

La base gravable del impuesto a las ventas, siempre especial

The taxable basis of the sales tax, always special

DOI: 10.21803/adgnosis.9.9.441

Resumen

La base gravable del impuesto a las ventas constituye un laberinto normativo generado por la diversidad de bases gravables en este gravamen. Si bien es cierto que sólo se enuncia una base gravable especial del IVA en el Estatuto Tributario, también lo es que, cada transacción, tiene y requiere, de la exacta determinación de una base gravable especial para la correcta liquidación del impuesto, por tanto, esta investigación pretende poner de presente la importancia que reviste la asunción de las bases gravables para causar el impuesto. La metodología utilizada es la deductiva mediante el análisis de las normas y leyes que regularizan el impuesto a las ventas y documentos y jurisprudencias asociadas al tema tratado.

Palabras clave: *Liderazgo transformacional, efectividad del liderazgo, gerencia organizacional.*

Abstract

The taxable base of the sales tax constitutes a normative labyrinth generated by the diversity of taxable bases in this tax. Although it is true that only a special taxable base of VAT is stated in the Tax Statute, it is also true that each transaction has, and requires, the exact determination of a special taxable base for the correct liquidation of the tax, therefore, This research aims to highlight the importance of the assumption of taxable bases to cause the tax. The methodology used is deductive through the analysis of the rules and laws that regularize sales tax and documents and jurisprudence associated with the subject.

Keywords: *Taxable base, economy, sales tax.*

Hernán José Hernández-Belaides¹

Cómo citar este artículo:

Hernández, H. (2020). La base gravable del impuesto a las ventas, siempre especial. 9(9), p 101-107. DOI: 10.21803/adgnosis.9.9.441

1 Contador Público, Universidad del Atlántico, Colombia; Especialista en Tributación, Universidad del Norte, Colombia; Magíster en Fiscalidad Internacional, Universidad Internacional de la Rioja, España. Docente Investigador, Correo electrónico: hernanhdz@gmail.com

Introducción

Uno de los componentes que, acompañado del sujeto activo, sujeto pasivo, el hecho generador y la tarifa, conforman los elementos esenciales del impuesto, es la base gravable. Esta es parte esencial en la cuantificación del impuesto, por lo cual su correcta determinación es de suma importancia. Junto con los otros elementos se conforma la obligación tributaria, la cual tiene su origen, tal como se enuncia en el artículo 1º. del Estatuto Tributario (Congreso de La República de Colombia, 1989), “al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo.”

Aunque en el Estatuto Tributario sólo se enuncia una base gravable especial, se intuye que, cada una de las operaciones obliga a determinar la base gravable de manera singular, derivada del hecho que le da nacimiento a la obligación tributaria. En ese sentido, esta investigación tiene como propósito, el análisis de las bases gravables del Impuesto a las ventas, destacando, en cada una, las especialidades consecuentes que determinan, al aplicar la tarifa, el valor del impuesto.

Las bases gravables especiales, propiamente dichas, tienen dentro de sus objetivos, fortalecer a algunos sectores de la economía, con el objeto de hacerlos más productivos y llamativos para los usuarios de sus productos y servicios. La metodología utilizada es de carácter deductivo con el estudio de las normas y leyes reguladoras del Impuesto a las ventas, sentencias de las altas Cortes, entre otros.

El Impuesto a las Ventas

El Impuesto a las Ventas es un tributo asociado al precio que paga el consumidor por bienes y servicios. Es de naturaleza indirecta, es decir, lo debe pagar quien consume o utilice algo sin importar su capacidad de contribución, lo cual lo convierte en un impuesto regresivo, puesto que no mide la capacidad económica del contribuyente sino que se basa en la necesidad de consumo de las personas.

