

**EL PROCEDIMIENTO NORMATIVO CONTABLE DEL IMPUESTO AL VALOR
AGREGADO (IVA) (LEY 1607 DE 2012), PARA COMPRADORES Y
VENDEDORES DE BIENES Y SERVICIOS GRAVADOS**

TATIANA BONILLA VELASCO

**UNIVERSIDAD DEL VALLE
PROGRAMA DE CONTADURÍA PÚBLICA
SEDE REGIÓN NORTE DEL CAUCA
SANTANDER DE QUILICHAO
2014**

**EL PROCEDIMIENTO NORMATIVO CONTABLE DEL IMPUESTO AL VALOR
AGREGADO (IVA) (LEY 1607 DE 2012), PARA COMPRADORES Y
VENEDORES DE BIENES Y SERVICIOS GRAVADOS**

TATIANA BONILLA VELASCO

Proyecto Presentado para Optar
el Título de Contador Público.

TUTORA:

ALBA LUCÍA BERMÚDEZ

**UNIVERSIDAD DEL VALLE
PROGRAMA DE CONTADURÍA PÚBLICA
SEDE REGIÓN NORTE DEL CAUCA
SANTANDER DE QUILICHAO
2014**

TABLA DE CONTENIDO

Pág.

INTRODUCCIÓN

1	EL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN	13
1.1	ANTECEDENTES.....	13
1.2	PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	15
1.2.1	Descripción del Problema	15
1.2.2	Formulación del Problema.....	16
1.2.3	Sistematización del Problema	16
1.3	1.3 OBJETIVOS.....	17
1.3.1	Objetivo General	17
1.3.2	Objetivos Específicos	17
1.4	1.4 JUSTIFICACIÓN.....	18
1.4.1	Teórica	18
1.4.2	Práctica	18
1.4.3	Metodología	19
1.5	MARCOS DE REFERENCIA.....	20
1.5.1	Marco Teórico	20
1.5.1.1.	La Contabilidad	20
1.5.1.2.	La Hacienda Pública	22
1.5.1.3.	Los Impuestos:.....	26
1.5.1.4.	La Obligación Tributaria en Colombia	28
1.5.1.5.	El Impuesto al Valor Agregado (IVA)	30
1.5.2.	Marco Conceptual	38
1.5.3	Marco Legal.....	44
1.6	METODOLOGÍA	45
1.6.1	Tipo de Estudio	45
1.6.2	Método de Investigación.....	46
1.6.3	Fuentes de Información.....	46
1.6.4	Técnicas de Investigación	47
2	ASPECTO NORMATIVO DEL IVA, PARA COMPRADORES Y VENEDORES DE BIENES Y SERVICIOS GRAVADOS	48

2.1 ASPECTOS RELEVANTES DE LA LEY 1607 DE DICIEMBRE 26 DE 2012, RESPECTO A LA REFORMA TRIBUTARIA DEL IVA, PARA COMPRADORES Y VENDEDORES DE BIENES Y SERVICIOS GRAVADOS.....	48
2.1.1 Disminución de Tarifas por IVA.....	48
2.1.2 Cambios en la Clasificación Base y Tarifas de Bienes y Servicios Específicos.....	48
2.1.3 Disminución de la Tarifa de Retención en la Fuente (Modifica el Artículo 437-1 del Estatuto Tributario).....	60
2.1.4 Nuevo Requisito para Servicios Exentos de IVA (Modifica el Artículo 424 del Estatuto Tributario).....	60
2.1.5 Impuestos Descontables (Modifica el Artículo 485 el Estatuto Tributario).....	60
2.1.6 IVA en Bienes Importados Producidos en el Exterior y en Zonas Francas (Adiciona un inciso al Parágrafo del Artículo 459 del Estatuto Tributario).....	60
2.1.7 Nuevos Periodos Gravables del IVA (Modifica el Artículo 600 del Estatuto Tributario).....	61
2.1.8 Personas que Deben Presentar la Declaración de Impuestos Sobre las Ventas (Modifica el Artículo 601 del Estatuto Tributario).....	62
2.1.9 Devoluciones de IVA, Tarjeta Crédito, Débito o Banca Móvil (Modifica el Artículo 850-1 del Estatuto Tributario).....	62
2.1.10 Remarcación de Precios por Cambio de Tarifa de IVA.....	62
2.1.11 Bienes de Capital y el IVA Descontable (Adiciona el Artículo 498-1 al Estatuto Tributario).....	62
3. REGISTRO CONTABLE DE LA CONTRIBUCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO IVA, PARA LOS COMPRADORES DE BIENES Y SERVICIOS GRAVADOS.....	65
3.1 MANEJO DEL REGISTRO AUXILIAR DE COMPRAS Y VENTAS.....	65
3.1.1. Registro en el Débito y en el Crédito.....	65
3.1.2 La Contabilización y Registro del IVA en la Compra de Bienes y/o Servicios Gravados.....	66
3.1.3 Contabilización del IVA Descontable en las Devoluciones de Compras.....	72
3.1.4 Contabilización del IVA no Descontable en las Devoluciones de Compras.....	74
4. REGISTRO CONTABLE, DE LA CONTRIBUCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO IVA, PARA LOS VENDEDORES DE BIENES Y SERVICIOS GRAVADOS.....	76
4.1 CONTABILIZACIÓN DE LAS VENTAS GRAVADAS CON IVA.....	76

4.1.1. Registro Contable de las Ventas sin Descuentos Comerciales.....	76
4.1.2 Registro Contable del IVA Generado en Ventas con Descuentos Condicionados, No Condicionados y Combinados.....	77
4.1.3 Registro Contable del IVA Generado en las Devoluciones de Ventas ...	80
4.1.4 Registro Contable de la Devolución del IVA que se ha Cobrado en la Venta de un Bien o en la Prestación Servicio Excluido	81
4.1.5 Registro Contable de las Ventas con Financiación	82
4.1.6 Contabilización del Anticipo como Mecanismo de Financiación.....	84
4.1.7 Contabilización de las Ventas con Intermediación	86
5. REGISTRO CONTABLE DE LOS RETIROS DE MERCANCÍAS GRAVADAS Y LOS AJUSTES A LA CUENTA CORRIENTE DEL IVA.....	92
5.1 CONTABILIZACIÓN DE LOS RETIROS DE MERCANCÍAS GRAVADAS CON IVA.....	93
5.1.1 Permuta de Mercancías	94
5.1.2 Pérdidas de Mercancías.....	95
5.2 CONTABILIZACIÓN DE LOS AJUSTES A LAS CUENTAS CORRIENTES DEL IVA.....	95
5.3 CONTABILIZACIÓN DEL AJUSTE A CERO DE LA CUENTA IVA POR PAGAR	97
5.3.1 Contabilización y Registro de la Devolución del Impuesto IVA	98
5.3.2 Contabilización y Registro Cuando se Efectúa Compensación con Otros Impuestos.....	99
6. CONCLUSIONES	102
7. RECOMENDACIONES.....	104
8. BIBLIOGRAFÍA	105

LISTA DE CUADROS

Pág.

Cuadro 1. Obligaciones y Consecuencias para los Compradores y Vendedores, Responsables del IVA.....	34
Cuadro 2. Principales Obligaciones de Quienes Pertenecen al Régimen Simplificado del IVA.	35
Cuadro 3. Obligaciones de quienes pertenecen al Régimen Común del IVA.	35
Cuadro 4. Bienes que pasaron de ser excluidos de IVA a ser gravados a la Tarifa del 16%.....	50
Cuadro 5. Servicios Excluidos de IVA, que Pasaron a ser Gravados al 16%	51
Cuadro 6. Bienes gravados con Tarifa del 10% que pasaron a ser excluidos de IVA.	51
Cuadro 7. Bienes gravados a la Tarifa del 10% que Pasaron a ser Gravados al 5%.....	52
Cuadro 8. Servicios gravados a la Tarifa del 10% que pasaron a Tarifa del 5%: .	52
Cuadro 9. Bienes Gravados a la Tarifa del 10% que pasaron a Tarifa del 16% ...	53
Cuadro 10. Servicios Gravados a la Tarifa del 10% que pasaron a Tarifa del 16%	53
Cuadro 11. Bienes Gravados a la Tarifa del 16% que con la reforma Tributaria Ley 1607 de 2012, pasaron a ser Excluidos de IVA	54
Cuadro 12. Servicios gravados a la Tarifa del 16% que pasaron a ser Excluidos de IVA.....	55
Cuadro 13. Bienes gravados a la Tarifa IVA del 16% que pasaron a la Tarifa del 5%.....	55
Cuadro 14. Servicios Gravados a la Tarifa del 16% que pasaron al 5%.....	56
Cuadro 15. Bienes Gravados a la Tarifa del 16% que con la Reforma Ley 1607 de 2012, pasaron a ser Exentos de IVA	57
Cuadro 16 Servicios Gravados a la Tarifa del 16% que con la Reforma Ley 1607 de 2012, pasaron a ser Exentos de IVA.	57

Cuadro 17. Servicios Gravados a la Tarifa del 16% que con la reforma Ley 1607 de 2012, pasaron a excluidos de IVA-Servicios de evaluación de la educación, y de elaboración y aplicación de exámenes para la selección y promoción de personas, prestados por organismo o entidades en la administración pública.57

Cuadro 18 Bienes Exentos de IVA que Pasaron a Excluidos.58

Cuadro 19 Servicios gravados a la Tarifa del 16% IVA, que pasaron a ser Excluidos pero Gravados con el impuesto al Consumo.58

Cuadro 20 Bienes que quedan gravados a la Tarifa del 16% y Adicionalmente se Gravan con el Impuesto al Consumo.....58

Cuadro 21 Servicios que quedan gravados a la Tarifa del 16% y se gravan con el Impuesto al Consumo.59

LISTA DE TABLAS

Pág.

Tabla 1. Registro Contable del IVA en la Compra de Bienes y/o Servicios Gravados	67
Tabla 2. Registro Contable del IVA Descontable en Compras con Descuento Comercial no Condicionado	68
Tabla 3. Registro Contable de las Compras con Descuentos Condicionados (Financiero).....	70
Tabla 4. Registro Contable de la Compra Mercancías con Descuentos Combinados.....	71
Tabla 5. Método para el Registro Contable del IVA Descontable en las Devoluciones en Compras	73
Tabla 6. Registro Contable del IVA Descontable en las Devoluciones de Compras	73
Tabla 7. Registro Contable del IVA no Descontable por la Devolución de Compra de Mercancías	75
Tabla 8. Registro Contable de las Ventas sin Descuentos Comerciales	77
Tabla 9. Registro Contable de la Venta con Descuento Comerciales No Condicionado.	78
Tabla 10. Registro Contable de los Descuentos Comerciales Combinados	79
Tabla 11. Registro Contable del IVA Generado en las Devoluciones de Ventas...	80
Tabla 12. Registro Contable de las Ventas con Financiación	83
Tabla 13. Registro Contable del Anticipo como Mecanismo de Financiación por la Prestación de un Servicio.	85
Tabla 14. Registro Contable de las Ventas con Intermediación	87
Tabla 15. Registro Contable de la Venta con Intermediación, Comisión para la Venta	88
Tabla 16. Registro Contable de la venta de Mercancías en Consignación.....	90
Tabla 17. Registro Contable del Retiro de Mercancías en la Empresa A	93
Tabla 18. Registro Contable de los Ajustes a la Cuenta Corriente del IVA.....	96
Tabla 19. Registro Contable de la Devolución del IVA en Efectivo.....	98
Tabla 20. Registro Contable de la Devolución del IVA en Títulos.....	99
Tabla 21. Registro Contable Cuando se Efectúa Compensación con Otros Impuestos (Renta).	99
Tabla 22. Clases de Intereses Causados en la Devolución de Saldos a Favor por IVA, a favor del Contribuyente	100

RESUMEN

Con la Ley 1607 de 2012, se buscó simplificar el sistema tributario del impuesto sobre las ventas que se venía manejando, eliminando las tarifas del 1.6%, 10%, 20% y 25%, para introducir la tarifa del 5% y dejando vigentes las del 0%, 16% y 35%, y la continuación con exclusiones, para algunos productos y servicios, que se encuentran en las condiciones señaladas en la Ley Colombiana (Estatuto Tributario).

Por ende, se consideró importante realizar el presente trabajo que lleva por título el “procedimiento normativo contable del impuesto al valor agregado (IVA), para compradores y vendedores de bienes y servicios gravados.

Para el desarrollo del trabajo fue indispensable plantear algunos objetivos específicos, que permitieron solucionar el problema de investigación planteado; los objetivos específicos fueron los siguientes:

El planteamiento del problema de investigación, el marco teórico, y la metodología que se utilizó para la evolución de la investigación; la determinación de los aspectos normativos, respecto a la contabilización del IVA, para compradores y vendedores de bienes y servicios gravados; la explicación de los registros contables para la contribución del impuesto al valor agregado IVA, para los compradores de bienes y servicios gravados; la exposición de los registros contables, para la contribución del impuesto al valor agregado IVA, para los vendedores de bienes y servicios gravados; y finalmente la presentación del procedimiento contable de los retiros de mercancías gravadas y los ajustes a la cuenta corriente del IVA.

Palabras Clave: Impuesto al Valor Agregado (IVA), Aspectos Normativos de la Ley 1607 de 2012, Registros Contables de Compradores y Vendedores de Bienes y Servicios Gravados, Retiros de Mercancías Gravadas, Ajustes a la Cuenta Corriente del IVA.

INTRODUCCIÓN

El impuesto sobre las ventas causado en la compra de bienes y/o servicios gravados puede ser recuperado por el adquiriente, descontándolo del IVA generado en las operaciones gravadas, en las que actúe como responsable; y los responsables del impuesto sobre las ventas causado en las ventas, deben identificar en su contabilidad los ingresos gravados, así como también la tarifa del IVA, a la que se encuentra sujeto, y que cuando no se haga esta distinción, debe presumir que la totalidad de las operaciones, se encuentran gravadas con la tarifa más alta, a la que se encuentra sujeta la actividades del responsable, dispuesto por el Artículo 763 del Estatuto Tributario.

Los compradores y vendedores de bienes y servicios gravados con el Impuesto al Valor Agregado IVA, requieren conocer que el origen legal del impuesto sobre las ventas en Colombia, se encuentra en las facultades extraordinarias otorgadas al Presidente de la República, a través de la Ley 21 de 1963, para establecer los impuestos nacionales sobre las ventas de artículos terminados, efectuadas por parte de productores o de importadores, y que a partir de la Reforma Tributaria, Ley 1607 de diciembre de 2012, fue modificado.

Por ello, se creyó pertinente la presente investigación consistente en especificar los procedimientos normativos y contables de la contribución del impuesto al valor agregado (IVA) (Ley 1607 de 2012), considerados, para los compradores y vendedores de bienes y servicios gravados.

Se diseñaron algunos capítulos que contienen los aspectos que solucionan el problema de investigación:

En el primer capítulo, se planteó el problema de investigación, el marco teórico, y la metodología que se esgrimió para el desarrollo de la investigación; en el segundo capítulo se determinan los aspectos normativos, respecto a la contabilización del IVA, para compradores y vendedores de bienes y servicios gravados; en el tercer capítulo se explican los registros contables para la contribución del impuesto al valor agregado IVA, para los compradores de bienes y servicios gravados; en el cuarto capítulo se exponen los registros contables, para la contribución del impuesto al valor agregado IVA, para los vendedores de bienes y servicios gravados; y en el quinto capítulo se pormenorizan los aspectos contables de los retiros de mercancías gravadas y los ajustes a la cuenta corriente del IVA.

Se utilizó una metodología específica, que sirvió de aporte, para el desarrollo ordenado de ésta, concretando el tema sobre el Impuesto al Valor Agregado (IVA), en especial, el procedimiento normativo contable de dicho impuesto, para los compradores y vendedores de bienes y servicios gravados.

1 EL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

1.1 ANTECEDENTES.

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS E IMPUESTO AL CONSUMO. Este es un resumen ejecutivo de la reforma tributaria, Ley 1607 de diciembre 26 de 2012, presentado por Cutting Througuth Complexity (KPMG), donde señalan particularidades relevantes del contexto de la nueva ley de la reforma tributaria que determina como plazo máximo para remarcar precios por tarifas de IVA, el 30 de enero de 2013, y que cuando se trate de establecimientos de comercio, con venta directa al público de mercancías pre marcadas, éstas podrán venderse con el precio de venta al público, ya fijado y conforme a las disposiciones del impuesto sobre las ventas aplicable antes de la entrada en vigencia de la ley. También mencionan que se crea un impuesto nacional al consumo respecto de algunos bienes y servicios como telefonía al 4%, restaurantes al 8% que es excluido del IVA, y para vehículos a tarifas del 8% y 16%.¹

LO QUE DEBEMOS SABER SOBRE EL IVA. Es un artículo encontrado en Internet, cuyo propósito es dar a conocer algunos aspectos relevantes del IVA, para todas las personas que son contribuyentes de ese impuestos al valor agregado.²

REFLEXIONES SOBRE LA TEORÍA Y LA PRÁCTICA DEL IVA EN COLOMBIA. En este trabajo los autores discuten a la luz de la teoría tributaria, la manera de calcular el impuesto al valor agregado (IVA) de acuerdo con el Artículo 447 del Estatuto Tributario colombiano. El análisis teórico mostró que la implementación del IVA en Colombia no permite aplicar todas las ventajas que el impuesto tiene en la teoría. En particular, la práctica colombiana induce cascadas tributarias y evita solo parcialmente las distorsiones en precios de bienes intermedios. A manera de ilustración, presentan también una simulación numérica para ilustrar la magnitud del efecto tributario en el IVA colombiano. El documento demuestra, además, que la diferencia que se genera en precios según se use el método colombiano o el teórico, no genera diferencia en el recaudo real cuando el impuesto se aplica a todos los bienes.³

¹ Reforma Tributaria. Resumen Ejecutivo. Ley 1607 de diciembre 26 de 2012. Cutting Througuth Complexity (KPMG) Asesores, p. 2.

² FONTALVO AMADOR, Adriana. Lo que Debemos Saber sobre el IVA. Bajo Cauca. Formación SENA, Contabilidad y Finanzas. Complejo Tecnológico para la Gestión Agro empresarial. 2013, p. 1.

³ JARAMILLO, Cristian R.; TOVAR, Jorge. Reflexiones sobre la Teoría y la Práctica del IVA en Colombia. Documento Sede 2007, ISSN 1657-7191 (Edición Electrónica), Abril de 2007, p. 1.

DISTRIBUCIÓN DE LA CARGA TRIBUTARIA EN COLOMBIA: APROXIMACIÓN A PARTIR DE LAS CATEGORÍAS DE LA CONTABILIDAD TRIBUTARIA. El autor en esta investigación analizó los mecanismos que se han establecido en la política tributaria, para la asignación de la carga impositiva, y la forma en que los diversos contribuyentes soportan el peso de los tributos, a partir de un ejercicio de descomposición de las categorías de la contabilidad fiscal, que permita establecer la procedencia real de los impuestos, que recauda la nación (específicamente Renta e IVA).⁴

REFORMA TRIBUTARIA 2012. En este artículo el autor, menciona las principales modificaciones sobre el Impuesto a las Ventas (IVA), señalando las nuevas tarifas, la retención en la fuente del IVA, los impuestos descontables, el ajuste a los impuestos descontables, impuestos de IVA para la exportación de servicios, los aspectos para la declaración del IVA, y los aspectos sobre la devolución del IVA.⁵

APLICACIÓN DEL IVA EN COLOMBIA. Este trabajo es absolutamente académico, para que el autor haga una exposición magistral de aspectos relevantes del IVA en Colombia, para todas las personas que son gravadas por el impuesto del IVA, y para que tengan un conocimiento preciso acerca de su generación, cumplimiento, contabilización y pago del impuesto.⁶

CONTABILIDAD GENERAL. Este libro en su Capítulo 4, presenta a las normas vigentes de IVA y retención en la fuente, y contiene ejercicios prácticos sobre el tema del IVA, elaboración de asientos contables, saldos en cuentas T y Balance de Prueba.⁷

Nota: en la Universidad del Valle, Sede Norte del Cauca, Santander de Quilichao, no se han encontrado trabajos de investigación, sobre el tema propósito del presente trabajo “El procedimiento contable de la contribución del Impuesto al Valor agregado (IVA), para compradores y vendedores de bienes y servicios gravados”. Por ello, se han descrito sólo algunas investigaciones realizadas por otros autores, referente al tema propósito de esta investigación.

⁴ BAUTISTA, Jairo Alonso. Distribución de la Carga Tributaria en Colombia: Aproximación A Partir de Las Categorías de la Contabilidad Tributaria. Bogotá D.C.: Escuela Superior de Administración Pública (ESAP). Maestría en Administración Pública. 2009, p, 25-26.

⁵ PÉREZ PEÑUELA, Ivan. Reforma Tributaria 2012. Ley 1607 de 2012. Impuesto Sobre las Ventas-IVA. Principales Modificaciones. 2013, p, 54, en http://www.fenalcoantioquia.com/.../0212_reforma_tributaria_fenalco_medell....

⁶ CASTAÑEDA DURÁN, José Elvert. Aplicación del IVA en Colombia, en <http://www.estudiosfiscales.com>

⁷ ALTAHONA QUIJANO, Teresa De Jesús. Libro Práctico sobre Contabilidad General. Bucaramanga: universidad de Investigación y Desarrollo –UDI-, Editorial Porter. 2009, p, 73.

1.2 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.2.1 Descripción del Problema

El impuesto sobre las ventas, es un gravamen al consumo del orden nacional y naturaleza indirecta, que en Colombia se ha estructurado bajo la modalidad de valor agregado, en cada una de las etapas del ciclo económico del bien o servicio, y que para efectos del recaudo por parte del Estado la Ley ha conferido la calidad de “responsables” a algunos de los compradores y vendedores de bienes y servicios que intervienen en las operaciones económicas del país.

El impuesto del IVA para efectos tributarios en su concepción económica no coincide con el concepto fiscal, pues el concepto económico de valor agregado se entiende como la diferencia entre el precio de venta o prestación del servicio por parte del responsable, y los costos y gastos en que incurre, para la obtención del bien o prestación del servicio. Mientras que el concepto fiscal se fundamenta en la diferencia entre la base gravable en la venta o prestación del servicio por parte del responsable y la base gravable de los insumos en que incurrió y sobre los cuales se pagó IVA. De esta manera se grava la porción del valor agregado que no haya sido sometido a imposición por concepto de este tributo.

Se presenta el problema del impuesto del IVA, cuando es obligatorio para todos los compradores y vendedores de bienes y servicios gravados en Colombia, y cuando su causación es instantánea, porque de cada hecho generador que se realice se genera el impuesto, con derivaciones económicas para los compradores y vendedores de bienes y servicios, surgiendo entonces la necesidad de conocer y aplicar aspectos contables que exige la normatividad vigente, para que los responsables del IVA no vayan a ser sancionados por el Estado, ya sea por cometer errores o por no conocer su contabilización y normatividad a aplicar.

Los compradores y vendedores de bienes y servicios gravados, requieren conocer que el origen legal del impuesto sobre las ventas en Colombia se encuentra en las facultades extraordinarias otorgadas al Presidente de la República, a través de la Ley 21 de 1963, para establecer los impuestos nacionales sobre las ventas de artículos terminados, efectuadas por parte de productores o de importadores, y que a partir de la Ley 1607 de 2012, se buscó simplificar el sistema tributario del impuesto sobre las ventas que se venía manejando, eliminando las tarifas del 1.6%, 10%, 20% y 25%, para introducir la tarifa del 5% y dejando vigentes las del 0%, 16%, y 35% y la continuación con exclusiones, para algunos productos y servicios, que se encuentran en las condiciones señaladas en la Ley Colombiana.

De igual forma, el impuesto sobre las ventas causado en la compra de bienes y/o servicios gravados puede ser recuperado por el adquiriente, descontándolo del

IVA generado en las operaciones gravadas, en las que actúe como responsable; y los responsables del impuesto sobre las ventas causado en las ventas, deben identificar en su contabilidad los ingresos gravados, así como también la tarifa del IVA, a la que se encuentra sujeto, y que cuando no se haga esta distinción, debe presumir que la totalidad de las operaciones, se encuentran gravadas con la tarifa más alta, a la que se encuentra sujeta la actividades del responsable, dispuesto por el Artículo 763 del Estatuto Tributario.

Es necesario por lo descrito arriba, ilustrar el tratamiento normativo contable de las operaciones gravadas, toda vez que éstas son las que generan IVA susceptible de contabilización, para todos los compradores y vendedores de bienes y servicios gravados por IVA, para que contribuyan a tiempo con el impuesto del IVA, no vayan a cometer errores y/o no vayan a ser sancionados con multas, que pueden disminuir su rentabilidad en el oficio de comerciantes que desempeñan.

1.2.2 Formulación del Problema

¿Cuál es el procedimiento normativo y contable del impuesto al valor agregado (IVA) (Ley 1607 de 2012), considerado, para los compradores y vendedores de bienes y servicios gravados?

1.2.3 Sistematización del Problema

¿Qué aspectos normativos contiene la ley 1607 de 2012, respecto a la contabilización del IVA, para compradores y vendedores de bienes y servicios gravados?

¿Cuáles son los registros contables del impuesto al valor agregado IVA, para los compradores de bienes y servicios gravados?

¿Qué registros contables deben hacerse, para el impuesto al valor agregado IVA, para los vendedores de bienes y servicios gravados?

¿Qué registros contables, se deben realizar, para la contabilización de los retiros de mercancías gravadas y los ajustes a la cuenta corriente del IVA?

1.3 1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo General

Especificar el procedimiento normativo contable del impuesto al valor agregado (IVA)(LEY 1607 DE 2012), considerados, para los compradores y vendedores de bienes, y servicios gravados.

1.3.2 Objetivos Específicos

- Determinar los aspectos normativos que contiene la Ley 1607 de 2012, respecto a la contabilización del IVA, para compradores y vendedores de bienes y servicios gravados.
- Explicar los registros contables del impuesto al valor agregado IVA, para los compradores de bienes y servicios gravados.
- Ilustrar los registros contables del impuesto al valor agregado IVA, para los vendedores de bienes y servicios gravados.
- Presentar los aspectos contables de los retiros de mercancías gravadas y los ajustes a la cuenta corriente del IVA.

1.4 1.4 JUSTIFICACIÓN

1.4.1 Teórica

Cuando surge una inquietud en un investigador por conocer los enfoques teóricos que tratan un problema detectado que se ha explicado, y a partir del cual se espera avanzar en su solución, o para descubrir nuevas explicaciones, que cambien o mejoren el conocimiento inicial. Se debe señalar en el diseño los principales componentes teóricos sobre los cuales se pretende desarrollar la investigación.⁸

Es necesario que los contadores públicos apliquen la teoría contable en el trabajo de asesoría y sugerencias a los futuros clientes, que son contribuyentes del impuesto al Valor Agregado (IVA), el cual es un impuesto obligatorio, para todas las personas consideradas responsables de éste, siendo el contador público, la persona llamada para que guíe a los contribuyentes del IVA, que requieran de su asesoría, para la contabilización de dicho impuesto.

1.4.2 Práctica

Cuando el interés del investigador, por acrecentar sus conocimientos, obtener un título académico o, si es el caso, por contribuir a la solución de problemas concretos que afectan a empresas o personas naturales; se hace necesario definir un diseño, que contenga ventajas esperadas con los resultados de la investigación. Así se dará respuesta a este motivo práctico de aplicar las teorías aprendidas. Entonces, cuando el investigador encuentra motivos de investigación en las dimensiones anteriores, ha de referirse a cada una de ellas; en caso de que su atención recaiga sobre dos o una de ellas, también debe hacerlo. Esto señala que de la manera como se formulan la investigación y los objetivos depende la respuesta o por qué se investiga.⁹

El investigador propone objetivos para el desarrollo de la investigación, para que al desarrollarlos el resultado permita encontrar soluciones concretas al problema planteado sobre los aspectos contables de del impuesto al valor agregado (IVA) (Ley 1607 de 2012), para los compradores y vendedores de bienes y servicios gravados.

⁸ MÉNDEZ, Carlos Eduardo. Metodología de la Investigación. México: Editorial Mac Graw Hill. 1998. p.92-95.

⁹ Ibidem.

Cuando el proyecto de investigación se ha desarrollado, la información presentada en éste, puede servir como fuente de investigación y/o complemento de otras investigaciones, relativas a los aspectos contables del IVA, para compradores y vendedores de bienes y servicios gravados.

1.4.3 Metodología

Para la solución del problema identificado, se desarrollaron los siguientes pasos:

Primero, se determinaron los aspectos normativos, respecto a la contabilización del IVA, para compradores y vendedores de bienes y servicios gravados.

Segundo, se explicaron los registros contables del impuesto al valor agregado IVA, para los compradores de bienes y servicios gravados.

Tercero, se expusieron los registros contables del impuesto al valor agregado IVA, para los vendedores de bienes y servicios gravados.

Cuarto, se presentaron los aspectos contables de los retiros de mercancías gravadas y los ajustes a la cuenta corriente del IVA.

1.5 MARCOS DE REFERENCIA

1.5.1 Marco Teórico

1.5.1.1. La Contabilidad: Según Kohler, la Contabilidad consiste en el registro e información de las transacciones u operaciones. También que la contabilidad, se considera comúnmente como un término genérico; pero cuando se usa como adjetivo, puede tener un área limitada de referencia, como por ejemplo: el campo de la contabilidad, una escuela de contabilidad.¹⁰

El Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, considera que la contabilidad, es una herramienta empresarial que permite el registro y control sistemático de todas las operaciones que se realizan en la empresa, por ende no existe una definición concreta de la contabilidad aunque todas estas definiciones tienen algo en común. "La contabilidad es el arte de registrar, clasificar y resumir en forma significativa y en términos de dinero, las operaciones y los hechos que son cuando menos de carácter financiero, así como el de interpretar sus resultados"¹¹

Lucy Coral y Emma Gudiño, explican que la contabilidad en la empresa, es necesaria para llevar un control financiero en la organización, pues proporciona suficiente material informativo sobre su desenvolvimiento económico y financiero, lo que permite tomar decisiones que llevan a un manejo óptimo del negocio. Por lo tanto, para estas autoras la contabilidad "es un sistema de información que permite recopilar, clasificar y registrar, de una forma sistemática y estructural, las operaciones mercantiles realizadas por una empresa, con el fin de producir informes que, analizados e interpretados, permitan planear, controlar y tomar decisiones sobre la actividad de la empresa."¹²

El campo de acción de la contabilidad es tan amplio, como las actividades del quehacer humano. Según el tipo de empresa en la que se aplique, la contabilidad puede ser: pública, de servicios, comercial, de costos, social y ambiental. Por lo tanto, la contabilidad debe ser comprensible (clara, fácil de entender), útil (relevante ante la toma de decisiones), confiable (cuando refleja fielmente los hechos económicos), comparable (cuando se prepara sobre bases uniformes).¹³

¹⁰ Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados. Diccionario para Contadores. Unión Tipográfica Editorial. México. 1991.

