

**LA TARIFA DEL 1,6% DE IVA:
¿UN BENEFICIO PARA EL EMPRESARIO?
(Reflexión sobre la aplicación del artículo 462-1
del Estatuto Tributario)**

AUTOR

HANS RESTREPO MARTÍNEZ

**Monografía de Grado Presentado como Requisito parcial para optar al
Título de Especialista en Derecho Tributario**

ASESOR: DR. JULIO FERNANDO ÁLVAREZ R.

BOGOTÁ

PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA

FACULTAD DE DERECHO

2011

Agradecimientos

Agradezco a Dios por bendecirme y a mi madre que está cerca de Dios y me ha acompañado siempre.

Un agradecimiento muy especial a mi familia, que ha estado apoyándome.

Agradezco a mi asesor académico, Dr. Julio Fernando Álvarez, catedrático de la Especialización en Derecho Tributario de la Universidad Javeriana, por su amabilidad y orientaciones.

Quisiera agradecer finalmente a todas aquellas personas que intervinieron en mi formación y que no las mencioné. Gracias de todo corazón.

Contenido

Agradecimientos	6
Lista de Cuadros	8
Introducción	9
1. EL IVA EN EL MUNDO Y EN COLOMBIA	10
1.1 IMPUESTO A LAS VENTAS IVA	10
1.2 CARACTERISTICAS DEL IVA	15
1.3 FUNDAMENTO DE LOS IMPUESTOS DESCONTABLES.....	17
2. RESEÑA DEL IVA EN LAS COMPAÑIAS DE VIGILANCIA	19
2.1 MODALIDES DEL SERVICIO DE VIGILANCIA	19
2.2 VIGILANCIA Y CONTROL EN LAS COMPAÑIAS DE VIGILANCIA	20
2.3 INGRESOS EN LAS COMPAÑIAS DE VIGILANCIA.....	20
3. ASPECTOS CONTROVERCIALES.....	20
CONCLUSIONES	24
RECOMENDACIONES	25
BIBLIOGRAFIA.....	26

Lista de Cuadros

Cuadro 1	21
Cuadro 2	22
Cuadro 3	22
Cuadro 4	23

Introducción

A través de la ley 1111 de 2006 fue implantado lo que en su momento se denominó un beneficio para las compañías de vigilancia, que consistió en permitirles facturar el IVA de sus servicios con una tarifa diferencial inferior a la tarifa general, equivalente al 1,6%.

Debe indicarse que para el caso de las compañías de seguridad y vigilancia privada, existía con anterioridad a dicho momento un método de base especial que se denominaba “base A.I.U” y una tarifa diferencial especial, que consistía en facturar sobre su utilidad (no sobre el valor total de la operación) el impuesto a la tarifa del 10%.

Este método generaba inconformidad entre los empresarios, porque develaba o evidenciaba que percibía una utilidad en un margen que no era el real, desde el punto de vista del porcentaje de la tarifa. En realidad, el margen de utilidad es menor por lo que con la reforma que hizo en este sentido la ley 1111 se señaló una tarifa del 1.6% pero sobre los ingresos globales y no solo sobre su utilidad, solucionando aparentemente esta inconformidad.

Desde la disminución de la tarifa de IVA al 1.6%, entonces, se ha afirmado que una tarifa baja de IVA es un beneficio para el empresario, ya que incentiva el consumo del bien o servicio, lo que redundo en la generación de empleo

Sin embargo, en la actualidad existen cientos de compañías que dentro del giro ordinario de sus negocios deben facturar a la tarifa diferencial de IVA al 1.6%, entre las que se destacan las de vigilancia y seguridad privada, existiendo empresarios que aún desconocen si este cambio que hizo el Gobierno es realmente un beneficio en materia impositiva.

En este sentido, el presente estudio parte de la necesidad de verificar si los empresarios de las compañías de vigilancia y seguridad privada se benefician en el ejercicio de su actividad al facturar la totalidad del servicio a una tarifa diferencial de IVA del 1.6%, o por el contrario es mejor facturar a la tarifa general.

Lo anterior, se complementa con el contexto actual del país donde los últimos gobiernos han manifestado que su objetivo es el de favorecer la creación de empresa, y por ende la generación de empleo, beneficiando, tanto a la ciudad de Bogotá como el resto del país, lo que a su vez fortalece la nación frente a su economía a nivel regional y continental.

Un tercer aspecto que justifica el presente estudio es generar inquietud frente al tema abordado, tanto en estudiantes de derecho tributario como en profesionales, consultores y docentes, e incitarlos a reflexionar sobre la importancia de su rol tanto para las compañías que asesoran como para su actividad dentro de la academia.

1. EL IVA EN EL MUNDO Y EN COLOMBIA

1.1 IMPUESTO A LAS VENTAS IVA

Siguiendo los planteamientos del profesor Julio Fernando Álvarez*, puede afirmarse que si bien la imposición indirecta tiene remotos orígenes que se pierden en la historia de la civilización Griega y Romana, cinco siglos antes de Cristo, en la contemporaneidad se tiene aceptado que el origen del IVA actual es europeo y concretamente francés.

De otra parte, siguiendo al autor mencionado, puede decirse además que reflexionar sobre el advenimiento del IVA tiene un aspecto más que histórico, porque permite mostrar la continua evolución de la imposición indirecta hasta llegar hoy en día a lo que es el impuesto de campo general no acumulativo, tipo valor agregado, que es su más notable logro.

En efecto, al finalizar la I Guerra Mundial, la economía de Francia y por ende sus finanzas públicas estaban en crisis. En 1920 se estableció el “impuesto sobre la cifra de negocios” (turnover tax), sobre las “transacciones efectuadas en Francia por personas que adquirieran bienes para la reventa, y realicen actos industriales o comerciales”, a la tarifa del 2%.

