

EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS

HERNANDO GONZALEZ VARGAS

UNIVERSIDAD SANTO TOMAS
FACULTAD DE CONTADURIA PUBLICA
BUCARAMANGA, 1981

TABLA DE CONTENIDO

	Pag
INTRODUCCION.....	1
1. LOS IMPUESTOS	2
1.1 DEFINICION	2
1.2 FINES DE LOS IMPUESTOS.....	3
1.3 CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS	4
2. IMPUESTOS INDIRECTOS	7
2.1 IMPUESTOS SOBRE LOS CONSUMOS	7
2.2 EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS	9
3. SUJETOS	12
4. RESPONSABILLES	15
4.1 PRODUCTORES	15
4.2 IMPORTADOR	15
4.3 VINCULACION ECDNOMICA	16
4.4 PRESTACION DE SERVICIOS	16
4.5 QUIENES PRESTAN SERVICIOS INTERMEDIOS DE LA PRODUCCION	17
4.6 CONFECCIONISTA DE OBRA MATERIAL	17
5. OBLIGACIONES DE LOS RESPONSABLES	18
5.1 REGISTRO OFICIAL DE LOS VENDEDORES	18

5.2	FACTURACION	19
5.3	CUENTAS CONTABLES	20
5.4	DECLARACION	21
5.5	PAGO DEL IMPUESTO	25
6.	HECHO GENERADOR	26
7.	BASE GRAVABLE Y CAUSACION	28
8.	LAS TARIFAS	31
9.	TRATAMIENTO CONTABLE	33
9.1	CASO VENTA DE ARTICULOS CON DIFERENTE TARIFA	33
9.2	CASO EXPORTA MERCANCIAS GRAVADAS	37
9.3	CASO COMPRA DE UN ACTIVO FIJO	37
9.4	CASO DEVOLUCIONES EN VENTAS	38
9.5	CASO DEVOLUCIONES EN COMPRA	38
10.	CASOS ESPECIALES	40
10.1	VENTAS EXENTAS	40
10.1.1	Exportaciones	40
10.1.2	Otras Ventas Exentas	40
10.2	COMPRA DE ACTIVOS FIJOS	41
10.3	DISTRIBUIDORES	42
10.4	IMPORTACIONES	42

11. CONCLUSIONES	44
12. RESUMEN	46
BIBLIOGRAFIA	48

INTRODUCCION

El impuesto sobre las ventas a pesar de ser un gravamen relativamente nuevo en nuestra legislación, ha pasado a ser entre los ingresos fiscales el segundo en cuanto a su recaudo se refiere, superado únicamente por el impuesto sobre la renta y complementario cuya historia se remonta a los principios del siglo.

Vale la pena destacar que por estar recayendo sobre una amplia variedad de bienes y servicios hace posible que sea cobrado a un sinnúmero de personas; incluyendo en ellas tanto a las naturales como a las jurídicas. Como al estado le es imposible hacer este cobro, ha determinado que éste lo hagan unos sujetos a los cuales la ley ha dado el nombre de responsables para que sirvan de intermediarios entre quienes pagan realmente el impuesto y la Administración de Impuestos Nacionales, quien a través de cuentas contables especiales llevadas por estos sujetos responsables esta controlando su cobro y posterior recaudo en sus arcas.

Desde que se introdujo este impuesto con el Decreto 3288 de 1963 hasta nuestros días ha sufrido varias modificaciones, y es así como la estructura básica se halla en el Decreto 1988 de 1.974.

1. LOS IMPUESTOS

1.1 DEFINICION

El Código tributario para la América Latina define el impuesto como el tributo que tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.

El impuesto es la prestación pecuniaria exigida de los individuos según reglas fijas destinadas a cubrir los gastos de interés general y únicamente a causa de que los contribuyentes son miembros de una comunidad política organizada (1).

El Doctor Esteban Jaramillo los define como el tributo obligatorio exigido por el Estado a los particulares para atender a las necesidades del servicio público, sin tener en cuenta compensación o beneficios especiales (2).

(1) Apuntes de Hacienda Pública año de 1.979.

(2) Hacienda Pública - Esteban Jaramillo. p. 144.

El impuesto proviene de la soberanía financiera del Estado y es obligatorio para los asociados, su destinación es el pago de los servicios que aquel presta a la comunidad, y quien los paga no puede esperar ninguna compensación directa.

1.2 FINES DE LOS IMPUESTOS

En un principio, cuando la humanidad nacía, no existió imposición, los pocos gastos que demandaba la vida en sociedad se atendían con donativos y productos del dominio territorial. La primera forma de imposición fue la indirecta, porque era insensible al pueblo y no producía reacciones sociales.

Posteriormente y por razón de las crecientes demandas del fisco fueron apareciendo los impuestos directos, hasta que se consagraron como institución legal en el mundo a raíz de la guerra de Napoleón contra Inglaterra. De todas maneras, el fin que se buscaba en los impuestos era el fiscal, es decir arbitrar recursos económicos para atender las necesidades de la comunidad.

El Tratadista Manuel Morselli en su obra COMPENDIO DE LA CIENCIA Y LAS FINANZAS, sostiene que el impuesto además de tener fines fiscales también tiene fines de política Económica, de política

social, de la política demográfica, de la política exterior, y de la política en el sentido estricto (3).

1.3 CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS

El doctor Aurelio Camacho Rueda los clasifica de la siguiente manera (4).:

1. Ordinarios y Extraordinarios: Los primeros son los que se causan y recaudan permanentemente, y por esta razón se encuentran entre los presupuestados de todos los períodos fiscales.

