan relación de causalidad con la generación de renta.

BIBLIOGRAFÍA

Cartilla Declaración del impuesto a las ventas- IVA. Edición 2011. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Concepto Unificado del IVA.

Decretos y Resoluciones de la DIAN.

JIMÉNEZ LOZANO, Alvaro. Estatuto Tributario Actualizado. Edición 2011. compila, actualiza y comenta Cornelio Roa Díaz y Hernán Roa Rojas. Editorial Ecoe Ediciones. 2011.

“Revista impuestos: 25 años de historia tributaria”, *Revista impuestos*, Bogotá, núm. 152, mayo-junio 2009, pp. 4-9.

CIBERGRAFÍA

<http://www.actualicese.com>. Consultada en Enero de 2012

<http://www.eafit.edu.co/escuelas/administracion/consultorio.../b3.pdf>. Consultada en Enero de 2012

<http://www.gerencie.com/elementos-del-tributo.html>. Consultada en Enero de 2012
http://www.dian.gov.co/descargas/Formularios/2009/iva_2009.pd. Consultada en Febrero de 2012

<http://www.definicion.org/valor-agregado>. Consultada en Marzo de 2012

<http://www.ambitofinanciero.com/edicionesanteriores/afinancieroback/98-07-07/economia002.htm>. Consultada en Abril de 2012

<http://www.portafoliopersonal.com/impuestos/libros.asp?id=22&p=2#1>. Consultada en Mayo de 2012

<http://www.consejodeestado.gov.co/>. Consultada en Mayo de 2012

<http://webserver3.deloitte.com.co/Tax%20&%20Legal/2012/business/22feb/CONSEJO%20DE%20ESTADO,%20Sentencia%20No.%2017>. Consultada en Junio de 2012

<http://www.ambitojuridico.com/?gclid=CM-kurLX3LACFYFo4Aodsw253Q>. Consultada en Junio de 2012