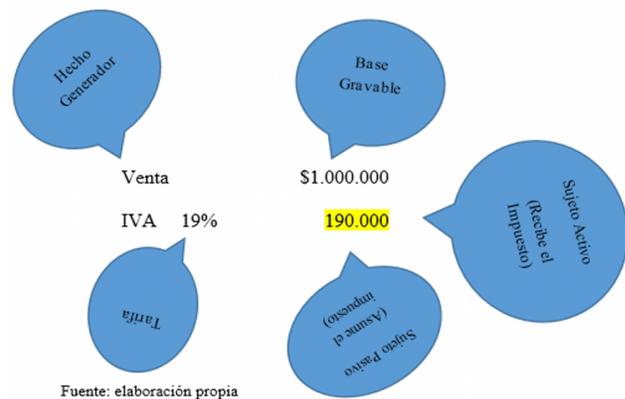
Es un impuesto de aplicación nacional y quien lo paga no recibe una contraprestación directa por su contribución. Los sujetos pasivos responsables del impuesto, deben presentar la declaración en forma bimestral o cuatrimestral, además, quien tiene beneficios tributarios relacionados con otros impuestos, no los tiene en relación con este tributo.

Elementos estructurales del Impuesto a las Ventas

Para que se configure el Impuesto a las Ventas, deben confluir los elementos estructurales enunciados en el Artículo 338 de la Constitución Política (Asamblea Nacional Constituyente, 1991), en donde se preceptúa: “En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos”

De acuerdo a lo anterior, el impuesto a las ventas, como todos los tributos, tienen su origen en la Ley, y sus elementos deben confluir de manera simultánea para que se configure la obligación de asumirlo y, por supuesto, de pagarlo. Cada elemento reviste una importancia significativa para su determinación.

Figura 1. Elementos esenciales del impuesto



El Hecho generador

El hecho generador del impuesto a las ventas, lo describe Piza (2017), como “el presupuesto establecido en la ley cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria” este presupuesto puede ser la venta de un bien corporal mueble, o la prestación de un servicio, una importación, la participación en juegos de suerte y azar.

El Sujeto Activo

Está establecido, tal como se ratifica en la Sentencia C-333/17 (Corte Constitucional de Colombia, 2017), como “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”

El Sujeto Pasivo

Está descrito en el Concepto Unificado del Impuesto a las Ventas de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, (2003) como “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.”

Por ser el IVA un impuesto indirecto, se configura un sujeto pasivo económico que es quien asume el impuesto cuando al adquirir bienes y servicios gravados y, un sujeto pasivo jurídico, que es quien hace las veces de recaudador del impuesto y es quien tiene las obligaciones formales para canalizar el impuesto a las arcas del Estado.

La Tarifa

También, en el Concepto Unificado del Impuesto a las Ventas, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN (2003), define la tarifa como “el porcentaje o valor que aplicado a la base gravable determina el monto del impuesto que debe pagar el sujeto pasivo” y, por último, como un elemento igualmente importante está la base gravable.

La base gravable

Dentro de esos elementos esenciales enunciados en el párrafo anterior, se encuentra la base gravable que también tiene su definición en el Concepto Unificado del Impuesto a las Ventas de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN (2003), como “el valor sobre el cual se aplica la tarifa para obtener el impuesto respectivo.”

El Impuesto a las Ventas se genera, tal como se expresa en el artículo 420 del Estatuto Tributario (Congreso de La República de Colombia, 1989), por la venta y por la importación de bienes corporales muebles; La venta o cesiones de derechos sobre activos intangibles, únicamente asociados con la propiedad industrial; por la prestación de servicios y por la circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar, todos ellos, siempre que no presenten excepciones de ley o que no estén expresamente excluidos.

Base gravable en la circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar

Pone de presente, el artículo 420 de la norma citada, que en los juegos de suerte y azar la base gravable se constituye “por el valor de la apuesta, y del documento, formulario, boleta, billete o instrumento que da derecho a participar en el juego,” lo cual no presenta ninguna dificultad en la asignación.

Pero surge, en este mismo artículo, una base especial relacionada con la determinación de la base gravable de los *juegos localizados relacionados con las maquinitas o tragamonedas, las mesas de juegos y el juego de bingo* en donde, ya que, sin tener en consideración el valor de la apuesta, se asigna una base gravable mensual fija la cual consiste en 20 UVT para las maquinitas, en 290 UVT para las mesas de juegos y, en el juego de bingo, de 3 UVT por cada silla.

En el Concepto 66871 de 2014, (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, 2014), concluyó que “la base gravable en operación de

juegos localizados como máquinas tragamonedas o máquinas paga monedas es el valor de la apuesta, entendida en este caso como el accionar de la máquina”,

Sin embargo, y contraviniendo su teoría inicial, la Administración tributaria revoca el Concepto en comentario mediante un nuevo Concepto, el 024282 (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, 2015), en donde concluye que “la cuantificación de la Base gravable en IVA para los juegos localizados se materializa a través de la puesta en el establecimiento de la máquina.”