Los segundos son los que se establecen y recaudan en determinadas vigencias para satisfacer las necesidades imprevistas y urgentes.

2. De cuota y de Cupo: El primero es el que se fija sin tener de antemano la cifra exacta que se va a recaudar, pues solo se conoce la tarifa; el segundo es el que se conoce al imponerlo la cifra exacta que se tiene que recaudar.

(3) Principios de Hacienda Pública-Aurelio Camacho Rueda. 50p.

(4) Ibid, 51p.

3. Generales y Especiales: Es general cuando se establece para ser cubierto por todos los sujetos que estan en condiciones análogas; el segundo es el que debe ser cubierto por determinada clase de personas.
4. Personales y Reales: Son personales los impuestos cuando se tienen en cuenta para fijar su monto, las condiciones personales del contribuyente; y son reales, cuando solo se toma en cuenta una riqueza, una situación o un acto económico sin tener en cuenta las condiciones personales del contribuyente.
5. Directos e Indirectos: Los impuestos son directos cuando se establecen sobre hechos fijos y constantes, como la persona, la propiedad, la renta, y se recaudan sobre catastros o listas nominativas como lo anota Esteban Jaramillo; y son indirectos cuando se establecen sobre tarifas impersonales y afectan hechos intermitentes como ocurre con los impuestos al consumo.

Otros autores como John Stuart Mill dice que el impuesto directo es el que se exige de las mismas personas que se pretende o se desea que lo pague; indirecto es aquel que se exige a una persona con la esperanza y la intención de que indemnizará a expensas de otra.

Benvenuto Griziotti dice que es directo cuando se extrae el tributo en forma inmediata del patrimonio o de la renta, tomado como expresión de la capacidad contributiva favorecida en su formación por la contra prestación de los servicios públicos.

El impuesto es indirecto cuando grava el gasto o el consumo o bien la transferencia de riqueza tomados como índice o presunción de la existencia de la capacidad contributiva, indirectamente relacionada con la prestación de los servicios públicos (5).

Foville citado por Esteban Jaramillo (6)., suministra una fórmula orientadora en la distinción de estos dos tipos de impuestos: dice que en los impuestos directos se emplean los verbos SER Y TENER y en los indirectos el verbo HACER.

(5) Apuntes de Hacienda Pública año de 1.979.

(6) Hacienda Pública - Esteban Jaramillo. p.162.

2. IMPUESTOS INDIRECTOS

Entre estos impuestos se encuentran: Impuestos al consumo, Impuestos sobre las ventas, Impuestos de Aduanas e Impuestos de Timbre.

2.1 IMPUESTOS SOBRE LOS CONSUMOS

Este impuesto, que algunos denominan impuestos sobre el gasto, grava el artículo en el momento de darlo al expendio, en el momento e su fabricación (sobre la materia prima), o sobre el producto en vía de elaboración o ya elaborado, como lo anota el doctor Esteban Jaramillo (1).

Al decir del citado autor, en Holanda fue donde primero adquirieron estos impuestos considerable desarrollo hacia los siglos XIV y XVII, debido al ensanche del comercio y de los negocios. De este país pasaron a Inglaterra, donde se establecieron con el nombre de EXCISE TAXES. Este impuesto gravó la sal, pieles, jabones, velas, tabacos, especies, etc.

(1) Hacienda Pública - Esteban Jaramillo. p.207.

Los impuestos al consumo no pueden comprender todos los artículos que se consumen, porque se cometería una gran injusticia; se hace necesario distinguir entre los consumos que son indispensables para la subsistencia; como los productos alimenticios de primera necesidad, de aquellos de los cuales se pueden privar la gente sin graves consecuencias como los artículos superfluos.

Los impuestos específicos al consumo se llaman selectivos al consumo y tienen fundamentalmente dos finalidades; orientar el consumo y ser progresivos. Estos impuestos gravan con mayor incidencia los suntuarios y menos los más necesarios, reduciendo respecto de estos la regresión.

En Colombia existen diversos impuestos al consumo, como son por ejemplo los impuestos locales al consumo de licores, cigarrillos, los impuestos nacionales a los combustibles, a la cerveza etc. tal vez el único impuesto genérico que haya existido ha sido el impuesto sobre las ventas, toda vez que siempre ha tenido una tasa general para todos los artículos. Sin embargo, el hecho de tener tarifas selectivas o específicas respecto de algunos le da características también de impuestos selectivos.

2.2 EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS

Este es un impuesto relativamente nuevo, ya que apenas en algunos estados de Norteamérica fue establecido en 1.932; en Inglaterra en 1.940; en el Canadá en 1.959; en Suecia en 1.960 y en Colombia en 1.963.

El impuesto sobre las ventas en Colombia se estableció con fundamento en la ley 21 de 1.963 y mediante el Decreto Legislativo 3288 del mismo año, establecido sobre las siguientes bases:

1. El impuesto a las ventas se estableció sobre los artículos determinados.
2. Se establecieron excepciones del impuesto para artículos alimenticios de consumo popular, textos escolares, drogas y artículos que se exporten.
3. El impuesto se causa en el momento de la entrega real o simbólica de la mercancía a cualquier título oneroso traslativo del dominio.
4. La ley considera productor a quien encarga la producción de artículos para posteriormente venderlos bajo su responsabilidad.
5. Para efectos del impuesto la ley entiende por artículos terminado aquel que se obtiene como resultado de un proceso indus-

trial completo y puede venderse al consumidor o ha otro productor para su ulterior transformación.