¹¹ *Ibíd.*

¹² CORAL, Lucy y GUDIÑO, Emma. Contabilidad Plus. Bogotá: Sexta edición actualizada Mc Graw Hill. 2008, p. 9.

¹³ *Ibíd.*, p. 10-12.

Álvarez López y Blanco Ibarra, exteriorizan que el objetivo de la información contable, es el de servir fundamentalmente para conocer y demostrar los recursos controlados por un ente económico, las obligaciones que tenga de transferir recursos a otros entes, los cambios que hubieren experimentado tales recursos y el resultado obtenido en el periodo. Entre estos objetivos están: Predecir flujos de efectivo. Apoyar a los administradores en la planeación, organización y dirección de los negocios. Tomar decisiones en materia de inversiones y crédito. Evaluar la gestión de los administradores del ente económico. Ejercer control sobre las operaciones del ente económico. Fundamentar la determinación de cargas tributarias, precios y tarifas, Ayudar a la conformación de la información estadística nacional. Contribuir a la evaluación del beneficio o impacto social que la actividad económica representa para la comunidad.¹⁴

La Contabilidad es un proceso evolutivo que ha pasado por sucesivas etapas y por lo tanto ha respondido a las diversas necesidades que se han ido sucediendo con el tiempo. El mundo de los negocios heredó la Contabilidad por partida doble. La contabilidad es un nombre genérico que se da a todas las anotaciones y cálculos llevados a cabo de la empresa con el objeto de proporcionar al responsable una numérica de lo que en realidad sucede en la vida de todo negocio y que servirá de base para su posterior evaluación. El verdadero sentido de la contabilidad se tiene es en su utilización, que abarca desde las expectativas concretas de la unidad económica (elaboración de planes y presupuestos), hasta el cálculo de costo-rendimiento y estudio de productividades, a través del análisis minucioso de su proceso económico.¹⁵

El objeto principal de la contabilidad es informar a los que dirigen la empresa sobre el activo, pasivo y capital de la misma, así como la información y análisis pertinentes de las operaciones mercantiles. La contabilidad permite el análisis de los acontecimientos que tienen lugar diariamente en un negocio. La medición de los activos, pasivos y cambios ocurridos en los mismos darán como resultado acciones de orden administrativos los cuales se adecuarán buscando el mejor logro de los objetivos propuestos en la empresa. Las funciones como registrar, analizar, clasificar y resumir las actividades comerciales permitirán cumplir de forma adecuada con el objeto de la contabilidad.¹⁶

Díaz Moreno, define la contabilidad, como un campo altamente técnico, que sólo pueden entender las personas versadas en el tema, todo el mundo a diario, practica la contabilidad. Cuando se prepara un presupuesto para el hogar, se concilia una cuenta bancaria, o se elabora una declaración de renta, están utilizándose conceptos e información contable. La contabilidad puede definirse como el sistema de información que permite identificar, clasificar, registrar,

¹⁴ ÁLVAREZ LOPEZ y BLANCO IBARRA, E. Enfoque Sistémico de la contabilidad de Dirección Estratégica. 1993. p. 479.

¹⁵ La Contabilidad enviado a la página web, <http://www.blogspot.com/>

¹⁶ Ibid.

resumir, interpretar, analizar y evaluar, en términos monetarios, las operaciones y transacciones de una empresa. La empresa es toda actividad económica organizada para producir, transformar, comercializar, administrar o prestar servicios.¹⁷

Altahona Quijano, enseña que la contabilidad permite identificar, medir, clasificar, registrar, interpretar, analizar, evaluar e informar, las operaciones de un ente económico, en forma clara, completa y fidedigna. También puede definirse la contabilidad como la ciencia exacta y técnica que enseña a recopilar, clasificar y registrar, de una forma sistemática y estructural, las operaciones mercantiles realizadas por una empresa, con el fin de producir informes que, analizados e interpretados, permitan planear, controlar y tomar decisiones sobre la actividad de la empresa. La contabilidad surge como respuesta a la necesidad de llevar un control financiero de la empresa, pues proporciona suficiente material informativo sobre su desenvolvimiento económico y financiero, lo que permite tomar decisiones que llevan a un manejo óptimo del negocio.¹⁸

Agrega Altahona Quijano, que de conformidad con el artículo 6 de la Ley 43 de 1990, se entiende por principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, el conjunto de conceptos básicos y de reglas que deben ser observados al registrar e informar contablemente sobre los asuntos y actividades de personas naturales o jurídicas; siendo las s normas básicas de contabilidad el conjunto de postulados, conceptos y limitaciones, que fundamentan y circunscriben la información contable, con el fin de que ésta goce de las cualidades de la información contable.

1.5.1.2. La Hacienda Pública: La Biblioteca Virtual Luis Ángel Arango, reseña que cuando se habla de hacienda pública, el concepto se puede definir desde tres puntos de vista diferentes: el primero la define como los recursos disponibles por parte del Estado y las entidades públicas para el cumplimiento de sus actividades y proyectos. El segundo como el conjunto de entidades públicas que tienen encomendado gestionar los ingresos que recibe el Estado. El tercero, que corresponde al más común de todos, como la disciplina que se encarga del estudio de los objetivos del sector público y la forma como se pueden lograr éstos con unos recursos limitados. Analizando un poco más el tercer punto de vista, vemos que, para lograr sus objetivos, las entidades públicas deben realizar tres actividades fundamentales: obtención de ingresos y otros recursos, ejecución y control de los gastos e inversiones y, finalmente, elaboración y posterior control del presupuesto necesario para realizar las actividades propuestas.¹⁹

¹⁷ DÍAZ, Hernando. Contabilidad General. Enfoque práctico con aplicaciones informáticas. Bogotá D. C.: Prentice Hall. 2001. Pág. 10

¹⁸ ALTAHONA QUIJANO, Teresa De Jesús. Libro Práctico sobre Contabilidad General. Bucaramanga: universidad de Investigación y Desarrollo –UDI-, Editorial Porter. 2009, p, 14.

¹⁹ ARANGO, Luis Ángel. Biblioteca Virtual, en <http://www.banrepcultural.org/blaavirtual>.

En general, el estudio que lleva a cabo la disciplina de la hacienda pública, busca lograr tres objetivos fundamentales: la redistribución para dar un mayor bienestar a la población por medio de una distribución más equitativa de los recursos, la estabilidad y, por último, el desarrollo de la economía, objetivos que, si se cumplen, permiten el buen desempeño presente y futuro del país.²⁰

La Hacienda Pública se relaciona con los impuestos, pues éstos son el dinero que una persona, una familia o una empresa deben pagar al Estado para contribuir con sus ingresos. Esta es la forma más importante por medio de la cual el Estado obtiene recursos para llevar a cabo sus actividades y funciones (administración, inversión social, en infraestructura, en seguridad nacional, en prestación de servicios, etc.).

Según Arango, los impuestos tienen muchas formas de clasificación y algunas de éstas son:

- **Impuestos Directos e Indirectos:** es la principal clasificación de los impuestos. Los impuestos directos son aquellos que recaen directamente sobre la persona, empresa, sociedad etc. Entre los impuestos directos se pueden clasificar: los impuestos a la renta, al enriquecimiento, o aquellos que se cobran por trámites personales como la obtención de documentos, pagos de derechos y licencias, etc.
- Los impuestos indirectos, de otra parte, se le imponen a bienes y servicios y a las transacciones que se realizan con ellos; es decir, las personas, indirectamente, a través de la compra de bienes y servicios, pagan el impuesto, aun cuando el Estado no les está cobrando directamente el impuesto a éstas. Los impuestos indirectos, entonces, se cobran en la compra y venta de bienes y servicios y al realizar otro tipo de transacciones comerciales como la importación de bienes (traer bienes desde otros países al país). Un caso típico de este tipo de impuesto es el impuesto al valor agregado (IVA).
- **Impuestos al gasto, al ingreso, e impuestos a la propiedad:** los impuestos al gasto son los que, principalmente, se le imponen a las transacciones de compraventa (en el momento en que una persona o empresa compren un bien, están pagando el impuesto). Otro tipo de impuesto al gasto son los impuestos que se cobran por traer bienes desde otros países hacia el nuestro (importar). Esta clase de impuesto se llama arancel.²¹
- Los impuestos al ingreso afectan directamente a la persona o empresa que recibe dinero o un pago por una determinada actividad o trabajo y a su ingreso.

²⁰ Ibid.

²¹ ARANGO, Luis Ángel. Biblioteca Virtual, en <http://www.banrepcultural.org/blaavirtual>.

En este tipo de impuestos se incluyen las contribuciones a programas de previsión social, el impuesto a la renta, el impuesto de retención en la fuente y las contribuciones al SENA y al ICBF, entre otros.²²

- Los impuestos a la propiedad son las contribuciones sobre casas, fincas, edificios, tierras o herencias. El impuesto predial, el impuesto sobre vehículos y los impuestos a las sucesiones se incluyen entre ellos.
- Impuestos regresivos y progresivos: los impuestos regresivos son aquellos que se cobran a todos por igual; es decir: la tarifa pagada no guarda relación con la capacidad económica de una persona, por lo tanto, una persona pobre y una persona adinerada pagarán la misma cantidad de dinero por el impuesto. Lo anterior implica que la cantidad de plata que debe pagar el pobre por este impuesto es mayor en proporción a su ingreso que la que debe pagar la persona adinerada y afectará, por consiguiente, más fuertemente su economía personal.

Los impuestos progresivos, por el contrario, sí tienen en cuenta la capacidad económica de una persona o empresa. Con este tipo de impuestos los pobres pagan menos cantidad de dinero que las personas adineradas; es decir, a medida que la capacidad económica de una persona o empresa aumenta, la cantidad de dinero que ésta debe pagar por el impuesto también aumenta. Los impuestos progresivos buscan que tanto un pobre como una persona adinerada paguen una cantidad proporcional a su ingreso. Con esto, los gobiernos buscan redistribuir la riqueza y aportar un mayor beneficio a los menos favorecidos.

Los impuestos indirectos suelen ser regresivos y los directos progresivos. Estos últimos se calculan principalmente sobre la renta (ingresos) o enriquecimiento de una persona, o las ganancias de una empresa.

Es importante que los impuestos no recaigan sobre bienes y servicios de primera necesidad (aquellos sin los cuales las personas no podrían sobrevivir) razón por la cual, siempre se procura imponer impuestos sobre bienes y servicios menos indispensables como los cigarrillos, el licor y los juegos de azar, entre muchos otros.²³

Los efectos que generan los impuestos dependen del monto que se cobre y de los bienes o servicios sobre los cuales éstos recaigan, por lo que los gobiernos nacionales deben ser muy cuidadosos a la hora de imponer un impuesto, pues un cálculo erróneo sobre las consecuencias de un impuesto podría generar resultados contrarios a los esperados. Por ejemplo, un mal cálculo en un impuesto puede hacer que la carga y el peso económico sea considerado tan alto que las

²² Ibid.

²³ ARANGO, Luis Ángel. Biblioteca Virtual, en <http://www.banrepcultural.org/blaavirtual>.

personas o empresas afectadas no deseen producir, ahorrar o generar riqueza. Lo anterior trae graves consecuencias para la economía de un país.²⁴

Y cuando se hace referencia a los impuestos inmediatamente hay que hacer alusión a la Política Fiscal: Fiscal viene de la palabra “fisco”, que significa ‘tesoro del Estado’; es decir, el tesoro público, el que nos pertenece a todos. La política fiscal es “la política que sigue el sector público respecto de sus decisiones sobre gasto, impuestos y sobre el endeudamiento”.. Esta política tiene como objetivo facilitar e incentivar el buen desempeño de la economía nacional, para lograr niveles aceptables o sobresalientes de crecimiento, inflación y desempleo, entre otras variables. Igualmente, busca evitar fluctuaciones en la economía.

Las herramientas con las que cuenta la política fiscal, para cumplir con sus objetivos están relacionadas con los ingresos y los gastos sobre los cuales tiene influencia el Estado. Desde el punto de vista del ingreso, el Estado puede controlar a quién y en qué cantidad se le cobran impuestos, a la vez que puede desarrollar mecanismos para garantizar el pago de éstos (evitar la evasión), etc. Desde el punto de vista del gasto, el Estado puede tener influencia sobre el nivel de los salarios, el aumento de éstos año tras año, las contrataciones y los dineros que se transfieren a los departamentos y municipios o a otras entidades, etc.²⁵

Las decisiones que puede tomar el Estado en materia de política fiscal para una situación específica de la economía del país son: si se presenta una situación en la cual la economía se encuentra estancada, el consumo es bajo y las empresas no pueden producir con toda su capacidad, el Gobierno puede buscar incentivar el consumo reduciendo los impuestos que se le cobran al público; por lo tanto, las personas tendrán más ingreso disponible para comprar bienes y servicios y consumir en general; por otro lado, siendo el Estado el consumidor más grande, éste puede gastar más dinero en la economía realizando inversiones u otro tipo de gastos que incentiven la producción de las empresas.

Las políticas fiscales se pueden clasificar en dos grupos: políticas expansionistas o políticas contraccionistas. La política fiscal “expansionista” se presenta cuando se toman medidas que generen aumento en el gasto del gobierno, o reducción de los impuestos, o una combinación de ambas. Por el contrario, una política fiscal “contraccionista” se presenta cuando se toman decisiones para tener un gasto gubernamental reducido, o aumentar los impuestos, o una combinación de ambas.

Aún con las ventajas que puedan traer las distintas herramientas que componen una política, el Estado debe ser muy cuidadoso de no excederse en las medidas que desea tomar porque estas medidas pueden afectar las finanzas públicas y aumentar el déficit fiscal a niveles peligrosos que afectarían la estabilidad

²⁴ Ibidem.

²⁵ ARANGO, Luis Ángel. Biblioteca Virtual, información consultada en <http://www.banrepcultural.org/blaavirtual>.

económica del país. El medio por el cual el Estado obtiene los recursos necesarios para desarrollar sus políticas (deuda interna o externa o a través de impuestos) y mantener en niveles aceptables su déficit fiscal, afecta también otras variables como las tasas de interés y la tasa de cambio, las cuales también deben ser tenidas en cuenta en el momento de definir una política fiscal.²⁶

1.5.1.3. Los Impuestos: Los impuestos son el dinero que una persona, una familia o una empresa deben pagar al Estado para contribuir con sus ingresos. Esta es la forma más importante por medio de la cual el Estado obtiene recursos para llevar a cabo sus actividades y funciones (administración, inversión social, en infraestructura, en seguridad nacional, en prestación de servicios, etc.). Los impuestos tienen muchas formas de clasificación, las cuales se detallan a continuación²⁷:

Impuestos directos e indirectos: Esta es la principal clasificación de los impuestos. Los impuestos directos son aquellos que recaen directamente sobre la persona, empresa, sociedad etc. Entre los impuestos directos se pueden clasificar: los impuestos a la renta, al enriquecimiento, o aquellos que se cobran por trámites personales como la obtención de documentos, pagos de derechos y licencias, etc. Los impuestos indirectos, se le imponen a bienes y servicios y a las transacciones que se realizan con ellos; es decir, las personas, indirectamente, a través de la compra de bienes y servicios, pagan el impuesto, aun cuando el Estado no les está cobrando directamente el impuesto a éstas.

Los impuestos indirectos, entonces, se cobran en la compra y venta de bienes y servicios y al realizar otro tipo de transacciones comerciales como la importación de bienes (traer bienes desde otros países al país). Un caso típico de este tipo de impuesto es el impuesto al valor agregado (IVA).

Impuestos al gasto, al ingreso, e impuestos a la propiedad: los impuestos al gasto son los que, principalmente, se le imponen a las transacciones de compraventa (en el momento en que una persona o empresa compran un bien, están pagando el impuesto). Otro tipo de impuesto al gasto son los impuestos que se cobran por traer bienes desde otros países hacia el nuestro (importar). Esta clase de impuesto se llama arancel.

Los impuestos al ingreso afectan directamente a la persona o empresa que recibe dinero o un pago por una determinada actividad o trabajo y a su ingreso. En este tipo de impuestos se incluyen las contribuciones a programas de previsión social, el impuesto a la renta, el impuesto de retención en la fuente y las contribuciones al SENA y al ICBF, entre otros.

²⁶ Ibidem.

²⁷ Impuestos, información consultada en <http://www.banrepcultural.org/blaavirtual/ayudadetareas/economia/econo102.htm>

Los impuestos a la propiedad son las contribuciones sobre casas, fincas, edificios, tierras o herencias. El impuesto predial, el impuesto sobre vehículos y los impuestos a las sucesiones se incluyen entre ellos.

Impuestos regresivos y progresivos: los impuestos regresivos son aquellos que se cobran a todos por igual; es decir: la tarifa pagada no guarda relación con la capacidad económica de una persona, por lo tanto, una persona pobre y una persona adinerada pagarán la misma cantidad de dinero por el impuesto. Lo anterior implica que la cantidad de plata que debe pagar el pobre por este impuesto es mayor en proporción a su ingreso que la que debe pagar la persona adinerada y afectará, por consiguiente, más fuertemente su economía personal. Los impuestos progresivos, por el contrario, sí tienen en cuenta la capacidad económica de una persona o empresa.

Con este tipo de impuestos los pobres pagan menos cantidad de dinero que las personas adineradas; es decir, a medida que la capacidad económica de una persona o empresa aumenta, la cantidad de dinero que ésta debe pagar por el impuesto también aumenta. Los impuestos progresivos buscan que tanto un pobre como una persona adinerada paguen una cantidad proporcional a su ingreso. Con esto, los gobiernos buscan redistribuir la riqueza y aportar un mayor beneficio a los menos favorecidos.

Los impuestos indirectos suelen ser regresivos y los directos progresivos. Estos últimos se calculan principalmente sobre la renta (ingresos) o enriquecimiento de una persona, o las ganancias de una empresa.

Es importante que los impuestos no recaigan sobre bienes y servicios de primera necesidad (aquellos sin los cuales las personas no podrían sobrevivir) razón por la cual siempre se procura imponer impuestos sobre bienes y servicios menos indispensables como los cigarrillos, el licor y los juegos de azar, entre muchos otros.

Los efectos que generan los impuestos dependen del monto que se cobre y de los bienes o servicios sobre los cuales éstos recaigan, por lo que los gobiernos nacionales deben ser muy cuidadosos a la hora de imponer un impuesto, pues un cálculo erróneo sobre las consecuencias de un impuesto podría generar resultados contrarios a los esperados. Por ejemplo, un mal cálculo en un impuesto puede hacer que la carga y el peso económico sea considerado tan alto que las personas o empresas afectadas no deseen producir, ahorrar o generar riqueza. Lo anterior trae graves consecuencias para la economía de un país.²⁸

²⁸ Impuestos, información consultada en <http://www.banrepcultural.org/blaavirtual/ayudadetareas/economia/econo102.htm>

1.5.1.4. La Obligación Tributaria en Colombia: Para efectos de precisar la obligación tributaria es necesario partir de la noción de relación jurídica tributaria. En tal sentido, el Consejo de Estado mediante Auto del 20 de mayo de 1994, Expediente 5457 señala: “...la relación jurídico-tributaria comprende, además de la obligación tributaria sustancial, cuyo objeto es el pago del tributo, una serie de deberes y obligaciones de tipo formal, que están destinados a suministrar los elementos con base en los cuales el Gobierno puede determinar los impuestos, para dar cumplimiento y desarrollo a las normas sustantivas”. Siguiendo esta doctrina citada se puede afirmar que la obligación tributaria sustancial es una especie del género relación jurídico-tributaria.²⁹

La obligación tributaria la componen dos aspectos: la Obligación Tributaria Sustancial y la Obligación Tributaria Formal. Con respecto a la Obligación Tributaria Sustancial, el artículo 1, del Estatuto Tributario establece:

Origen de la obligación sustancial. La obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo. Conforme con esta disposición surgen algunas características de la obligación tributaria sustancial con son: se origina por la realización del hecho generador del impuesto; nace de la Ley y no de los acuerdos de voluntades entre los particulares. La Ley crea un vínculo jurídico en virtud del cual el sujeto activo o acreedor de la obligación queda facultado para exigirle al sujeto pasivo o deudor de la misma el pago de la obligación; entonces, la obligación tributaria sustancial tiene como objeto una prestación de dar, consistente en cancelar o pagar el tributo.³⁰

En conclusión, la obligación tributaria sustancial nace de una relación jurídica que tiene origen en la Ley, y consiste en el pago al Estado del impuesto como consecuencia de la realización del presupuesto generador del mismo.

Referente a los elementos de la obligación tributaria sustancial, el artículo 338 de nuestra Constitución Política establece: en tiempo de paz, solamente el congreso, las asambleas departamentales y los consejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos o pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos...

De lo expuesto se establece que los elementos de la obligación tributaria son, el Hecho Generador, que es el presupuesto establecido en la ley cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria; el Sujeto Activo, es el acreedor de

²⁹ Obligación Tributaria, información consultada en <http://www.gerencie.com/obligacion-tributaria-sustancial.html>

³⁰ Obligación Tributaria, información consultada en <http://www.gerencie.com/obligacion-tributaria-sustancial.html>.

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

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

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

No obstante lo anterior, y como situación especial, se presenta el evento que en cierto tipo de operaciones concurren en el mismo sujeto la calidad de sujeto pasivo de Derecho y de sujeto pasivo económico; tal es el caso de los responsables del impuesto sobre las ventas, que pertenecen al régimen común y realizan operaciones gravadas con responsables del régimen simplificado caso en el cual, el responsable del régimen común debe generar el impuesto y efectuar la retención en la fuente, puede decirse que, del pago efectuado al responsable del régimen simplificado no le es deducido valor alguno por concepto de impuesto sobre las ventas, debiendo el responsable del régimen común asumir dicho gravamen.

Para terminar, el elemento Base Gravable, que es la magnitud o la medición del hecho gravado, a la cual se le aplica la tarifa para determinar la cuantía de la obligación tributaria; y finalmente, el elemento de la Tarifa, que consiste en el porcentaje o valor que aplicado a la base gravable determina el monto del impuesto que debe pagar el sujeto pasivo.

Con respecto a la Obligación Tributaria Formal, comprende prestaciones diferentes de la obligación de pagar el impuesto; consiste en obligaciones instrumentales o deberes tributarios que tienen como objeto obligaciones de hacer o no hacer, con existencia jurídica propia, dirigidas a buscar el cumplimiento y la correcta determinación de la obligación tributaria sustancial, y en general relacionadas con la investigación, determinación y recaudación de los tributos.³¹

³¹ Obligación Tributaria, información consultada en <http://www.gerencie.com/obligacion-tributaria-sustancial.html>

Entre las obligaciones formales se pueden citar la presentación de las declaraciones tributarias, la obligación de expedir factura y entregarla al adquirente de bienes y servicios, la de llevar la contabilidad, la de suministrar información ocasional o regularmente, la de inscribirse como responsable del impuesto sobre las ventas, etc.

A partir de la vigencia de la Ley 788 de 2002, constituyen obligaciones formales adicionales para el intermediario del servicio de arrendamiento sometido al Impuesto sobre las Ventas: trasladarle al responsable del régimen común prestador del servicio la totalidad del IVA generado, dentro del mismo bimestre de su causación; para este efecto, debe identificar en su contabilidad los ingresos recibidos para quien solicita la intermediación, así como el impuesto trasladado. Igualmente, debe solicitar al mandante de la intermediación y al arrendatario, constancia de la inscripción en el régimen del impuesto sobre las ventas al que pertenecen.

1.5.1.5. El Impuesto al Valor Agregado (IVA). En el Módulo 7, Introducción a los Aspectos Contables del IVA Sobre el Valor Añadido, se expone que el IVA es una contribución que recae sobre consumo gravando, las entregas de bienes y prestaciones, de servicios realizados por empresarios o profesionales, y las importaciones; este es un impuesto que debe pagar el consumidor final y afecta la contabilidad de la empresa, ya que es el empresario quien está obligado a actuar como recaudador. Esto es así porque sería prácticamente imposible que cada vez que el consumidor compre un bien o servicio realice una declaración a Hacienda y pague una cuota por ello.³²

Para facilitar la recaudación se obliga a la empresa cobrar al consumidor final o a otra empresa intermedia esas cuotas de IVA e integrarlas periódicamente a Hacienda. Cuando una empresa realiza una venta debe cobrar una cantidad adicional que denomina IVA repercutivo; cuando compra a otras empresas bienes y servicios, para su actividad empresarial, paga una cantidad adicional que denomina IVA soportado. En las compras y gastos se soporta IVA, en las ventas e ingresos se repercute el IVA. Al ser el consumidor final quien soporta el costo del impuesto, el IVA no debe suponer un ni un gasto ni un ingreso para la empresa. Para ello la empresa realizará periódicamente una declaración liquidación de IVA, por la que se ingresará el IVA repercutivo a Hacienda y se deducirá el IVA llevado.³³

Por otra parte, en el Módulo sobre el Impuesto al Valor Agregado Boletín No. 18, se explica que el IVA, es un impuesto nacional a los consumos que se aplica en cada una de las etapas del proceso económico, en proporción al valor agregado

³² Curso de Contabilidad Financiera. Módulo: introducción a los Aspectos Contables del Impuesto Sobre el Valor Agregado IVA. 2012, p, 1, información consultada en <http://www.aptiva.es>.

³³ Ibid.

del producto y la prestación de servicios. Algunas de las ventajas que presenta el IVA es que aunque inicialmente genere reacciones adversas, con el tiempo tiende a hacerse transparente; además garantiza mayor frecuencia del recaudo, ya que como se presenta bimestralmente mejora la liquidez del gobierno.³⁴

Entre las características del IVA están: es un Impuesto Indirecto, porque no consulta la capacidad económica de las personas y se aplica sobre el consumo y las importaciones. Es un Impuesto de Naturaleza Real, ya que grava los bienes y los actos de las personas, sin considerar la situación personal del sujeto pasivo.

Es un Impuesto Proporcional, pues a mayor base mayor será el valor del impuesto, teniendo presente que el porcentaje siempre será el mismo. Es un Impuesto Regresivo, pues a medida que aumenta la capacidad de pago del contribuyente, disminuye la tarifa del impuesto a pagar; es un Impuesto Instantáneo, ya que nace en el momento en que ocurre el hecho generador.³⁵

En general, es un Impuesto Plurifásico, porque se cobra en las diferentes etapas de la producción, generalmente porque cuenta con algunas excepciones que son consideradas Impuesto Monofásico, estas son, cigarrillos, licor, cervezas, gaseosas y la gasolina incluyendo los derivados del petróleo. Es un Impuesto de orden Nacional, ya que lo recauda la Nación. Es un Impuesto Regresivo, pues a medida que aumenta la capacidad de pago del contribuyente, disminuye la tarifa del impuesto a pagar.

Es un Impuesto Instantáneo, ya que nace en el momento en que ocurre el hecho generador, Es un Impuesto de orden Nacional, ya que lo recauda la Nación.³⁶

En Colombia son responsables del IVA tanto las personas naturales como jurídicas, que produzcan o vendan bienes o servicios excluidos; además los comerciantes y quienes realicen actos similares a los de ellos, incluyendo a los importadores (Art. 437 E.T.). Cuando una persona natural es “Responsable del IVA”, ésta tiene que definir si actuará bajo la figura del “Régimen Simplificado” o bajo la figura del “Régimen Común”.

Romero R.; Fajardo C; Vélez R., sobre el IVA, declaran que cuando el vendedor emite su factura, si está obligado a llevar libros de contabilidad, deberá causarla, con el consecuente registro del IVA por pagar, por lo que deberá declarar y pagar este impuesto; y cuando realice una operación de factoring sobre esta factura, la venderá incluyendo el valor del IVA, obteniendo así los recursos, para sufragar el pago del gravamen. El factor o endosatario, registrará en su contabilidad la cuenta

³⁴ Ibid.

³⁵ Ibid.

³⁶ Módulo Impuesto al Valor Agregado. Universidad EAFIT. Consultorio Contable. Área Fiscal. Sin Fecha. Boletín 18, p, 1-2, información consultada en <http://www.consultoriocontable@eafit.edu.co>.

por cobrar total incluyendo el impuesto sobre las ventas, pero de ninguna manera pagará nuevamente este impuesto, pues ya el emisor lo ha debido cancelar.³⁷

Chimbi; Martínez; Parra; Vargas; Vela, respecto a la impuesto al valor agregado IVA, investigaron que la legislación tributaria actual conlleva que los productos o servicios que se ofrecen al público deban ser afectados por un valor agregado en su precio de venta, lo cual consecuentemente genera un mayor o menor valor en el precio de venta a ofrecer a los consumidores. La estructura tributaria actual divide los bienes y servicios en exentos, excluidos y grabados, para determinar la responsabilidad que posee el contribuyente con respecto al Impuesto al valor agregado.

Cuando se habla de bienes exentos se hace referencia a los bienes gravados pero a una tarifa del 0%. Son gravados y por tal razón generan Iva, sólo que a la tarifa del 0%, aquellas empresas que por la fabricación de ese tipo de bienes deben ser responsables del Impuesto a una tarifa de 0% y que el IVA facturado en sus compras, pueda ser descontado en la presentación de la declaración cada dos meses, significando que no habrá un sobre costo para el consumidor.

Hablar de bienes excluidos es sinónimo de no responsabilidad de declarar el Impuesto al valor agregado e igualmente la imposibilidad de descontar el IVA facturado, por lo cual deberá ser tomado como un mayor valor del gasto o costo según corresponda. La tarifa, es el porcentaje que se aplica a la base para determinar el verdadero impuesto al valor agregado de un bien o servicio, ese hecho genera un sobre costo para los empresarios, especialmente para aquellos que no pueden solicitar la devolución del IVA.³⁸

Esta ventaja en eficiencia se ve limitada en la práctica por la percepción sobre la progresividad del IVA que, como la de otros impuestos al consumo, es difícil de modular. El impuesto tiene además un impacto importante sobre el consumidor, pues su incidencia sobre bienes en la canasta familiar es aproximadamente igual a uno.