Base gravable en venta y prestación de servicios

En la venta y prestación de servicios, esta se constituye, tal como se señala en el Artículo 447 del Estatuto Tributario (Congreso de La República de Colombia, 1989), por el valor total de la operación lo cual incluye “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, no obstante, considerados independientemente, no se encuentren sometidos a imposición.”

Está formada entonces, la base gravable, por el valor de la venta o prestación de servicios más los importes adicionales, consecuencia de satisfacer la transacción económica respectiva, no obstante, como se enuncia en el artículo en comentario, “se facturen o convengan por separado y aunque, considerados independientemente, no se encuentren sometidos a imposición”

Por ejemplo, si se factura la venta de mercancías gravadas pero además, se le cobran unos fletes al comprador que, aunque estos son excluidos, tal como se desprende del artículo 476, numeral 9 del Estatuto Tributario (Congreso de La República de Colombia, 1989), hacen parte de la base gravable y por tanto se les debe liquidar el correspondiente impuesto. Lo anterior se puede ilustrar de la siguiente manera:

Tabla 1.

Base gravable del IVA en la venta o prestación de servicios gravados

Tipo	Valor unitario
Valor de la mercancía gravada con el Impuesto a las ventas	1.000.000
Fletes por el transporte de la mercancía, excluidos del Impuesto a las ventas	200.000
Total base gravable	1.200.000
Impuesto a las ventas; tarifa general del 19%	228.000
Valor total de la Factura	1.448.000

Fuente: elaboración propia

La Base gravable en la venta o cesiones de derechos sobre activos intangibles, únicamente asociados con la propiedad industrial

La propiedad industrial está definida en el Diccionario de la Real Academia Española (Dle. RAE, 2018), como el “Derecho de explotación exclusiva sobre los nombres comerciales, las marcas y las patentes, que la ley reconoce durante cierto plazo,” la base gravable la constituye el valor de la venta o cesión del derecho sin ninguna exclusión.

La Base gravable en la importación de bienes corporales muebles

En las importaciones gravadas, la base gravable sobre la cual se liquida el impuesto a las ventas, está constituida, tal como se señala en el artículo 459 del Estatuto Tributario (Congreso de La República de Colombia, 1989), por el valor que sirve de base para liquidar los aranceles, adicionando los derechos de aduana, es decir, se liquida el impuesto a las ventas incluyendo el impuesto relacionado con la nacionalización de la mercancía. Esto se materializa en el siguiente ejemplo:

Tabla 2.

Liquidación del IVA en las importaciones

Tipo	Valor unitario
Valor de la importación, base para liquidar los impuestos de aduana	\$20.000.000
Impuestos aduaneros	1.700.000
Base gravable para liquidar el impuesto a las ventas	\$21.700.000
Impuesto a las ventas	\$4.123.000

Fuente: elaboración propia

En este caso se liquida un impuesto sobre otro impuesto, lo cual podría constituirse en una materialización de anatocismo, el cual está definido por Cabanellas de Torres (2018), como “La acumulación y reunión de intereses con la suma principal, para formar con aquéllos y ésta un capital que, a su vez, produzca interés” lo cual es contrario a la moral y las leyes.

La Base gravable especial del Impuesto a las Ventas

El Artículo 462-1 del Estatuto Tributario (Congreso de La República de Colombia, 1989), enuncia como base gravable especial del Impuesto a las ventas, el AIU (Administración, Imprevistos y Utilidad) de los servicios integrales de aseo y cafetería, de vigilancia, los prestados por las cooperativas y pre-cooperativas de trabajo asociado, los prestados por los sindicatos, en los siguientes términos:

Para los servicios integrales de aseo y cafetería, de vigilancia, autorizados por la Superintendencia de Vigilancia Privada, de servicios temporales prestados por empresas autorizadas por el Ministerio del Trabajo y en los prestados por las cooperativas y pre-cooperativas de trabajo asociado en cuanto a mano de obra se refiere, vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria o quien haga sus veces, a las cuales se les haya expedido resolución de registro por parte del Ministerio del Trabajo, de los regímenes de trabajo asociado, compensaciones y seguridad social, como también a los prestados por los sindicatos con personería jurídica vigente en desarrollo de contratos sindicales debidamente depositados ante el Ministerio de Trabajo, la tarifa será del 16% en la parte correspondiente al AIU (Administración, Imprevistos y Utilidad), que no podrá ser inferior al diez por ciento (10%) del valor del contrato.