Pero como se dijo anteriormente, no debe interpretarse como que los impuestos indirectos sobre las ventas surgieron en ese momento. En la historia se aprecia que en la Atenas de Pericles, Siglo –V, se estableció un impuesto extraordinario sobre las ventas de mercaderías y en la Roma Imperial, se creó un impuesto sobre las ventas equivalente al 1% (“*centésima rerum venalium*”). En la Edad Media, en la España del Siglo XIV se estableció la Alcabala que gravó la venta de bienes y que se aplicó al comercio de la América Hispana hasta el comienzo de la época de las Repúblicas Independientes, y que en ciertos países aún se estima vigente.

Pero fue definitivamente en Francia donde a partir de 1926 comenzaron a crearse impuestos singulares o selectivos sobre ciertos consumos específicos, como sobre el café, el té, el azúcar, los minerales óleos, las grasas y los vinos y bebidas espirituosas, además de las cervezas. Un poco después, en 1936, fue suprimido el impuesto sobre las cifras de negocios y la mayoría de los impuestos selectivos al consumo, que se reemplazaron por un impuesto sobre la producción. Se trató de racionalizar los inconvenientes administrativos de las fórmulas anteriores, por medio de un “impuesto selectivo sobre una etapa de la producción”. Con todo, como el problema de esta forma de imposición es saber en qué preciso momento

un producto pasa de la fase de producción a la de comercialización. Por esta dificultad, la modalidad de pago se hacía a nivel del comercializador, mecanismo que se conoce como “suspensión de impuesto”.

Al finalizar la II Guerra Mundial la pauperización de Europa era general. Fue así como las finanzas públicas volvieron a mirar hacia la imposición indirecta, y concretamente en Francia, en 1948, el método de suspensión se reemplazó por el entonces denominado método de pagos fraccionados. Se trataba del mismo impuesto sobre las ventas sobre cada una de las etapas del proceso económico de producción; donde cada uno de los intervinientes en la cadena de producción, pagaban el impuesto sobre el monto de la venta, con la posibilidad de deducir el monto del impuesto pagado por sus proveedores.

Finalmente, en 1953, se perfeccionó el sistema de pagos fraccionados dentro de un esquema de gravamen general a las ventas, aplicable en todo el circuito económico (producción, transformación, venta mayorista y venta al detal). En esta cobertura, cada intermediario calculaba el impuesto con el derecho a deducir el impuesto pagado con ocasión de la compra. A este último sistema se le denominó desde entonces “impuesto sobre el valor agregado”, que se atribuye en la literatura contemporánea especializada a Maurice Laure, primero asesor y posteriormente Ministro de Finanzas de Francia. Si bien históricamente hubo metodologías semejantes a las del valor agregado, debe reconocerse que fue Laure quien la optimizó y llevó a la práctica.

Hasta este punto de la investigación podría pensarse que el IVA es simplemente un tributo de estirpe francesa. Sin embargo, hechos sobrevinientes determinaron la generalización del tributo en toda Europa.

En efecto, con la celebración del Tratado de Roma de 1957, una nueva Europa deseosa de recuperación y crecimiento económico aprobó la eliminación de los gravámenes aduaneros, con el fin de promover el desarrollo armónico de las actividades económicas. Se inició de esta manera el proceso de integración económica en esta región del mundo que ha llegado hasta hoy con la realidad de la Unión Europea. Al proponerse las ideas de integración fue necesario buscar un tributo que se adaptara convenientemente a las nuevas ideas sobre integración de los mercados y superación de las barreras aduaneras.

Para este propósito en 1962 se conformó el Comité Fiscal y Financiero bajo la coordinación del hacendista alemán Fritz Neumark. Su informe de conclusión, conocido como “Informe Neumark”, señaló que el impuesto francés sobre la cifra o volumen de negocios con base en el valor agregado permitía respetar en mayor medida los criterios del mercado común (1962) y que, por tanto, era necesaria la

armonización o convergencia de los sistemas fiscales de los países miembros de la Comunidad Económica Europea (CCE) a dicho modelo (1964).

Fue por esto que en 1967 se expidió la Primera Directriz de la Comisión de la CCE, donde se ordenó la adopción de un Impuesto sobre el Valor Agregado de campo general, es decir, incluyendo todas las fases de producción y distribución, en un plazo que originalmente fue el 1 de enero de 1970. En la Segunda Directriz, expedida el mismo día, se señaló en 21 artículos la estructura del IVA del modelo comunitario.

Diez años más tarde, en 1977 se expidió la Sexta Directriz (CEE/388/77) que modificó la Segunda para establecer reglas comunes más precisas, uniformando la base imponible, el señalamiento de operaciones y sujetos gravados y exentos, la territorialidad de los hechos gravados, las deducciones y el cálculo del impuesto, y algunos regímenes especiales.

Si bien la Sexta Directriz ha tenido posteriores ajustes, se convirtió para la doctrina internacional en modelo o parámetro del IVA y de ahí la importancia de conocerla con el fin de evaluar las legislaciones particulares de los países.

Bien pronto el IVA en su formulación europea y particularmente el modelo de la Comunidad Europea fue acogido en América Latina, aunque no en todas las ocasiones de manera pura o genuina. Muchos de los países latinoamericanos habían adoptado dentro de sus legislaciones nacionales impuestos sobre las ventas de campo parcial o general, en modalidad acumulativa, que fueron eliminando para adaptarse a la tendencia y la lógica de la metodología del valor agregado.