En el sentido teórico el IVA es un impuesto al consumo innovador y complejo particularmente cuando se compara con los impuestos a las ventas tradicionales. Esta complejidad es el costo que se paga para minimizar los problemas de cascadas y de distorsión de precios de insumos que se pueden generar con impuestos al consumo.

³⁷ Romero R., Myriam; Fajardo C., Constanza L. y Vélez R, Carlos A. Aspectos Jurídicos y Tributarios de la Factura como Título Valor. Criterio Libre, 8 (13). 2010. p, 209-230.

³⁸ Chimbi; Martínez; Parra; Vargas; Vela. Aspectos Comerciales, Contables y Tributarios del Sector Porcicultor en Colombia. Bogotá D: C.: Fundación Universitaria Panamericana. Facultad de Administración y Contaduría Pública. Grupo Panamericano Investigación Contable. 2007, p, 51-52.

La complejidad teórica viene acompañada de una significativa complejidad administrativa, tanto en términos logísticos como de los incentivos, para que el contribuyente reporte su actividad gravable. Además, el IVA recauda a lo largo de las diferentes etapas de producción, así que no se pierde la totalidad del recaudo cuando hay evasión en un punto de la cadena.³⁹

Fontalvo Amador sobre el impuesto al valor Agregado enseña, que es un impuesto de carácter nacional, de naturaleza indirecta, instantáneo, que se aplica en las diferentes etapas del ciclo económico de producción, importación y distribución. Que es instantáneo porque se genera en la venta o importación de bienes y en la venta de los servicios prestados en el país, y es indirecto porque el responsable ante la Dian no es el consumidor final, quien es el que paga el tributo.

Para comprender la estructura y las obligaciones que se derivan del IVA, es importante analizar las características esenciales que conforman este impuesto, tales como: sujeto activo, que es aquel que tiene la facultad de exigir el pago del impuesto y el cumplimiento de las obligaciones inherentes al mismo; sujeto pasivo, son las personas naturales, Jurídicas, y/o asimiladas que recaudan el impuesto y que, por lo tanto, asumen obligaciones con la DIAN, a quienes en el caso del IVA se les cataloga como responsables; hecho generador, son aquellas situaciones, previstas en la ley, que al realizarse generan el impuesto; base gravable, que es la cuantificación económica del hecho generador; y la tarifa, que es el porcentaje que debe aplicarse a la base gravable, para calcular el impuesto. En Colombia el sujeto activo de los tributos nacionales es el Estado.⁴⁰

Teniendo en cuenta que los sujetos pasivos son aquellas personas que asumen obligaciones con la DIAN, para efectos de controlar el cumplimiento de sus deberes, la ley ha establecido dos (2) grupos o regímenes donde se pueden clasificar los responsables del IVA, conforme a las características propias de su negocio.

Dentro de este contextos actualmente los responsables del IVA se pueden clasificar en el régimen simplificado o en el régimen común, de tal manera que la Ley busca identificar a aquellos, que su capacidad operativa y económica es pequeña (régimen simplificado) y así establecer mayores responsabilidades a quienes tengan mayor capacidad (Régimen Común). Todos los responsables del IVA, tanto del régimen común como del régimen simplificado, tienen obligaciones y consecuencias por incumplirlas (Cuadro 1).

³⁹ JARAMILLO, Cristian R.; TOVAR, Jorge. Reflexiones sobre la Teoría y la Práctica del IVA en Colombia. Documento Sede 2007, ISSN 1657-7191 (Edición Electrónica), Abril de 2007, p. 3.

⁴⁰ FONTALVO AMADOR, Adriana. Lo que Debemos Saber sobre el IVA. Bajo Cauca. Formación SENA, Contabilidad y Finanzas. Complejo Tecnológico para la Gestión Agro empresarial. 2013, p. 1.

Cuadro 1. Obligaciones y Consecuencias para los Compradores y Vendedores, Responsables del IVA

OBLIGACION	CONSECUENCIAS DE NO CUMPLIR
Inscribirse en el RUT (E.T), artículos 506 numeral 1 y 555-2.	Sanción en dinero y posible clausura del establecimiento de comercio (E.T, art 658-3, Numeral 1°).
Informar el cese definitivo de actividades sujetas al IVA (E.T, art 614).	Sanción en dinero, dependiendo del tiempo en que transcurra la omisión (E.T, art 658-3 numeral 3°).
Mantener actualizada la información registrada en el Rut, y que sea correcta. (E.T artículo 555-2)	Sanción en dinero (E.T, art 658-3 numerales 3° y 4°)
Indicar el nombre o razón social y NIT en los membretes de la correspondencia, facturas, recibos y demás documentos en razón de su objeto, actividad o profesión (Estatuto Tributario, artículo 619)	Presunción de la omisión de pagos declarados por terceros (E.T, artículo 755)
Conservar los documentos, informaciones y pruebas que soporten las actividades económicas realizadas (Decreto reglamentario 4583/2006, artículo 35).	Desconocimiento del valor probatorio, y rechazo de impuestos descontables.
Exigir facturas o documentos equivalentes que establezcan las normas legales.	El responsable debe responder por la suma que se encontraba obligado a retener, sin perjuicio de las sanciones en dinero (E.T, art 370).
Efectuar Retención en la fuente por concepto de IVA, cuando la norma lo indique (E.T, artículo 437-2)	Desconocimiento del valor probatorio, y rechazo de impuestos descontables.

Fuente: FONTALVO AMADOR, Adriana. Lo que Debemos Saber sobre el IVA. Bajo Cauca. Formación SENA, Contabilidad y Finanzas. Complejo Tecnológico para la Gestión Agro Empresarial. 2013, p, 3.

Fontalvo, expone que dentro del régimen del IVA, quedan agrupados los responsables cuyos negocios sean pequeños, de tal manera que su capacidad operativa no se vea afectada con mayores obligaciones tributarias; y para clasificarse en este régimen, es indispensable tener alguna de las siguientes calidades: comerciante o detallista, artesano minorista o detallista, agricultor, ganadero, prestador de servicios; y además, cumplir con todas y cada una de las siguientes condiciones:

- 1) Ejercer la actividad económica en máximo un (1) establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio;
- 2) Que en el establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio no se desarrollen actividades bajo franquicia, concesión, regalía, autorización o cualquier otro sistema que implique la explotación de intangibles;
- 3) Que no sean usuarios aduaneros;
- 4) Que los ingresos provenientes de las actividades gravadas desarrolladas durante el año 2011, hayan sido inferiores a 4.000 UVT⁴¹ (\$100.528.000);

⁴¹ UVT: Unidades de Valor Tributario.

5) Que el monto de sus consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras no superen la suma de 4.500 UVT \$113.094.000, durante el año 2011, ni 4.500 UVT \$117.221.000 durante el año 2012;

6) Que no hayan celebrado contratos de venta de bienes o prestaciones de servicios gravados por valor individual y superior a 3.300 UVT \$82.936.000 durante el año 2011, ni 3.300 UVT \$85.962.000 durante el 2012. Los valores anteriormente señalados fueron establecidos en UVT (Unidad de Valor Tributarios), a partir del año 2012. Como regla general, los valores expresados en UVT, se entienden referidos al año gravable 2012, cuyo valor fue de \$26.049.

Las principales obligaciones de quienes pertenecen al Régimen Simplificado, según Fontalvo Amador aparecen en el Cuadro 2.

Cuadro 2. Principales Obligaciones de Quienes Pertenecen al Régimen Simplificado del IVA.

Obligación	Consecuencia de No cumplir
Entregar copia del documento en que conste su inscripción en el régimen simplificado, en la primera venta o prestación de servicios que realice, a adquiriente no pertenecientes al régimen simplificado, que así lo exijan (E.T artículo 506, numeral 2°).	El comprador del bien o el adquiriente del servicio no podría deducir el respectivo costo o gasto en la determinación del impuesto de renta (E.T artículo 177-2, literal c).
Exhibir en un lugar visible al público el documento en que conste su inscripción en el RUT, como perteneciente al régimen simplificado (E.T, artículo 506, numeral 4°).	Clausura del establecimiento, sede, local, negocio u oficina, por el término de tres (3) días (E.T, artículo 658-3, numeral 2°).
Llevar el libro fiscal de registro de operaciones diarias (E.T, artículo 616).	El artículo 616 del E.T remite a la sanción prevista en el artículo 652 del mismo, la cual es inaplicable por la imposibilidad de calcularla.

Fuente: FONTALVO AMADOR, Adriana. Lo que Debemos Saber sobre el IVA. Bajo Cauca. Formación SENA, Contabilidad y Finanzas. Complejo Tecnológico para la Gestión Agro Empresarial. 2013, p, 4.

Las principales obligaciones de quienes pertenecen al Régimen Común según Fontalvo Amador aparecen en el Cuadro 3.

Cuadro 3. Obligaciones de quienes pertenecen al Régimen Común del IVA.

Obligación	Consecuencia de no cumplir
Recaudar y declarar oportunamente el IVA generado en operaciones gravadas.	Sanciones en dinero, tales como extemporaneidad e interés moratorio entre otros, (E.T, artículos 641 y siguientes).
Pagar oportunamente el IVA recaudado.	Sanciones en dinero, clausura del establecimiento de comercio y posibles sanciones penales (E.T, artículo 634, Ley 599/2000, art 402).
Llevar un registro auxiliar de ventas y compras, y una cuenta mayor o de Balance denominada "impuesto a las ventas por pagar" (E.T, artículo 616).	Desconocimiento de los derechos generados y del valor probatorio.
Expedir factura o documento equivalente, con el lleno de los requisitos legales (E.T, artículos 511 y 617).	Sanción en dinero y clausura del Establecimiento de comercio (E.T, artículos 652 y 657).

Fuente: FONTALVO AMADOR, Adriana. Lo que Debemos Saber sobre el IVA. Bajo Cauca. Formación SENA, Contabilidad y Finanzas. Complejo Tecnológico para la Gestión Agro Empresarial. 2013, p, 4.

Conforme al Artículo 420 del Estatuto Tributario, el IVA se genera cuando ocurran los siguientes hechos:

a) las ventas de los bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente. Por regla general, en estos casos son responsables los comerciantes y quienes habitualmente ejecuten actos similares a ellos (E.T, artículo 437, literal a).

b) la prestación de los servicios en el territorio nacional, por regla general, en estos casos son responsables quienes presten el servicio (E.T, artículo 437, literal c).

c) La importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente. Cuando se dé este hecho generador, son responsables los importadores (E.T, art 437 literal d);

d) La circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar con excepción de las loterías; en este caso, el responsable es el operador del juego.⁴²

Fernández Marín, sobre el impuesto al valor agregado IVA, dice que es un impuesto que grava el consumo de bienes y servicios y que al final lo acaban pagando los consumidores finales. Es importante saber que las entregas de bienes y prestaciones de servicios que grava este impuesto deben estar realizadas por empresarios y profesionales en el desarrollo de su actividad. El IVA funciona debido a las ventas o prestaciones de servicios; los empresarios repercuten a los adquirentes o destinatarios las cuotas del IVA, que correspondan, con obligación de ingresarlas en el Tesoro.

El empresario cuando entrega un bien o el profesional cuando presta un servicio repercute a los destinatarios de los mismos las cuotas del IVA, con obligación de ingresarlas en el tesoro público; por sus adquisiciones soportan cuotas que tienen derecho a deducir en sus autoliquidaciones periódicas (IVA repercutido – IVA Soportado).

En cada liquidación se declara el IVA facturado a los clientes, restando de éste el soportado en las compras y adquisiciones a los proveedores, pudiendo ser el resultado tanto positivo como negativo; si el resultado es positivo debe ingresarse en el Tesoro Público. Si es negativo, con carácter general, se compensa en las autoliquidaciones siguientes y si al final del ejercicio (año natural) sigue siendo

⁴² FONTALVO AMADOR, Adriana. Lo que Debemos Saber sobre el IVA. Bajo Cauca. Formación SENA, Contabilidad y Finanzas. Complejo Tecnológico para la Gestión Agro Empresarial. 2013, p, 5.

negativo, se puede optar por solicitar la devolución o bien para compensar el saldo negativo en las liquidaciones de años siguientes.⁴³

En síntesis, se puede decir sobre el impuesto al valor agregado IVA, que todos los autores que se han definido el IVA están de acuerdo cuando afirman que, es un impuesto que se le paga al Estado cada vez que se compra la mayoría de los productos, y esto es así porque hay determinados bienes y servicios que la ley exime de pagar en alguna o todas las etapas de comercialización.

Referente a la contabilización del IVA, Ossa Monroy, escribe que el impuesto sobre las ventas comúnmente denominado impuesto al valor agregado IVA, es un gravamen que recae sobre el consumo de bienes y servicios. Es un impuesto del orden nacional, indirecto, de naturaleza real de causación instantánea y de régimen general. En Colombia se aplica en las diferentes etapas del ciclo económico de la producción, importación y distribución.

Por hecho generador se entiende el presupuesto de hecho expresamente definido en la Ley, cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. El Estatuto Tributario en el Libro Tercero, Título I, que trata del hecho generador del impuesto sobre las ventas, en su artículo 420, señala los hechos sobre los cuales recae el impuesto así:

La venta de bienes corporales muebles en el territorio nacional que no hayan sido expresamente excluidas; la prestación de servicios en el territorio nacional; la importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente (literal C del artículo 420 del E.T.); la circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar con excepción de las loterías. Este nuevo hecho generador no corresponde a una venta o prestación de un servicio, sino a un derecho a participar en una rifa, juego o evento de los calificados por la ley como suerte y azar (literal D del artículo 420 del E.T.).⁴⁴

La causación del impuesto es el momento a partir del cual se entiende configurado el hecho jurídico material o hecho generador, que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, desde la cual debe ser registrada en la contabilidad y declarada. Desde la óptica del hecho generador, el impuesto sobre las ventas es de carácter instantáneo y se causa por cada operación sujeta al impuesto.

El Estatuto Tributario establece de manera general el momento en que se causa el impuesto sobre las ventas así: en las ventas, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente y falta de estos, en el momento de la entrega; en los retiros de bienes corporales muebles hechos por el responsable para su uso o

⁴³ FERNÁNDEZ MARÍN. El Impuesto al Valor Agregado IVA: Conceptos Básicos y Funcionamiento General., información consultada en <http://www.queaprendemos.com>.

⁴⁴ OSSA MONROY, Álvaro. Contabilidad. El IVA en Colombia, información consultada en <http://www.contabilizandoando.blogspot.com>.

para formar parte de los activos fijos de una empresa, en la fecha del retiro; en la prestación de servicios, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, o en la fecha de terminación de los servicios o del pago o abono en cuenta, la que fuere primero; en las importaciones, al tiempo de nacionalización del bien.

En este caso el impuesto se liquidará conjuntamente con liquidación y pago de los derechos de aduana. En los juegos de suerte y azar, en el momento de realización de la apuesta, expedición del documento, formulario, boleta o instrumento que da derecho a participar en el juego.⁴⁵

Altahona Quijano, respecto a la contabilización del IVA, dice que se liquida en forma bimensual y se presenta ante la DIAN a través de los bancos, quienes son los encargados de recepcionar el pago. Para este pago se debe tener en cuenta el calendario tributario que publica la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales anualmente, para estos casos.

La dinámica de la cuenta del El IVA representa el valor recaudado o causado como el valor pagado o causado en la adquisición o venta de bienes producidos, importados y comercializados, así como de los servicios prestados y/o recibidos, gravados de acuerdo con las normas fiscales vigentes, los cuales pueden generar un saldo a favor o a cargo del ente económico, producto de las diferentes transacciones ya que se trata de una cuenta corriente.⁴⁶

1.5.2. Marco Conceptual

Para mayor comprensión del desarrollo de los objetivos específicos propuestos en el presente trabajo de investigación se describen algunos conceptos básicos, que complementan el marco teórico descrito para este trabajo.

EL IVA: es el impuesto nacional a los consumos que se aplica en cada una de las etapas del proceso económico, en proporción al valor agregado del producto y la prestación de servicios. Es un impuesto indirecto, porque no consulta la capacidad económica de las personas y se aplica sobre el consumo y las importaciones.

Es un impuesto proporcional, pues a mayor base mayor será el valor del impuesto, teniendo en cuenta que el porcentaje siempre será el mismo; es un impuesto regresivo, pues a medida que aumenta la capacidad de pago del contribuyente, disminuye la tarifa del impuesto a pagar; es un impuesto instantáneo y nace en el momento en que ocurre el hecho generador y se empieza a cobrar a partir del 1 de abril de 1984, con el Decreto Ley 354 de 1983.

⁴⁵ Ibid.

⁴⁶ ALTAHONA QUIJANO, Teresa De Jesús. Libro Práctico sobre Contabilidad General. Bucaramanga: universidad de Investigación y Desarrollo –UDI-, Editorial Porter. 2009, p, 75.

Este impuesto, deben cobrarlo los productores, importadores, los comerciantes; además personas que presten algunos servicios grabados como parqueaderos, restaurantes, hoteles, etc. En la mayoría, el impuesto que se debe cobrar es del 16%, del precio de venta de los artículos. Se apoya en dos elementos estructurales que son: el IVA generado y el IVA descontable.⁴⁷

IVA DESCONTABLE: uno de los tratamiento especiales del IVA descontable, es la proporcionalidad a que está sometido el IVA pagado por la empresa, cuando no se puede determinar con exactitud el IVA pagado que se puede tratar como descontable. Los responsables del impuesto a las ventas que pertenecen al régimen común, pueden descontar el IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios destinados a producir los bienes o servicios gravados.

Un contribuyente así como genera IVA (cobra IVA al cliente al momento de vender), también paga IVA cuando compra la materia prima o los insumos que requiere para producir o vender el producto por el que genera o cobra IVA, este IVA pagado, puede ser descontable del IVA generado; al final del periodo sólo pagará a la DIAN la diferencia entre el IVA que cobró a sus clientes y el IVA que pagó por sus compras.⁴⁸

IVA NO DESCONTABLE: cuando el responsable del impuesto a las ventas compra activos fijos gravados por ejemplo, propiedades, planta y equipo, siempre que estos elementos sean para uso no puede descontar el impuesto; en estos casos el IVA, constituye un mayor valor de lo adquirido.⁴⁹

IVA EN DESCUENTO POR PRONTO PAGO: se da cuando hay compra o venta. Los descuentos y rebajas que la cuenta reciba en las compras o que concedan las cuentas y en la venta por pagar y por cobrar en las facturas antes de la fecha de vencimiento, no afecta el IVA, esto quiere decir, que el IVA no aumenta ni disminuye.⁵⁰

CAUSACIÓN: es el efecto para cobrar el IVA, y la norma que lo rige se encuentra estipulada en el Artículo 429 del Estatuto Tributario. La causación del IVA la componen: 1) Fecha emisión factura o documento equivalente, con la entrega, retiro de inventario; 2) en la fecha de nacionalización (fecha del pago de derechos de aduana e IVA); 3) emisión factura, terminación del servicio, pago o abono en

⁴⁷ IVA (Impuesto al valor agregado, información consultada en <http://www.definicionescontables.blogspot.com/search/label/IVA>

⁴⁸ IVA Descontable, información consultada en <http://leniscontable.blogspot.com/2010/03/iva-descontable.html>

⁴⁹ Contabilización del Impuesto Sobre las Ventas, información consultada en <http://infordiarioblogspot.com/2011/09/iva.html>

⁵⁰ Ibid.

cuenta (lo que ocurra primero); y 4) en el momento de la expedición del documento o formulario.⁵¹

BIENES: son objetos útiles, provechosos o agradables que proporcionan a quienes los consumen un cierto valor de uso o utilidad. Los bienes económicos, más específicamente, son objetos que se producen para su intercambio en el mercado, es decir, son mercancías. Para que un objeto pueda ser considerado un bien económico, es preciso que el mismo tenga una cierta demanda, es decir, que sea considerado por algunas personas como un objeto capaz de satisfacer sus necesidades, y que el bien resulte escaso en relación a esa demanda. Un bien de oferta ilimitada no pasa a formar parte de los intercambios entre seres humanos; se considera entonces un bien libre o no económico.⁵²

BIENES CORPORALES: bienes que tiene materia tangible, que poseen cuerpo material. Dentro de estos a su vez se clasifican en bienes muebles y los bienes móviles; Bienes Muebles, son aquellos que se puedan trasladar de un lugar a otro, también se consideran muebles aquellos que adquieren su individualidad mediante procesos de montaje u otros similares que se adhieran a inmuebles; y Bienes Móviles, aquellos que se tiene destinados para la venta en el cumplimiento del objeto social. También son conocidos como inventarios.⁵³

BIENES INCORPORALES: aquellos que no poseen materia tangible, a su vez estos se clasifican en: Bienes Inmuebles, aquellos que no tienen la capacidad de ser trasladados de un lugar a otro, Bienes Inmovilizados, aquellos que no se tiene destinados para la venta en el giro ordinario del negocio; también se conocen como activos fijos. Los bienes y servicios, a su vez dependiendo de su hecho generador, se clasifican en: Bienes o Servicios Gravados, Bienes o Servicios Exentos, y Bienes o Servicios Excluidos.⁵⁴

BIENES GRAVADOS: aquellos que causan el impuesto y en tal sentido se les aplica la tarifa según sea el caso. Cumple la condición: Tarifa > 0

BIENES EXENTOS: aquellos que causan el impuesto, pero se encuentran gravados en la tarifa cero, tiene calidad de responsables con derecho a los descuentos (impuesto descontable), y declaran bimestralmente. Cumple la condición de Tarifa igual a 0.⁵⁵

⁵¹ Actualización Tributaria, Impuestos Sobre las Ventas. DIAN, información consultada en <http://www.dian.gov.co>.

⁵² Diccionario de Economía, Administración, Finanzas, y Marketing, información consultada en <http://eco-finanzas.com/diccionario/B/BIENES.htm>

⁵³ IVA (Impuesto al valor agregado, información consultada en <http://www.defincionescontables.blogspot.com/search/label/IVA>

⁵⁴ IVA (Impuesto al valor agregado, información consultada en <http://www.defincionescontables.blogspot.com/search/label/IVA>

⁵⁵ Ibidem.

BIENES EXCLUIDOS: aquellos que no causan el impuesto, por consiguiente, quien comercializa con ellos exclusivamente, no es responsable ni tiene obligación alguna con dicho gravamen. Cumple la condición: sin tarifa.⁵⁶

RÉGIMEN SIMPLIFICADO: es para los comerciantes minoristas, cuyas ventas estén gravadas a la tarifa general del impuesto sobre las ventas (16%). Para inscribirse en este régimen deben cumplir los siguientes requisitos: Que sean personas naturales, que tengan máximo dos establecimientos de comercio, que no sean importadores de bienes corporales muebles, que no vendan por cuenta de terceros así sea a nombre propio, que sus ingresos netos, provenientes de su actividad comercial en el año inmediatamente anterior, sean inferiores a la suma de \$54.000.000 y que su patrimonio bruto a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior, sea inferior a \$150.000.000.⁵⁷

RÉGIMEN COMÚN: los comerciantes, productores e importadores que no cumplan con los requisitos para estar en el régimen simplificado, deben acogerse a éste régimen. Los requisitos para pertenecer a este régimen es sobrepasar los topes y desarrollar actividades citadas por la ley o norma como: inscribirse al RUT como responsable perteneciente a este régimen, emitir factura de venta o documento equivalente a la factura, pedir autorización a la DIAN de la numeración de la facturas a expedir, cobrar el IVA y discriminarlo en la factura, descontarse el IVA consumido bajo los parámetros legales, presentar declaraciones bimestrales hasta la fecha en que cancele la inscripción como responsable, presentar declaración de renta sin importar los topes, presentar declaración de retención en la fuente, expedir certificados periódicamente.⁵⁸

PERSONA NATURAL: El Código Civil Colombiano, define la persona como: son personas todos los individuos de la especie humana, cualquiera que sea su edad, sexo, estirpe o condición (Art. 74). Igualmente la Constitución colombiana en el artículo 14, establece que toda persona tiene el derecho a su reconocimiento de su personalidad jurídica. La persona natural, o física como la llaman en la mayoría de los países latinos, es un concepto estrictamente jurídico, cuyo origen proviene de los primeros juristas romanos.

En el presente, cada país tiene su propio ordenamiento jurídico que le da su propia definición de persona, aunque en todos los casos es muy similar. Hoy, las personas físicas tienen, por el solo hecho de existir, atributos dados por el Derecho.

La personalidad abre la puerta de la titularidad de derechos, de modo que sólo siendo considerado tal se podía contratar o contraer matrimonio, por poner un par

⁵⁶ Ibidem.

⁵⁷ Ibidem.

⁵⁸ IVA (Impuesto al valor agregado, información consultada en <http://www.definicionescontables.blogspot.com/search/label/IVA>

de ejemplos. La persona desde el punto de vista jurídico tiene muchos atributos como lo son el nombre, el domicilio, la nacionalidad.

Por regla general toda Persona Natural o Persona Jurídica como Colombiano y Contribuyente que es, está en la obligación de pagar impuestos y por consiguiente de declarar; así lo establece la Constitución política en su artículo 95 numeral 9, cuando afirma que toda persona está obligada a contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, dentro de conceptos de justicia y equidad.⁵⁹

PERSONA JURÍDICA: se llama persona jurídica a una persona ficticia, capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones, y de ser representada judicial y extrajudicialmente. Las personas jurídicas tienen en su historia varios nombres y han atravesado por diversas etapas, bien sean estas teóricas o prácticas.

El nacimiento de esta institución tiene lugar en Roma, y específicamente en el derecho romano, donde los primeros Peritos y Pretores, le dan nacimiento jurídico a una institución, que sin saber perduraría por decenas de siglos y aún dos mil años después seguiría hablándose de esta y perfeccionándose en el sistema jurídico.

En la doctrina moderna el nombre recibido comúnmente por este sujeto de derecho es bastante criticado, pues este “persona jurídica” tiene lugar por la capacidad que se le otorga a una colectividad de tener un papel protagónico y activo en el sistema jurídico.⁶⁰

ESTATUTO TRIBUTARIO: es una compilación de normas jurídicas con fuerza de Ley que regulan los impuestos de renta y complementarios, ventas, timbre, retención en la fuente y procedimiento administrativo en relación a dichos tributos y retenciones. Este se clasifica en 6 libros y un libro preliminar, así:

El título preliminar, se limita a definir e identificar la obligación tributaria a los contribuyentes y responsables de los tributos.

El Libro I: Impuesto de Renta y Complementarios: trata de todo lo relacionado con el impuesto de renta y complementarios, como son los ingresos, costos, deducciones, ingresos no constitutivos de renta, rentas exentas, etc.

El Libro II: Retención en la fuente: trata sobre la retención en la fuente que incluye conceptos, agentes de retención, tarifas, responsabilidades y sanciones.

⁵⁹ Persona Natural, Naturaleza Jurídica y Algunas Obligaciones Tributarias, información consultada en <http://www.gerencie.com/persona-natural.html>.

⁶⁰ Persona Jurídica, información consultada en <http://www.gerencie.com/persona-natural.html>

El Libro III: Impuesto sobre las ventas: trata sobre el impuesto grabado a las ventas IVA, incluye conceptos, tarifas, responsabilidades y sanciones; el Libro IV: Impuesto de timbre nacional: trata todo lo relacionado con el impuesto de timbre, el cual está en proceso de ser desmontado.

El Libro V: Procedimiento Tributario: trata del régimen sancionatorio aplicable a los contribuyentes que incumplan sus obligaciones tributarias.

El Libro VI: Gravamen a los movimientos financieros: comprende el gravamen a los movimientos financieros o 4×1.000 y contempla la causación, el hecho generador, sujetos pasivos, tarifas, base gravable, agentes de retención, y declaración y pago, exenciones, etc.⁶¹

SERVICIO: se considera servicio toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine, el factor material o intelectual, y que genere una contra prestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración.⁶²

SERVICIO GRAVADO: es aquel que se encuentra sometido al impuesto sobre las ventas con excepción de aquellos, que la ley ha calificado expresamente como excluidos del impuesto; tendrán la tarifa 0% aquellos que la ley determine como exentos.⁶³

RETENCIÓN EN LA FUENTE: la retención en la fuente no es ningún impuesto, sino que es el simple cobro anticipado de un impuesto, que bien puede ser el impuesto de renta, a las ventas o de industria y comercio. La retención en la fuente por ser un pago anticipado de un impuesto, ésta se puede descontar en la respectiva declaración, ya sea de IVA, de Renta o de ICA.

La retención en la fuente comprende elementos como el sujeto pasivo, que es la persona a la que se le debe retener, el agente de retención, que es la persona obligada a practicar la retención, el concepto de retención, que es el hecho económico que se realiza y está sometido a retención, la tarifa que es el porcentaje que se aplica a la base de retención, y la base de retención es el valor o monto sujeto a retención.

La retención en la fuente es diferente para cada impuesto. Existe la retención en la fuente por renta, la retención en la fuente por IVA o más conocida como RETEIVA

⁶¹ IVA (Impuesto al valor agregado, información consultada en <http://www.definicionescontables.blogspot.com/search/label/IVA>

⁶² Artículo 1°, Decreto 1362 de 1992.

⁶³ Guía Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). Declaración del Impuesto Sobre las Ventas. 2010.

y la retención en la fuente por ICA, también conocida como reteica. A veces se suele aplicar de forma generalizada el concepto de retención en la fuente al impuesto de renta, lo cual es equivocado, puesto que, como ya se explicó, existe retención en la fuente para cada impuesto, y en el caso del impuesto de renta, el concepto adecuado es retención en la fuente por renta o reterenta.⁶⁴

DESCUENTO COMERCIAL: Los descuentos comerciales, o llamados también descuentos pie de factura, por no estar sometido a condición o restricción alguna, y puesto que se conoce al momento de realizar la operación económica, ya que figura en la factura, no se reconoce contablemente. Esto debido a que el valor que se contabiliza, es el valor neto de la factura, y el valor neto de la factura, en este caso, ya está afectado por el descuento comercial, y aunque el descuento figura en la factura, de ésta sólo se toma el valor definitivo o final, lo efectivamente facturado.

DESCUENTO CONDICIONADO: El descuento condicionado o financiero, es un descuento que depende de las políticas de la empresa hacia ciertos clientes o frente a determinados casos o situaciones. Es un descuento que no figura en la factura. En este caso, se factura la totalidad del valor sin descuento. Al no figurar el descuento en la factura, no es posible determinar con exactitud el mismo, hasta tanto éste no se haga efectivo. Y el descuento sólo se hará efectivo, en el momento en que se cumplan las condiciones exigidas para su otorgamiento, por tanto, al momento de suceder el hecho económico, se factura la totalidad del valor, y como bien sabemos, a la Contabilidad se lleva el valor que figure en la factura, que en este caso, es el valor total sin el descuento.