6. La ley señala como base para la liquidación del impuesto el total de lo pagado o de lo deba pagar al comprador, en consecuencia en dicho quedan incluidos los gastos de financiación, empaques, accesorios y acarreos, etc.
7. El decreto mencionado fija una tasa del 10% para los artículos superfluos; 8% para artículos que dan comodidad en el hogar sin ser indispensables; 5% para artículos muy convincentes en el hogar, y el 3% para los artículos que no gravan las anteriores categorías.
8. El mismo decreto faculta al Gobierno Nacional para ceder a los Departamento y Municipios y al Distrito Especial de Bogotá la Administración y producido del Impuesto sobre las ventas para destinarlo al sostenimiento de hospitales, y en general la asistencia pública y educación.

El impuesto sobre las ventas es un impuesto plurifasico de etapa única a nivel de producción, no acumulativo que permite deducciones sobre la base financiera y por el procedimiento del impuesto contra impuesto. Dichas deducciones comprenden los gravámenes de ventas pagados sobre materias primas, insumos y

gastos generales.

Según la clasificación establecida por el Doctor Aurelio Camacho R. lo podemos clasificar entre los impuestos indirectos se presenta el fenómeno de la traslación, real por ser consecuencia de un acto económico, general por ser cubierto por una determinada clase de sujetos; de cuota porque se cobra en base a unas tarifas establecidas y es ordinario porque se recaudan periódicamente.

3. SUJETOS

En el impuesto a las ventas como en todos los tributos, se da la presencia de sujetos activos y sujetos pasivos.

El sujeto activo de la obligación tributaria en el impuesto general a las ventas existentes en Colombia es el estado a nivel Nacional.

Debe distinguirse técnicamente entre el sujeto activo de la obligación y el sujeto con poder de imposición fiscal.

El poder de imposición es la facultad de crear o establecer tributos. En el Estado de Derecho corresponde al Congreso de la República el crear o establecer tributos, según lo consagra a la Constitución Nacional.

El sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado en cuanto a Administración Fiscal, como organismo encargado de exigir la prestación tributaria al sujeto pasivo.

El sujeto pasivo del impuesto a las ventas es el sujeto jurídicamente incidido por la ley, o sujeto de Iure, el productor-vendedor y el importador-vendedor. Estos son los verdaderos contribuyentes según el

derecho tributario. Por lo tanto, no puede confundírseles con un simple retenedor que no deja de ser un tercero en la relación tributaria.

Siendo en el impuesto sobre las ventas, el productor o importador, el verdadero contribuyente o sujeto de la respectiva obligación, una excepción solo puede favorecer jurídicamente a este sujeto. Si favoreciera al sujeto de facto, comprador o consumidor, habría que autorizar al vendedor para que no liquidara el impuesto al sujeto adquiriente considerado de esta manera exento; y esto unicamente puede hacerlo la ley.

Todos los entes públicos inclusive la Nación, son sujetos pasivos del impuesto sobre las ventas en cuanto a vendedores, o importadores (sujetos de Iure) y como no existe excepción para quienes a su vez les vende, soportan este gravamen como sujetos de facto.

Es sujeto pasivo, jurídicamente, cuando vende. Cuando compra, es sujeto facto o económico. Como vendedor debe liquidarlo y consignarlo al erario público; y como comprador debe soportarlo al serle trasladado.

De otra parte, no existe norma alguna que exhonere a la Nación del Impuesto a las ventas para que pudiera extenderse la excepción según el

artículo 43 del decreto 3130 de 1968, a los establecimientos públicos; y si esa excepción existiera simplemente favorecería al sujeto como vendedor o importador, es decir como sujeto jurídico de la obligación tributaria respectiva.

4. RESPONSABLES

Son responsables del impuesto sobre las ventas: El productor, el importador, el que presta un servicio gravado, el que efectúa un contrato gravable de obra o quienes esten económicamente vinculados a dichas personas.

4.1 PRODUCTORES

Para efectos del impuesto sobre las ventas se entiende por productor quien agrega uno o varios procesos a las materias primas o mercancías.

También se considera productor a quien sin fabricar directamente encarga la producción de un artículo para luego venderse. Se entiende que hay elaboración por encargo cuando se ordene la fabricación de un artículo mediante especificaciones determinadas, diferentes a las usuales del contratista, o con uso de marca, patente o registro industrial o cualquier nombre específico, aunque no este registrado por quien ordene la fabricación.

4.2 IMPORTADOR

Importador para efectos del impuesto sobre las ventas, es la per-

sona natural o jurídica que efectúa la importación de bienes objeto del impuesto, bien sea para su ulterior transformación, para su comercialización o para su consumo (art. 5 Decreto 1494/78).

4.3 VINCULACION ECONOMICA

Son las personas o entidades ligadas económicamente o por razón del parentesco, del vínculo matrimonial con los responsables y que por dicha razón adquieren la índole de tales cuando realizan operaciones gravadas con aquellos.

Esta vinculación se da entre las matrices y subordinadas, así como entre varias empresas que pertenezcan en un 50% o mas a una misma persona o personas ligadas entre sí por matrimonio o parentesco hasta el segundo grado de consaguinidad y único civil.

4.4 PRESTACION DE SERVICIOS

La prestación de servicios es una actividad que coordina recursos humanos, técnicos y que puesto al servicio de la comunidad prestan un beneficio.

En materia de impuestos sobre las ventas a partir de 1.968 la prestación de servicios empezó a ser gravada; inicialmente fué con el

servicio de reparación, pero a partir de 1.974 se amplió a otros servicios como los clubes sociales, los parqueaderos, los pasajes internacionales de pasajeros, los seguros y las telecomunicaciones (téllex, teléfonos etc.).