Así, el IVA fue adoptado a nivel de América Latina por Brasil en 1965; por Uruguay en 1967; por Ecuador en 1972, por Argentina en 1973; por Chile en 1974, por Perú en 1975; por Colombia en 1983; por Bolivia en 1986, y por Venezuela en 1994.

La historia del impuesto en Colombia tiene igualmente antecedentes interesantes. Como lo menciona el profesor Mauricio Plazas Vega en su obra, el IVA en nuestro medio tuvo entrada con ocasión de la expedición del Decreto 3288 de 1963, mediante facultades extraordinarias del presidente de la República que le habían sido otorgadas por medio de la ley 21 de 1963. Sin embargo, no se trataba de un verdadero impuesto del tipo “valor agregado” pues al fin y al cabo las facultades mencionadas eran para crear “un impuesto nacional sobre las ventas de artículos terminados que efectúen los productores importadores”. Era en consecuencia más un tributo del tipo “monofásico” en sede del productor, que tuvo tarifas bajas entre el 3% y el 10%, y que no contó con unos mecanismos procedimentales idóneos para el control del gravamen, que fuera de sus problemas formales (facultades extraordinarias), provocaron que tuviera una vida efímera.

El anterior régimen fue sustituido por el del Decreto 1595 de 1966, esta vez a través de facultades excepcionales del presidente de la República por estado de excepción, siendo por tanto originalmente temporal y vuelto definitivo por medio de la ley 48 de 1968. Este nuevo régimen intentó hacer más racional el tributo, precisando el alcance de la expresión “producto terminado” utilizado por la legislación anterior, sacándolo de los procesos industriales. Por tanto, fue un gravamen más amplio que involucró no solamente a los productores sino también a los importadores, además que aunque conservó la tarifa baja general del 3% señaló un catálogo más amplio de tarifas diferenciales, llegando incluso al 15%. Lo más interesante de este antecedente fue la precisión que se hizo como impuesto indirecto y trasladable vía precio, junto con el catálogo de exenciones que abarcaba los artículos alimenticios de consumo popular, los medicamentos, los fungicidas, fertilizantes, abonos y alimentos para animales, así como los textos escolares y los artículos exportados.

Si bien con el régimen del Decreto 3288 de 1963 se había introducido el elemento base de un tributo tipo valor agregado: los impuestos descontables, manejaba una metodología de “base contra base” (sustracción de costos), es a partir del régimen del Decreto 1595 de 1966 y de su reglamento señalado en el Decreto 377 de 1965 que se adopta el sistema de “impuesto contra impuesto” como el que apreciamos hoy en día (artículo 509 del Estatuto Tributario, Cuenta “IVA por pagar”). De esta manera, otra norma reglamentaria, el Decreto 2807 de 1966, autorizó no solamente los impuestos pagados por la adquisición de materia prima directa, incorporada “físicamente” al producto terminado, sino además sobre las “materias primas indirectas” que si bien no quedan incorporadas en el producto si son absorbidas en el proceso de fabricación.

Sin embargo, de este régimen procede la regla de que no se admite como descutable el impuesto proveniente de la adquisición de activos fijos. Por ello, el artículo 3 del Decreto 2944 de 1968 dispuso que: “El impuesto sobre las ventas que se pague en la adquisición de activos fijos puede contabilizarse como un mayor valor de estos, caso en el cual formará parte del costo depreciable”.

El régimen nuevamente se cambió en 1971 con motivo de la expedición del Decreto 435 con base en facultades extraordinarias otorgadas al presidente de la República por la ley 20 de 1970. Su gran novedad fue la extensión del gravamen a ciertos servicios, concretamente los de reparación, reconstrucción, reencauche, actividades intermedias de la producción, y los de cualquier otra forma de rehabilitación de un producto. En realidad, ya anteriormente una norma reglamentaria, el artículo 22 del Decreto 1881 de 1966, había pretendido gravar

ciertos servicios, pero como fue una norma reglamentaria que violaba el principio de legalidad tributaria, fue anulado por el Consejo de Estado.

Este nuevo régimen se ocupó además de elevar las tarifas (4% por regla general) e igualmente incrementar las diferenciales para joyas y vehículos (25%), y adoptó la regla de gravabilidad en el lugar de destino, al implantar la regla de que las importaciones se asumen como gravadas.

Desde 1968 el gobierno nacional había integrado una comisión de expertos para hacer reformas sustanciales al régimen tributario (“Comisión Musgrave”), que señaló algunas recomendaciones en torno del impuesto sobre las ventas, como coordinarlo con el régimen aduanero; aumentar la tributación de los consumos suntuarios; y hacerlo evolucionar hacia contextos no solo nacionales sino internacionales. Estas ideas fueron tomadas en cuenta cuando en 1974, por medio de una serie de decretos leyes (1988, 2104, 2368 y 2821) se volvió a modificar el régimen.

Fue así como el impuesto no solo se asoció a la noción de venta sino de “enajenación”, quedando como gravadas situaciones tales como las permutas y daciones en pago; la extensión del gravamen a un número más importante de servicios (clubes sociales, parqueaderos, telecomunicaciones, seguros, transporte), y una tarifa general del 10% con excepciones de reducción (4%, 6%) o de aumento (15%, 35%). En esta reforma se perfeccionaron los aspectos procedimentales del tributo (registro de contribuyentes, contabilidad, factura, impuestos descontables), y en lo que tiene que ver con el presente trabajo, se formuló legalmente una “regla de prorrateo” señalándose que los responsables que a la vez efectuaran ventas o prestaran servicios no objeto de impuesto, debían liquidar el impuesto sobre los hechos gravados pero no podían descontar sino los costos y gastos de producción, venta y administración atribuibles a los bienes objeto del impuesto (artículo 11 del Decreto 1494 de 1978).