La base gravable en los contratos de construcción de bien inmueble

El AIU o Administración, Imprevistos y Utilidad se utiliza de manera general, en contratos de construcción, contratos de ingeniería civil y de arquitectu-

tura, entre otros; se estipula en el respectivo contrato y el porcentaje varía de acuerdo a la voluntad de las partes, es decir, no hay un porcentaje único para la determinación del AIU.

Mediante esta figura se reconocen los costos y gastos del proyecto y se hacen las reservas para cubrir situaciones no previstas en el desarrollo del objeto del proyecto. La ventaja principal que se enuncia en este tipo de proyectos, está relacionada con los impuestos puesto que, la base gravable sólo la conforma, los honorarios del constructor o la utilidad y no el valor total del contrato.

Esta base gravable es considerada por muchos tratadistas como una base especial. Está definida en el Decreto 1372 de 1992 (Presidente de la República de Colombia, 1992), el cual trajo en su artículo 3° la regulación pertinente relacionada con la base gravable que se utilizará para efectos de liquidar el Impuesto a las ventas en los contratos de construcción de bien inmueble. La norma la define de la siguiente manera:

En los contratos de construcción de bien inmueble, el impuesto sobre las ventas se genera sobre la parte de los ingresos correspondiente a los honorarios obtenidos por el constructor. Cuando no se pacten honorarios el impuesto se causará sobre la remuneración del servicio que corresponda a la utilidad del constructor. Para estos efectos, en el respectivo contrato se señalará la parte correspondiente a los honorarios o utilidad, la cual en ningún caso podrá ser inferior a la que comercialmente corresponda a contratos iguales o similares. En estos eventos, el responsable sólo podrá solicitar impuestos descontables por los gastos directamente relacionados con los honorarios percibidos o la utilidad obtenida, que constituyeron la base gravable del impuesto; en consecuencia, en ningún caso dará derecho a descuento el impuesto sobre las ventas cancelado por los costos y gastos necesarios para la construcción del bien inmueble.

De lo anterior se concluye que el AIU no se tiene

en cuenta para la determinación de la base gravable de los contratos de construcción, si no que directamente está asignada por la norma, sobre la parte correspondiente a los honorarios que obtiene el constructor y, a falta de éstos, sobre su utilidad adquirida, por tanto no es viable utilizar el AIU como la base gravable sobre la cual se liquidará el impuesto a las ventas.

Es importante precisar lo que, de acuerdo con la normatividad tributaria, es un contrato de construcción de bien inmueble. En ese sentido, el Concepto Unificado del Impuesto sobre las Ventas de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN (2003), conceptúa que:

Son aquellos por los cuales el contratista directa o indirectamente edifica, fabrica, erige o levanta obras, edificios, construcciones para residencias o negocios, puentes, carreteras, represas, acueductos y edificaciones en general y las obras inherentes a la construcción en sí no constituyendo contratos de construcción las obras o bienes que pueden removerse o retirarse fácilmente sin detrimento del inmueble como divisiones internas en edificios ya terminados. Por lo tanto y para efectos impositivos, no por el hecho de denominarse en forma diferente varía su naturaleza, en cuanto hay elementos que siendo de su esencia los caracterizan.

Y aclara, el Concepto en comento, que la base gravable en la prestación de servicios, “será el valor total de la remuneración que perciba el responsable por el servicio prestado, independientemente de su denominación y de los factores que se hayan aplicado en la determinación de la misma.”

Y continúa diciendo que, en relación con los contratos que utilicen el AIU, “este no se tendrá en cuenta para efectos de determinar la base gravable del IVA, es decir la base estará conformada por el valor total de la remuneración percibida por el contratista, llámese honorarios o utilidad según el caso.” Cabe resaltar que esta normativa no está incluida en los textos del Estatuto Tributario, pero igual, está vigente y tiene la fuerza legal correspondiente.