El descuento condicionado, se hace efectivo al momento de cumplirse con los requisitos exigidos (Pago antes del plazo pactado, por ejemplo), y por lo general, esos requisitos se cumplen después de haber realizado el hecho económico inicial (La venta del producto). Una vez cumplidos los requisitos por parte del cliente, se otorga el descuento, y a ese momento, ya se ha hecho la contabilización de la venta completa, por lo que es preciso llevar a la contabilidad ese descuento, para que al final del periodo se pueda determinar con exactitud el monto real de los ingresos.

1.5.3 Marco Legal

Estatuto Tributario, Decreto 624 de 1989: es una compilación de normas jurídicas con fuerza de Ley que regulan los impuestos de renta y complementarios, ventas, timbre, retención en la fuente y procedimiento administrativo en relación a dichos

⁶⁴ Retención en la Fuente, información consultada en <http://www.gerencie.com/retencion-en-la-fuente.html>

tributos y retenciones. El Estatuto Tributario, en el Libro III: Impuesto sobre las ventas, trata sobre el impuesto grabado a las ventas IVA, incluye conceptos, tarifas, responsabilidades y sanciones

Reforma Tributaria Ley 1607 de diciembre 26 de 2012: Capítulo III. Impuesto sobre las Ventas IVA, e Impuestos Nacional al Consumo. Artículo 38 al artículo 71, refieren todos los aspectos que han sido renovados sobre el impuesto al valor agregado.

Decreto Ley 354-183 de 1984: El IVA es el impuesto nacional a los consumos que se aplica en cada una de las etapas del proceso económico, en proporción al valor agregado del producto y la prestación de servicios. Es un impuesto indirecto, porque no consulta la capacidad económica de las personas y se aplica sobre el consumo y las importaciones. Es un impuesto proporcional, pues a mayor base mayor será el valor del impuesto, teniendo en cuenta que el porcentaje siempre será el mismo. Es un impuesto regresivo, pues a medida que aumenta la capacidad de pago del contribuyente, disminuye la tarifa del impuesto a pagar. Es un impuesto instantáneo, ya que nace en el momento en que ocurre el hecho generador.

Decreto Ley 354 de 183 de 1984. El impuesto del IVA, se empieza a cobrar a partir del 1 de abril de 1984; a partir de este decreto, lo deben cobrar los productores, importadores, los comerciantes, y las además personas que presten algunos servicios grabados como parqueaderos, restaurantes, hoteles, etc. En la mayoría de contribuyentes, el impuesto que se debe cobrar es del 16%, del precio de venta de los artículos; este impuesto se apoya en dos elementos estructurales que son: el IVA generado y el IVA descontable.

Ley 1607 de 2012. Contiene los aspectos normativos, respecto a los aspectos contables del IVA, para compradores y vendedores de bienes y servicios gravados, la cual se detalla, en el Capítulo 2 de esta investigación.

1.6 METODOLOGÍA

1.6.1Tipo de Estudio

El estudio descriptivo, es aquel que se utiliza para referir las características de un fenómeno existente, y puede servir como base, para detallar las características de un grupo antes de poder abordar la significatividad de cualquier diferencia observada.⁶⁵

⁶⁵ Álvarez, Juan. (2003). Cómo Hacer Investigación Cualitativa: Fundamentos y Metodología. México: Editorial Mac Graw Hill. 1ª Edición.

El tipo de estudio a utilizar es de tipo descriptivo, pues se va a presentar en una forma secuencial y detallada el procedimiento por el cual, el contribuyente comprador y vendedor puede contabilizar el IVA, generado de la compra y venta de bienes y servicios, de acuerdo al Estatuto Tributario y la Ley 1607 de diciembre 26 de 2012.

1.6.2 Método de Investigación

Método Inductivo. El método inductivo hace referencia a observaciones individuales, a partir de las cuales se plantean generalizaciones, cuyo contenido rebasa los hechos observados en un principio; este método acepta la existencia de una realidad externa y postula la capacidad del ser humano para percibirla por medio de sus sentidos y entenderla por medio de su inteligencia.⁶⁶

Entonces para la realización de este proyecto se utilizará el método inductivo, porque, parte de las generalidades de los aspectos contables del IVA, para los contribuyentes compradores y vendedores de bienes y servicios gravados, analizando las partes que los componen hasta determinar las particularidades del proceso contable y terminar exponiendo un caso del mismo.

1.6.3 Fuentes de Información

Fuentes Primarias. Las fuentes primarias, son los puntos donde aparece la información original que proviene directamente de la investigación o del pensamiento de los autores.⁶⁷

Las fuentes primarias consultadas en este trabajo serán, las consultas con los profesores de la Universidad del Valle, referente al tema de la contabilización del IVA, y la búsqueda directa de documentos escritos concerniente al tema propuesto en la presente investigación.

Fuentes Secundarias. Las fuentes secundarias, son aquellas que contienen información reseñada, organizada y sintetizada y remiten a ella, son fuentes especialmente diseñadas para facilitar y maximizar el acceso a las fuentes primarias o a sus contenidos.

Las fuentes secundarias tenidas en cuenta serán la consulta Internet, consulta en bibliotecas, enciclopedias, que contengan el tema a investigar sobre los aspectos contables del IVA para compradores y vendedores de bienes y servicios gravados.

⁶⁶ Ibidem.

⁶⁷ Ibidem.

1.6.4 Técnicas de Investigación

Las técnicas de investigación determinan todo el enfoque de la investigación incluyendo instrumentos, y hasta la manera de cómo se analizan los datos recaudados. Las técnicas de investigación determinan el enfoque del proyecto a investigar. Las técnicas de investigación son las herramientas por las cuáles se recaudan datos a través de diferentes medios, para tener información completa de un tema de investigación.⁶⁸

Dentro de las técnicas de investigación a utilizar se encuentran:

La observación directa. La observación directa de libros, y artículos en páginas web, que contienen el tema de los aspectos contables del IVA, la lectura, el análisis y la síntesis de los contenidos de los libros, tesis y los artículos observados y leídos.

La Consulta a los Profesores de la Universidad del Valle. La consulta continua a los profesores de la Universidad del Valle, Sede Región Nortel del Cauca, sobre el tema planteado en el presente proyecto de investigación “los aspectos contables del IVA, para compradores y vendedores de bienes y servicios gravados”.

⁶⁸ Hernández, Roberto. Fernández, Carlos y Baptista, Pilar. (2003). Tipos de Investigación. México: Editorial Mc Graw Hill.

2 ASPECTO NORMATIVO DEL IVA, PARA COMPRADORES Y VENDEDORES DE BIENES Y SERVICIOS GRAVADOS

EL Capítulo III de la Ley 1607 de diciembre 26 de 2012, indica toda la reforma tributaria que la Presidencia de la República ha aprobado respecto al Impuesto al Valor Agregado (IVA). La reforma tributaria referente al IVA, Ley 1607 de 2012, comienza desde el Artículo 38 hasta el Artículo 70, los cuales señalan las modificaciones en el IVA, respecto a los bienes y servicios gravados, excluidos y exentos y relacionado al tratamiento tributario de algunos bienes y servicios.

Después de la anterior explicación, se presentan las particularidades relevantes de la Ley 1607 de diciembre 26 de 2012, respecto a la reforma tributaria del IVA, para compradores y vendedores de bienes y servicios.⁶⁹

2.1 ASPECTOS RELEVANTES DE LA LEY 1607 DE DICIEMBRE 26 DE 2012, RESPECTO A LA REFORMA TRIBUTARIA DEL IVA, PARA COMPRADORES Y VENDEDORES DE BIENES Y SERVICIOS GRAVADOS

2.1.1 Disminución de Tarifas por IVA

En el impuesto al Valor Agregado, se tenían previstas siete tarifas diferentes, y con la reforma tributaria se redujeron a tres tarifas solamente: 0%, 5% y la tarifa general del 16%.

2.1.2 Cambios en la Clasificación Base y Tarifas de Bienes y Servicios Específicos

Los cambios que ofrece la Ley 1607 de 2012, respecto a la clasificación base y tarifas de IVA, de bienes y servicios específicos fueron los siguientes:⁷⁰

- Las publicaciones periódicas y los servicios de Internet de estratos 1 y 2, pasaron de ser excluidos a exentos.
- Algunos alimentos de mar pasaron de estar gravados al 16%, a estar exentos.

⁶⁹ Nueva Reforma Tributaria Ley 1607 Diciembre 26 de 2012. Bogotá D.C: Editorial Centauro S.A.S. 2013.

⁷⁰ Ibid.

- Ciertos cereales que estaban gravados con una tarifa del 16%, quedaron grabados con una tarifa del 5%.
- Algunos productos alimenticios como jarabes y chocolates, pasan de la tarifa del 10% a la tarifa del 16%.
- Los planes de medicina prepagada bajan de la tarifa del 10% a la tarifa del 5%.
- El arrendamiento de inmuebles diferentes a los destinados a vivienda subieron de tarifa del 10% a la tarifa del 16%.
- Los servicios de restaurante prestados bajo franquicia⁷¹, concesión, regalía, etc., y los servicios de catering⁷², siguen gravados al 16%. Los demás servicios de restaurantes pasan a ser no gravados con IVA, pero si con el impuesto al consumo del 8%.
- La base en los servicios integrales de aseo y cafetería, de vigilancia y servicios temporales, la Tarifa de impuesto es del 16% sobre el AIU⁷³, que no será menor a la tarifa del 10% del valor del contrato.
- El servicio de parqueadero prestado por propiedades horizontales queda gravado con IVA a una tarifa del 16%.

⁷¹ La definición de restaurantes del nuevo artículo 512-8 del Estatuto Tributario, fue tomada del artículo 9 del Decreto 422 de 1991, a la cual el legislador de 2012, le incluyó los establecimientos que en forma exclusiva se dedican al expendio de aquellas comidas propias de cafeterías, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías. Conforme a dicha definición existen tres tipos de restaurantes: 1. Establecimientos cuyo objeto es el servicio de suministro de comidas y bebidas destinadas al consumo como desayuno, almuerzo o cena, y el de platos fríos y calientes para refrigerio rápido, sin tener en cuenta la hora en que se preste el servicio, independientemente de la denominación que se le dé al establecimiento, 2. Establecimiento que en forma exclusiva se dedica al expendio de aquellas comidas propias de cafeterías, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías y 3. Establecimientos que adicionalmente a otras actividades comerciales presten el servicio de expendio de comidas. El servicio de restaurante prestado por los anteriores establecimientos está gravado con el impuesto nacional al consumo a la tarifa del 8%, no obstante la excepción es cuando en dicho establecimiento de comercio, local o negocio, se desarrollen actividades bajo franquicia, concesión, regalía, autorización o cualquier otro sistema que implique la explotación de intangibles, el servicio estará gravado con el impuesto al valor agregado IVA, a la tarifa del 16% conforme lo establece el parágrafo del artículo 512-9 del Estatuto Tributario.

⁷² El Gobierno Nacional expidió el Decreto 803 de 2013 y en el artículo segundo reglamentó lo que se debe entender como "Contrato de Catering" Artículo 2. Servicios de alimentación prestados bajo contrato catering excluidos del impuesto nacional al consumo y gravados con el impuesto sobre las ventas. De conformidad con lo previsto en el parágrafo del artículo 426 del Estatuto Tributario, y en el parágrafo del artículo 512-8 del mismo Estatuto, los servicios de alimentación institucional o alimentación a empresas, prestados bajo contrato catering, entendido éste como el suministro de comidas o bebidas preparadas para los empleados de la empresa contratante, se encuentran excluidos del impuesto nacional al consumo y gravados con el impuesto sobre las ventas a la tarifa general (<http://www.gerencie.com/el-contrato-catering.html>).

⁷³ AIU: Administración, Imprevistos y Utilidad, que se utilizan en algunos contratos, especialmente los que tienen que ver con ingeniería civil y arquitectura; el AIU, debe ser estipulado en el contrato de construcción o de obra civil, donde claramente se especifican los rubros, para cada concepto.

- Los seguros tomados en el exterior para amparar riesgos en Colombia, están gravados con IVA, si no lo están con este impuesto en el país de origen. Si lo están pero con una tarifa menor, en Colombia se pagará la diferencia.
- Se incluye un descuento en renta del IVA, en la adquisición de bienes de capital⁷⁴, el cual será de tantos puntos, como autorice el Estado, según haya sido el aumento en el recaudo del IVA del año anterior, sobre la meta fijada en el Marco Fiscal de mediano plazo. Por cada 10 MM de Unidades de Valor Tributario (UVT)⁷⁵ (268.410 MM, aproximadamente US\$150MM), de recaudo por encima de la meta se acepta un punto de descuento de IVA.⁷⁶

Cuadro 4. Bienes que pasaron de ser excluidos de IVA a ser gravados a la Tarifa del 16%

Partida Arancelaria	Nombre Bien
07.10	Hortalizas (Incluso silvestres) aunque estén cocidas en agua o vapor, congeladas
07.11	Hortalizas (Incluso silvestres) conservadas provisionalmente (por ejemplo: con gas sulfuroso o con agua salada, sulfurosa o adicionada de otras sustancias para asegurar dicha conservación), pero todavía impropias para consumo inmediato.
08.02	Los demás frutos de cáscara, frescos o secos, incluso sin cáscara o mondados

Fuente: Modificaciones de la Reforma Tributaria (Ley 1607 de 2012) en materia de IVA y disposiciones financieras. <http://www.andi.com.co/downloadfile.aspx?id=2b3aa866-422d-403b-bd82...>

⁷⁴ Bienes de Capital: son aquellos bienes tangibles depreciables que no se enajenen en el giro ordinario del negocio, utilizados para la producción de bienes o servicios, y que a diferencia de las materias primas e insumos, no se incorporan a los bienes finales producidos ni se transforman en el proceso productivo, excepto por el desgaste propio de su utilización, advirtiéndose que son utilizados para la producción de bienes o servicios. Algunos ejemplos de bienes de capital son: maquinaria y equipo, equipos de informática, de comunicaciones, y de transporte, cargue y descargue; siempre y cuando sean adquiridos para la producción industrial y agropecuaria y para la prestación de servicios (información consultada en <http://www.gerencie.com/descuento-tributario-por-iva-en-compra-de-bienes-de-capital.html>)

⁷⁵ La Unidad de Valor Tributario [UVT], es una unidad de medida de valor, que tiene como objetivo representar los valores tributarios que se encontraban anteriormente expresados en pesos. Como toda unidad de valor, el UVT, representa un equivalente en pesos, esto con el fin de lograr estandarizar y homogenizar los diferentes valores tributarios. De esta forma, al tratarse todos los valores tributarios en una unidad de valor estandarizada, se hace más sencillo su tratamiento, y sobre todo, su actualización anual. Cada año, el gobierno se encarga de actualizar el UVT, de modo que las cifras representadas en UVT, simplemente se multiplicaran por el nuevo UVT, para determinar el nuevo valor en pesos del respectivo valor (información consultada en <http://www.gerencie.com/que-es-el-uvt.html>)

⁷⁶ Nueva Reforma Tributaria Ley 1607 Diciembre 26 de 2012. Bogotá D.C: Editorial Centauro S.A.S. 2013.

Cuadro 5. Servicios Excluidos de IVA, que Pasaron a ser Gravados al 16%

Servicios de parqueadero en propiedad horizontal
--

Fuente: Modificaciones de la Reforma Tributaria (Ley 1607 de 2012) en materia de IVA y disposiciones financieras. <http://www.andi.com.co/downloadfile.aspx?Id=2b3aa866-422d-403b-bd82...>

Cuadro 6. Bienes gravados con Tarifa del 10% que pasaron a ser excluidos de IVA.

PARTIDA ARANCELARIA	NOMBRE BIEN
09.01.11	Cáscara y cascarilla de café
10.01.11.00.00	Trigo Duro para la siembra
10.01.91.00.00	Las demás semillas de trigo para la siembra
12.09.99.90.00	Semillas para caña de azúcar
19.05	Pan horneado o cocido y producido a base principalmente de harinas de cereales, con o sin levadura, sal o dulce, sea integral o no, sin que para el efecto importe la forma dada al pan, ni la proporción de las harinas de cereales utilizadas en su preparación, ni el grado de cocción, incluida la arepa de maíz.
17.01.13.00	Azúcar de caña o remolacha, Obtenida de la extracción y de la evaporización en forma artesanal de los jugos de caña de azúcar en trapiches paneleros.
17.03	Melazas de la extracción o del refinado del azúcar
18.06.32.00.90	Chocolate de Mesa
19.02.11.00.00	Pastas alimenticias sin cocer, rellenar ni preparar de otra forma, que contengan huevo
19.02.19.00.00	Las demás
19.05	Los productos de panadería a base de sagú, yuca y achira.
52.01	Algodón sin cardar ni peinar

Fuente: Modificaciones de la Reforma Tributaria (Ley 1607 de 2012) en materia de IVA y disposiciones financieras. <http://www.andi.com.co/downloadfile.aspx?Id=2b3aa866-422d-403b-bd82...>

Cuadro 7. Bienes gravados a la Tarifa del 10% que Pasaron a ser Gravados al 5%

PARTIDA ARANCELARIA	NOMBRE BIEN
09.01	Café tostado o descafeinado; cáscara y cascarilla de café; sucedáneos de café que contengan café en cualquier proporción, incluido el café soluble.
10.01	Trigo y morcajo (tranquillón), Excepto las partidas 10.01.11.00.00 y el 10.01.91.00.00
10.05.90	Maíz para uso industrial
10.06	Arroz para uso industrial
11.01.00.00.00	Harina de trigo o de morcajo (tranquillón)
11.02	Las demás harinas de cereales
16.01	Únicamente el salchichón y la butifarra
16.02	Únicamente la mortadela
17.01	Azúcar de caña o remolacha, Diferentes de las obtenidas de la extracción y de la evaporización en forma artesanal de los jugos de caña de azúcar en trapiches paneleros, excepto la sub-partida 17.01.13.00.00
17.03	Melazas de la extracción o del refinado del azúcar
18.06.32.00.90	Chocolate de Mesa
19.02.11.00.00	Pastas alimenticias sin cocer, rellenar ni preparar de otra forma, que contengan huevo
19.02.19.00.00	Las demás
19.05	Los productos de panadería a base de sagú, yuca y achira.
52.01	Algodón sin cardar ni peinar

Fuente: Modificaciones de la Reforma Tributaria (Ley 1607 de 2012) en materia de IVA y disposiciones financieras. <http://www.andi.com.co/downloadfile.aspx?Id=2b3aa866-422d-403b-bd82...>

Cuadro 8. Servicios gravados a la Tarifa del 10% que pasaron a Tarifa del 5%:

El almacenamiento de productos agrícolas por almacenes generales de depósito y las comisiones directamente relacionadas con negociaciones de productos de origen agropecuario, que se realicen a través de bolsas de productos agropecuarios legalmente constituidas.
Los planes de medicina prepagada y complementarios, las pólizas de seguros de cirugía y hospitalización, pólizas de seguros de servicios de salud y en general los planes adicionales, conforme con las normas vigentes.

Fuente: Modificaciones de la Reforma Tributaria (Ley 1607 de 2012) en materia de IVA y disposiciones financieras. <http://www.andi.com.co/downloadfile.aspx?Id=2b3aa866-422d-403b-bd82...>

Cuadro 9. Bienes Gravados a la Tarifa del 10% que pasaron a Tarifa del 16%

PARTIDA ARANCELARIA	NOMBRE BIEN
16.01	Embutidos y productos similares, de carne, de despojos o de sangre, preparaciones alimenticias a base de estos productos, diferentes al salchichón y la butifarra
16.02	Las demás preparaciones y conservas de carne, de despojos o de sangre, diferentes a la mortadela
17.02.30.20.00	Jarabes de glucosa
17.02.30.90.00	Las demás
17.02.40.20.00	Jarabes de glucosa
17.02.60.00.00	Las demás fructosas y jarabes de fructosa, con un contenido de fructosa, en estado seco, superior al 50% en peso
18.03	Cacao en masa o en panes (pasta de cacao), incluso desgrasado
18.05	Cacao en polvo, sin azucarar
18.06	Chocolate y demás preparaciones alimenticias que contengan cacao, excepto gomas de mascar, bombones, confites, caramelos y chocolatinas

Fuente: Modificaciones de la Reforma Tributaria (Ley 1607 de 2012) en materia de IVA y disposiciones financieras. <http://www.andi.com.co/downloadfile.aspx?id=2b3aa866-422d-403b-bd82...>

Cuadro 10. Servicios Gravados a la Tarifa del 10% que pasaron a Tarifa del 16%

Los servicios de clubes sociales o deportivos de trabajadores y de pensionados.
El servicio de alojamiento prestado por establecimientos hoteleros o de hospedaje.
Las comisiones percibidas por la colocación de los planes de salud del sistema de medicina prepagada, expedidos por las entidades autorizadas legalmente por la Superintendencia Nacional de Salud.
El servicio de arrendamiento de inmuebles diferentes a los destinados para vivienda y espacios para exposiciones y Muestras Artesanales Nacionales.

Fuente: Modificaciones de la Reforma Tributaria (Ley 1607 de 2012) en materia de IVA y disposiciones financieras. <http://www.andi.com.co/downloadfile.aspx?id=2b3aa866-422d-403b-bd82...>

Cuadro 11. Bienes Gravados a la Tarifa del 16% que con la reforma Tributaria Ley 1607 de 2012, pasaron a ser Excluidos de IVA

Partida Arancelaria	Nombre Bien
03.05	Pescado seco, salado o en salmuera; pescado seco, incluso cocido antes o durante el ahumando, harina, polvo y pellest de pescado, aptos para alimentación humana
08.01.12.00.00	Cocos con la cáscara interna
10.02.10.00.00	Centeno para la siembra
12.02.30.00.00	Maníes (cacahuets, cacahuates) para la siembra.
12.03	Copra para la siembra.
12.04.00.10.00	Semillas de lino para la siembra.
12.05	Semillas de nabo (nabina) o de colza para siembra.
12.06.00.10.00	Semillas de girasol para la siembra.
12.07.30.10.00	Semillas de ricino para la siembra.
12.07.40.10.00	Semillas de sésamo (ajonjolí) para la siembra.
12.07.50.10.00	Semillas de mostaza para la siembra.
12.07.60.10.00	Semillas de cártamo para la siembra.
12.07.70.10.00	Semillas de melón para la siembra.
12.07.99.10.00	Las demás semillas y frutos oleaginosos para la siembra.
12.09	Frutos y esporas para la siembra
25.10	Fosfatos aluminio cálcicos naturales y cretas fosfatadas
25.18.10.00.00	Dolomita sin calcinar, llamada cruda
31.01	Abonos procedentes de la mezcla o del tratamiento químico de productos de origen animal o vegetal.
31.05	Abonos minerales o químicos, con dos o tres de los elementos fertilizantes: nitrógeno, fósforo y potasio
40.11.61.00.00	Neumáticos con altos relieves en forma de taco, ángulo o similares, de los tipos utilizados en vehículos y máquinas agrícolas o forestales.
40.11.92.00.00	Neumáticos de los tipos utilizados en vehículos y máquinas agrícolas o forestales.
87.16.20.00.00	Semi remolques, auto-cargadores o auto-descargadores
(Sin Partida)	Gasolina y ACPM
	Los equipos y elementos nacionales o importados que se destinen a la construcción, instalación, montaje y operación de sistemas de control y monitoreo, necesarios para el cumplimiento de las disposiciones, regulaciones y estándares ambientales vigentes, para lo cual deberá acreditarse tal condición ante el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible.
	Los dispositivos móviles inteligentes (tales como tabletas, tablets) cuyo valor no exceda de cuarenta y tres (43) UVT
	Los alimentos de consumo humano donados a favor de los Bancos de Alimentos legalmente constituidos, de acuerdo con la reglamentación que expida el Gobierno Nacional.
	El Asfalto

Fuente: Modificaciones de la Reforma Tributaria (Ley 1607 de 2012) en materia de IVA y disposiciones financieras. <http://www.andi.com.co/downloadfile.aspx?id=2b3aa866-422d-403b-bd82...>

Cuadro 12. Servicios gravados a la Tarifa del 16% que pasaron a ser Excluidos de IVA

Las operaciones cambiarias de compra y venta de divisas, así como las operaciones cambiarias sobre instrumentos derivados financieros.

Fuente: Modificaciones de la Reforma Tributaria (Ley 1607 de 2012) en materia de IVA y disposiciones financieras. <http://www.andi.com.co/downloadfile.aspx?Id=2b3aa866-422d-403b-bd82...>

Cuadro 13. Bienes gravados a la Tarifa IVA del 16% que pasaron a la Tarifa del 5%.

Partida Arancelaria	Nombre Bien
10.02.90.00.00	Centeno
10.04.90.00.00	Avena, excepto la utilizada para la siembra
10.07.90.00.00	Sorgo de grano
10.08	Alforfón, mijo, alpiste y los demás cereales
10.02.90.00.00	Centeno excepto el utilizado para la siembra
10.04.90.00	Avena excepto la utilizada para la siembra
10.07.90.00.00	Sorgo de grano excepto la utilizada para la siembra
10.08	Alforfón, mijo y alpiste; los demás cereales.
11.04.12.00.00	Granos Aplastados o en copos de Avena
12.01.90.00.00	Habas de soya excepto las utilizadas para la siembra
12.07.10.90.00	Nuez y almendra de palma excepto las utilizadas para la siembra.
12.07.29.00.00	Semillas de algodón excepto las utilizadas para la siembra.
12.07.99.99.00	Fruto de Palma de Aceite
12.08	Harina de semillas o de frutos oleaginosos, excepto la harina de mostaza.
15.07.10.00.00	Aceite en bruto de soya
15.11.10.00.00	Aceite en bruto de palma
15.12.11.10.00	Aceite en bruto de girasol
15.12.21.00.00	Aceite en bruto de algodón
15.13.21.10.00	Aceite en bruto de almendra de palma
15.14.11.00.00	Aceite en bruto de colza
15.15.21.00.00	Aceite en bruto de maíz
21.01.11.00	Extractos, esencias y concentrados de café.
21.06.90.60.00	Preparaciones edulcorantes a base de sustancias sintéticas o artificiales
21.06.90.91.00	Preparaciones edulcorantes a base de estevia
23.01	Harina, polvo y pellets, de carne, despojos, pescados o de crustáceos, moluscos o demás invertebrados acuáticos, impropios para la alimentación humana; chicharrones.
23.02	Salvados, moyuelos y demás residuos del cernido, de la molienda o de otros tratamientos de los cereales o de las leguminosas incluso en pellets.
23.03	Residuos de la industria del almidón y residuos similares, pulpa de remolacha, bagazo de caña de azúcar y demás desperdicios de la industria azucarera, heces y desperdicios de cervecería o de destilería, incluso en «pellets».

23.04	Tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite de soja (soya), incluso molidos o en «pellets».
23.05	Tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite de maní (cacahuete, cacahuete), incluso molidos o en «pellets».
23.06	Tortas y demás residuos sólidos de la extracción de grasas o aceites vegetales, incluso molidos o en «pellets», excepto los de las partidas 23.04 ó 23.05.
23.08	Materias vegetales y desperdicios vegetales, residuos y subproductos vegetales, incluso en «pellets», de los tipos utilizados para la alimentación de los animales, no expresados ni comprendidos en otra parte.
23.09	Preparaciones de los tipos utilizados para la alimentación de los animales.
82.01	Layas, palas, azadas, picos, binaderas, horcas de labranza, rastrillos y raederas; hachas, hocinos y herramientas similares con filo; tijeras de podar de cualquier tipo; hoces y guadañas, cuchillos para heno o para paja, cizallas para setos, cuñas y demás.
84.32	Máquinas, aparatos y artefactos agrícolas, hortícolas o silvícolas, para la preparación o el trabajo del suelo o para el cultivo.
84.34	Máquinas de ordeñar y máquinas y aparatos para la industria lechera.
84.36.21.00.00	Incubadoras y criadoras.
84.36.29	Las demás máquinas y aparatos para la avicultura.
84.36.91.00.00	Partes de máquinas o aparatos para la avicultura.
87.02	Vehículos automóviles eléctricos, para transporte de 10 o más personas, incluido el conductor, únicamente para transporte público.
87.03	Los taxis automóviles eléctricos, únicamente para transporte público.
87.06	Chasis de vehículos automotores eléctricos de las partidas 87.02 y 87.03, únicamente para los de transporte público.
87.07	Carrocerías de vehículos automotores eléctricos de las partidas 87.02 y 87.03, incluidas las cabinas, únicamente para los de transporte público.

Fuente: Modificaciones de la Reforma Tributaria (Ley 1607 de 2012) en materia de IVA y disposiciones financieras. <http://www.andi.com.co/downloadfile.aspx?id=2b3aa866-422d-403b-bd82...>

Cuadro 14. Servicios Gravados a la Tarifa del 16% que pasaron al 5%

Seguro Agropecuario
Fuente: Modificaciones de la Reforma Tributaria (Ley 1607 de 2012) en materia de IVA y disposiciones financieras. http://www.andi.com.co/downloadfile.aspx?id=2b3aa866-422d-403b-bd82...

Cuadro 15. Bienes Gravados a la Tarifa del 16% que con la Reforma Ley 1607 de 2012, pasaron a ser Exentos de IVA

Partida Arancelaria	Nombre Bien
03.06.16.00.00	Camarones y langostinos y demás decápodos Natantia de agua fría, congelados.
03.06.17	Los demás camarones, langostinos y demás decápodos Natantia, congelados.
03.06.26.00.00	Camarones y langostinos y demás decápodos Natantia de agua fría, sin congelar.
03.06.27	Los demás camarones, langostinos y demás decápodos Natantia, sin congelar.

Fuente: Modificaciones de la Reforma Tributaria (Ley 1607 de 2012) en materia de IVA y disposiciones financieras. <http://www.andi.com.co/downloadfile.aspx?Id=2b3aa866-422d-403b-bd82...>

Cuadro 16 Servicios Gravados a la Tarifa del 16% que con la Reforma Ley 1607 de 2012, pasaron a ser Exentos de IVA.