Y finalmente, en 1983 por medio de la ley 9 se otorgaron facultades extraordinarias al presidente de la República para “dictar la las normas que permitan actualizar y armonizar el impuesto sobre las ventas con la situación económica del país”. Fue así como el 19 de diciembre de 1983 se expidió el Decreto 3541 de dicho año, mediante el cual se introdujo el sistema de impuesto nacional de ventas tipo valor agregado en todas las etapas del circuito económico.

Esta era la norma legal que estaba vigente en marzo de 1989, que fue compilada en el Estatuto Tributario nacional (Decreto 624) como Libro Tercero y a continuación del artículo 420, que es el régimen vigente con las modificaciones de las diversas reformas tributarias llevadas a cabo entre 1990 y 2010, entre las

cuales destacamos el muy importante cambio sucedido con ocasión de la reforma tributaria de la Ley 6 de 1992, en donde se modificó el régimen de gravabilidad de ciertos servicios (lista corta o taxativa), por el de régimen general (lista extensa con excepciones). Desde entonces, el artículo 476 del Estatuto dejó de señalar los servicios que por excepción y taxativamente estaban gravados, por la fórmula hoy vigente, de que todos los servicios se asumen gravados a menos que aparezcan como excluidos por dicha norma.

1.2 CARACTERISTICAS DEL IVA

Se suele definir este tributo como un impuesto sobre las ventas, indirecto, de campo general, no acumulativo y tipo valor agregado.

Es entonces un impuesto sobre las ventas de bienes de consumo, ya que se adiciona al valor del bien o servicio; es de tipo indirecto, ya que no grava a las personas sino a los bienes y servicios; es del orden nacional; el cobro de este tributo se hace sobre el valor del bien o sea es agregado y se puede cobrar tantas veces como sea re-vendido el bien o servicio, y es instantáneo ya que se causa en el mismo instante de la venta.

Siguiendo al Profesor Julio Fernando Álvarez, que se apoya en la doctrina internacional, particularmente española, la anterior tipología de los impuestos a las ventas puede ubicarse en el siguiente contexto:

-Impuesto al consumo. Los economistas marginalistas sentaron la ecuación “ingreso o renta = gasto o consumo + ahorro o capital”. Los tributaristas han señalado entonces una “clasificación económica de los impuestos”, que los distingue en “impuestos sobre los ingresos”; “impuestos sobre el gasto”, e “impuestos sobre el capital”. El IVA es impuesto sobre el gasto o consumo de acuerdo con esta clasificación, queriendo indicar que grava la manifestación económica de los sujetos que se deriva de su aptitud de gastar o consumir.

-Impuesto general. Dependiendo de que un impuesto sobre las ventas grave una etapa (monofásico) o varias etapas (plurifásico) del ciclo o circuito económico, el tributo es más general en el sentido de abarcar una mayor posibilidad de operaciones. Cuando el tributo abarca desde la producción de los bienes gravados hasta la compra del consumidor final, se califica de “verdaderamente general” o “de todas las etapas”.

-Impuesto no acumulativo. El defecto de los tributos de campo general consiste en que cuando se gravan cada una de las etapas del circuito económico, el impuesto

que se paga en cada una de ellas se acumula a la base de la etapa siguiente, incrementando sucesivamente la carga impositiva en forma “acumulativa o en cascada” (traslación hacia delante dentro del precio). Este defecto se logra corregir mediante el mecanismo de “deducción de los impuestos trasladados en las compras”, que permite que el impuesto bruto que calcula un contribuyente sobre la venta de sus operaciones gravadas, sea restado o minorado con los impuestos que asumió al momento de adquirir las materias primas o insumos.

-Impuesto tipo valor agregado. Una de las metodologías para establecer la no acumulación es la técnica del valor agregado. Por “valor agregado” se entiende el componente o aporte que realiza cada sujeto dentro de una cadena de producción, distribución o venta sobre la operación objeto de gravamen. Hay diversas técnicas para medir el valor agregado; las principales son: por adición o por sustracción. En función de la técnica de “adición”, se suman los factores necesarios para la producción (beneficios más salarios del personal, intereses pagados, adquisición de activos); es una imitación de la fórmula macroeconómica de la determinación de la Renta Nacional. Con la técnica de la “sustracción”, en cambio, se toman los beneficios y se restan los esfuerzos para obtener tales beneficios; en este caso se utiliza la metodología macroeconómica del Producto Interno.

Desde la perspectiva de las modalidades para medir el valor agregado, surgen además las siguientes calificaciones:

-IVA de sustracción directa o de base contra base. El valor agregado se mide con la técnica de sustracción, restando de la base impositiva del vendedor la base utilizada por el comprador (costo). En términos contables, la base de imposición es el resultado de las salidas (ventas o “*outputs*”) menos las entradas (compras o “*inputs*”).

-IVA de sustracción indirecta o de impuesto contra impuesto. El valor agregado se mide con la técnica de sustracción, restando del monto del impuesto generado con ocasión de la venta, el valor del impuesto asumido con ocasión de la compra.

Los anteriores métodos tienden a ser coincidentes en la hipótesis de que la totalidad de la producción sea vendida en un mismo período, pero difiere cuando la parte de la producción no es vendida o se adquieren insumos para ser consumidos en un lapso superior a un período.

Independientemente de lo anterior, el valor agregado se puede medir con criterio de incorporación o agregación real, o con criterio de agregación virtual o financiera. Esto quiere decir que en un momento dado se puede considerar como IVA asumido con las compras sólo aquel que corresponda a las materias primas o bienes efectivamente incorporados en el producto gravado que se vende, con criterio contable de costo; pero igualmente se puede llegar a considerar como IVA asumido en la actividad del deudor legal tributario todos los esfuerzos (costos y gastos) involucrados, con criterio financiero.