4.5. QUIENES PRESTAN SERVICIOS INTERMEDIOS DE LA PRODUCCION

Son aquellos terceros a quienes, dentro de un sistema de producción, se encarga la ejecución total o parcial de un proceso, haya o no adición de materia prima y presten habitualmente este servicio en una sede.

4.6 CONFECCIONISTA DE OBRA MATERIAL

Son los artífices que efectúan un contrato gravable de obra, suministrado la materia prima.

En la prestación de servicios la ley ha determinado taxativamente cuales son los servicios gravados y ha establecido el requisito de que es imprescindible que presten habitualmente el servicio en una sede por ejemplo en los clubes sociales y deportivos, las empresas de teléfonos, los talleres de reparación etc.

5. OBLIGACIONES DE LOS RESPONSABLES

El artículo 12 del Decreto 1988 de 1.974 determina cinco obligaciones formales que debe cumplir todo responsable del impuesto sobre las ventas, desde el momento que adquiriera tal calidad.

5.1. REGISTRO OFICIAL DE VENDEDORES

Los responsables del impuesto sobre las ventas; excepción de los que importan mercancías para su propio consumo, deberán inscribir su nombre en el Libro de Registro Oficial de Vendedores de la Administración de Impuestos Nacionales correspondiente al lugar donde se encuentra el asiento principal de su negocio, dentro de los 30 días siguientes al de la fecha de iniciación de operaciones.

Según el artículo 23 del Decreto 2815 de 1.974, el registro oficial de vendedores debe contener los siguientes datos:

1. Administración de Impuestos Nacionales del lugar donde tenga el contribuyente el asiento principal para sus negocios.
2. Fecha de iniciación de operaciones de ventas
3. Fecha de inscripción
4. Nombre o Razón Social de la empresa
5. Clase de sociedad

6. Domicilio Principal
7. Dirección
8. Teléfonos
9. Nacionalidad
10. Propietario o representante legal
11. Patrimonio bruto vinculado a esta actividad
12. Respuestas a preguntas sobre la actividad económica y vinculación económica.
13. Firma del responsable o representante legal.

5.2 FACTURACION

El Decreto 1494 del 21 de julio de 1.978 en el artículo 30 dice que los responsables del impuesto deberán elaborar y entregar al comprador o comitente una factura debidamente numerada, o documentos equivalente de la mercancías vendidas o de los servicios prestados con indicación del precio y de su pago total o de la parte que hubiere sido cancelada. Además contendrá:

1. Nombre o razón social del vendedor o contratista
2. Cuando del nombre o razón social del contratista no se infiera su calidad respecto al impuesto, deberá expresarse ésta: productor o fabricante, importador, vinculado económico, contratista, etc.

3. Nit o cédula
4. Designación de las mercancías por su nombre en idioma castellano, salvo cuando se carezca de él, caso en el cual se utilizara el usual en el mercado.
5. Liquidación del impuesto sobre las ventas en renglón separado.

En el caso de los responsables que a la vez tengan ventas no objeto del gravamen y cuyo volumen de operaciones al detal haga demasiado onerosa la obligación de liquidar el gravamen por separado, la Dirección General de Impuestos Nacionales por Resolución motivada podrá autorizar en cada caso particular a tales contribuyentes para liquidar el impuesto como parte integral del precio del artículo.

5.3. CUENTAS CONTABLES ESPECIALES

La ley exige a los responsables del gravamen que lleven en su contabilidad cuentas y subcuentas especiales para cada uno de los grupos gravados, con las diferentes tarifas en que se agrupen los artículos o servicios prestados.

El artículo 26 del Decreto Legislativo 1988 de 1.974 dice los responsables del impuesto sobre las ventas deben llevar una cuenta

corriente en la cual:

1. El valor del impuesto por las ventas se acredita a "Impuestos sobre las ventas por pagar"
2. Y el valor de los impuestos pagados o causados por las compras o importaciones o devoluciones de mercancías, se debite.

Si el resultado es crédito, será el saldo a pagar por el contribuyente en las oficinas de Impuestos Nacionales o en los bancos respectivos durante los plazos señalados.

5.4 DECLARACION

El artículo 12 del Decreto Legislativo 1988 de 1.974 dice que el responsable debe "presentar ante las correspondientes oficinas de Impuestos Nacionales una declaración periódica en donde relacione las ventas efectuadas (o los servicios prestados) y demás datos exigidos por los reglamentos y en donde se efectúe la liquidación privada del impuesto.

El Decreto 001 del 9 de enero de 1.979 modifica los plazos para presentar la declaración de ventas, estableciendo según las características que reúnan los responsables las fechas para presentarla.

Con la instrucción 01 del 2 de marzo de 1.979, la Administración de Impuestos Nacionales a través de la subdirección jurídica-sección Relatoria, dice que están obligados a presentar la declaración de ventas, dentro del mes siguiente al correspondiente período bimestral según los calendarios establecidos para los responsables del impuesto de ventas y para los exportadores no responsables del impuesto las siguientes personas:

1. Los productores de artículos exentos, así produzcan bienes gravados.
2. Los responsables que venden bienes con tarifa inferior a la de sus costos y gastos de producción, venta y administración y tengan Resolución del Director General de Impuestos autorizándolos para pedir la devolución del impuesto en la misma forma que lo hacen los productores exentos.
3. Los comerciantes exportadores no responsables del impuesto.

El calendario para los contribuyentes incluidos en el grupo 1. serán los siguientes períodos:

Primer Bimestre Enero-Febrero

Segundo Bimestre Marzo-Abril

Tercer Bimestre Mayo-Junio

Cuarto Bimestre Julio-Agosto

ble que en un determinado período bimestral refleja la cuenta corriente; siendo así, tenemos que si el productor solo exporta una parte de su producción y la otra la vende en el territorio Nacional pertenece al grupo al cual nos referimos.