Los paquetes turísticos vendidos por hoteles inscritos en el registro nacional de turismo a las agencias operadoras, siempre que los servicios turísticos hayan de ser utilizados en el territorio nacional por residentes en el exterior.
Exportación de servicios sin contrato escrito
Exportación de algunos servicios que terminaban siendo utilizados en Colombia

Fuente: Modificaciones de la Reforma Tributaria (Ley 1607 de 2012) en materia de IVA y disposiciones financieras. <http://www.andi.com.co/downloadfile.aspx?Id=2b3aa866-422d-403b-bd82...>

Cuadro 17. Servicios Gravados a la Tarifa del 16% que con la reforma Ley 1607 de 2012, pasaron a excluidos de IVA.

Cuadro 17. Servicios Gravados a la Tarifa del 16% que con la reforma Ley 1607 de 2012, pasaron a excluidos de IVA-Servicios de evaluación de la educación, y de elaboración y aplicación de exámenes para la selección y promoción de personas, prestados por organismo o entidades en la administración pública. -Corte y recolección manual de productos agropecuarios -Aplicación de fertilizantes y elementos de nutrición edáfica y foliar de los cultivos. -Aplicación de sales mineralizadas -Aplicación de enmiendas agrícolas. -Aplicación de insumos como vacunas y productos veterinarios

Fuente: Modificaciones de la Reforma Tributaria (Ley 1607 de 2012) en materia de IVA y disposiciones financieras. <http://www.andi.com.co/downloadfile.aspx?Id=2b3aa866-422d-403b-bd82...>

Cuadro 18 Bienes Exentos de IVA que Pasaron a Excluidos.

Los alimentos de consumo humano y animal, que se importen de los países colindantes a los departamentos de Vichada, Guajira, Guainía y Vaupés, siempre y cuando se destinen exclusivamente al consumo local en esos Departamentos.

Fuente: Modificaciones de la Reforma Tributaria (Ley 1607 de 2012) en materia de IVA y disposiciones financieras. <http://www.andi.com.co/downloadfile.aspx?Id=2b3aa866-422d-403b-bd82...>

Cuadro 19 Servicios gravados a la Tarifa del 16% IVA, que pasaron a ser Excluidos pero Gravados con el impuesto al Consumo.

SERVICIO	TRATAMIENTO ANTERIOR	TRATAMIENTO IVA CON REFORMA	IMPUESTO AL CONSUMO
Servicio de Restaurante	Gravado al 16%	Excluido	8%
Servicio de Cafetería	Gravado al 16%	Excluido	8%
Servicio de autoservicio	Gravado al 16%	Excluido	8%
Los servicios de alimentación bajo contrato	Gravado al 16%	Excluido	8%
Servicio de Bares	Gravado al 16%	Excluido	8%
Servicio de Tabernas	Gravado al 16%	Excluido	8%
Servicio de Griles	Gravado al 16%	Excluido	8%
Servicio de Discotecas	Gravado al 16%	Excluido	8%

Fuente: Modificaciones de la Reforma Tributaria (Ley 1607 de 2012) en materia de IVA y disposiciones financieras. <http://www.andi.com.co/downloadfile.aspx?Id=2b3aa866-422d-403b-bd82...>

Cuadro 20 Bienes que quedan gravados a la Tarifa del 16% y Adicionalmente se Gravan con el Impuesto al Consumo.

PARTIDA ARANCELARIA	NOMBRE BIEN	TRATAMIENTO ANTERIOR	TRATAMIENTO IVA CON REFORMA (Ley 1607 de 2012)	IMPUESTO AL CONSUMO
87.03	Los vehículos de tipo familiar de la partida 87.03 cuyo valor FOB ⁷⁷ sea inferior (US\$30,000), con sus accesorios	Gravado al 16%	Gravado al 16%	8%

⁷⁷ Valor FOB: Valor de mercado de las exportaciones de mercancías y otros bienes, en las aduanas fronterizas de un país incluidos todos los costos de transporte de los bienes, los derechos de exportación y el costo de colocar los bienes en el medio de transporte utilizado, a menos que este último costo corra a cargo del transportista. Se utiliza para valorar las exportaciones y se define como "libre a bordo". Se refiere al valor de venta de los productos en su lugar de origen más el costo de los fletes, seguros y otros gastos necesarios para hacer llegar la mercancía hasta la aduana de salida. (información consultada en http://www.eco-finanzas.com/diccionario/V/VALOR_FOB.htm).

87.04	Pick-up ⁷⁸ , excepto los vehículos de transporte de mercancía, cuyo valor FOB sea inferior (US\$30,000), con sus accesorios	Gravado al 16%	Gravado al 16%	8%
87.11	Motocicletas con motor de émbolo (pistón) alternativo de cilindrada superior a 250 c.c.	Gravado al 25%	Gravado al 16%	8%
89.03	Yates y demás bracos y embarcaciones de recreo o deporte; barcas (botes) de remo y canoas.	Gravado al 20%	Gravado al 16%	8%
87.03	Los camperos de la partida 87.03 cuyo valor FOB sea superior (US\$30,000), con sus accesorios	Gravado al 20%	Gravado al 16%	16%
87.04	Pick-up, excepto los vehículos de transporte de mercancía, cuyo valor FOB sea superior (US\$30,000), con sus accesorios.	Gravado al 16%	Gravado al 16%	16%
88.01	Globos y dirigibles; planeadores, alas propulsados con motor de uso privado.	Gravado al 20%	Gravado al 16%	16%
88.02	Las demás aeronaves (por ejemplo: helicópteros, aviones); vehículos espaciales (incluidos los satélites) y sus vehículos de lanzamiento y vehículos suborbitales, de uso privado.	Gravado al 20%	Gravado al 16%	16%

Fuente: Modificaciones de la Reforma Tributaria (Ley 1607 de 2012) en materia de IVA y disposiciones financieras. <http://www.andi.com.co/downloadfile.aspx?id=2b3aa866-422d-403b-bd82...>

Cuadro 21 Servicios que quedan gravados a la Tarifa del 16% y se gravan con el Impuesto al Consumo.

NOMBRE SERVICIO	TRATAMIENTO ANTERIOR	TRATAMIENTO IVA CON REFORMA	IMPUESTO AL CONSUMO (REFORMA)
Telefonía Móvil	Gravado al 20%	Gravado al 16%	4%

Fuente: Modificaciones de la Reforma Tributaria (Ley 1607 de 2012) en materia de IVA y disposiciones financieras. <http://www.andi.com.co/downloadfile.aspx?id=2b3aa866-422d-403b-bd82...>

⁷⁸ Pick-Up: aquel vehículo automotor de cuatro ruedas clasificado en la partida 87.04 del arancel de aduanas, de peso total con carga máxima (peso bruto vehicular) igual o inferior a 10.000 libras americanas, destinado principalmente, para el transporte de mercancías, cuya caja, platón, furgón, estacas u otros receptáculos destinados a portar la carga, una vez instalados quedan fijados a un chasis o bastidor independiente, y están separados de una cabina cerrada, que puede ser sencilla, semidoble o doble, para el conductor y los pasajeros (Parágrafo 1° del Artículo 79 Ley 1607 de 2012).

2.1.3 Disminución de la Tarifa de Retención en la Fuente (Modifica el Artículo 437-1 del Estatuto Tributario)

La Tarifa de retención en la fuente en materia de IVA, antes de la reforma tributaria Ley 1607 de 2012, era de 50% del valor del impuesto, excepto en los casos de contratación con entidades extranjeras, en los que se retenía el 100% del valor del impuesto; además se incluye la retención del 100% para la venta de chatarra a las siderúrgicas y la venta de tabaco en rama o sin elaborar y desperdicios de tabaco a la industria tabacalera. La reforma tributaria cambió el porcentaje de retención general al bajarlo de la tarifa del 50% a la tarifa del 15% del valor del IVA.⁷⁹

2.1.4 Nuevo Requisito para Servicios Exentos de IVA (Modifica el Artículo 424 del Estatuto Tributario)

Los servicios que se presten en Colombia, que se utilicen exclusivamente en el exterior, por personas o entidades sin actividades o negocios en el país, se consideran exentos del IVA. Se incluye un requisito adicional para los servicios exportados que se entiendan exentos: además del registro del contrato escrito ante las autoridades competentes (Ventanilla Única de Comercio Exterior (VUCE), se deben conservar los documentos que demuestren la existencia de la respectiva operación.⁸⁰

2.1.5 Impuestos Descontables (Modifica el Artículo 485 el Estatuto Tributario)

El IVA descontable era el máximo porcentaje de la tarifa a la que estaban sujetos los bienes o servicios, contra los cuales se realizaba el descuento; las diferencias de tarifa quedaban como costo o gasto. Ahora el descuento procede sin importar las diferencias de tarifas e incluso el exceso da derecho a devolución y o compensación de saldos a favor por IVA.⁸¹

2.1.6 IVA en Bienes Importados Producidos en el Exterior y en Zonas Francas (Adiciona un inciso al Parágrafo del Artículo 459 del Estatuto Tributario)

A la base gravable del IVA en la importación se le debe incluir el valor de los costos de producción (si no estaban incluidos) y el componente nacional

⁷⁹ Nueva Reforma Tributaria Ley 1607 Diciembre 26 de 2012. Bogotá D.C: Editorial Centauro S.A.S. 2013.

⁸⁰ Ibíd.

⁸¹ Ibíd.

exportado. Esto no aplica para Zonas Francas declaradas como tal antes del 31 de diciembre del año 2012, o aquella que se encuentran en trámite ante la comisión intersectorial de zonas francas o ante la Dian, y a los usuarios que se hayan calificado o se califiquen a futuro en estas.⁸²

2.1.7 Nuevos Periodos Gravables del IVA (Modifica el Artículo 600 del Estatuto Tributario)

Hasta el 31 de diciembre del año 2012, la presentación de la declaración de IVA, era bimestral, para todos los responsables; a partir del año 2013, se presenta de forma anual, cuatrimestral o bimestral, según la calidad del contribuyente o sus ingresos brutos al 31 de diciembre del año gravable anterior así:

Contribuyentes: Responsables Personas Naturales y Jurídicas: Ingresos inferiores al 31 de diciembre del año anterior: inferiores a 15.000 UVT (402.615.000, aproximado a US\$220.000.

Presentación de la declaración: Anual.

Pago del Impuesto: cuatrimestral a modo de anticipo; pagos 1 y 2: 30% del IVA del año anterior; pago 3 saldo del IVA generado en el año.

Responsables Personas Naturales y Jurídicas: entre 15.000 UVT (\$402.615.000, y \$92.000 UTV (\$2.496.372.000 aproximado a US\$1.4MM).

Presentación de la declaración: cuatrimestral.

Pago del Impuesto: cuatrimestral.

Responsables Personas Naturales y Jurídicas: superiores a \$92.000 UTV (\$2.496.372.000).

Presentación de la declaración: bimestral.

Pago del Impuesto: cuatrimestral. Bimestral.

Grandes Contribuyentes, quienes vendan bienes y servicios exentos con derecho a devolución: No Aplica (N/A).

Presentación de la declaración: bimestral.

Pago del Impuesto: cuatrimestral. Bimestral.⁸³

⁸² Ibíd.

⁸³ Nueva Reforma Tributaria Ley 1607 Diciembre 26 de 2012. Bogotá D.C: Editorial Centauro S.A.S. 2013.

2.1.8 Personas que Deben Presentar la Declaración de Impuestos Sobre las Ventas (Modifica el Artículo 601 del Estatuto Tributario)

El IVA debe ser presentado por todos los responsables de este impuesto, incluidos los exportadores, los contribuyentes que pertenecen al régimen simplificado no están obligados a presentar la declaración de IVA, ni tampoco los contribuyentes que pertenecen al régimen común, en los periodos en los cuales no hayan efectuado operaciones sometidas al impuesto, ni operaciones que dan lugar a impuestos descontables, ajustes o deducciones, en los términos de los artículos 484 y 486 del Estatuto Tributario.

2.1.9 Devoluciones de IVA, Tarjeta Crédito, Débito o Banca Móvil (Modifica el Artículo 850-1 del Estatuto Tributario)

Esto corresponde para las personas naturales que adquieran bienes o servicios a la tarifa general y del 5% del impuesto sobre las ventas, mediante tarjetas de crédito, débito, o a través del servicio de banca móvil, tienen derecho a la devolución de dos puntos del impuesto sobre las ventas pagado. Esta devolución de IVA, se podrá realizar a través de las entidades financieras mediante el abono en una cuenta a nombre del tarjetahabiente, o el titular del producto financiero en el cual fue originado el pago.⁸⁴

2.1.10 Remarcación de Precios por Cambio de Tarifa de IVA

Los establecimientos de comercio con venta directa al público de mercancías pre marcadas, directamente o en góndola, existentes en mostradores, pueden venderse con el precio de venta al público ya fijado, antes del 30 de enero del año 2013.⁸⁵

2.1.11 Bienes de Capital y el IVA Descontable (Adiciona el Artículo 498-1 al Estatuto Tributario)

Las persona responsables del impuesto IVA y que pertenecen al régimen común, pueden descontar del impuesto sobre la renta, el IVA causado y pagado por la adquisición o importación de bienes de capital⁸⁶ a lo largo de cada vigencia fiscal;

⁸⁴ Ibíd.

⁸⁵ Ibíd.

⁸⁶ Bienes de Capital: son aquellos bienes tangibles depreciables que no se enajenen en el giro ordinario del negocio, utilizados para la producción de bienes o servicios, y que a diferencia de las materias primas e insumos, no se incorporan a los bienes finales producidos ni se transforman en el proceso productivo, excepto por el desgaste propio de su utilización, advirtiendo que son utilizados para la producción de bienes o servicios. Algunos ejemplos de bienes de capital son: maquinaria y equipo, equipos de informática, de comunicaciones, y de transporte, cargue y descargue; siempre y cuando sean adquiridos para la producción industrial y agropecuaria y para

este descuento se solicita ser presentado en la declaración de renta, al año siguiente en el cual se adquiere o importa el bien de capital.⁸⁷

Finalmente y para concluir, el sistema tributario colombiano, respecto al impuesto a las ventas ha clasificados los bienes y servicios en gravados y excluidos (aunque también se habla de un tercer grupo llamado no sometidos o que no causan IVA). Los productos gravados son aquellos que causan IVA, y que se dividen según la tarifa que se les aplique. En Colombia existen varias tarifas. La tarifa del 16% es conocida como la tarifa general, y las otras se conocen como tarifas diferenciales. Una de las tarifas es la tarifa 0%, y lógicamente los productos que están gravados a una tarifa del 0%, pertenecen al grupo de los gravados. Estos bienes de la tarifa 0%, son más conocidos como exentos. Que son los bienes gravados pero a una tarifa del 0%; son gravados y por tal razón generan IVA, sólo que a la tarifa del 0%.⁸⁸

Un bien exento es un bien gravado, por tal razón, quienes produzcan bienes exentos, son responsables del impuesto a las ventas, y como tal deben declarar IVA. Quienes comercialicen bienes exentos no son responsables del impuesto a las ventas, sólo lo son los productores, por tanto, sólo los productores de bienes exentos pueden solicitar como descuento el IVA pagado en sus compras.⁸⁹

El ser responsables del IVA y presentar su respectiva declaración, les asiste el derecho de solicitar como descuento los valores que hayan pagado por concepto de IVA en la compra de materia prima y demás gastos relacionados con la producción o comercialización de los bienes exentos. Como se puede ver, los bienes exentos den derecho al descontar el IVA pagado, y como el IVA generado es del 0%, siempre resultará un saldo a favor, el cual pueden solicitar en devolución. A quien comercialice un bien exento le devuelven el IVA sin límite alguno.

Respecto a los bienes y servicios excluidos, estos no causan IVA, no están sometidos al impuesto sobre las ventas, y al no estar sometidos a dicho impuesto, no son responsables de él, y al no ser responsables no deben declarar.

Si una persona no es responsable del impuesto a las ventas, no declara IVA, y en consecuencia no puede solicitar como descuento el IVA que hubiere pagado. Cualquier valor que pague por IVA, debe ser llevado al mayor valor del gasto o del costo, caso en el cual, lo puede deducir de la declaración de renta, pero no podrá

la prestación de servicios (información consultada en <http://www.gerencie.com/descuento-tributario-por-iva-en-compra-de-bienes-de-capital.html>).

⁸⁷ Nueva Reforma Tributaria Ley 1607 Diciembre 26 de 2012. Bogotá D.C: Editorial Centauro S.A.S. 2013.

⁸⁸ Diferencia entre Bienes Excluidos y Exentos en el Impuesto a las Ventas, información consultada en <http://www.gerencie.com/diferencia-entre-bienes-excluidos-y-exentos-en-el-impuesto-a-lasventas>.

⁸⁹ Ibid.

descontarlo en la declaración de IVA puesto que no la presenta. Las diferencias, están en que los bienes exentos son gravados y dan derecho a devolución de IVA, y los bienes excluidos no causan IVA y por tal razón, no se pueden descontar los valores pagados por IVA, y como consecuencia no tienen derecho a devolución de IVA.⁹⁰

⁹⁰ Ibid.

3. REGISTRO CONTABLE DE LA CONTRIBUCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO IVA, PARA LOS COMPRADORES DE BIENES Y SERVICIOS GRAVADOS

Los responsables del Impuesto al Valor Agregado (IVA), sometidos al régimen común, incluidos los exportadores, deben llevar un registro de compras y ventas, y una cuenta mayor denominada “Impuesto a las Ventas por Pagar”.

3.1 MANEJO DEL REGISTRO AUXILIAR DE COMPRAS Y VENTAS

El manejo del registro auxiliar de compras y ventas, debe estar enfocado en los siguientes criterios:⁹¹

3.1.1. Registro en el Débito y en el Crédito

En el Débito, se registra por:

- 1) El valor de los impuestos descontables, originados en la adquisición de bienes y servicios gravados.
- 2) Por el valor del impuesto correspondiente a los bienes y servicios gravados en las devoluciones y anulaciones en ventas.
- 3) Por el pago del saldo a cargo que resulte en los respectivos bimestres.
- 4) Por la aplicación de las retenciones que le hayan sido practicadas en la enajenación de bienes y servicios gravados, de acuerdo con la declaración del bimestre respectivo.
- 5) Por el valor del porcentaje calculando sobre las compras o adquisición de servicios gravados, que deben ser asumidos por el ente económico, siempre y cuando, la operación se realice con personas pertenecientes al régimen simplificado, con abono a la Cuenta 2367 Impuesto a las Ventas Retenido.

En el Crédito se registra por:

- 1) Por el valor del impuesto causado o generado por la venta de bienes o servicios gravados.
- 2) Por el valor del impuesto correspondiente a los bienes y servicios gravados, por la devolución en las compras o servicios a proveedores o contratistas.

⁹¹ Manual Práctico de IVA y Facturación. Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012. Bogotá: Legis Editores S.A., Tercera Edición. 2013, p, 191.

3) Por el impuesto sobre las ventas de las financiaciones causadas así como el recaudo por intereses de mora.

4) Por el valor del traslado a la subcuenta 135520 (Sobrantes en Liquidación Privada de Impuestos) de los saldos a favor cuando se solicita devolución (Decreto 2116 de 1996, Artículo 2°)⁹².

3.1.2 La Contabilización y Registro del IVA en la Compra de Bienes y/o Servicios Gravados

El IVA causado en la compra de bienes y/o servicios gravados puede ser recuperado por el comprador, descontándolo del IVA generado, en las operaciones gravadas, en las que el comprador actúa como responsable, situación en la cual se encuentra un aspecto de IVA descontable⁹³.

Por otro lado existen ocasiones en las que el IVA pagado por el comprador no es recuperado, generalmente porque no cumple con los requisitos para que sea IVA descontable, de tal forma que constituye un mayor valor del respectivo gasto o costo; en este caso existe un IVA no descontable⁹⁴.

Contabilización del IVA Descontable en Compras sin Descuentos Comerciales. El IVA descontable en compras sin descuentos comerciales, se registra cuando se tenga certeza, que el IVA causado, puede ser tratado como descontable; éste se debe registrar como un débito en la cuenta 2804 Impuestos

⁹²Decreto 2116, Artículo 2: Al artículo decimoquinto del Decreto 2650 de 1993, modificado por el Decreto 2894 de 1994, se adicionan las descripciones y dinámicas correspondientes a las cuentas que se incluyen en el literal a) del artículo primero del presente decreto y se modifican algunas de las contenidas en el Plan Único de Cuentas, así: Descripción. Registra los saldos a cargo de entidades gubernamentales y a favor del ente económico, por concepto de anticipos de impuestos y los originados en liquidaciones de declaraciones tributarias, contribuciones y tasas para ser solicitados en devolución o compensación con liquidaciones futuras. Dinámica: Descripción. Registra el valor apreciable en dinero que confiere al ente económico derechos tales como la exclusividad de producir y vender material de lectura, grabaciones y obras de arte al amparo de la propiedad intelectual, al igual que aquellos importes incurridos en su adquisición cuando son comprados. Registra también el valor pagado al adquirir puestos en las Bolsas de Valores o Agropecuarias, los derechos derivados de bienes entregados en fiducia mercantil, que dan al fideicomitente o beneficiario la posibilidad de ejercerlos de acuerdo al acto constitutivo o la ley así como los que originan aquellos bienes recibidos en arrendamiento financiero. La transferencia de uno o más bienes que hace el fiduciante o fideicomitente al fiduciario debe efectuarse para fines contables por su costo ajustado de suerte que la entrega en sí misma no genera la realización de utilidades para el constituyente y éstas sólo tendrán incidencias en los resultados cuando "realmente" se enajene a terceros el bien o bienes objeto del fideicomiso. El valor asignado al bien(es) en fideicomiso se revela en...

⁹³ Los impuestos descontables constituyen un factor integrando del gravamen puesto que corresponde a la mecánica del sistema de valor agregado, adoptado por la Legislación Colombiana, y conforme a la cual en cada proceso de la producción o de la comercialización, se descuenta el impuesto ya pagado en la tasa anterior a dicho proceso. Por ello, la cuenta mayor del balance denominada Impuesto a las Ventas por Pagar, se mueve en el Haber con los impuestos generados, y en el Debe con los impuestos descontables.

⁹⁴ Manual Práctico de IVA y Facturación. Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012. Bogotá: Legis Editores S.a., Tercera Edición. 2013, p, 192.

Sobre las Ventas por Pagar, independientemente del sistema de inventario, que maneja el responsable.

Las diferencias contables entre el sistema de inventario periódico y el permanente, no afectan el registro del IVA descontable, puesto que radican básicamente en la cuenta donde se registra el ingreso de la mercancía, de tal manera que en el sistema de inventario permanente se imputa la cuenta 14 Inventarios.⁹⁵

La Empresa Supermercado mi Faena Ltda., es responsable del IVA y agente retenedor y gran contribuyente, compra de contado mercancías por valor de \$2.000.000 a la Empresa Supermercado Todo Rebaja S.A.S., responsable del Régimen Común y no designada como agente retenedora del IVA; las mercancías compradas se encuentran gravadas a la tarifa del 16% y la empresa Supermercado mi Faena, maneja un sistema de inventario permanente. El registro contable del IVA en la compra de bienes y/o servicios gravados, se detalla en la Tabla 1.

Tabla 1. Registro Contable del IVA en la Compra de Bienes y/o Servicios Gravados

Descripción	Tarifa IVA	Código Cuenta	Debito	Crédito
Mercancías no fabricadas por la empresa.		1435	\$2.000.000	
Impuesto sobre las ventas por pagar.	16%	2408	\$320.000	
Bancos –Moneda nacional		111005		\$2.202.000
Cuentas por Pagar -Impuesto a las ventas retenido.	15%	2367		\$48.000
Retención en la Fuente-Compras.	3.5%	236540		\$70.000
Total			\$2.320.000	\$2.320.000

Fuente: Manual Práctico de IVA y Facturación. Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012. Bogotá: Legis Editores S.a., Tercera Edición. 2013, p, 192.

Mercancías no fabricadas por la empresa = \$2.000.000.

Impuesto sobre las ventas = \$2.000.000 x 16% = \$320.000

Cuentas por pagar-Impuesto a las ventas retenido= \$320.000 x 15% = \$48.000

Retención en la fuente-Compras = \$70.000

Bancos Moneda Nacional= \$2.000.000+ \$320.000- \$48.000+ \$70.000 = \$2.202.000

Contabilización del IVA Descontable en Compras con Descuentos Condicionados, no Condicionados y Combinados. En las operaciones comerciales es posible que el vendedor o prestador del servicio otorgue descuentos en el precio de venta, lo cual puede generar una variación en la base gravable determinada, para liquidar el IVA; esta posibilidad depende de que el descuento no se encuentre sometido a condición alguna, y que resulte normal según la costumbre comercial.⁹⁶

⁹⁵ Ibidem., p, 192

⁹⁶ Costumbre Comercial, lo que debe entenderse como común, atendiendo al sector económico o a la región en la que se realicen (Estatuto Tributario, Artículo 454: No forman parte de la base gravable los descuentos efectivos que consten en la factura o documento equivalente, siempre y cuando no estén sujetos a ninguna condición y resulten normales según la costumbre comercial; tampoco la integran el valor de los empaques y envases cuando en virtud de convenios o

Contabilización de los descuentos no condicionados: son aquellos que se conceden con ocasión de la celebración de la operación, sin depender de ninguna circunstancia o hecho específico; este descuento también se le llama “de pie factura”, y se conceden por liquidación de saldos u ofertas comerciales que no dependen para nada, de las situaciones específicas del comprador. Este tipo de descuento disminuye el monto del ingreso generado en la venta, y para la contra parte (comprador o beneficiario del servicio), el descuento se convierte en un menor valor del respectivo costo o gasto. Cuando se presentan estos descuentos no condicionados, normales en la costumbre comercial, el IVA se calcula aplicando la tarifa después de restar a la base gravable, el mencionado descuento.⁹⁷

La Empresa Supermercado mi Faena, gran contribuyente y responsable del IVA, compra mercancías para la venta por un valor de \$2.000.000, a la Empresa Proveedor Supermercado Todo Rebaja S.A.S., responsable del régimen común, designado como agente retenedor de IVA, le ofrece descuentos comerciales no condicionados al 10%; la operación se encuentra gravada con la tarifa general del IVA 16%. El registro contable del IVA descontable en compras con descuento comercial no condicionado se pormenoriza en la Tabla 2.

En el presente caso no opera la retención en la fuente por concepto de IVA, puesto que las dos empresas que intervienen en la operación, son agentes de retención del impuesto IVA.

Tabla 2. Registro Contable del IVA Descontable en Compras con Descuento Comercial no Condicionado

Descripción	Tarifa			Total Cuenta
Mercancías				\$2.000.000
Descuento Comercial no Condicionado	10%			(\$200.000)
Subtotal				\$800.000
IVA	16%			\$128.000
Total				\$928.000
Sistema de Inventario Permanente.	Tarifa	Cuenta	Débito	Crédito
Mercancías no Fabricadas por la Empresa		1435	\$800.000	
Impuesto sobre las Ventas por Pagar	16%	2408	\$128.000	
Bancos o Proveedores Nacionales.		1110 o 2205		\$900.000
Retención en la Fuente-Compras	3.5%	236540		\$28.000

costumbres comerciales sean materia de devolución.; C.E, Sec, Cuarta Sent., diciembre 3 de 2009, 25000-23-27-000-2006-00962, Exp. 17041 William Giraldo G.).

⁹⁷ Manual Práctico de IVA y Facturación. Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012. Bogotá: Legis Editores S.a., Tercera Edición. 2013, p, 193..

Total			\$928.000	\$928.000
Sistema de Inventario Periódico.				
Compra de mercancías		6205	\$800.000	
Impuesto Sobre las Venta por Pagar.	16%	2408	\$128.000	
Bancos o Proveedores Nacionales		111 ó 2205		\$900.000
Retención en la Fuente-Compras	3.5%	236540		\$28.000
Total			\$928.000	\$928.000

Fuente: Manual Práctico de IVA y Facturación. Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012. Bogotá: Legis Editores S.A., Tercera Edición. 2013, p, 193.

Mercancías compradas = \$2.000.000

Descuento Comercial no Condicionado = \$2.000.000 x10%= \$200.000

IVA= 800.000X16% = \$128.000.

Bancos o Proveedores Nacionales =\$ 800.000+128.000-\$28.000 =\$900.000

Retención en la Fuente-Compras = \$ 800.000 x 3.5%) \$28.000

Total= \$900.000+28.000= \$928.000

Contabilización de los Descuentos Condicionados: son aquellos que se configuran sometidos a situaciones específicas, tales como, el pronto pago, los pagos en efectivo, con tarjeta de crédito o débito, volumen de compra, etc. A diferencias de los descuentos no condicionados, estos descuentos no afectan para nada la base gravable del IVA; el impuesto se liquida sobre el valor bruto de la factura, sin tener en cuenta la posible disminución del precio.

El reconocimiento contable de estos descuentos condicionados, se registra como ingresos financieros no operacionales, con un crédito en la Cuenta 421040 Descuentos Comerciales Condicionados.⁹⁸

La empresa Supermercado mi Faena Ltda., gran contribuyente responsable del IVA compra mercancías para la venta por un valor de \$2.000.000 a la empresa Supermercado Montealegre Ltda., responsable del régimen común, no designada como agente retenedor de IVA, quien establece un descuento comercial por pronto pago del 5%, dentro de los 30 días siguientes a la compra; la operación se encuentra gravada con IVA a la tarifa del 16%. La empresa Supermercado mi Faena Ltda., registra sus inventarios por el sistema permanente. Si mi Faena Ltda., realiza el pago dentro del término establecido para el descuento, los registros contables se puntualizan en la Tabla 3.

⁹⁸ Manual Práctico de IVA y Facturación. Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012. Bogotá: Legis Editores S.A., Tercera Edición. 2013, p, 194.

Tabla 3. Registro Contable de las Compras con Descuentos Condicionados (Financiero).

Descripción	Tarifa			Total Cuenta
Mercancías				\$2.000.000
Descuento Comercial no Condicionado	0%			0
Subtotal				\$2.000.000
IVA	16%			\$320.000
Subtotal				\$2.320.000
Descuento Financiero	5%			(\$116.000)
Total				\$2.204.000
Registro Contable de la Compra:	Tarifa	Cuenta	Débito	Crédito
Mercancías no Fabricadas por la Empresa		1435	\$2.000.000	
Impuesto sobre las Ventas por Pagar.	16%	2408	\$320.000	
Retención en la Fuente-Compras	3.5%	236540		\$70.000
Impuesto a las Ventas Retenido.	15%	2367		\$48.000
Proveedores Nacionales		2205		\$2.202.000
Total			\$2.320.000	\$2.320.000
Registro Contable del Pago:	Tarifa	Cuenta	Débito	Crédito
Proveedores Nacionales		2205	\$2.202.000	
Descuentos Comerciales Condicionados.		421040		\$116.000
Bancos-Moneda Nacional		111005		\$2.086.000
Total			\$2.202.000	\$2.202.000

Fuente: Manual Práctico de IVA y Facturación. Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012. Bogotá: Legis Editores S.A., Tercera Edición. 2013, p, 194.