En Colombia se utiliza un sistema de determinación “impuesto contra impuesto” y la doctrina entiende que el esquema es de agregación financiera, porque involucra todos los costos y gastos en que se incurre en una operación gravada y no solamente los costos incorporados.

1.3 FUNDAMENTO DE LOS IMPUESTOS DESCONTABLES

Como el sistema colombiano es de valor agregado y del tipo impuesto contra impuesto, corresponde al responsable del gravamen llevar una cuenta mayor o de balance denominada “IVA por pagar”, que es una cuenta contable que le permite, como lo expresa el artículo 509 del Estatuto Tributario, acreditar (registro tipo crédito) el valor del impuesto generado por las operaciones gravadas, y debitar (registro tipo débito) el valor de los “impuestos descontables”.

Según el artículo 485 del mismo estatuto, los impuestos descontables son los impuestos sobre las ventas facturados al responsable por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios, y el impuesto sobre las ventas pagado por las importaciones de bienes corporales muebles.

Las normas tributarias nacionales además de este requisito esencial exigen para que un impuesto sea descontable que no exceda la tarifa del impuesto de la operación que se genera. En ese sentido, la norma antes citada igualmente prevé que el impuesto es descontable “hasta el límite que resulte de aplicar al valor de la operación que conste en la factura (de compra), la tarifa del impuesto a la que estuviere sujeta la operación correspondiente”. Y aclara: “la parte que exceda de este porcentaje, constituirá un mayor valor del costo o del gasto respectivo”.

Lo anterior se explica desde el punto de vista técnico, porque el IVA es un tributo que grava el margen de intermediación. Si un intermediario compra a un impuesto mayor del que vende, el efecto es que sólo puede tomar el impuesto asumido en la compra hasta concurrencia del esfuerzo tributario por el que vende.

Esta misma regla se hace explícita cuando se trata de compras en relación con las cuales no se puede atribuir de manera directa que se asocian a operaciones

gravadas, excluidas o exentas. Al no poderse asociar (porque “se destinan indistintamente a operaciones gravadas, exentas o excluidas”) es forzoso aplicar una regla que prorratea el impuesto descontable al que se tiene derecho.

Al respecto, la doctrina oficial de la DIAN, expresada en el Concepto Unificado 1 de 2003, expresa:

“La proporcionalidad opera de manera exclusiva, cuando los bienes o servicios adquiridos sobre los que se paga el impuesto sobre las ventas, y que otorgan derecho a descuento conforme con las normas que regulan el tributo, se destinan indistintamente a operaciones gravadas, exentas o excluidas respecto de este tributo y no fuere posible establecer su imputación directa a unas y otras. El cómputo del descuento se efectuará en forma proporcional en relación con las operaciones gravadas o exentas, excluyendo las operaciones excluidas. En efecto, los ingresos no gravados no se tienen en cuenta para el cálculo de la proporcionalidad, los cuales deberán analizarse en cada caso particular. Entre dichos ingresos se cuentan los ingresos por los ajustes integrales por inflación, los ingresos por venta de activos fijos diferentes de aerodinámicos, las indemnizaciones, el reintegro de costos y gastos, los rendimientos financieros, las provisiones, etc.

(...)

Es evidente que el responsable debe aplicar la proporcionalidad con el fin de conocer qué impuestos descontables son imputables a cada tipo de operación. De manera que, si por vía de ilustración, un responsable realiza operaciones gravadas y excluidas del IVA y no le es posible determinar la imputación directa a cada tipo de transacción, debe efectuar el cálculo correspondiente para determinar qué porcentaje de impuesto sobre las ventas causado en compras de bienes y/o servicios gravados, es objeto de descuento imputable a las operaciones gravadas y qué porcentaje a operaciones excluidas.

El porcentaje de impuesto sobre las ventas causado en la adquisición de bienes y/o servicios gravados imputables a operaciones excluidas y por ende no descontables en materia de ventas, constituirá costo de la respectiva operación”.

Con fundamento en lo anterior, queda especialmente claro que en un tributo tipo IVA la disminución del tipo o tasa impositiva no alivia la situación del intermediario si no viene acompañada de una medida complementaria como el reconocimiento pleno del impuesto descontable, pues en caso contrario, dicha disminución en la tarifa generada lo que provoca es un menor impuesto descontable y que la diferencia se convierta en mayor valor del costo o del gasto de la operación.

2. RESEÑA DEL IVA EN LAS COMPAÑÍAS DE VIGILANCIA

Hasta el 31 de diciembre de 2002 los servicios de vigilancia y seguridad privada estaban excluidos del impuesto al valor agregado IVA cuando eran prestados por compañías autorizadas por el ministerio de trabajo o por la autoridad competente.

A partir del 1º de enero de 2003 mediante la ley 788 de 2002, adicionando el artículo 468-3 al Estatuto Tributario el cual mencionaba lo siguiente:

Servicios gravados a la tarifa del 7% del impuesto al valor agregado.

(...)

2. (...) los servicios de vigilancia aprobados por la Superintendencia de Vigilancia Privada (...), en la parte correspondiente al AIU (Administración, Imprevistos y Utilidad). Este valor será cobrado a las empresas que pertenezcan al régimen común.

Y en el parágrafo 1 de este mismo artículo manifiesta que a partir del 1 de enero de 2005 los anteriores servicios estarán gravados con la tarifa del 10%.