La declaración debe indicar el valor de las ventas brutas en el respectivo período gravable a las cuales le debemos restar el valor de las devoluciones y de las ventas exentas y excluidas para hallar el total de las ventas gravables.

Las ventas Gravables así determinadas, se separan de acuerdo a las diversas tarifas del impuesto cobrados por el responsable para liquidarle el impuesto a cargo. A este impuesto se le deben sumar el impuesto por concepto de devoluciones en compra de mercancías, por ventas sin transformación, etc; para hallar el total del impuesto antes de los descuentos.

La ley permite que a los impuestos así hallados, se le restan los impuestos pagados por concepto de adquisición de materias primas, costos y gastos de producción gastos de ventas y administración, impuestos pagados en la aduana y otros, con los que quedaría el total a pagar o saldo a favor en el caso de que los descuentos sean

superiores al impuesto liquidado.

5.5. PAGO DEL IMPUESTO

La última obligación que pesa sobre los responsables del impuesto sobre las ventas, es el pago que resulte a cargo según la liquidación privada en las oficinas de la Administración de Impuestos; Recaudación de impuestos o en los bancos debidamente autorizados.

El pago debe hacerse conjuntamente con la presentación de la declaración de ventas y en caso de presentación extemporánea el pago únicamente deberá efectuarse en la Administración o Recaudación de Impuestos, además habrá lugar al pago de la sanción por extemporaneidad.

6. HECHO GENERADOR

El hecho generador en el impuesto sobre las ventas, tiene su origen en un contrato de compra-venta, de permuta, de obra, de importación de bienes o el retiro de bienes producidos para convertirlos en activos fijos o consumo de bienes corporales muebles procesados.

También se genera el impuesto sobre las ventas cuando se celebran los servicios intermedios de producción, o cuando se da la prestación de un servicio expresamente gravado por la ley, pero no habrá lugar a que se genere impuestos sobre las ventas en las ventas en las cuales los bienes objeto de enajenación carezcan de corporeidad como el caso del Good Will, intangibles marcas, patentes, etc, también se considera que no se genera impuesto sobre las ventas en la enajenación de bienes corporales y muebles que no hayan sufrido procesos de transformación, o que el proceso sea el mínimo necesario para la conservación del bien. Este caso se presenta generalmente con los bienes de producción primaria o los alimentos.

En la importación el hecho Generador nacen en el momento de producirse la nacionalización aduanera de los bienes importados.

En la prestación de los servicios se genera impuestos sobre las ventas en los siguientes casos:

1. En las cuotas ordinarias y extraordinarias que cobren los clubes sociales y deportivos, excluyendo la de los clubes de los trabajadores
2. Servicios de parqueadero
3. Las primas de seguro de daño, excluyendo el seguro de vida
4. Los servicios nacionales e internacionales de télex, telegramas y teléfonos; excluyendo las llamadas efectuadas desde los teléfonos públicos.
5. El servicio de revelado, copia, fotografía, xerox-copia y fotocopiado.
6. El servicio de reparación, aunque no se agregen repuestos; el impuesto se genera en este servicio sobre la mano de obra.
7. El transporte internacional de pasajeros por vía aérea y marítima, siempre y cuando los pasajes sean expedidos en Colombia.

7. BASE GRAVABLE Y CAUSACION

Como norma general el Decreto Legislativo 1988 de 1.974 establece que la base para liquidar el impuesto será el total del precio convenido, sea que la venta o el servicio se realice de contado o a crédito, incluyendo gastos directos de financiación, accesorios, acarreos, y demás erogaciones complementarias. Cuando en virtud de convenios comerciales se pacte la devolución de los empaques y envases; entonces estos no serán objeto de la base gravable.

En el caso de las mercancías importadas, la base para liquidar el impuesto es la misma de los derechos de aduana adicionada con tales derechos.

Para la transferencia a título gratuito de bienes objeto del impuesto, la base gravable será el valor comercial de los bienes; igual ocurre cuando el pago se pacte en especies.

En el caso del transporte internacional de pasajeros por vía marítima como aérea, el impuesto se liquida sobre el valor total del ticket u orden cuando estos se expidan de una vía únicamente y el 50% cuando se trate de ida y vuelta; siempre se liquidará en moneda nacional, toman-

do como base el tipo de cambio oficial cuando la base este estipulada en moneda extranjera.

En las pólizas de seguro por daños, se toma como base la totalidad de las primas netas emitidas en el período gravable.

La causación del impuesto define el momento jurídico en el que se genera el gravamen y comienza a responder el sujeto responsable, de las obligaciones derivadas de aquel.

El decreto 1494 de julio 21 de 1.978 en su artículo 6 dice que se considerará causado el impuesto sobre las ventas en los siguientes casos:

1. En el momento de la Nacionalización aduanera, de la mercancía importada.
2. En la enajenación de la mercancía a cualquier título traslativo de dominio y en general en el pago de cualquier obligación, hecha con mercancías gravadas o exentas aunque se convenga pacto de retroventa o condición resolutoria.
3. En la entrega de la mercancía a cualquier título traslativo de dominio con reserva de dominio.
4. En el momento de sacar las mercancías de los inventarios para ser gastadas o consumidas por la empresa o para formar parte de sus ac-

tivos, activos fijos.

5. En la prestación de servicios, en el momento de la emisión de la factura o documento equivalente, y en su defecto, en el de terminación de los mismos.

En los casos de vinculación Económica y producción por encargo, el impuesto se causa tanto en el momento de la entrega por parte del fabricante o responsable original como en toda entrega posterior.