Mercancías compradas = \$2.000.000

IVA= \$2.000.000 x16%= \$320.000

Descuento Financiero= (\$2.000.000+\$320.000) x 5% = \$116.000.

Total= 2.320.000 - \$116.000= \$2.204.000

Retención en la Fuente-Compras= \$2.000.000x3.5%= \$70.000

Impuesto a las Ventas Retenido= \$320.000x15%=\$48.000

Proveedores Nacionales=\$2.00.000+\$320.000-\$70.000-\$48.000=\$2.202.000

Total = \$2.202.000+\$70.000+\$48.000=\$2.320.000

Contabilización de Descuentos Combinados: pueden existir casos en que en la misma transacción concurren los dos tipos de descuentos: condicionados y no condicionados. Bajo esta situación, para liquidar el IVA sólo se puede excluir de la base gravable el descuento no condicionado, de tal manera que el descuento condicionado no se puede restar, y por lo tanto, hace parte de la base gravable.⁹⁹

La empresa Supermercado Montealegre Ltda., responsable del régimen común y agente retenedor compra a la empresa Proveedora Supermercado Todo Rebaja S.A.S., también responsable del régimen común y designada como agente de retención, mercancías por un valor de \$2.000.000; la empresa Supermercado Todo Rebaja S.A.S., otorga en la operación un descuento comercial no condicionado del 12.5% y un descuento financiero del 3.5% si el pago se realiza

⁹⁹ Manual Práctico de IVA y Facturación. Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012. Bogotá: Legis Editores S.a., Tercera Edición. 2013, p, 195.

antes de 30 días. La mercancía comprada por la empresa Montealegre Ltda., se encuentra gravada con IVA, a la tarifa del 16%. La empresa Montealegre efectúa el pago dentro del plazo establecido y obtiene el descuento financiero establecido en la factura. El registro contable de la compra de mercancía con descuentos combinados se detalla en la Tabla 4.

En este caso no opera la retención en la fuente por concepto de IVA, puesto que las dos partes son agentes de retención de este impuesto; de igual forma no se consideró la retención en la fuente a título de renta, teniendo en cuenta que la transacción no supera las cuantías mínimas previstas en la reglamentación.¹⁰⁰

Tabla 4. Registro Contable de la Compra Mercancías con Descuentos Combinados

Descripción	Tarifa			Total Cuenta
Mercancías				\$2.000.000
Descuento Comercial no Condicionado.	12,5%			(250.000)
Subtotal				\$1.750.000
IVA	16%			280.000
Subtotal				2.030.000
Descuento Financiero	3.5%			(61.250)
Total				\$1.968.750
Registro Contable de la Compra:	Tarifa	Cuenta	Débito	Crédito
Mercancías no Fabricadas por la Empresa		1435	\$1.750.000	
Impuesto sobre las Ventas por Pagar.	16%	2408	\$280.000	
Proveedores Nacionales		2205		2.030.000
Total			\$2.030.000	\$2.030.000
Registro Contable del Pago:	Tarifa	Cuenta	Débito	Crédito
Proveedores Nacionales		2205	2.030.000	
Descuentos Comerciales Condicionados.		421040		61.250
Bancos-Moneda Nacional		111005		1.968.750
Total			2.030.000	2.030.000

Fuente: Manual Práctico de IVA y Facturación. Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012. Bogotá: Legis Editores S.A., Tercera Edición. 2013, p, 195.

¹⁰⁰ Las Cuantías Mínimas no Sometidas a Retención en la Fuente: Cuando se trate de compras de bienes gravados, para el año 2013 no se aplica retención en la fuente por concepto de IVA a los pagos o abonos en cuenta cuya cuantía de la operación sea inferior al equivalente a 27 Unidades de Valor Tributario (UVT) correspondientes a \$725.000; es decir, que si el pago es igual o mayor a esta cuantía, hay lugar a practicar la retención en la fuente por concepto de IVA. Los pagos o abonos en cuenta por concepto de servicios están sujetos de retención en la fuente a título de IVA a partir de 7 UVT, equivalente a \$107.000. para establecer los montos mínimos, para los pagos o abonos en cuenta antes indicados se consideran individualmente las operaciones, sin que proceda la acumulación, así se realicen varias compras a un mismo vendedor en una misma fecha (D.R. 782 de1996, artículo 2°, modificado D.R. 2224 de 2004, artículo 1°). Para el 2013 el valor de cada UVT equivale a \$26.841, de conformidad con la Resolución 138 del año 2012 Dian; cuando las cifras en UVT, se conviertan a valores absolutos, debe aplicarse el procedimiento previsto en el Artículo 868 del Estatuto Tributario.

Compra de Mercancías = \$2.000.000.
Descuento Comercial no Condicionado= \$2.000.000 x 12,5% =250.000
Subtotal= \$2.000.000 -\$250.000= \$1.750.000
IVA= \$1.750.000 x 16% =\$280.000
Subtotal= \$1.750.000+280.0000= \$2.030.000
Descuento Financiero= \$1.750.000 x 3.5% =\$61.250
Total= \$2.030.000 - \$61.250= \$1.968.750

3.1.3 Contabilización del IVA Descontable en las Devoluciones de Compras

La devolución en compras de mercancías, disminuye el valor de las compras y si sobre las mismas se causó el IVA (Descontable), se debe producir una disminución del saldo débito en la cuenta corriente del impuesto sobre las ventas por pagar, donde previamente se había registrado el IVA descontable.

En el evento en que se presenten devoluciones, rescisiones o resoluciones de las operaciones sometidas a retención en la fuente por IVA, el agente retenedor puede descontar las sumas que haya retenido por tales operaciones, del monto de las operaciones en la fuente del IVA por declarar y consignar en el periodo durante el cual se haya dado la devolución, cancelación o resolución. Si la retención en la fuente que se debió practicar no es suficiente, en los dos periodos siguientes, se puede descontar las sumas referidas.¹⁰¹

El registro contable para el comprador, en la devolución por compras, se puede observar en la Tabla 5 y Tabla 6.¹⁰²

¹⁰¹ Cuando existan transacciones cometidas a la retención en la fuente por el impuesto sobre las ventas y estas hayan sido devueltas, rescindidas, anuladas o resueltas, o cuando se hayan practicado retenciones en exceso, se da la facultad al agente retenedor para que en el periodo en que ocurra esta situación, descuenta los montos retenidos por estas operaciones, de la suma de las retenciones por declarar y consignar en ese periodo...las condiciones para aplicar el procedimiento son las siguientes: 1) Cuando haya retención en la fuente por IVA practicadas en exceso, y el agente retenedor decida reintegrarla al sujeto retenido, debe existir solicitud de éste acompañada de las pruebas correspondientes; 2) el sujeto retenido debe informar por escrito al agente retenedor que las sumas retenidas producto de las operaciones señaladas, no han sido ni serán imputadas en la declaración del impuesto sobre las ventas, si ya lo hizo, el sujeto retenido debe reintegrar estos valores al agente retenedor; y 3) anular el certificado de retención IVA ya expedido, y expedir uno nuevo cuando el agente retenedor haga el descuento en la forma prevista (D.R. 380 de 1996, artículo 11).

¹⁰² Manual Práctico de IVA y Facturación. Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012. Bogotá: Legis Editores S.a., Tercera Edición. 2013, p, 196.

Tabla 5. Método para el Registro Contable del IVA Descontable en las Devoluciones en Compras

Descripción	Cuenta	Débito/Crédito	Observaciones
Bancos o Proveedores Nacionales	1110 o 2205	Débito	Valor reintegrado por el proveedor.
Impuesto a las Ventas Retenido	2367	Débito	Valor de la retención en la fuente por IVA, que ha sido devuelto.
Devoluciones en Compras	6225	Crédito	Cuando se utiliza el sistema periódico.
Mercancías no Fabricadas por la Empresa.	1435	Crédito	Cuando se utiliza el sistema permanente
Impuesto sobre las Ventas por pagar.	2408	Crédito	Valor de la mercancías devuelta por la tarifa

Manual Práctico de IVA y Facturación. Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012. Bogotá: Legis Editores S.A., Tercera Edición. 2013, p, 196.

En el registro de las devoluciones no es recomendable revertir el asiento de la compra original, debido a que se pierde la secuencia de la transacción.

La empresa Supermercado Montealegre Ltda., responsable del régimen común y agente retenedor compra de contado mercancías por un valor de \$2.000.000, a la empresa Proveedor Supermercado Todo Rebaja S.A.S., también responsable del régimen común y no designada como agente de retención; la operación se encuentra gravada a la tarifa general del 16%. Con posterioridad a la compra la empresa Montealegre Ltda., devuelve mercancías por un valor de \$700.000, a la empresa proveedora Todo Rebaja S.A.S., y ésta le efectúa el reembolso de su valor. El registro contable del IVA Descontable en las Devoluciones de Compras, se puntualiza en la Tabla 6.

En este caso no se tuvo en cuenta la retención en la fuente a título del impuesto de renta, aspecto que se ha explicado en el ítem Contabilización de Descuentos Combinados.

Tabla 6. Registro Contable del IVA Descontable en las Devoluciones de Compras

Descripción	Tarifa			Total Cuenta
Mercancías				\$2.000.000
IVA	16%			\$320.000
Total Compra				\$2.320.000
Valor Devolución en Compras				\$700.000
IVA	16%			\$112.000
Total Devolución Compras				\$812.000
Registro Contable de la Compra:	Tarifa	Cuenta	Débito	Crédito
Mercancías		1435	\$2.000.000	
Impuesto sobre las Ventas por Pagar.	16%	2408	\$320.000	
Cuentas por Paga –Impuesto a las Ventas Retenido	15%	2367		\$48.000
Bancos-Moneda Nacional		111005		\$2.272.000
Total			\$2.320.000	\$2.320.000

Registro Contable de la Devolución por Compra:	Tarifa	Cuenta	Débito	Crédito
Cuentas por Pagar-Impuesto a las Ventas Retenido.	15%	2367	\$48.000	
Bancos-Moneda Nacional		111005	\$764.000	
Impuesto Sobre las Ventas por Pagar.	16%	2408		\$112.000
Mercancías no Fabricadas por la Empresa		1435		\$700.000
Total			\$812.000	\$812.000

Fuente: Manual Práctico de IVA y Facturación. Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012. Bogotá: Legis Editores S.a., Tercera Edición. 2013, p, 196.

Mercancías compradas de contado=\$2.000.000

IVA = \$2.000.000 X16% = \$320.000

Total Compra= \$2.320.000

Valor Devolución en Compras de mercancías=\$700.000

IVA=\$700.000x16%= \$112.000

Total Devolución en Compras= \$700.000+\$112.000=\$812.000

Registro Contable de la Compra:

Mercancías compradas = \$2.000.000

Cuentas por pagar-Impuesto a las Ventas Retenido=\$320.000x15%=\$48.000

Bancos Moneda Nacional=\$2.000.000+\$320.000-\$48.000=\$2.272.000

Total = 2.272.000+48.000=\$2.320.000.

Registro Contable de la Devolución por Compra:

Cuentas por Pagar-Impuesto a las Ventas Retenido=\$

Bancos Moneda Nacional = \$812.000-\$48.000 = \$764.000

3.1.4 Contabilización del IVA no Descontable en las Devoluciones de Compras

La devolución en compras de mercancías sobre las cuales se haya causado IVA, genera el reintegro del valor pagado o la reversión de la respectiva cuenta por pagar, incluyendo tanto el valor de las mercancías como el IVA liquidado. De igual forma se debe reversar la respectiva cuanta de gastos (si ocurre en el mismo periodo contable), o retirar del inventario las mercancías devueltas (si se trata de inventarios bajo el sistema permanente). Cuando se controle el inventario bajo el sistema periódico, el retiro de la mercancía se debe registrar como un crédito a la Cuenta 6225 Devoluciones en Compras.¹⁰³

¹⁰³ Manual Práctico de IVA y Facturación. Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012. Bogotá: Legis Editores S.a., Tercera Edición. 2013, p, 199.

El comerciante Joaquín Ospina, responsable del régimen simplificado, devuelve a su proveedor Supermercado Montealegre Ltda., responsable del régimen común mercancías por un valor de \$390.000 que le había comprado hace 30 días atrás. La operación se encuentra gravada con la tarifa general del 16%. El registro contable del IVA no descontable en las devoluciones de compras, se enseña en la Tabla 7.

En este caso no se procede a la retención en la fuente por concepto de IVA ni renta, pues el responsable del régimen simplificado no tiene la calidad de agente retenedor de IVA.

Tabla 7. Registro Contable del IVA no Descontable por la Devolución de Compra de Mercancías

Descripción	Tarifa			Total Cuenta
Mercancías				\$390.000
IVA	16%			62.400
Total Compra				\$452.400
Valor Devolución por Compra mercancías				\$150.000
IVA, en Devolución por Compra.	16%			\$24.000
Total Devolución Compras				\$174.000
Registro Contable de la Compra:	Tarifa	Cuenta	Débito	Crédito
Compra de Mercancías no fabricadas por la empresa.		6205 o 1435	\$452.400	
Bancos-Moneda Nacional		1110 o 2205		\$452.400
Total			\$452.400	\$452.000
Devolución Sistema Periódico.	Tarifa	Cuenta	Débito	Crédito
Caja o Proveedores Nacionales		1105 o 2205	\$174.000	
Devoluciones en Compras		6225		\$174.000
Total			\$174.000	\$174.000
Devolución Sistema Permanente.				
Caja o Proveedores Nacionales		1105 o 2205	\$174.000	
Mercancías no Fabricadas por la Empresa.		1435		\$174.00
Total			\$174.00	\$174.000

Fuente: Manual Práctico de IVA y Facturación. Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012. Bogotá: Legis Editores S.A., Tercera Edición. 2013, p, 199.

Mercancías compradas = \$390.000

IVA = \$390.000 X 16% = \$62.400

Total Compra = \$452.000

Valor Devolución en Compras de mercancías = \$150.000

IVA en devolución por compra = \$150.000 x 16% = \$24.000

Total Devolución en Compras = \$150.000 + \$24.000 = \$174.000

En este apartado se han considerado el procedimiento normativo contable más importantes con respecto al IVA, y que originan registros para el comprador de bienes y servicios gravados, teniendo en cuenta casos de contribuyentes que compran bienes y servicios gravados con IVA a un Proveedor que le ha vendido bienes y servicios también gravados con IVA.

4. REGISTRO CONTABLE, DE LA CONTRIBUCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO IVA, PARA LOS VENDEDORES DE BIENES Y SERVICIOS GRAVADOS

El tratamiento contable de las operaciones gravadas con IVA, son las que genera este impuesto apropiado para contabilizarse, haciendo referencia especialmente a la Cuenta “Comercio al Por Mayor y al por Menor”, entendiéndose como Ventas Gravadas.

4.1 CONTABILIZACIÓN DE LAS VENTAS GRAVADAS CON IVA

Los responsables del Régimen Común deben identificar en su contabilidad los ingresos obtenidos, por operaciones excluidas, exentas y gravadas, así como también la tarifa del IVA a la que se encuentran sujetas. Cuando no se hace esta distinción, se presume que la totalidad de las operaciones se encuentran gravadas con la tarifa más alta a la que se encuentre sujeta la actividad del responsable (Estatuto Tributario, Artículo 763)¹⁰⁴.

4.1.1. Registro Contable de las Ventas sin Descuentos Comerciales

El registro contable de las ventas gravadas sin descuentos comerciales consiste en acreditar la cuenta de ingresos correspondiente y el IVA generado en la operación; como contrapartida se debita la cuenta correspondiente a la forma de pago, es decir, a caja, bancos, o cuentas por cobrar; así como también las retenciones en la fuente que le practiquen.¹⁰⁵

La empresa Super Camionero Ltda., responsable del régimen común y no designado como agente de retención de IVA, vende mercancías de contado a la empresa Proveedora Supermercado Todo Rebaja S.A.S., responsable del régimen común y designado como agente de retención. El registro contable de las ventas sin descuentos comerciales se presenta en la Tabla 8.

¹⁰⁴ Art. 763 Estatuto Tributario. Presunción de Ingresos Gravados con Impuesto a las Ventas, por no diferenciar las ventas y servicios gravados de los que no lo son. Cuando la contabilidad del responsable no permita identificar los bienes vendidos o los servicios prestados, se presumirá que la totalidad de las ventas y servicios no identificados, corresponden a bienes o servicios gravados con la tarifa más alta de los bienes que venda el responsable. Art. 763-1. Régimen Unificado de Imposición (RUI) para pequeños contribuyentes del impuesto sobre la renta y responsable del impuesto sobre las ventas (Artículo Inexequible Corte Constitucional Sentencia C 740 de 1999).

¹⁰⁵ Manual Práctico de IVA y Facturación. Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012. Bogotá: Legis Editores S.a., Tercera Edición. 2013, p, 200.

Tabla 8. Registro Contable de las Ventas sin Descuentos Comerciales

Descripción	Tarifa	Cantidad	Valor Unitario	Total Cuenta
Bombillos para Camión.		15	\$115.000	\$1.720.000
Tambores de frenos para tractores.		5	\$597.800	\$2.989.000
Ventiladores para automóviles.		16	\$269.000	\$4.304.000
Forros para vehículos.		10	\$180.000	\$1.800.000
Subtotal				\$10.813.000
IVA	16%			\$1.730.080
Total				\$12.543.080
Descripción		Cuenta	Débito	Crédito
Caja General		110505	\$12.283.568	
Anticipo de Impuestos-IVA retenido	15%	135517	\$259.512	
Comercio al por mayor y al por Menor.		4135		\$10.813.000
Impuesto sobre las Ventas por Pagar.		2408		\$1.730.080
Total			\$12.543.080	\$12.543.080

Fuente: Manual Práctico de IVA y Facturación. Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012. Bogotá: Legis Editores S.A., Tercera Edición. 2013, p, 200.

Total ventas= \$10.813.000

IVA = \$10.813.000 x16% =\$1.730.080.

Total= \$10.813.000+\$1.730.080 = 12.543.080

Anticipo de Impuesto-IVA Retenido= \$1.730.080 x 15% = \$259.512

Caja General = \$12.543.080-\$259.512= \$12.283.568

Comercio al por Mayor y por Menor = \$10.813.080

Cuando es necesario efectuar ajustes al precio de venta convenido inicialmente, el vendedor emite la respectiva nota débito o crédito, por el valor del ajuste. Si se genera un incremento en el IVA causado, el vendedor debe registrar un crédito en la Cuenta 2408 Impuesto sobre las Ventas por Pagar.

4.1.2 Registro Contable del IVA Generado en Ventas con Descuentos Condicionados, No Condicionados y Combinados

En las operaciones comerciales, es posible que el vendedor o prestador del servicio otorgue descuentos en el precio de venta, lo cual puede generar una variación en la base gravable determinada para liquidar el IVA; esta posibilidad depende de que el descuento no se encuentre sometido a condición alguna, y que resulte normal, según la costumbre comercial.

Descuentos No Condicionados: este tipo de descuentos disminuye el monto del ingreso generado en la venta. Cuando se presentan estos descuentos no condicionados normales en la costumbre comercial, el IVA se calcula aplicando la tarifa después de restar a la base gravable el mencionado descuento.¹⁰⁶

¹⁰⁶ Fuente: Manual Práctico de IVA y Facturación. Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012. Bogotá: Legis Editores S.a., Tercera Edición. 2013, p, 201.

La empresa Super Camionero Ltda., responsable del régimen común y no designado como agente de retención de IVA, vende mercancías con un descuento comercial no condicionado del 3% a la empresa Todo Rebaja S.A.S., responsable del régimen común y designado como agente de retención. El registro contable de las ventas con descuentos comerciales no condicionados, se observa en la (Tabla 9).

Tabla 9. Registro Contable de la Venta con Descuento Comerciales No Condicionado.

Descripción	Tarifa			Total Cuenta
Mercancías				\$10.813.000
Descuento Comercial No Condicionado	3%			(\$324.390)
Subtotal				\$ 10.488.610
IVA	16%			\$1.678.178
Total				\$12.166.788
Descripción	Tarifa	Cuenta	Débito	Crédito
Caja General		110505	\$12.166.788	
Impuesto Sobre las Ventas por Pagar	16%	2408		\$1.678.178
Comercio al por mayor y al por Menor.		4135		\$10.488.610
Impuesto sobre las Ventas por Pagar.				
Total			\$12.166.788	\$12.166.788

Fuente: Manual Práctico de IVA y Facturación. Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012. Bogotá: Legis Editores S.A., Tercera Edición. 2013, p, 201.

Mercancías= \$10.813.000.

Descuento Comercial No Condicionado = \$10.813.000 x3% =\$324.390

IVA= \$10.813.000 x16% = \$1.678.178.

Comercio al por Mayor y al por Menor= \$12.166.788-\$1.678.178=\$10.488.610

Total= \$10.488.610 + \$1.678.178 = \$12.166.788.

Descuentos Condicionados: estos descuentos no afectan para nada la base gravable del IVA, es decir, que el impuesto se liquida sobre el valor bruto de la factura, sin tener en cuenta la posible disminución del precio. Para el vendedor, el reconocimiento contable de estos descuentos condicionados se registra como gastos financieros no operacionales, con un crédito en la Cuenta 530535 Descuentos Comerciales Condicionados.¹⁰⁷

Descuentos Combinados: Cuando en la misma transacción concurren los dos tipos de descuentos, condicionados y no condicionados, para liquidar el IVA sólo se puede excluir de la base gravable el descuento no condicionado, de tal manera que el descuento condicionado, no se puede restar y por tanto, hace parte de la base gravable.¹⁰⁸

¹⁰⁷ Manual Práctico de IVA y Facturación. Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012. Bogotá: Legis Editores S.a., Tercera Edición. 2013, p, 201.

¹⁰⁸ Ibid., p, 202.

La empresa Todo Rebaja S.A.S., gran contribuyente y responsable del IVA, vende a la empresa Técnicos S.A.S, responsable del régimen común y designada como agente de retención de IVA mercancías por un valor de \$10.813.000. La política de ventas de la empresa Todo Rebaja S.A.S., permite otorgar descuentos comerciales no condicionados del 10% y descuentos financieros del 3%, si el pago se realiza antes de 30 días. El registro contable de los descuentos comerciales condicionados y combinados, se muestran en la Tabla 10. En el caso expuesto no opera la retención en Lafuente por concepto de IVA, puesto que las dos partes son agentes retenedoras de IVA.

Tabla 10. Registro Contable de los Descuentos Comerciales Combinados

Descripción	Tarifa			Total Cuenta
Mercancías				\$10.813.000
Descuento Comercial No Condicionado	10%			(\$1.081.300)
Subtotal				\$9.731.700
IVA	16%			\$1.557.072
Subtotal				\$11.288.772
Descuento Financiero	3%			(\$338.663)
Total				\$10.950.109
Registro Contable de la Venta	Tarifa	Cuenta	Débito	Crédito
Deudores –Clientes		1305	\$11.288.772	
Impuesto Sobre las Ventas por Pagar		2408		\$1.557.072
Comercio al por Mayor y al por Menor		4135		\$9.731.700
Total			\$11.288.772	\$11.288.772
Registro Contable del Pago:				
Caja General		110505	\$10.609.500	
Gastos Financieros-Descuentos Comerciales Condicionados.	3%	530535	338.663	
Anticipo de Impuestos –Retención en la Fuente.	3.5%	135515	340.610	
Deudores-Clientes		1305		\$11.288.772
Total			\$11.288.772	\$11.288.772

Fuente: Manual Práctico de IVA y Facturación. Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012. Bogotá: Legis Editores S.A., Tercera Edición. 2013, p, 202.

Mercancías Vendidas= \$10.813.000.

Descuento comercial no condicionado = \$10.813.000 x 10% = \$1.081.300.

Subtotal= \$10.813.000 – 1.081.300 = \$9.731.700

IVA=\$9.731.700 x 16% = \$1.557.072

Subtotal= \$9.731.700+1.557.072 = \$11.288.772

Descuento Financiero= \$11.288.772 x 3% = \$338.663

Total= \$11.288.772-\$338.663 = \$10.950.109

Gastos Financieros-Descuentos Comerciales Condicionados = \$11.288.772*3% = \$ 338.663

Anticipo de Impuestos-Retención en la Fuente=\$9.731.700x3.5%= 340.610

Caja General= \$11.288.772-\$338.663+\$340.610=\$10.609.499

4.1.3 Registro Contable del IVA Generado en las Devoluciones de Ventas

Las devoluciones en ventas sobre las cuales se haya causado IVA, impone al vendedor la obligación de reintegrar al comprador el valor pagado, o la reversión de la respectiva cuenta por cobrar, incluyendo tanto el valor de la mercancía como el IVA liquidado. De igual manera se debe debitar la cuenta 4175 Devoluciones en Ventas, y si es del caso, ingresar nuevamente las mercancías al inventario y reversar el costo de ventas que se haya registrado inicialmente.

El vendedor debe ajustar la cuenta 2408 Impuesto sobre las Ventas por Pagar, debitando el IVA que corresponda a la respectiva devolución.¹⁰⁹

La empresa Super Camionero Ltda., responsable del régimen común y no designado como agente de retención de IVA, vende mercancías de contado, por un valor de \$10.813.000 a la empresa Técnicos S.A.S, responsable del régimen común y designada como agente de retención de IVA; después de 30 días de la venta de la mercancía, la empresa Técnicos S.A.S., devuelve mercancías por un valor de \$3.347.678, a la empresa Super Camionero Ltda. El registro contable del IVA generado en las devoluciones en ventas se muestra en la Tabla 11.

Tabla 11. Registro Contable del IVA Generado en las Devoluciones de Ventas

Descripción	Tarifa			Total Cuenta
Mercancías				\$10.813.000
IVA	16%			\$ 1.730.080
Subtotal				\$ 12.543.080
IVA Retenido	15%			(\$1.881.462)
Retención en la Fuente	3.5%			(\$ 439.008)
Valor Neto a Recibir				\$10.222.610
Registro Contable:	Tarifa	Cuenta	Débito	Crédito
Caja General		110505	\$10.222.610	
Anticipo de Impuesto-IVA Retenido	15%	135617	\$1.881.462	
Anticipo de Impuesto-Rete Fuente Renta	3.5%	135515	\$439.008	
Impuesto Sobre las Ventas por Pagar	16%	2408		\$1.730.080
Comercio al Por Mayor y al Por Menor		4135		\$10.813.000
Total			\$12.543.080	\$12.543.080
Descripción	Tarifa			Total Cuenta
Devolución Mercancías				\$3.347.678
IVA	16%			\$535.628
Subtotal				\$3.883.306
IVA Retenido	15%			(80.344)
Impuesto de Renta Retenido	3.5%			(135.916)
Valor Neto a Recibir				\$3.667.046
Registro Contable:	Tarifa	Cuenta	Débito	Crédito
Devolución en Ventas		4175	\$3.347.678	
Impuesto Sobre las Ventas por Pagar		2408	\$535.628	

¹⁰⁹ Manual Práctico de IVA y Facturación. Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012. Bogotá: Legis Editores S.a., Tercera Edición. 2013, p, 202.

Bancos –Moneda Nacional		111005		\$3.667.046
Anticipo de Impuestos-IVA Retenido		135517		\$80.344
Anticipo de Impuestos- Retención Fuente Renta		135515		\$135.916
Total			\$3.883.306	\$3.883.306

Fuente: Manual Práctico de IVA y Facturación. Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012. Bogotá: Legis Editores S.A., Tercera Edición. 2013, p, 203.

Venta de Mercancías= \$10.813.000
 IVA= \$10.813.000*16%= \$1.730.080
 Subtotal= \$10.813.000+\$1.730.080 = \$12.543.080
 IVA Retenido=\$12.543.080x15% =\$ 1.881.462
 Retención en la fuente=\$12.543.080x3.5%=\$439.008
 Valor Neto a Recibir=\$12.543.080-1.881.462+\$439.008 =\$10.222.610
 Devolución Mercancías= \$3.437.678
 IVA= \$3.437.678 x 16% = \$535.628
 IVA Retenido= \$535.628x15%=80.344
 Impuesto de renta retenido=\$3.883.306 x 3.5%=\$135.916
 Valor Neto a Recibir= \$3.883.306-\$80.344-\$135.916=\$3.667.046

4.1.4 Registro Contable de la Devolución del IVA que se ha Cobrado en la Venta de un Bien o en la Prestación Servicio Excluido

Cuando por error se ha cobrado IVA a un bien excluido de éste impuesto, el comprador podrá solicitar la devolución del impuesto pagado, al vendedor quien puede reintegrar el impuesto, haciendo los ajustes contables, como es la reversión de la cuenta del IVA generado, debiendo conservar las pruebas respectivas, junto con la solicitud.

El vendedor una vez efectúa el reintegro del valor del tributo y realiza los ajustes contables, procede a corregir la declaración tributaria correspondiente, al periodo en que se realizó la operación, pero en el evento en que el cobro y el reintegro del impuesto se produzcan en el mismo periodo, y antes de que se presente la respectiva declaración, no habrá lugar a la corrección de la misma. Cuando se deba corregir la declaración, por ser una corrección que disminuye el valor a pagar o aumentar el saldo a favor, se debe hacer un proyecto de corrección presentado ante la DIAN (Dian, Conc. 40724, junio 7 de 2011¹¹⁰).¹¹¹

¹¹⁰ DIAN, Conc. 40724, de Junio 7 de 2011. Operación del Procedimiento del Artículo 589 del Estatuto Tributario: cuando el responsable pretenda disminuir el valor a pagar o aumentar el saldo a favor en las declaraciones tributarias, previamente debe radicar una solicitud ante la Dian (División de Gestión de Liquidación), anexando el proyecto de corrección (sin que la declaración de corrección haya sido presentada en bancos), y las demás pruebas que estime necesario, para probar la veracidad de los hechos que fundamentan la petición de corrección; la administración tiene seis meses para responder la petición, ya sea favorables o negativa. Si transcurren los seis meses y la administración no se pronuncia, se considera que la petición ha sido resuelta a favor del contribuyente o declarante, es decir, opera el silencio administrativo positivo... Toda declaración que presente con posterioridad a la declaración inicial, la administración la considerará como una corrección a la declaración inicial o a la última corrección según el caso.