Solo es a partir de la ley 1111 de 2006 cuando cambia la base gravable y la tarifa, donde la base gravable correspondiente al AIU (Administración, Imprevistos y Utilidad) paso a ser el 100% del hecho gravado, situación esta que facilita la presentación de la información tanto a las autoridades competentes como a los clientes ya que no se ve reflejado le utilidad del servicio. Y la tarifa también sufre un cambio drástico, disminuye del 10% al 1,6%.

2.1 MODALIDES DEL SERVICIO DE VIGILANCIA

1.-Las compañías de vigilancia. En Colombia existen 570 compañías de este tipo y 50 cooperativas. Aproximadamente

2.-Escoltas Actualmente existen en el país 1.520 aproximadamente están autorizados para proteger a las personas asignadas y éstas, a su vez, deben demostrar que realmente necesitan esa protección

3.-Los blindajes. Los carros se Blindan para proteger a los ocupantes o valores.

4.-Las escuelas de capacitación. Estos centros de educación van en crecimiento y son para la formación de los guardas

6.-Los asesores de vigilancia. Los asesores son profesionales asesoran a la empresa o persona afectada.

7.-Los caninos. Se entrenan perros para contrarrestar atentados terroristas, detectar droga o, incluso, descubrir dólares falsos.

8.-El transporte de valores. Este es uno de los sectores en que, son las únicas empresas de seguridad del país que están autorizadas para tener capital extranjero, pues su actividad no tiene que ver con orden público, sino con transporte.

2.2 VIGILANCIA Y CONTROL EN LAS COMPAÑÍAS DE VIGILANCIA

En la actualidad el ente encargado de la vigilancia es la Superintendencia De Vigilancia Y Seguridad Privada la cual es un organismo de orden nacional, de carácter técnico, adscrito al Ministerio de Defensa Nacional, con autonomía administrativa y financiera.

Le corresponde ejercer el control, inspección y vigilancia sobre la industria y los servicios de vigilancia y seguridad privada.

También regula los ingresos mediante decreto que expide anualmente y aumenta en el mismo porcentaje del aumento del salario mínimo. En este decreto la súper intendencia de vigilancia estipula una tarifa mínima con un porcentaje de utilidad a las empresas prestadoras del servicio.

2.3 INGRESOS EN LAS COMPAÑÍAS DE VIGILANCIA.

Los Ingresos en la prestación de servicios de vigilancia y seguridad privada son originados no por la prestación del servicio mismo, sino que es una labor de intermediación, con base en el suministro de personal, puesto que, el servicio de vigilancia se presta en la sede del contratante donde están bajo órdenes de este último, adicionalmente los guardas de seguridad deben estar capacitados para ejercer el cargo. Entonces podemos afirmar que el costo del servicio es la nomina.

3. ASPECTOS CONTROVERCIALES

En reiteradas ocasiones, se ha mencionado, que las tarifas diferenciales inferiores a la tarifa general, son un beneficio para los contribuyentes, ya que incentivan la adquisición de bienes y servicios. Particularmente el legislador quiso dar un

beneficio a las compañías de vigilancia privada en la ley 1111 de 2006 donde en el segundo párrafo del artículo 32 adiciona al estatuto tributario servicios gravados a una tarifa del 1.6% donde señala que para tener derecho a este **beneficio** el contribuyente deberá haber cumplido con todas las obligaciones atinentes a la seguridad social

Para lograr un análisis objetivo de este aspecto es importante realizar un comparativo con la tarifa general en iguales condiciones. Adicionalmente su efecto en el impuesto de Renta

Partiremos del supuesto que se facturan ingresos por el mismo valor CUADRO 1, las compras que se realizarán serán también por igual valor CUADRO 2

CONCEPTOS	TARIFA 1.6%	TARIFA 16%	DIFERENCIA
Ingresos brutos por operaciones exentas (territorio nacional)	0	0	0
Ingresos brutos por operaciones gravadas	52,595,170,000	52,595,170,000	0
Total Ingresos Brutos	52,595,170,000	52,595,170,000	0
Total ingresos netos recibidos durante el periodo	51,898,543,000	51,898,543,000	0
Importaciones no gravadas	0	0	0
Compras y servicios no gravados	0	0	0
Menos: Devoluciones en compras anuladas, rescindidas en el periodo	0	0	0
Impuesto generado a la tarifa del 1.6%	841,523,000	0	841,523,000
Impuesto generado a la tarifa del 16%	0	8,415,227,000	-8,415,227,000
Total impuesto generado por operaciones gravadas	841,523,000	8,415,227,000	-7,573,704,000

Cuadro 1

Para el ejemplo en este punto se observa, que para el consumidor final en el escenario de tarifa al 16% los gastos se incrementarían en \$ 7.573.704.000 que equivale exactamente al 14.4% de los ingresos. Situación esta que puede efectivamente afectar la demanda del servicio.