En el caso de los pasajes de transporte internacional de pasajeros tanto por vía aérea como marítima y de seguros, el impuesto se causa en el momento del conocimiento de la emisión del ticket por parte del responsable, o por la Compañía en su sede principal de la emisión de la póliza, o anexo correspondiente que otorga el amparo o su renovación.

8. LAS TARIFAS

En relación con las tarifas, desde un principio se utilizó de varios niveles; y es así, como cuando se dictó el Decreto Legislativo 3288 de 1.963; las tarifas iniciales del impuesto sobre las ventas era de un 10% para los artículos destinados a dar comodidad en el hogar, un 5% para aquellos bienes menos convincentes y del 3% para los que no estaban comprendidos dentro de esas categorías; y una categoría tasa cero para los artículos de primera necesidad como los alimentos y productos no gravados, (los no procesados).

Esta estructura se conservó hasta 1.974, con algunos incrementos en niveles y reclasificación de los bienes efectuados en 1.968 mediante el Decreto Ley 1595 y en 1.971 Decreto Ley 435; en este año se elevó considerablemente la tasa básica (de 4% al 15%), se estableció otra tasa preferencial (la del 6%) y se unificaron los suntuarios o superfluos en una sola tasa del 35%.

Así mismo, en 1.974 se adoptó la nomenclatura arancelaria para hacer más precisa la clasificación de los bienes y para simplificar la liquidación del impuesto en las aduanas. Con este fin fue expedido el Decreto Reglamentario 2810 de 1.974 publicado en el diario oficial No. 34256 de 1.975, en donde se transcribió la lista arancelaria de pro-

ductos y en frente de cada posición se anoto la tarifa si se trataba de bienes gravados, la palabra "exento" o el termino "no causa" según se tratara de bienes exentos o bienes excluidos del gravamen.

Además de estas tres tarifas del 6, 15 y 35% existen otras especiales como para el caso de la Gasolina que es del 10% precio del Galón puesto en Barrancabermeja y del 4% sobre el A.C.P.M.

Sobre las bebidas alcohólicas la tarifa vigente es del 35%; pero en el caso de la cerveza se ha establecido que esta sea del 8%.

Un producto es "exento" cuando reúne todas las características físicas para resultar gravado por disposición legal no paga ningún gravamen. Sin embargo su productor o fabricante o importador es responsable y como tal debe cumplir todas las obligaciones inherentes a su estado. Por el contrario un bien "no causa", cuando no tiene las condiciones para ser gravado y su productor por tanto no es responsable y carece de todos los derechos así como también resulta eximido de las obligaciones concernientes a dicha calidad.

9. TRATAMIENTO CONTABLE

Además de contabilizar el impuesto sobre las ventas liquidado sobre sus ventas, la ley permite a sus responsables solicitar como descuento de sus impuestos a cargo por este concepto, el valor del impuesto pagado por la compra de materia prima, los pagados en la aduana por concepto de importación y los pagados por los servicios y gastos de administración o venta gravados.

En esta materia, la ley a limitado el descuento del impuesto liquidando sobre los gastos para aquellos responsables que a la vez vendan artículos excluidos del impuesto en un porcentaje igual al que representan estas ventas del total de sus ventas en el bimestre anterior. También ha determinado la ley el no reconocer descuentos para ciertos servicios como son el de parqueadero, de pasajes internacionales, a las compañías de seguros, los clubes sociales; etc. o sea que estos contribuyentes siempre tendrán un saldo crédito en el impuesto sobre las ventas.

9.1 CASO VENTAS DE ARTICULOS CON DIFERENTE TARIFA

Se trata de una empresa que produce y vende telas y corbatas; ambas actividades gravadas con diferentes tarifas, con el 6 y el 15%.

Vende 8 doc. de corbatas a \$2.000.00 docena.

100 mts de tela a \$ 180.00 mts.

La empresa por ser un productor responsable del impuesto sobre las ventas debe elaborar una factura que llene todos los requisitos exigidos por la ley y contabilizar la venta.

TEXTILES XYZ
Calle 36 No.45-34 Bmanga
Nit.9D.500.230
PRODUCTORES

Fac. 015
Fecha: 10.08.81
Vence: 1D.1D.81

Señor(es): Almacén ABC
Dirección: Cra 27 No.34-56
Ciudad : Cúcuta

CANTIDAD	UNIDAD	DETALLE	V.R.UNITARIO	V.R.TOTAL
8	Docenas	Corbatas	\$2.000.00	\$16.000.00
10D	Metros	Seda	180.00	18.000.00
		Liquidación del Imponentes		
	6% Sobre	18.000.00		1.080.00
	15% Sobre	16.000.00		2.400.00
		TOTAL		37.480.00

SON: Treinta y siete mil cuatrocientos ochenta pesos mcte.

a) Venta

CUENTAS POR COBRAR	\$37.480.00	
VENTAS		34.000.00
Ventas 6%	18.000.00	
Ventas 15%	16.000.00	
IMPOVENTAS POR PAGAR		3.480.00
Fac. D15	<u>\$37.480.00</u>	<u>37.480.00</u>

Las ventas totales se manejan como cuenta mayor; y a través de subcuentas, ventas del 6% y ventas del 15% se está discriminando el valor de las ventas por tarifas. El impuesto sobre las ventas se convierte en pasivo a favor de la administración de Impuestos.

b) Contabilización por la compra

1. Sujetos no responsables como por ejemplo los distribuidores-

Compras	37.480.00	
Fac. 001		
CUENTAS POR PAGAR		
Text. XYZ Fac.001		<u>37.480.00</u>
	<u>37.480.00</u>	<u>37.480.00</u>

2. Sujetos Responsable

Compras	34.000.00	
Fac.001		
IMPOVENTAS	3.480.00	
Impoventas 6%	1.080.00	
Impoventas 15%	<u>2.400.00</u>	
CUENTAS POR PAGAR		
Text. XYZ Fact.001		<u>37.480.00</u>
	37.480.00	37.480.00

En el caso que quien compra es un sujeto no responsable debe contabilizar la factura por el valor total; si es responsable debe contabilizar el impuesto pagado al proveedor por separado con el fin de poder solicitarlo como descuento de los suyos.