4.1.5 Registro Contable de las Ventas con Financiación

El otorgamiento de crédito permite al comprador cubrir el valor de la mercancía en plazos periódicos, por lo general se cancela una cuota inicial y el saldo pendiente se fracciona en cuotas iguales, que pueden estar o no sujetas a intereses. Los intereses son gastos de financiación y por tanto, hacen parte de la base gravable del impuesto; sin embargo, dependiendo de su naturaleza, el momento de causación se diferente.

Para los intereses remuneratorios, ordinarios o corrientes, es decir, los generados durante el plazo otorgado al comprador para pagar el saldo, al momento de causación es la fecha en que nace el derecho a exigir el pago al comprador, esto es el vencimiento del plazo.

Para la financiación extraordinaria o intereses moratorios, entendidos como los que corresponde pagar al comprador cuando se ha retardado en cumplir con el pago del saldo pendiente, el impuesto se genera en el momento en que el vendedor los recibe efectivamente (Decreto Reglamentario 570 de 1984, artículo 17)¹¹².

Financiación Ordinaria: el manejo contable depende de la forma en que se facture al comprador, de tal manera de que si se liquida en la factura el valor total de la financiación, se entenderá que el IVA sobre la financiación se causó, y por lo tanto, el vendedor deberá consignarlo a la Dian, aunque todavía no lo haya recibido de su comprador; en conclusión, el vendedor cubre anticipadamente el IVA de su comprador. En el presente caso no opera la retención en la fuente por concepto de IVA, puesto que las dos partes son agentes retenedores de este impuesto.¹¹³

La causación del impuesto sobre la financiación ordinaria se reconoce en el momento de la facturación de los intereses, así estos se cancelen posteriormente. A diferencia del IVA sobre intereses moratorios, se abonan en la cuenta corriente del impuesto en la fecha en que el comprador paga efectivamente los intereses.

La empresa Técnicos S.A.S., responsable del régimen común y designada como agente de retención de IVA, vendió a la empresa Surte Camiones Ltda., responsable del régimen común y designada como agente de retención de IVA,

¹¹¹ Manual Práctico de IVA y Facturación. Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012. Bogotá: Legis Editores S.a., Tercera Edición. 2013, p, 204.

¹¹² Decreto Reglamentario 570 de 1984, Artículo 17: De conformidad con el artículo 41 del Decreto 3541 de 1983, los responsables que se encuentren dentro del régimen simplificado llevarán un registro auxiliar de ventas y compras que consistirá en la conservación discriminada de las facturas de compra de bienes y servicios gravados y de bienes no gravados, y del registro de ventas de que trata el inciso 3 del artículo 10 de este Decreto.

¹¹³ Manual Práctico de IVA y Facturación. Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012. Bogotá: Legis Editores S.a., Tercera Edición. 2013, p, 204.

mercancía por un valor de \$28.000.000 más IVA. En la operación se pactó una cuota inicial del 30%, la cual fue cancelada en la fecha de la negociación, y el saldo financiado a 6 meses, con una tasa de interés del 24% anual pagadero mes vencido. El registro contable de las ventas con financiación se observa en la Tabla 12.

En el caso descrito no opera la retención en la fuente por concepto del IVA, puesto las dos partes son agentes de retención de este impuesto; ni la retención en la fuente a título de impuesto de renta que se causa en esta transacción.

Tabla 12. Registro Contable de las Ventas con Financiación

Valor del Contrato		\$28.000.000				
Impuesto al Valor Agregado		16%	\$4.480.000			
Total			\$32.480.000			
Cuota Inicial		30%	\$9.744.000			
Impuesto al Valor Agregado			\$4.480.000			
Pago Inicial			\$14.224.000			
Saldo a Financiar			\$18.256.000			
Número de Meses 6						
Tasa Mensual		2%				
Factor de Descuento = $i/1-(1-ip)^6$ = $0.02/(1-(1-ip)^6) = 0,1785258$ ip= intereses periódicos; n=número de meses.						
Cuota Mensual = Saldo Financiado x Factor de Descuento = \$18.256.000 x $0.02/1-(1.02)^6 = \$3.259.197$						
Cuota	Saldo a Pagar	Abono al Capital	Intereses 2%	IVA Financiación 16%	Total Pago	Total Cuota Mensual
1	\$ 18.256.000	\$2.894.047	\$ 365.120	\$ 58.419	\$ 3.317.586	3.259.167
2	\$ 15.361.953	\$2.951.928	\$ 307.239	\$ 49.158	\$ 3.308.325	3.259.167
3	\$ 12.410.025	\$3.010.967	\$ 248.201	\$ 39.712	\$ 3.298.879	3.259.167
4	\$ 9.399.059	\$3.071.186	\$ 187.981	\$ 30.077	\$ 3.289.244	3.259.167
5	\$ 6.327.873	\$3.132.610	\$ 126.557	\$ 20.249	\$ 3.279.416	3.259.167
6	\$ 3.195.263	\$3.195.262	\$ 63.905	\$ 10.225	\$ 3.269.392	3.259.167
	0	\$18.256.000	\$1.299.003	\$ 207.841	\$ 19.762.843	\$ 19.555.002
Descripción		Tarifa	Cuenta	Débito	Crédito	Contabilización del Contrato
Contabilización del Contrato						
Deudores –Clientes Nacionales			130505		\$32.480.000	
Ingresos Operacionales- Devoluciones en Ventas.			41			\$28.000.000
Impuesto a las Ventas por Pagar		16%	2408			\$4.480.000
Total					32.480.000	\$32.480.000
Contabilización del Pago Inicial						
Bancos			1110		\$14.224.000	
Deudores-Clientes Nacionales			130505			\$14.224.000
Total					\$14.224.000	\$14.224.000
Contabilización del Pago de la Primera Cuota						
Bancos			1110		\$ 3.317.586	

Deudores-Clientes Nacionales		130505			\$2.894.047
Ingresos no Operacionales-Financieros-Intereses		421005			\$ 365.120
Impuestos a las Ventas por Pagar	16%	2408			\$ 58.419
Total				\$3.317.586	\$3.317.586

Manual Práctico de IVA y Facturación. Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012. Bogotá: Legis Editores S.A., Tercera Edición. 2013, p, 205.

6 cuotas a pagar.

Saldo a financiar= \$18.256.000

Saldo a Pagar=\$18.256.000 x 2% intereses= \$365.120

IVA financiación 16%=\$365.120x16%= \$ 58.419

Abono a Capital=\$3.259.167- \$365.120 =2.894.047

Total Pago= \$2.894.047+\$365.120+\$58.419=\$3.317.586

Saldo a Pagar= \$18.256.000 - \$2.894.047=\$15.361.953

4.1.6 Contabilización del Anticipo como Mecanismo de Financiación

El anticipo constituye un mecanismo para financiar el contrato de prestación de servicios o de asegurar el contrato cuando se refiere a la compraventa. En ambos casos, el anticipo es un crédito para quien lo entrega y es una deuda para quien lo recibe. Sólo se convierte en pago, cuando el contrato se perfeccione.

Al constituir el anticipo una entrega a buena cuenta, no requiere de la factura, pero habrá lugar a la expedición de cualquier otro documento en donde conste el hecho; la factura se expedirá sólo para soportar la operación, que sirve de base para determinar el anticipo (Dian, Conc. 47555, junio 10 de 1997)¹¹⁴.

Otra cosa diferente ocurre en el caso del pago anticipado o anticipo recibido a título de pago, por la adquisición de un bien o la prestación de un servicio, donde se está satisfaciendo la obligación, al menos en la parte correspondiente, por lo que se deberá facturar y causar el impuesto a las ventas respectivo (Dian, Conc. 31271, de abril 20 de 2009)¹¹⁵.¹¹⁶

¹¹⁴ El anticipo, según lo ha definido la Dian, no es más que un mecanismo para financiar un contrato para la prestación de un servicio o para la construcción de una obra, luego, sólo en la medida en que el servicio se preste o la obra se ejecute, se realizará el ingreso (Concepto 47555 de 1997). La factura se expide en el momento en que se presta un servicio, se vende un bien o se ejecuta una obra, así se haya pactado una forma de pago a crédito, es decir, así no se haya pagado ni siquiera parte del valor de lo contratado. En el caso del anticipo, cuando se paga no se ha prestado el servicio ni se ha ejecutado la obra, esto se hará en el futuro, en la medida que se cumpla lo pactado en el contrato, luego hasta tanto eso no suceda no se debe emitir ninguna factura (información consultada en <http://www.gerencie.com>).

¹¹⁵ De conformidad con la doctrina oficial emitida por la Dian, la cual acogió el criterio expuesto por el Consejo de Estado, mediante Sentencia 13436 del 22 de junio de 2001, Sección Tercera, Magistrado Primero Ricardo Hoyos Duque, la diferencia entre un anticipo y un pago anticipado, consiste en que el primero corresponde al primer pago de los contratos de ejecución sucesiva, que

La empresa Body Center Ltda., entregó el 15 de Octubre del 2012 a Profesionales Asociados Ltda., la suma de \$3.000.000, que correspondía a 50% como anticipo por una asesoría contable, a partir del 15 de febrero del 2013; la asesoría finalizó el 29 de febrero de 2013, fecha en la cual se recibió la factura de Profesionales Asociados Ltda. El registro contable del anticipo como mecanismo de financiación, se enseña en la Tabla 13.

La retención por concepto de Impuesto de Industria y Comercio, se realiza según los acuerdos y las tarifas establecidas en cada municipio, para este ejemplo se tomaron la Tarifa de 9.66 por mil.

Tabla 13. Registro Contable del Anticipo como Mecanismo de Financiación por la Prestación de un Servicio.

Descripción	Tarifa	Total Cuenta		
Valor de la Asesoría		\$3.000.000		
Impuesto al Valor Agregado	16%	\$480.000		
Total		\$3.480.000		
Anticipo Recibido	50%	\$(1.500.000)		
Saldo		\$1.980.000		
Descripción	Tarifa	Cuenta	Débito	Crédito
Registro del Anticipo:				
Deudores-Anticipos y Avances		1330	\$1.500.000	
Bancos		1110		\$1.500.000
Total			\$1.500.000	\$1.500.000
Causación de los Servicios Prestados:				
Gastos Operacionales de Administración-Honorarios.		5110	\$3.000.000	
Impuesto sobre las ventas por pagar.	16%	2408	\$480.000	
Retención en la Fuente-Honorarios.	11%	236515		330.000
Impuesto de Industria y Comercio Retenido**	0.966%	2368		28.980
Deudores –Anticipos y Avances		1330		1.500.000
Bancos o Costos y Gastos por Pagar.		111 o 2335		\$1.621.020
Total			\$3.480.000	\$3.480.000

Manual Práctico de IVA y Facturación. Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012. Bogotá: Legis Editores S.A., Tercera Edición. 2013, p, 207.

habrá de destinarse al cubrimiento de los costos iniciales, mientras que el segundo, es la retribución parcial, que el contratista recibe en los contratos de ejecución instantánea. La diferencia más importante es que los valores que el contratista recibe como anticipo, los va amortizando en la proporción que vaya ejecutando el contrato, de ahí que se sostenga que los recibió en calidad de préstamo; en cambio cuando se trata de un pago anticipado no hay reintegro del valor, porque el contratista es dueño de la suma que le ha sido entregada (Dian, Conc, Unificado 1, junio 19 de 2003, Título VII, numeral 1.3.3). En el pago anticipado o anticipo recibido a título de pago por la adquisición de un bien o la prestación de un servicio, en vista que se está satisfaciendo la obligación, al menos en la parte correspondiente, causa el impuesto a las ventas.

¹¹⁶ Manual Práctico de IVA y Facturación. Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012. Bogotá: Legis Editores S.a., Tercera Edición. 2013, p, 206.

Valor de la Asesoría= \$3.000.000
 IVA= \$3.000.000 x 16% = \$480.000
 Anticipo Recibido= \$1.500.000
 Saldo= \$3.480.000-\$1.500.000= \$1.980.000
 Retención en la Fuente Honorarios=\$3.000.000 x 11%= \$330.000
 Impuesto de Industria y Comercio Retenido=\$3.000.000x0.966%= \$28.980
 Bancos o Costos y Gastos por Pagar=
 (\$3.000.000+\$480.000)-(\$330.000+\$28.980+\$1.500.000)=\$1.621.020

4.1.7 Contabilización de las Ventas con Intermediación

Se presentan los registros contables referidos a las ventas a través de terceros, mediante contrato de comisión y de consignación.

Comisión para la Venta: para una efectiva comercialización de los bienes es muy frecuente que el productor o comerciante, en general, utilice la colaboración de personas dedicadas profesionalmente a esta actividad, quienes se encargan de vender productos a través de su propia empresa, pero por cuenta ajena, recibiendo a cambio una remuneración; generalmente se acuerda un porcentaje sobre el precio de la operación, el cual es descontable por el comisionista, antes de entregar el dinero a su comitente.

La base para el cálculo del impuesto es el valor total de la venta y su contabilización implica movimientos tanto en la contabilidad del comitente como del comisionista. Al efectuar la venta, el comisionista registra el total del IVA generando como un crédito en la Cuenta Impuesto sobre las Ventas por Pagar. Posteriormente, cuando cancele el comitente el valor de las mercancías vendidas, contabiliza como IVA descontable, la parte del impuesto que corresponda a dicho valor, es decir, debitará en la cuenta corriente del impuesto el importe que resulte, de aplicar la tarifa sobre el valor neto entregado al comitente por concepto de la operación.

Hay que anotar que la cuenta corriente del IVA recibe inicialmente un registro crédito y posteriormente un débito, a manera de impuesto descontable para el intermediario, resultado un saldo de naturaleza crédito correspondiente al IVA, sobre la comisión (Código de Comercio, artículo 1287)¹¹⁷.

La empresa Técnicos S.A.S., responsable del régimen común y designada como agente de retención de IVA, entrega mercancías en consignación a la empresa Surte Camiones Ltda., responsable del régimen común y designada como agente de retención de IVA; la empresa Técnicos S.A.S., fija el precio de venta de las

¹¹⁷ Código de Comercio, Artículo 1287: La comisión es una especie de mandato por el cual se encomienda a una persona que se dedica profesionalmente a ello, la ejecución de uno o varios negocios, en nombre propio, pero por cuenta ajena.

mercancías en \$1.000.000 y se compromete a cancelar una comisión del 5% sobre el precio de venta. Los registros contables de las ventas con intermediación, se presenta en la Tabla 14 y Tabla 15.

En el presente caso no opera la retención en la fuente por concepto de IVA, puesto que las dos partes son agentes retenedoras de dicho impuesto. El Consignatario se convierte en responsable del IVA, y debe cancelar la diferencia entre el IVA pagado por el tercero y el trasladado al Consignante (\$160.000-\$136.000=\$26.000 Tabla 14).¹¹⁸

Tabla 14. Registro Contable de las Ventas con Intermediación

Liquidación del IVA		Tarifa		Consignación
Precio de Venta de la Mercancía (Empresa Técnicos)				\$1.000.000
IVA		16%		\$160.000
Total Venta				\$1.160.000
Comisiones causadas (sobre el precio de Venta)		5%		\$58.000
IVA sobre la comisión		16%		\$9.280
Total Comisiones				\$67.280
Descripción	Tarifa	Cuenta	Débito	Crédito
Registro de la Venta de la Empresa Surte Camiones, que Recibe Mercancías en Consignación:				
Bancos		1110	1.160.000	
Otros Pasivos- Ingresos Recibidos para Terceros		2815		1.000.000
Impuesto sobre las Ventas por Pagar.	16%	2408		160.000
Deudores- Ingresos por Cobrar-Comisiones.	5%	134515	67.280	
Ingresos no Operacionales-Comisiones por Ingresos para Terceros.	5%	422530		58.000
Impuesto sobre las Ventas por Pagar-Comisiones.	16%	2408		9.280
Total			\$1.227.280	\$1.227.280
Registro de la Transferencia de los Recursos Recibidos a Favor de Terceros.				
Otros Pasivos-Ingresos Recibidos para Terceros.		2815	1.000.000	
Impuesto Sobre las Ventas por Pagar.	16%	2408	160.000	
Deudores-Ingresos por Cobrar-Comisiones.		134515		67.280
Bancos		1110		1.092.720
Total			1.160.000	1.160.000
Registros Contables de la Empresa Técnicos, que Entrega Mercancías en Consignación:				
Bancos		1110	1.092.720	
Impuesto sobre las Ventas por Pagar.	16%	2408		160.000
Comercio al por Mayor y por Menor.		4135		1.000.000
Gastos Operacionales- Comisiones.	5%	529505	58.000	
Impuesto sobre las Ventas por Pagar-comisiones.	16%	2408	9.280	
Total			\$1.160.000	\$1.160.000

Manual Práctico de IVA y Facturación. Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012. Bogotá: Legis Editores S.A., Tercera Edición. 2013, p, 207.

Registro Contable de una Empresa Técnicos Gran Contribuyente Responsable del

¹¹⁸ Manual Práctico de IVA y Facturación. Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012. Bogotá: Legis Editores S.a., Tercera Edición. 2013, p, 208.

IVA, que Entrega Mercancías en Consignación Fijando el Precio Venta, a la Empresa Surte Camiones = \$1.000.000.

IVA= \$1.000.000 X 16% = \$160.000

Comisión Causada = \$1.160.000 x 5% = \$58.000

IVA Comisión = \$58.000 x 16% = \$9.280

Total Comisión = \$58.000+\$9.280 = \$67.280.

La empresa Técnicos S.A.S., responsable del régimen común y designada como agente de retención de IVA, entrega mercancías en consignación a la empresa Surte Camiones Ltda., responsable del régimen común y designada como agente de retención de IVA, por un valor estimado de venta de \$850.000. La empresa Surte Camiones Ltda., fija el precio de venta de las mercancías en \$1.000.000. La diferencia entre los dos precios corresponde a la remuneración que percibe la empresa Surte Camiones por las gestiones de venta. Los registros contables de las ventas con intermediación, se presenta en la Tabla 15.

Tabla 15. Registro Contable de la Venta con Intermediación, Comisión para la Venta

Liquidación del IVA		Tarifa	Consignatario Empresa Surte Camiones Ltda.	Consignante Empresa Técnicos S.A.S.	Diferencia
Precio de Venta de la Mercancía			\$1.000.000	\$850.000	\$150.000
Impuesto al Valor Agregado		16%	\$160.000	\$136.000	\$24.000
Subtotal			\$1.160.000	\$986.000	\$174.000
Descripción	Tarifa	Cuenta	Débito		Crédito
Registro de la Venta de la Empresa Surte Camiones Consignataria:					
Bancos		1110	\$1.160.000		
Otros Pasivos-Ingresos Recibidos para Terceros.		2815		\$850.000	
Impuesto Sobre las Ventas por Pagar (2).	16%	2408		\$160.000	
Ingresos Operacionales-Ventas a Cambio de Retribución o por Contrato.		413512		\$150.000	
Total			\$1.160.000	\$1.160.000	
Registro de la Transferencia de los Recursos Recibidos a Favor de Terceros.					
Otros Pasivos-Ingresos Recibidos para Terceros.		2815	\$850.000		
Impuesto Sobre las Ventas por Pagar (2)	16%	2408	\$136.000	\$986.000	
Bancos		1110			
Total			\$986.000	\$986.000	
Registro Contable de la Empresa los Técnicos Consignante:					
Bancos		1110	\$986.0000		
Impuesto sobre las Ventas por Pagar.	16%	2408		\$136.000	
Comercio al por Mayor y por Menor.		4135		\$850.000	
Total			\$986.000	\$986.000	

Manual Práctico de IVA y Facturación. Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012. Bogotá: Legis Editores S.a., Tercera Edición. 2013, p, 209.

Precio de Venta de la Mercancía:

Empresa Surte Camiones, Consignataria: = $\$1.000.000 \times 16\% = \160.000 .

Empresa Técnicos Ltda. Consignante = $\$850.000 \times 16\% = \136.000 .

Subtotal Empresa Técnicos Ltda. Consignataria: $\$1.160.000$

Subtotal Empresa Técnicos Ltda., Consignante: $\$986.000$

Diferencia Empresa Surte Camiones Consignataria= $\$1.000.000 - \$850.000 = \$150.000$.

Diferencia Empresa Técnicos Consignante y Empresa Surte Camiones Consignataria IVA= $\$160.000 - \$136.000 = \$24.000$.

Diferencia Subtotal Empresa Surte Camiones y Empresa Técnicos Ltda.= $\$1.160.000 - \$986.000 = \$174.000$.

Mercancías en Consignación: otra forma de intermediación comercial es la entrega de mercancías a una persona llamada consignatario, para que proceda a venderlas en determinado plazo. Quien entrega las mercancías (Consignante) le fija un precio, el consignatario podrá venderlas por uno mayor y tendrá derecho a hacer suya esa diferencia, a menos que esta facultad haya sido limitada por el Consignante a una comisión previamente definida a título de remuneración por la intermediación (Código de Comercio Artículo 1377).¹¹⁹

La empresa Técnicos S.A.S., responsable del régimen común y designada como agente de retención de IVA, entrega en consignación 70 unidades a $\$120.000$, cada una al consignatario empresa Surte Camiones Ltda., responsable del régimen común y designada como agente de retención de IVA. El consignatario empresa Surte Camiones Ltda., vende 40 de las unidades a $\$180.000$. Los registros contables de las mercancías con financiación, se presenta en la Tabla 16.

En el presente caso no opera la retención en la fuente por concepto de IVA, puesto que las dos partes son agentes retenedoras de IVA. El Consignatario se convierte en responsable del IVA y debe cancelar la diferencia entre el IVA pagado por el tercero y el trasladado al Consignante ($\$1.152.000 - \$768.000 = \$384.000$, (Tabla 16).

¹¹⁹ Manual Práctico de IVA y Facturación. Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012. Bogotá: Legis Editores S.a., Tercera Edición. 2013, p, 210.

Tabla 16. Registro Contable de la venta de Mercancías en Consignación

Liquidación del IVA	Cantidad (unidades)	Valor Unidades	Consignante Empresa Técnicos Ltda.	Consignataria Empresa Surte Camiones
Unidades Entregadas en Consignación:				
Precio de Venta de la Mercancía (Empresa C).	70	\$120.000	\$8.400.000	
Precio de Venta de la Mercancía (Empresa C).	70	\$180.000		\$12.600.000
Impuesto al Valor Agregado 16%			\$1.344.000	\$2.016.000
Total Estimado			\$9.744.000	\$14.616.000
Unidades Vendidas:				
Precio de Venta de la Mercancía (Empresa D).	40	\$120.000	\$4.800.000	
Precio de Venta de la Mercancía (Empresa D).	40	\$180.000		\$7.200.000
Impuesto al Valor Agregado 16%			\$768.000	\$1.152.000
Total Venta			\$5.568.000	\$8.352.000
Descripción	Tarifa	Cuenta	Débito	
Registro de la Venta de la Empresa (D) Consignatario:				
Bancos		1110	\$8.352.000	
Otros Pasivos-Ingresos Recibidos para Terceros.		2815		\$4.800.000
Impuesto Sobre las Ventas por Pagar (2).	16%	2408		\$1.152.000
Ingresos Operacionales-Ventas a Cambio de Retribución o por Contrato.		413512		\$2.400.000
Total			\$8.352.000	\$8.352.000
Registro de la Transferencia de los Recursos Recibidos a Favor de Terceros.				
Otros Pasivos-Ingresos Recibidos para Terceros.		2815	\$4.800.000	
Impuesto Sobre las Ventas por Pagar (2)	16%	2408	\$768.000	\$5.568.000
Bancos		1110		
Total			\$5.568.000	\$5.568.000
Registro Contable de la Empresa (C) Consignante:				
Bancos		1110	\$5.568.000	
Impuesto sobre las Ventas por Pagar.	16%	2408		\$768.000
Comercio al por Mayor y por Menor.		4135		\$4.800.000
Total			\$5.568.000	\$5.568.000

Fuente: Manual Práctico de IVA y Facturación. Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012. Bogotá: Legis Editores S.A., Tercera Edición. 2013, p, 210.

Valores Unidades Entregadas en Consignación:

Empresa Técnicos Ltda. Consignante = \$8.400.000

IVA = $8.400.000 \times 16\% = \$1.344.000$

Empresa Surte Camiones Consignataria = \$12.600.000

IVA = $\$12.600.000 \times 16\% = \$2.016.000$

Total Estimado Empresa Técnicos Consignante= \$9.744.000

Total Estimado Empresa Surte Camiones Consignatario = \$14.616.000

Unidades Vendidas:

Empresa Técnicos Consignante = \$4.800.000

IVA = $4.800.000 \times 16\% = \768.000

Empresa Surte Camiones Consignataria = \$7.200.000

IVA = \$7.200.000 X 16% = \$1.152.000

Total Venta Empresa Técnicos Consignante = \$5.568.000

Total Venta Empresa Surte Camiones Consignatario = \$8.352.000

La venta para efectos del IVA se normatiza en el Artículo 421 del Estatuto Tributario, en donde se expone que venta es todo acto que implique transferir el dominio de los bienes (literal a), también que es el retiro de bienes del inventario de mercancías disponibles para la venta (Literal b), y la incorporación y transformación de bienes gravados producidos (Literal c); y la prestación de un servicio según el Artículo 1 del Decreto 1372 de 1992, es una actividad prestada por una persona que se concreta en la obligación de hacer, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que genera una contraprestación en dinero o en especie (Dian Conc. 11875 de 2004; Conc. 22662 de 2004; Conc. 88645 de 200404), prestado en el territorio nacional.

Para terminar el Capítulo 4, se anota que en Colombia son responsables del IVA, tanto las personas naturales como jurídicas, que produzcan o vendan bienes o servicios excluidos, además los comerciantes y quienes realicen actos similares a los de ellos, incluyendo a los importadores; y cuando una persona natural es responsable del IVA, ésta tiene que definir si actúa bajo la figura del Régimen Simplificado o bajo la figura del Régimen Común.

5. REGISTRO CONTABLE DE LOS RETIROS DE MERCANCÍAS GRAVADAS Y LOS AJUSTES A LA CUENTA CORRIENTE DEL IVA

Antes de iniciar el tema a tratar en este capítulo, es necesario anotar que la factura de venta o factura cambiaria de compraventa es expedida por el vender al comprador, y para que exista factura cambiaria, deben existir dos sujetos: comprador y vendedor; si en una operación económica no existe un comprador, no puede expedirse una factura.

Se expide factura siempre que exista transferencia real del dominio, puesto que así lo establece el Artículo 772 del Código de Comercio, por ello, para que se pueda expedir una factura debe existir necesariamente un comprador y un vendedor, y además debe haber transferencia de dominio del bien negociado.

En consecuencia, en el retiro que la empresa haga de mercancías de su inventario para su utilización o para convertirlas en activos fijos, no existe transferencia de dominio ni existe comprador, puesto que es una operación interna de la empresa y no se puede expedir factura donde el vendedor sea el mismo adquirente, por lo que no es dable que la empresa se facture así misma.

Pero la empresa si debe elaborar el respectivo comprobante interno que dé cuenta de la operación realizada, puesto que debe quedar constancia del traslado de mercancía realizado. Debe tenerse en cuenta que para el caso del impuesto a las ventas, si el bien retirado el inventario debe estar gravado con este impuesto, éste se debe general, y la base gravable será el valor comercial del bien retirado (Artículo 421, 429 y 463 del Estatuto Tributario).

En el caso de entrega del producto como muestra gratuita y obsequios al cliente, existe una transferencia de dominio del bien, y existe el vendedor y el comprador (quien recibe el producto), por lo que necesariamente se debe expedir la factura respectiva.

Siempre que la empresa transfiera el dominio de una mercancía a un tercero, sea título oneroso o gratuito, debe expedirse la factura, puesto que ha existido una enajenación del bien, y además la factura será la prueba que el tercero tiene para demostrar la propiedad del producto recibido, al igual que será la prueba que la empresa tiene, para demostrar que ese bien ya no es de su propiedad.

En este caso, al igual que en retiro de bienes del inventario para su uso de la empresa, si éstos están gravados con el impuesto a las ventas, el impuesto se

debe generar. Algunas empresas le cobran el IVA al cliente o sino las empresas deberán asumir ese IVA.¹²⁰

5.1 CONTABILIZACIÓN DE LOS RETIROS DE MERCANCÍAS GRAVADAS CON IVA

Los retiros de bienes corporales muebles hechos por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa, se consideran venta y generan IVA. El retiro de artículos de los inventarios puede tener diferente destino: uso personal, integrarlos a activos fijos de la empresa, donarlos, reparar productos vendidos con garantía, publicidad, o promoción, muestras gratuitas y retiros forzosos, para el cumplimiento de obligaciones legales, contractuales o convencionales.

El impuesto del IVA, se calcula sobre el valor comercial del bien, lo que significa que cuando el bien retirado ha sido transformado con adiciones o modificaciones, no se puede tomar simplemente el valor por el cual fue adquirido, desconociendo el valor de la transformación incorporada (valor agregado); por lo cual el precio base para liquidar el impuesto es aquél con el cual se venden normalmente esos bienes al público.

Es irrelevante que el responsable que efectúa el retiro, sea productor, comerciante o importador; en todos los casos se causa el impuesto sobre las ventas. El IVA debe ser liquidado sobre el valor comercial de la mercancía retirada.¹²¹

La empresa Técnicos Ltda., retira 10 unidades de sus inventarios, las cuales tienen un costo de \$2.800 cada una, el precio de lista de estas unidades asciende a \$5.600. El registro contable del retiro de mercancías se observa en la Tabla 17.

Tabla 17. Registro Contable del Retiro de Mercancías en la Empresa A

Descripción	Cantidad	Valor Unitario	Costo	Precio de Venta
Costo	10	\$2.800	\$28.000	
Valor de mercado (precio de lista)	10	\$5.600		\$56.000
Subtotal			\$28.000	\$56.000
IVA 16%				\$8.960
Total				\$64.960
Si los bienes son consumidos, los registros contables son:				
Descripción	Cuenta	Débito		Crédito
Gastos operacionales de ventas-diversos	5295	\$36.960		
Mercancías no fabricadas por la empresa	1435			\$28.000

¹²⁰ Facturación en Registro de Bienes, en <http://www.gerencie.com/facturacionretirodebienes>.

¹²¹ Fuente: Manual Práctico de IVA y Facturación. Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012. Bogotá: Legis Editores S.a., Tercera Edición. 2013, p, 212.