Conclusiones

La Base gravable se constituye en la magnitud a la que se le aplica la tarifa para encontrar y liquidar el impuesto de manera adecuada, lo cual implica determinarla con exactitud, so pena de incurrir en errores, los cuales podrían ser sancionables en la medida en que se cause u ocasione un detrimento a las arcas estatales.

Cada base gravable se convierte en especial, toda vez que para cada transacción generadora del impuesto, existe una forma diferente de determinarla, es así como, en la venta de bienes corporales muebles y de prestación de servicios gravados difiere, en su determinación, de la base gravable de las importaciones y, esta a su vez, se determina de manera distinta a la de los juegos de suerte y azar localizados, la cual también difiere en la determinación de la base gravable de los contratos de construcción.

La base gravable en los contratos de construcción se ha catalogado, en muchas ocasiones como una base gravable especial cuyo monto se estima mediante el método AIU (Administración, Imprevistos y Utilidad), lo cual carece de fundamentación legal, puesto que, tal como se aclara en la Sentencia 2013-00451 (Consejo de Estado, 2017)

el artículo 3º del Decreto 1372 de 1992 no modifica la base gravable que de manera general establece el artículo 447 del estatuto tributario, sino que por el contrario la precisa o determina en la parte que corresponde a la contraprestación o remuneración por el servicio que involucra éste tipo de contratos, llámese honorarios o utilidades para el constructor, con lo cual sigue la base gravable circunscrita al ingreso percibido por la prestación del servicio, sin sufrir modificación alguna, imprimiendo claridad y precisión, sobre el particular; no produciéndose ampliación de la base gravable ni confusión.

Y continúa diciendo el Consejo de Estado, en la sentencia en comento, que de esta manera se “evitan gravar conceptos de origen y destinación distintos a

la remuneración obtenida por la prestación del servicio de ingeniería o arquitectura por parte del constructor, que es el hecho generador del impuesto a las ventas”

Bajo esa perspectiva, el Consejo de Estado aclara que,

admitir que dentro de tal base gravable quedan involucradas otras operaciones ajenas a la prestación del servicio por parte del sujeto pasivo, para el caso, los costos y gastos imputables al bien construido, conceptos sobre los cuales, obviamente, no recae el gravamen al no ser objeto del impuesto la venta de bien inmueble.

En ese sentido, aunque el Estatuto Tributario sólo enuncia una base gravable especial en el artículo 462-1, relacionada con las actividades de servicios integrales de aseo y cafetería, de vigilancia, los prestados por las cooperativas y pre-cooperativas de trabajo asociado y los prestados por los sindicatos, se intuye que todas las bases gravables relacionadas con la determinación del Impuesto a las ventas, son especiales.

Referencias

- Asamblea Nacional Constituyente. (1991). *Constitución de Colombia de 1991*.
- Cabanellas, G. (2018). Anatocismo. *Diccionario Social | Enciclopedia Jurídica Online*. Recuperado de <https://diccionario.leyderecho.org/anatocismo/>
- Concejo de Estado. (2017). *Sentencia 2013-00451/21188 de julio 13 de 2017*. Recuperado de <http://legal.legis.com.co/>
- Congreso de La República de Colombia. (1989). *Estatuto Tributario Nacional*. Recuperado de http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario_pr016.html
- Corte Constitucional de Colombia. (2017). *Sentencia C-333-17*. Recuperado de <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2017/C-333-17.htm>
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN. (2003). *Concepto Unificado de Impuesto sobre las Ventas*. Recuperado de <https://app.vlex.com/#vid/43194022>
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN. (2014). *Concepto 66871*.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN. (2015). *Concepto 024282*.
- Dle. RAE. (2018). *Diccionario de la lengua española - Edición del Tricentenario*. Recuperado de «Diccionario de la lengua española» - Edición del Tricentenario website: <https://dle.rae.es/>
- Piza, J. R. (2017). *Análisis del hecho generador del IVA en el ordenamiento jurídico colombiano. Actualizado con la Ley 1819 de 2016 (2da Edición) U. Externado de Colombia*. Recuperado de <https://publicaciones.uexternado.edu.co/analisis-del-hecho-generador-del-iva-en-el-ordenamiento-juridico-colombiano-actualizado-con-la-ley-1819-de-2016-2da-edicion-derecho-penal.html>
- Presidente de la República de Colombia. (1992). *Decreto 1372 de 1992*. Recuperado de <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1275292>