9.2 CASO EXPORTA MERCANCIA GRAVADAS

6 docenas de camisas a \$2.000.00 doc.

CONTABILIZACION

CUENTAS POR COBRAR

Cliente del Ext. \$12.000.00

VENTAS 12.000.00

Ventas Exentas	12.000.00		
		<u>\$12.000.00</u>	<u>\$12.000.00</u>
		=====	=====

En este caso a pesar de ser la venta de un bien gravado con el impuesto sobre las ventas; se considera como una venta no gravable; la razón esta en que el gobierno con la exención de este impuesto pretende estimular las exportaciones.

9.3 CASO COMPRA DE UN ACTIVO FIJO

Automovil por 400.000.00

35% Imptoventas 140.000.00

ACTIVOS FIJOS 540.000.00

Automovil 540.000.

BANCOS O CUENTAS POR

PAGAR		
	<u>540.000.00</u>	<u>540.000.00</u>
	=====	=====

En el caso de compra de activos fijos, la ley a determinado que no puede descontar este impuesto y que por lo tanto tiene que contabilizarlo como un mayor valor del activo.

9.4 CASO DEVOLUCIONES EN VENTAS

Devoluciones de 3 docenas de corbatas

DEVOLUCIONES EN VENTA	\$6.000.00	
Devoluciones 15%	6.000.00	
IMPOVENTAS PDR PAGAR	900.00	
CUENTAS POR COBRAR		\$6.900.00
	<u>\$6.900.00</u>	<u>\$6.900.00</u>
	=====	=====

9.5 CASO DEVOLUCIONES EN COMPRA

CUENTAS POR PAGAR	\$6.900.00	
IMPOVENTAS		900.00
Impoventas 15%	900.00	
DEVOLUCIONES EN COMPRA		\$6.000.00
	<u>\$6.900.00</u>	<u>\$6.900.00</u>
	=====	=====

Cuando un contribuyente vende artículos que tengan diversas tarifas debe abrir la cuenta mayor de VENTAS y las subcuentas que sean necesarias tener para identificar las tarifas aplicables; de igual

manera se deben abrir las respectivas subcuentas para el caso del
IMPOVENTAS POR PAGAR Y OEVOLUCIONES EN VENTAS.

CUENTAS

MAYORES	VENTAS	DEV. VENTAS
Subcuenta-Ventas	6%	Dev.Ventas 6%
	Ventas 15%	Dev.Ventas 15%
	Ventas 35%	Dev.Ventas 35%
	Ventas Exentas	Dev.Ventas Exentas
	Ventas Excluidas	Dev. Ventas Excluidas

IMPOVENTAS POR PAGAR

Impoventa 6%
Impoventas 15%
Impoventas 35%

En algunas empresas acostumbran llevar por separado el impuesto sobre sus ventas del impuesto descontable; llevando el primero como un pasivo y el impuesto descontable como activo y al final del respectivo bimestre hacen los cruces para determinar el saldo de la cuenta impoventas.

10. CASOS ESPECIALES

10.1 VENTAS EXENTAS

10.1.1 Exportaciones

Se consideran exportadores a las personas naturales o jurídicas, que una vez satisfecha la demanda nacional y mediante el cumplimiento de requisitos y procedimientos exigidos por la ley venden sus productos en el exterior.

En el caso de los exportadores, la ley fiscal, en materia del impuesto sobre las ventas los considera exentos de este gravamen, y le permite a los productores y demás responsables de este tributo solicitar la devolución sobre los impuestos pagados por este concepto, mediante el cumplimiento de ciertos requisitos que deben acompañar a la respectiva solicitud de devolución o declaración de venta correspondiente.

10.1.2 Otras ventas exentas

El decreto 1494 de 1.978 permite considerar como ventas exenta la producción y venta de productos medicinales, siempre y cuando el vendedor adjunte en su declaración de ventas, un certificado del hospital, clínica o puesto de salud que efectúe la compra.

También se consideran ventas exentas los químicos de producción nacional utilizados con fines medicinales o que sean materia prima indispensable para la producción de un bien exento.

Para que se acepte como ventas exentas, se debe acompañar a la respectiva declaración de ventas los siguientes certificados:

1. Certificación del Ministerio de Salud Pública o del Instituto Colombiano Agropecuario (ICA) en el cual conste que la materia prima es indispensable en la producción de un determinado bien exento.
2. Certificación de la Administración de Impuestos respectiva, donde conste que el comprador se encuentra inscrito como productor de los bienes exento materia de la certificación de que trata el literal anterior.
3. Certificación del comprador autenticado por el revisor Fiscal o contador Público según el caso, sobre las cantidades objeto de compra-venta en el bimestre o bimestres anteriores.

1D.2 COMPRA DE ACTIVOS FIJOS

El impuesto sobre las ventas que se paguen por la adquisición de activos deberá contabilizarse como un mayor valor de estos; para

de esta manera entrar a formar parte del costo despreciable.