COMPRAS Y/O SERVICIOS	Compras Y/O Servicios Del Bimestre	IVA	Descontable IVA 1.6%	Descontable IVA 16%
Gravados a la tarifa del 1.6%	0	0	0	0
Gravados a la tarifa del 5%	0	0	0	0
Gravados a la tarifa del 10%	10,468,290	1,046,829	167,000	1,047,000
Gravados a la tarifa del 16%	1,361,334,426	217,813,508	21,781,000	217,814,000
Gravados a la tarifa del 20%	185,326,665	37,065,333	2,965,000	29,652,000
Gravados a la tarifa del 25%	0	0	0	0
Reteiva Régimen. Simp. tarifa 10%	0	0	0	0
Reteiva Régimen Simp. tarifa l 16%	919,701,394	73,576,112	7,358,000	73,576,000
TOTALES	2,476,830,775	329,501,782	32,271,000	322,089,000

Cuadro 2

CONCEPTOS	TARIFA 1.6%	TARIFA 16%	DIFERENCIA
Impuesto descontable por compras y servicios gravados (diferentes de importaciones)	24,913,000	248,513,000	-223,600,000
IVA resultante por devoluciones en ventas anuladas, rescindidas o resueltas	11,146,000	111,460,000	-100,314,000
Saldo a pagar por el periodo fiscal	798,106,000	7,981,678,000	-7,183,572,000
Saldo a favor del periodo fiscal anterior	0	0	0
Saldo a pagar por impuesto	765,831,000	7,658,928,000	-6,893,097,000
Total saldo a pagar	765,831,000	7,658,928,000	-6,893,097,000
Saldo a favor de la casilla 64 susceptible de ser solicitado en devolución y/o compensación	0	0	0
Valor pago intereses de mora	0	0	0

Cuadro 3

En los Gráficos (2) y (3) se puede observar que se afecta notoriamente al empresario, ya que debe atender lo dispuesto en el artículo 485 del estatuto tributario el cual dice Los impuestos descontables son: a. El impuesto sobre las ventas facturado al responsable por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios, hasta el límite que resulte de aplicar al valor de la operación que conste en las respectivas facturas o documentos equivalentes, la tarifa del impuesto a la que estuvieren sujetas las operaciones correspondientes; la parte que exceda de este porcentaje constituirá un mayor valor del costo o del gasto respectivo.

b. El impuesto pagado en la importación de bienes corporales muebles. Cuando la tarifa del bien importado fuere superior a la tarifa del impuesto a la que estuvieren sujetas las operaciones correspondientes, la parte que exceda de este porcentaje constituirá un mayor valor del costo o del gasto respectivo.

Quiere esto decir que solo puede descontar del IVA en compras hasta la tarifa sobre la cual factura para el caso de la tarifa del 1,6% de IVA que realiza compras con diferentes tarifas solo puede deducir \$ 32.271.000 pesos teniendo que llevar al costo o gasto la diferencia del IVA que asciende a la suma de \$ 297.230.000 que representa el 12% de las compras valor este que es deducible del Impuesto de Renta. Lo que se convierte en un problema de caja o manejo de efectivo para el empresario.

Ahora bien se tiene la idea que este dinero se recupera como deducción del Impuesto de Renta a continuación se mostrara si realmente se recupera o no.

Se tomaran como base las mismas operaciones que se tomaron para el IVA y teniendo como premisas que no existen diferencias en otros aspectos del Impuesto de Renta y que por ser este un trabajo de análisis de otros aspectos no se pretende enfocar en el Impuesto de Renta solo se observa el efecto del IVA descontable como deducción de Renta en la Tarifa del 1.6% del IVA.

CONCEPTOS	Renta Tarifa IVA 1.6%	Renta Tarifa IVA 16%	DIFERENCIA
Ingresos brutos por operaciones gravadas	52,595,170,000	52,595,170,000	0
Total ingresos netos recibidos durante el periodo	51,898,543,000	51,898,543,000	0
Menos Costos y Gastos (IVA)	297,231,000	0	297,231,000
Impuesto de Renta 33%	16,203,801,000	16,301,887,000	-98,086,000

Cuadro 4

En este ejemplo se puede evidenciar que si bien es cierto que el empresario resulta pagando menos Impuesto de Renta \$98.086.000 también es claro que su utilidad se vio disminuida en \$ 199.145.000 con respecto a la tarifa del 16%.

CONCLUSIONES

Aunque en teoría el empresario se puede llegar a afectar por facturar a una tarifa superior a la actual y se puede pensar que se disminuiría la demanda del servicio que para el estudio es vigilancia privada. En mi opinión no es factible ya que eso sucede cuando hay bienes o servicios complementarios por las condiciones del país en cuanto a delincuencia común un servicio complementario como las cámaras de seguridad que son servicios más económicos no revisten la misma seguridad que puede ofrecer un guarda con o sin arma para el cliente.

Desde el punto de vista de manejo del efectivo vemos como el empresario debe apalancar al estado bimestre a bimestre para que al final del periodo pueda recuperar en parte el dinero pagado por compras de bienes y servicio situación está que en el mejor de los casos puede hacer efectiva desde el primero de marzo fecha en que comienza a recibir la presentación del impuesto de Renta.

Finalmente y lo más preocupante es que el empresario ve disminuido su ingreso debido a un IVA que pago por bienes y servicios y que en su momento no pudo deducir por mandato legal. IVA que el estado cobro y no autoriza la recuperación. Adicionalmente esta situación puede ocasionar que las compañías que se encuentran en esta situación opten por adoptar mecanismos evasivos y/o elusivos del impuesto a las ventas generando un menor recaudo y menor inversión en la parte social del país.

En conclusión la tarifa diferencial del 1.6% del impuesto a las ventas IVA. No representa beneficios económicos para el Empresario, como se evidencio, considero que la contrariedad en el Impuesto al Valor Agregado IVA no se resuelve disminuyendo las tarifas por que como lo hemos analizado el problema no es el impuesto generado. El punto radica en los impuestos descontables y concretamente en el impuesto al valor agregado IVA. Ya que mientras exista la prohibición de artículo 485 del estatuto tributario el cual limita la porción descontable hasta el monto de la tarifa facturada, se continuaran afectado directamente los ingresos del empresario.

RECOMENDACIONES

En mi opinión existen tres soluciones a saber:

a) No reducción de Tarifa.