Impuesto sobre las ventas por pagar	2408		\$8.960
Total		\$36.960	\$36.980
Si los bienes son activados, los registros contables son:			
Descripción	Cuenta	Débito	Crédito
Propiedad, Planta y Equipo	15	\$36.980	
Mercancías no Fabricadas por la empresa	1435		\$28.000
Impuesto sobre las ventas por pagar	2408		\$8.960
Total		\$36.980	\$36.980

Fuente: Manual Práctico de IVA y Facturación. Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012. Bogotá: Legis Editores S.A., Tercera Edición. 2013, p, 212.

Costo:

$$10 \times 2.800 = \$28.000$$

$$10 \times 5.600 = \$56.000, \text{ valor de mercado precio de lista.}$$

$$\text{IVA} = \$56.000 \times 16\% = \$8.960$$

$$56.000 + 8.960 = \$64.960$$

$$\text{Gastos operacionales de ventas –diversos} = \$28.000 + 48.960 = \$36.960$$

Los bienes tomados del inventario por el responsable, con la finalidad de ser utilizados como muestras gratuitas, promoción de ventas, propaganda, consumo, etc., se encuentran sujetos al impuesto, y por lo tanto se debe liquidar y pagar el IVA correspondiente, siendo a cargo del responsable el valor total del impuesto generado.

El responsable asume en su integridad el impuesto y no puede afectarse nuevamente la cuenta corriente del IVA llevando como descontable el valor correspondiente al gravamen causado en la adquisición del bien, pues dicho valor fue solicitado en el momento en que el producto fue adquirido (Dian, Conc, Unificado 1, junio 19 de 2003. Título II, Capítulo II, Numeral 1.2.7).

5.1.1 Permuta de Mercancías

La permutación implica transferir el dominio de un bien por otro. El registro de bienes corporales muebles con el de intercambiarlos es una transacción considerada, por la regulación del IVA, como una venta y por tanto, genera el impuesto a cargo de cada una de las partes.¹²²

¹²² Manual Práctico de IVA y Facturación. Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012. Bogotá: Legis Editores S.a., Tercera Edición. 2013, p, 213.

5.1.2 Pérdidas de Mercancías

La privación, ruina o daño grave de la mercancía, sea por culpa o descuido del poseedor, contingencia, desperdicio o disipación, no genera el impuesto sobre las ventas. Los preceptos del régimen legal del impuesto sobre las ventas no consideran estas circunstancias como hechos generadores del gravamen. En consecuencia, la cuenta del IVA no se afecta por la pérdida de mercancías.¹²³

5.2 CONTABILIZACIÓN DE LOS AJUSTES A LAS CUENTAS CORRIENTES DEL IVA

Con el objetivo de revelar realmente los movimientos contables del IVA, se requieren efectuar ajustes a la cuenta corriente del impuesto, lo cual para el caso de los comerciantes, corresponde a la cuenta 2408 Impuesto Sobre las Ventas por Pagar (Decreto Reglamentario 2650 de 1993)¹²⁴. Dentro de los ajustes más comunes se encuentran los referentes a las devoluciones en compras y/o ventas, las operaciones anuladas rescindidas o resueltas, y las correcciones en facturas.¹²⁵

Se pueden presentar errores que sean detectados antes de enviar la factura al comprador, habiendo sido registrada en la contabilidad de la empresa, lo que genera correcciones en las cuentas del IVA, ventas y de retenciones en la fuente, entre otras. Si por el contrario, la factura ya fue enviada al cliente con el error de cobrar un IVA superior o inferior, debe remitirse una nota crédito o débito, en la

¹²³ Ibid., p, 213.

¹²⁴ 2408 Impuesto sobre las ventas por pagar: Descripción: Registra tanto el valor recaudado o causado como el valor pagado o causado, en la adquisición o venta de bienes producidos, importados y comercializados, así como de los servicios prestados y/o recibidos, gravados de acuerdo con las normas fiscales vigentes, los cuales pueden generar un saldo a favor o a cargo del ente económico, producto de las diferentes transacciones ya que se trata de una cuenta corriente. Dinámica: Créditos: 1) Por el valor del impuesto causado o generado por la venta de bienes o servicios gravados; 2) Por el valor del impuesto correspondiente a los bienes y servicios gravados, por la devolución en las compras o servicios a proveedores o contratistas; 3) Por el impuesto sobre las ventas de las financiaciones causadas, así como del recaudo por intereses de mora, y; 4) Por el valor del traslado a la subcuenta 135520 -sobrantes en liquidación privada de impuestos-, de los saldos a favor cuando se solicita devolución. Débitos: 1) Por el valor del impuesto facturado al ente económico en la adquisición de bienes y servicios; 2) Por el valor del impuesto correspondiente a los bienes y servicios gravados en las devoluciones y anulaciones en ventas; 3) Por el pago del saldo a cargo que resulte en los respectivos bimestres; 4) Por la aplicación de las retenciones que le hayan sido practicadas, en la enajenación de bienes y servicios gravados, de acuerdo con la declaración del bimestre respectivo, y 5) Por el valor del porcentaje calculado sobre las compras o la adquisición de servicios gravados que deban ser asumidos por el ente económico, siempre y cuando la operación se realice con personas pertenecientes al régimen simplificado, con abono a la cuenta 2367 -impuesto a las ventas retenido.

¹²⁵ La devolución en compras de mercancías, disminuye el valor de las compras, y si sobre las mismas se causó el IVA (descontable) se debe producir una disminución del saldo débito en la cuenta corriente del impuesto sobre las ventas por pagar, donde previamente se había registrado el IVA descontable. En el evento en que se presenten devoluciones, rescisiones o resoluciones de las operaciones sometidas a retención en la fuente por IVA, el agente retenedor puede descontar las sumas que haya retenido por tales operaciones, del monto de las retenciones en la fuente del IVA por declarar y consignar en el periodo durante el cual se haya dado la devolución; si las retenciones en la fuente que se debieron practicar no son suficientes, en los dos periodos siguientes, se pueden descontar las sumas referidas.

cual conste el valor a disminuir o aumentar, dando lugar, además, a los ajustes necesarios en la contabilidad del comprador. Cuando la operación deba ser reajustada por mayor valor a la transacción efectuada, deberá constar en nueva factura, sin perjuicio de los comprobantes internos que deben elaborarse y su registro en los correspondientes libros. En la nueva factura deberá dejarse constancia que se trata de un ajuste a la operación realizada anteriormente y solamente debe expedirse por la diferencia no cobrada; de esta manera, se logrará que la nueva factura no se tome como expedida en una operación diferente a la que se pretende ajustar (Dian, Concepto 85922 de noviembre 5 de 1998).¹²⁶

La empresa Técnicos Ltda., compra a crédito 10 unidades a un valor de \$4.600 cada una, luego el vendedor envía a la empresa Técnicos Ltda., una Nota Crédito, corrigiendo el valor del IVA en \$4.600. La tarifa cobrada por el proveedor fue del 16% y la tarifa correcta era del 5%. El registro contable se especifica en la Tabla 18.

Tabla 18. Registro Contable de los Ajustes a la Cuenta Corriente del IVA

Descripción		Tarifa	Cantidad	Valor Unitario	Total	Ajuste
Mercancías			10	\$4.600	\$46.000	
IVA Liquidado en la Factura		16%			\$7.360	
Subtotal					\$53.360	
Mercancías			10	\$4.600	\$46.000	
Impuesto al Valor Agregado Corregido		5%			\$2.300	\$5.060
Subtotal					\$48.300	
	Tarifa	Cuenta	Registro Inicial	Registro Corregido	Diferencia	
Mercancías no fabricadas por la Empresa.		1435	\$46.000	\$46.000		
IVA	16%	2408	\$7.360	\$2.300	\$5.060	
Bancos o Proveedores Nacionales.		1110 ó 2205	(\$50.646)	(\$46.345)	(\$4.301)	
Cuentas por Pagar-Impuesto a las Ventas Retenido.	15%	2367	(\$1.104)	(\$345)	(\$759)	
Retención en la Fuente-Compras.	3.5%	236540	(\$1.610)	(\$1.610)		
Registro de la Corrección (Valor Neto)		Cuenta	Débito	Crédito		
Impuesto sobre las Ventas por Pagar.		2408		\$5.060		
Bancos o Proveedores Nacionales.		1110 ó 2205	\$4.301			
Cuentas por Pagar- Impuesto a las Ventas Retenido.		2367	\$759			
Total			\$5.060	\$5.060		

Fuente: Manual Práctico de IVA y Facturación. Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012. Bogotá: Legis Editores S.A., Tercera Edición. 2013, p, 214.

¹²⁶ Manual Práctico de IVA y Facturación. Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012. Bogotá: Legis Editores S.a., Tercera Edición. 2013, p, 213.

Impuesto IVA= $\$46.000 \times 16\% = \7.360

Impuesto IVA Corregido = $\$46.000 \times 5\% = \2.300

Ajuste= $\$7.360 - \$2.300 = \$5.060$.

Bancos o Proveedores Nacionales (Registro Inicial)= $\$46.000 + \$7.360 - \$1.104 - \$1.610 = \$50.646$

Bancos o Proveedores Nacionales (Registro Corregido)= $\$46.000 + \$2.300 - \$345 - \$1.610 = \$46.345$

Diferencia= $\$50.646 - \$46.345 = \$4.301$.

Cuentas por Pagar-Impuesto a las Ventas Retenido (Registro Inicial) = $15\% \times \$7.360 = \1.104

Cuentas por Pagar-Impuesto a las Ventas Retenido (Registro Corregido) = $15\% \times \$2.300 = \345

Diferencia = $\$1.104 - \$345 = \$759$

Retención en la Fuente (Registro Inicial) = $3.5\% \times \$46.000 = \1.610

Retención en la Fuente (Registro Corregido) = $3.5\% \times \$46.000 = \1.610

5.3 CONTABILIZACIÓN DEL AJUSTE A CERO DE LA CUENTA IVA POR PAGAR

Los responsables con derecho a devolución de los saldos a favor del IVA deben adjuntar a su solicitud de devolución certificación del revisor fiscal o del contador público, según el caso, en el cual conste que se ha ajustado la cuenta del impuesto a las ventas por pagar (para el caso de los comerciantes, corresponde a la Cuenta 2408 Impuesto a las Ventas por Pagar (Decreto Reglamentario 2650 de 1993).

El ajuste consiste en acreditar un valor igual al saldo débito (saldo a favor) que la misma presenta en el último día del bimestre o periodo objeto de la solicitud, la contrapartida corresponde a un cargo por igual valor al rubro de cuentas por cobrar administración de impuestos (para el caso de los comerciantes, corresponde a la Cuenta 135520 Sobrantes en Liquidación Privada de Impuestos (Decreto Reglamentario 2650 de 1993)^{127, 128}

¹²⁷ La Subcuenta: "135520 Sobrantes en liquidación privada de impuestos" está dentro de la Cuenta 1355 Anticipo de impuestos y contribuciones o saldos a favor. Descripción: Registra los saldos a cargo de entidades gubernamentales y a favor del ente económico, por concepto de anticipos de impuestos y los originados en liquidaciones de declaraciones tributarias, contribuciones y tasas para ser solicitados en devolución o compensación con liquidaciones futuras. Dinámica: Débitos, 1) Por los valores pagados; 2) Por las retenciones en la fuente practicadas al ente económico por los diferentes conceptos establecidos en la ley; 3) Por el valor del porcentaje retenido sobre el impuesto a las ventas al momento de pago o abono en cuenta en la enajenación de bienes corporales, muebles o servicios gravados; 4) Por el valor del porcentaje retenido sobre el impuesto de industria y comercio, al momento del pago o abono en cuenta, en la enajenación de bienes o servicios, y 5) Por el valor del traslado de la cuenta 2408 -impuesto sobre las ventas por pagar-, en caso de presentarse saldos a favor. Créditos, 1) Por la aplicación del impuesto o contribución del periodo gravable al cual corresponda; 2) Por el valor de las sumas obtenidas como devolución, y 3) Por el valor causado por el concepto de retenciones sobre los impuestos a las ventas y de industria, comercio y avisos,

El llamado cierre a cero (0) es una reclasificación del saldo débito, que presenta la Cuenta Impuesto a las Ventas por Pagar, como una Cuenta por Cobrar a la Administración de Impuestos.

Mediante Concepto 36595, de abril 16 de 1999, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, indica el procedimiento y registro contable de ajuste a cero (0) de la Cuenta IVA por Pagar, para efectos de la Solicitud de Devolución del Impuesto sobre las Ventas por Pagar.¹²⁹

5.3.1 Contabilización y Registro de la Devolución del Impuesto IVA

El registro de la devolución del impuesto IVA en la contabilidad del responsable, implica cerrar la cuenta corriente del impuesto sobre las ventas por pagar, dejando su saldo en cero (0), lo que conlleva al registro de una cuenta por cobrar a la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), por el valor de la devolución; el registro de la devolución del saldo a favor consiste en cancelar dicha cuenta por cobrar aumentando el efectivo del responsable.¹³⁰

La Empresa Técnicos Ltda., responsable del IVA, recibe por parte de la DIAN, un cheque por \$380.000 en devolución de saldos a favor originados en las declaraciones de IVA. El registro contable de la devolución del impuesto IVA se detalla en la Tabla 19.

La Empresa Técnicos Ltda., recibe Títulos de devolución de impuestos por un valor de \$5.500.000, del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, por concepto de devolución de saldos a favor generados en las declaraciones del IVA. El registro contable de la empresa A, se detalla en la Tabla 20.

Tabla 19. Registro Contable de la Devolución del IVA en Efectivo

Descripción	Cuenta	Débito	Crédito
Caja General	110505	\$380.000	
Sobrantes en liquidación privada de impuestos	135520		\$380.000
Total		\$380.000	\$380.000

Fuente: Manual Práctico de IVA y Facturación. Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012. Bogotá: Legis Editores S.A., Tercera Edición. 2013, p, 214.

correspondiente a las devoluciones y/o anulaciones de operaciones a través de las cuales se enajenaron bienes corporales muebles o se prestaron servicios gravados.

¹²⁸ Manual Práctico de IVA y Facturación. Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012. Bogotá: Legis Editores S.a., Tercera Edición. 2013, p, 214.

¹²⁹ Ibíd., p, 214.

¹³⁰ Ibídem., p, 214.

Tabla 20. Registro Contable de la Devolución del IVA en Títulos

Descripción	Cuenta	Débito	Crédito
Inversiones –TIDIS	123565	\$5.500.000	
Sobrantes en liquidación privada de impuestos	135520		\$5.500.000
Total		\$5.500.000	\$5.500.000

Fuente: Manual Práctico de IVA y Facturación. Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012. Bogotá: Legis Editores S.A., Tercera Edición. 2013, p, 215.

5.3.2 Contabilización y Registro Cuando se Efectúa Compensación con Otros Impuestos

Las deudas por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones que figuran a cargo de un contribuyente pueden compensarse con los saldos a favor originados en las declaraciones del impuesto sobre las ventas.¹³¹

La Empresa Técnicos Ltda., se ha convertido en exportadora de bienes y tiene un saldo a favor generado en la declaración del IVA por un valor de \$940.000 y solicita a la Dian, compensarla con el saldo pendiente de pago de su impuesto de renta. El registro contable cuando se efectúa compensación con otros impuestos se especifica en la Tabla 21.

Tabla 21. Registro Contable Cuando se Efectúa Compensación con Otros Impuestos (Renta).

Descripción	Cuenta	Débito	Crédito
Impuesto de Renta y Complementario	2404	\$940.000	
Sobrantes en liquidación privada de impuestos	135520		\$940.000
Total		\$940.000	\$940.000

Fuente: Manual Práctico de IVA y Facturación. Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012. Bogotá: Legis Editores S.A., Tercera Edición. 2013, p, 215.

La DIAN efectúa la devolución de saldos a favor mediante cheque, título o giro, la devolución de saldos a favor cuya cuantía sean superiores al equivalente a 1.000 UVT (la Resolución 138 del 2012 DIAN, estableció en \$26.841 el valor de la UVT que rigió durante el año 2013) correspondientes a \$26.841.000, podrán efectuarse mediante títulos de devolución de impuesto (TIDIS)¹³², los que sólo servirán para

¹³¹ Manual Práctico de IVA y Facturación. Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012. Bogotá: Legis Editores S.a., Tercera Edición. 2013, p, 215.

¹³² TIDIS: son papeles emitidos por el Ministerio de Hacienda como instrumento para el pago de impuestos y son administrados por fiduciarias autorizadas por la entidad estatal.

cancelar los impuestos o derechos administrativos por la DIAN, dentro del año calendario siguiente a la fecha de su expedición (Estatuto Tributario, Artículo 862).

Los beneficiarios de los TIDIS, deberán solicitarlos personalmente o por intermedio de apoderado, una vez se notifique la devolución ante la entidad autorizada que funcione en la ciudad sede de la dirección seccional de impuestos y aduanas que profirió la resolución de ésta, para lo cual es necesario exhibir el original.¹³³

Cuando la devolución se efectúa mediante giros, los cuales provienen del presupuesto nacional, sólo serán entregados al beneficiario titular del saldo a favor, a través de abono a cuenta corriente o cuenta de ahorros, adjuntando la constancia que le acredite como titular de la cuenta, que esta se encuentre activa y que corresponda a una entidad vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia, con fecha de expedición no mayor a un mes, de igual forma procederá cuando sea una entidad o persona jurídica, la beneficiaria del giro con ocasión a la devolución de un saldo a favor, se debe presentar la misma constancia de cuenta corriente o de ahorros, certificada por una entidad vigilada y con fecha de expedición no mayor a un mes (Decreto 2277 de 2012, Artículos 20, 25, 26).

En las declaraciones del IVA que contengan saldos a favor, y se presenten solicitud de devolución se causarán intereses corrientes o moratorios a favor del contribuyente de la siguiente forma (Cuadro 22).

Tabla 22. Clases de Intereses Causados en la Devolución de Saldos a Favor por IVA, a favor del Contribuyente

CLASE DE INTERÉS	PERIODO POR EL CUAL SE CAUSAN	FORMA DE LIQUIDACIÓN
Intereses Moratorios (Estatuto Tributario, Artículos 863, 864; Ley 1430 de 2010, Artículos 12 y 38).	-A partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.	Se liquidan con la tasa de interés moratorio para efectos tributarios establecida en el artículo 635 del Estatuto Tributario ¹³⁴
	-En todos los casos en que el saldo a favor hubiere sido discutido, desde el día siguiente a la ejecutoria del acto o providencia que confirme total o parcialmente	Para la liquidación de los intereses moratorios, se descontará el término del plazo originario para devolver no utilizado por la administración a la fecha del

¹³³ Manual Práctico de IVA y Facturación. Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012. Bogotá: Legis Editores S.a., Tercera Edición. 2013, p, 165-166.

¹³⁴ Para efectos tributarios, el interés moratorio se liquidará diariamente la tasa de interés diario que sea equivalente a la tasa de usura vigente determinada por la Superintendencia Financiera de Colombia, para las modalidades de crédito de consumo (Ley 1607 de 2012, artículo 141).

	el saldo a favor, hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.	rechazo total o parcial del saldo a favor.
Intereses Corrientes Moratorios (Estatuto Tributario, Artículos 863, 864; Ley 1430 de 2010, Artículos 12 y 38).	Cuando el saldo a favor estuviere en discusión, desde la fecha de notificación del requerimiento especial o del acto que niegue la devolución, según el caso, hasta la ejecutoria del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor.	Los intereses corrientes se liquidarán a una tasa equivalente al interés bancario corriente certificado por la Superintendencia Financiera de Colombia.

Fuente: Manual Práctico de IVA y Facturación. Reforma Tributaria Ley 1607 de 2012. Bogotá: Legis Editores S.a., Tercera Edición. 2013, p, 166.

El pago de los intereses que surjan como consecuencia de un proceso de devolución a cargo de la Nación por parte de la DIAN, estará sujeto a las apropiaciones correspondientes dentro del presupuesto general de la Nación (Decreto Reglamentario 2277 de 2012, artículo 19).

Para concluir es importante recalcar, que los cambios introducidos en materia de intereses por el artículo 12 de la Ley 1066 de 2006, que modificó el artículo 635 del Estatuto Tributario, que determinó la Tasa de Interés Moratorio, para efectos tributarios, no afectan las tasas de interés señalada en los acuerdos de reestructuración empresarial conforme a la Ley 550 de 1999, firmados con anterioridad a la vigencia de la Ley 1066 del 2006 (D. O. 43836, de diciembre 30 de 1999), ya que los intereses de mora causados se liquidarán a la fecha de inicio de la negociación, según lo señalado en el artículo 1º del Decreto 2249 del 2000 (DIAN, 67018, de julio 14 de 2008).

6. CONCLUSIONES

El Impuesto al Valor Agregado (IVA), es un impuesto indirecto sobre el consumo, pues es financiado por el consumidor final; el IVA es percibido por el vendedor en el momento de toda transacción comercial (venta de bienes o servicios) y pagado por el comprador; los vendedores intermediarios tienen el derecho de descontar el IVA que han pagado a otros vendedores que los preceden en la cadena de comercialización (crédito fiscal), deduciéndolo del monto de IVA cobrado a sus clientes (débito fiscal), debiendo entregar la diferencia a Hacienda; y los consumidores finales tienen la obligación de pagar el IVA sin derecho a reembolso, pues es controlado por el Estado, obligando a las empresas a entregar un comprobante de venta al consumidor final e integrar copias de éstas a la contabilidad de la empresa.

Los aspectos normativos relevantes que contiene la Ley 1607 de diciembre 26 de 2012, respecto a la reforma tributaria del IVA, para compradores y vendedores de bienes y servicios gravados, son la disminución de las tarifas del IVA a 0%, 5% y la tarifa general del 16%; los cambios en la clasificación base y tarifas de bienes y servicios específicos; la disminución de la tarifa de retención en la fuente; el nuevo requisito para servicios exentos de IVA; los impuestos descontables; el IVA en Bienes Importados Producidos en el Exterior y en Zonas Francas; los Nuevos Periodos Gravables del IVA; la norma para las personas que deben presentar la declaración de impuestos sobre las ventas; la norma para la devoluciones de IVA, tarjeta crédito, débito o banca móvil; la remarcación de precios por cambio de tarifa de IVA; y la normatividad para bienes de capital y el IVA descontable.

Los compradores y vendedores de bienes y servicios gravados responsables del impuesto al valor agregado (IVA), tienen responsabilidades formales de llevar un libro de IVA en su contabilidad, para cumplir con la normatividad del Impuesto al Valor Agregado, teniendo en cuenta los aspectos del Libro Tercero del Estatuto Tributario, Artículo 420 y siguientes, de carácter nacional, que grava la venta e importación de bienes y prestación de servicios a nivel nacional, variando la tarifa de dicho impuesto, dependiendo de la clase de bienes o servicios; en general la tarifa para compradores y vendedores de 16%, aunque algunos bienes se encuentran excluidos de este gravamen, o bien presentan tarifas diferenciales.

Toda persona natural o jurídica perteneciente al régimen común, debe declarar IVA, en consideración a la prestación de servicios y venta de bienes gravados o exentos con IVA; no obstante, en el caso de las personas naturales, existen algunos criterios legales que los excluyen de declarar IVA, siendo este grupo considerado dentro del Régimen Simplificado; por ello la diferencia entre el grupo del régimen común y el régimen simplificado, está en el monto que la ley ha establecido, para las personas naturales, en cuanto a la cantidad (monetaria) de servicios prestados o bienes vendidos gravados; considerándose que al final, todos son contribuyentes, puesto que es el usuario final quien cierra el ciclo de

trasladar el impuesto del IVA desde el inicio de toda la cadena productiva, siendo considerado éste como el sujeto pasivo; mientras que las personas naturales o jurídicas que deben declarar, pasan a ser los recaudadores del impuesto.

De acuerdo con el Artículo 421 Literal b) del Estatuto Tributario, en las empresas, los retiros de mercancías para ser convertidas en activos fijos, se consideran una venta, y por consiguiente, si dicha mercancía a la que se le dio esa conversión era mercancía de la que se vendía como “gravada con IVA”, en este caso habrá lugar a que se tenga que generar y declarar el respectivo impuesto sobre las ventas, y la base para generar el IVA en los retiros especiales, es el valor comercial de las mercancías retiradas, en la fecha que se llegue a efectuar el retiro. Sin embargo, si para la fecha en que se hacen dichos retiros especiales el valor comercial del bien, se ha disminuido (tal vez porque se volvieron artículos obsoletos), entonces en ese caso la base para el IVA, que se genera si puede ser inferior a la base sobre la cual la empresa canceló lo que fue en su momento el IVA descontable.

7. RECOMENDACIONES

Todas empresas responsables y contribuyentes del Impuesto al valor agregado, deben entregar un comprobante de venta al consumidor final e integrar copias de éstas a su contabilidad, para que no sean sancionadas por el Estado.

A los compradores y vendedores de bienes y servicios gravados por IVA, se les recomienda conocer y aplicar los aspectos normativos relevantes que contiene la Ley 1607 de diciembre 26 de 2012, respecto a la reforma tributaria del IVA, para que no vayan a cometer errores en la contabilización y presentación del impuesto al valor agregado.

Los compradores y vendedores de bienes y servicios gravados responsables del impuesto al valor agregado (IVA), requieren formalmente llevar libros de IVA en su contabilidad, y cumplir con la normatividad del Impuesto al Valor Agregado, contenida en el Libro Tercero del Estatuto Tributario, Artículo 420 y siguientes, a nivel nacional,

Los compradores y vendedores de bienes y servicios gravados con IVA, que pertenecen al régimen simplificado, se les recomienda conocer que en el caso de las personas naturales, existen algunos criterios legales que los excluyen de declarar IVA, y que las personas naturales, o jurídicas que declaren el IVA, son los recaudadores de este impuesto.

Las empresas deben tener en cuenta que los retiros de mercancías para ser convertidas en activos fijos, deben considerarse como una venta, y que si la mercancía a la que se le dio esa conversión es mercancía de la que se vende como “gravada con IVA”, entonces tiene que generar y declarar el impuesto sobre las ventas, y la base para generar el IVA en los retiros especiales, debe ser el valor comercial de las mercancías retiradas, a la fecha en que se llegue a efectuar el retiro.

8. BIBLIOGRAFÍA

ALTAHONA QUIJANO, Teresa De Jesús. Libro Práctico sobre Contabilidad General. Bucaramanga: universidad de Investigación y Desarrollo –UDI-, Editorial Porter. 2009, p, 14-75.

ÁLVAREZ LÓPEZ y BLANCO IBARRA, E. Enfoque Sistémico de la contabilidad de Dirección Estratégica. 1993. p. 479.

Álvarez, Juan. Cómo Hacer Investigación Cualitativa: Fundamentos y Metodología. México: Editorial Mac Graw Hill. 1ª Edición.2003.

BAUTISTA, Jairo Alonso. Distribución de la Carga Tributaria en Colombia: Aproximación A Partir de Las Categorías de la Contabilidad Tributaria. Bogotá D.C.: Escuela Superior de Administración Pública (ESAP). Maestría en Administración Pública. 2009, p, 25-26.

CORAL, Lucy y GUDIÑO, Emma. Contabilidad Plus. Bogotá: Sexta edición actualizada Mc Graw Hill.2008, p, 9.

CHIMBI; MARTÍNEZ; PARRA; VARGAS; VELA. Aspectos Comerciales, Contables y Tributarios del Sector Porcicultor en Colombia. Bogotá D: C.: Fundación Universitaria Panamericana. Facultad de Administración y Contaduría Pública. Grupo Panamericano Investigación Contable. 2007, p, 51-52.

DÍAZ, Hernando. Contabilidad General. Enfoque práctico con aplicaciones informáticas. Bogotá D. C.: Prentice Hall. 2001. Pág. 10

FONTALVO AMADOR, Adriana. Lo que Debemos Saber sobre el IVA. Bajo Cauca. Formación SENA, Contabilidad y Finanzas. Complejo Tecnológico para la Gestión Agro empresarial. 2013, p, 1-5

HERNÁNDEZ, Roberto; FERNÁNDEZ, Carlos y BAPTISTA, Pilar. (2003). Tipos de Investigación. México: Editorial Mc Graw Hill.

Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados.Diccionario para Contadores. Unión Tipográfica Editorial. México. 1991.

JARAMILLO, Cristian R.; TOVAR, Jorge. Reflexiones sobre la Teoría y la Práctica del IVA en Colombia. Documento Sede 2007, ISSN 1657-7191 (Edición Electrónica), Abril de 2007, p, 1-3

MANUAL PRÁCTICO DE IVA Y FACTURACIÓN. Bogotá: Editorial Legis. 2013.

MANUAL DE RETENCIÓN EN LA FUENTE. Bogotá: Editorial Legis. 2014.

MÉNDEZ, Carlos Eduardo. Metodología de la Investigación. México: Editorial Mac Graw Hill. 1998. p.92-95.

PÉREZ PEÑUELA, Ivan. Reforma Tributaria 2012. Ley 1607 de 2012. Impuesto Sobre las Ventas-IVA. Principales Modificaciones. 2013, p, 54, en [http://www.fenalcoantioquia.com/.../0212_reforma_tributaria_fenalco_medell....](http://www.fenalcoantioquia.com/.../0212_reforma_tributaria_fenalco_medell...)

REFORMA TRIBUTARIA. Resumen Ejecutivo. Ley 1607 de diciembre 26 de 2012. Cutting Througuth Complexity (KPMG) Asesores, p, 2.

ROMERO R., Myriam; Fajardo C., Constanza L. y Vélez R, Carlos A. Aspectos Jurídicos y Tributarios de la Factura como Título Valor. Criterio Libre, 8 (13). 2010. p, 209-230.

BIBLIOGRAFÍA ELECTRÓNICA CONSULTADA:

ARANGO, Luis Ángel. Biblioteca Virtual, en <http://www.banrepcultural.org/blaavirtual>.

CASTAÑEDA DURÁN, José Elvert. Aplicación del IVA en Colombia, en <http://www.estudiosfiscales.com>

Curso de Contabilidad Financiera. Módulo: introducción a los Aspectos Contables del Impuesto Sobre el Valor Agregado IVA. 2012, p, 1 en <http://www.aptiva.es>.

FERNÁNDEZ MARÍN. El Impuesto al Valor Agregado IVA: Conceptos Básicos y Funcionamiento General., en <http://ww.queaprendemos.com>.

La Contabilidad en <http://www.blogspot.com/>

Módulo Impuesto al Valor Agregado. Universidad EAFIT. Consultorio Contable. Área Fiscal. Sin Fecha. Boletín 18, p, 1-2, en <http://www.consultoriocontable@eafit.edu.co>.

OSSA MONROY, Álvaro. Contabilidad. El IVA en Colombia, en <http://www.contabilizandoando.blogspot.com>.