10.3. DISTRIBUIDORES

Las personas que distribuyan artículos sobre los cuales hayan pagado impuestos sobre las ventas y que estén obligados por los respectivos productores a venderlos a precios fijados por estos, deberán indicar en sus facturas el valor del impuesto cubierto inicialmente, cuando así lo exija el comprador; pero por ningún motivo se considerará la anotación mencionada como una liquidación del impuesto ya que únicamente los productores, importadores y vinculados económicos deben liquidar el impuesto.

El valor del impuesto sobre las ventas señalado como pagado por un distribuidor, podrá ser descontado por los ulteriores productores de la forma establecida por el artículo 23 del Decreto 1881 de 1.966.

Los distribuidores deberán conservar copia de las facturas que reciban de sus proveedores y de las que expidan; ya que los funcionarios de impuestos podrán exigir las en cualquier momento.

10.4. IMPORTACIONES

Como un caso especial a las importaciones, se ha determinado conceder excepciones sobre el impuesto a las ventas en la importación de maquinaria pesada para las industrias básicas, siempre y cuando dicha maquinaria no pueda ser producida en el país.

También se ha considerado esta excepción para la introducción de vehículos destinados al servicio público cuando sean importados por la Corporación Nacional del Transporte.

Además no se causará el impuesto sobre las ventas en las importaciones amparadas por sistemas especiales como el de Licencias Semestrales o el Plan Vallejo, en donde los productos importados después de cumplir el fin para el que fueron introducidos al país son nuevamente devueltos al exterior.

En la importación de artículos con destino al servicio oficial de las Misiones Diplomáticas, Consulares o Misiones Técnicas Extranjeras; pagarán el impuesto sobre las ventas al introducir estos artículos, pero podrán solicitar la devolución de este impuesto mediante solicitud elevada ante el Ministerio de Relaciones Exteriores.

CONCLUSIONES

El cobro del Impuesto tiene justificaciones tanto del orden Financiero, Sicológicas, Administrativas.

Financieras: Porque las necesidades del Estado aumentan año tras año, y los recaudos provenientes de los impuestos directos no son suficientes para cubrirlas y con este impuesto se grava a un mayor número de personas que con el impuesto de renta.

Sicológicas: Ya que el contribuyente dentro del valor del servicio o del artículo que esta pagando va incluido el impuesto de manera que de esta forma no siente el pago del tributo.

Administrativas: Para la administración es más fácil el recaudo de este impuesto porque lo hace a través de otras personas quienes deben responder ante ella por su recaudo.

Por otra parte, así como el cobro de este impuesto tiene sus ventajas, también presenta una serie de desventajas.

En la prestación de ciertos servicios el Estado no puede controlar a los sujetos responsables, ya que muchas veces disfrazan la prestación de un

servicio gravado por la de uno exento; o simplemente no se encuentran inscritos en la Administración de Impuestos; además de esto existen pequeños responsables como en el caso de los parqueaderos y talleres de reparación en donde por no llevar contabilidad, ni expedir facturas no cobran el impuesto o si lo cobran no lo depositan en la Administración de Impuestos cometiendo peculado.

RESUMEN

El estado con el ánimo de aumentar sus ingresos creó por medio del Decreto Legislativo 3288 de 1.963, el impuesto sobre las ventas. Este impuesto indirecto tiene como fin gravar el gasto y consumo de los contribuyentes.

Inicialmente se estableció para gravar la venta de artículos muebles procesados, pero a partir de 1.968 también grava la prestación de ciertos servicios.

El legislador ha considerado que ciertos artículos que hacen parte de aquellos que se denominan de primera necesidad; como los alimentos; es injusto el gravarlos y los ha incluido en el grupo de los artículos excluidos del gravamen; también con el objeto de impulsar las exportaciones ha exonerado del impuesto sobre las ventas la exportación de artículos gravados.

Para poder recaudar este impuesto, la ley ha considerado a unos sujetos a los que ha llamado responsables en virtud de que desarrollan actividades que se han considerado generadoras de este tributo para el cobro, y para ello ha establecido una serie de tarifas que son aplicadas de acuerdo con la posición arancelaria que ocupen los bienes.

Como medio para poder controlar a estos sujetos, la ley ha establecido una serie de obligaciones que deben cumplir los responsables; y cuyo incumplimiento acarrea sanciones, algunas de ellas altamente gravosas.

BIBLIOGRAFIA

- AMAYA M, Vicente. Conferencias sobre el Impuesto a las ventas en Colombia.
- ARCILA R, Luis. Manual de Hacienda Pública, Bogotá, Bedout, abril 15 de 1981, 271p.
- APUNTES DE HACIENDA PUBLICA. Tomados en Clase año de 1979.
- BOLETIN DE CIENCIAS ECONOMICAS Y JURIDICAS, No.2 Noviembre 1979.
- CAMACHO R, Aurelio. Principios de Hacienda Pública, 3ed. Bogotá. Universidad Externado de Colombia, 1977. 523p.
- EDDA. Manual de Impuestos 1974.
- FLOREZ V, Julio. Nueva Legislación Tributaria, Bogotá, Talleres Gráficos de Ponce de León Hnos, 1975. 559p.
- JARAMILLO, Esteban. Hacienda Pública, Bogotá, Temis 1974, 547p.
- LEGISLACION ECONOMICA, Revista Quincenal No.620, Agosto 15 de 1978.
- LEGISLACION ECONOMICA, Revista Quincenal No.643, Julio 31 de 1978.
- LINARES M, Salvador y PAZ, J.T. Impuestos a las Ventas y Registro Industrial, Bogotá Ed. Temis 1967. 117p.
- PERRY, Guillermo. El impuesto sobre las ventas en Colombia. Evolución y Perspectivas - Conferencias.