Para las compañías de vigilancia por ser el objeto de estudio una de las soluciones que les convendría es no realizar una reducción de tarifa sino que un aumento al 16% para poder descontar el impuesto al valor agregado a que tiene derecho por concepto de compras.

b) Manejo de Intermediación.

Se debería tratar a las compañías de Vigilancia como Intermediarias del servicio de seguridad y solo facturar la parte correspondiente a la labor que realizan ya sea por comisión o como se manejaba anteriormente por AIU.

c) Autorización especial en IVA descontable.

Debido a que el problema del Impuesto al valor agregado IVA en este caso se origina en la prohibición legal de descontar un valor superior al facturado crear una excepción para poder descontar el IVA descontable mínimo hasta la tarifa general al 100%. Aplicando también en este caso el párrafo de previo al cumplimiento de la seguridad social de los trabajadores para optar por este beneficio.

BIBLIOGRAFIA

NORMAS:

1. Colombia, Constitución Política, 1991, asamblea nacional constituyente
2. Colombia, Decreto Extraordinario 624/1989, de 30 de marzo, Estatuto tributario, diario oficial 38756, 30 de Marzo de 1989.
 - a. Ley 21 de 1963
3. Colombia, Ley 1111/2006, de 27 de diciembre, diario oficial 46494, 27 de diciembre de 2006.
4. Colombia, Decreto 356/1994, de 11 de febrero, Estatuto Nacional de vigilancia y seguridad privada.
5. Colombia, Ley 788/2002, de 27 de diciembre, diario oficial 45046, 27 de diciembre de 2002.

AUTORES:

AA.VV. El impuesto al valor agregado y su generalización en América Latina. OEA/CIAT . Ed. Interoceánicas. Buenos Aires. 1993.

ÁLVAREZ RODRÍGUEZ, Julio Fernando. Seminario de IVA Comunitario (Notas de clase). UASB. Quito. 2006.

BANACLOCHE, Julio. El IVA y las operaciones intracomunitarias. Edersa. Madrid. 1994.

CASTAÑEDA DRÁN, José Elbert. El impuesto sobre las ventas en Colombia. Práctica.

DE LA PEÑA RIQUELME, Máximo. Las transferencias de bienes y derechos afectas al IVA. Editorial Jurídica de Chile. Santiago. 1993.

DE JUANO, Manuel. Tributación sobre el valor agregado (IVA). Ed. V. De Zavalía. Buenos Aires. 1975.

DUE, John F. Taxation and development. Preager Publishers. New York. 1976.

DURÁN-SINDREU BUXADE, Antonio. IVA, subvenciones y regla de prorrata. Aranzadi., Navarra, 2001.

EGRET, George. El IVA. Oikos-tau. Barcelona. 1979.

FENOCHIETTO, Ricardo. Impuesto al valor agregado: análisis económico, técnico y jurídico. La Ley. Buenos Aires. 2001.

GNAZO LIMA, Edison. EL IVA en los países americanos. En: Economía Colombiana (Revista de la Contraloría General de la República). CGR. Bogotá, No.154, febrero de 1984.

_____. El impuesto a las ventas en los países miembros del CIAT y de la CEE (Ponencia). En: Primeras Jornadas de Administradores Tributarios. CIAT. Buenos Aires. 1974.

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel. Los sujetos pasivos del impuesto sobre el valor añadido. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1976.

_____. Impuesto sobre el valor añadido: operaciones sujetas. Aranzadi. Pamplona. 1993.

HUSSEY, Ward M. y LUBICK, Donald. C. Código tributario mundial básico y comentario. Tax Analysts, Arlington. 1996.

KALDOR, Nicholas. El impuesto al gasto. Fondo de Cultura Económica. México. 1963.

KAPLAN, Hugo E. Las nuevas interpretaciones reglamentarias del IVA. En: Doctrina del Boletín de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Tomo I (1994 – 1998). Ed. Sinopsis. Buenos Aires. 1999, p. 313 y ss.

Mc EWAN, Héctor, et. al. Impuestos al valor agregado: análisis integral. Ed. Tesis. Buenos Aires. 1987.

MERINO JARA, Isaac. Las facturas y los requisitos documentales para la deducción del IVA. Tecnos, Madrid, 1991.

ORTIZ GUTIÉRREZ, Román. El impuesto sobre el valor añadido. Pirámide. Madrid. 1982.

PLAZAS VEGA, Mauricio A. (Relator). El IVA en los negocios internacionales. Ponencia Tema Económico. XVII Jornadas latinoamericanas de derecho tributario. ILADT-ICDT. Cartagena de Indias. 1995.

_____ . El impuesto sobre el valor agregado. Temis. Bogotá. 1998.

RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador. El impuesto sobre el valor añadido. Civitas. Madrid. 1994.

ROSEMBUJ, Tulio. El IVA y el comerciante minorista. CEAC. Barcelona. 1986.

TESÓN, Miguel Ángel. La nueva valoración de la imposición indirecta: el IVA (Análisis Técnico). En: Doctrina del Boletín de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Tomo I (1994 – 1998). Ed. Sinopsis. Buenos Aires. 1999, p. 143 y ss.

VALDÉS COSTA, Ramón. Naturaleza jurídica de los sujetos pasivos del IVA (Comunicación técnica). En: Sujeción pasiva y responsables tributarios (ponencia). XVII Jornadas latinoamericanas de derecho tributario. ILADT-ICDT. Cartagena de Indias. 1995.

VASCO MARTÍNEZ, Rubén. El impuesto sobre las ventas IVA (contabilización). Cijuf. Medellín. 2005.

ZURDO RUÍZ-AYUCAR, Juan. Tratado sobre el IVA. Centro de Estudios Financieros. Madrid. 1993.

./.