

EL PROBLEMA DE LAS PROPORCIONALIDADES EN EL IVA

JAVIER E. GARCÍA RESTREPO

Medellín, Agosto 25 de 2011

Última revisión: Agosto 24 de 2011

Javier E. García Restrepo

Contador Público, especialista en ciencias tributarias, revisoría fiscal y contraloría, Profesor universitario en pregrado y postgrado, presidente del Comité Tributario de la Cámara de Comercio del Aburra Sur, conferencista en temas de impuestos, autor de los Libros: “*Cuentas de Orden Fiscal*”, “*Cuentas de Orden. Hacia la Revelación y el Control*”, “*Estados Financieros. Consolidación y Método de Participación, 1ª Edición*” y “*Estados Financieros Consolidación y Método de Participación, 2ª Edición*”, “*Impuesto de renta. Las grandes falencias del contribuyente*”. Asesor y consultor de empresas, Revisor Fiscal y Fundador de “Línea Contable Limitada”. Profesor de Impuestos de la Universidad de Antioquia.

Resumen:

La proporcionalidad en el IVA es un tema de equidad tributaria, donde el legislador ha limitado el IVA descontable en función de la calidad de gravado o no gravado de los ingresos obtenidos y de las tarifas con que se genera el IVA y con que se descuenta. Se parte de una cuenta transitoria la cual al final del período gravable se debe distribuir en IVA descontable y en gasto. Esta es la primera proporcionalidad, la segunda tiene que ver con el IVA susceptible de compensar o solicitar en devolución, la cual se hace en función de los inventarios y gastos diferidos que dan lugar al descuento del IVA que facturan los proveedores, pero que aún no se han realizado como ingresos.

Palabras claves

IVA, IVA descontable, IVA generado, gastos, prorrateo, proporcionalidad, saldo a favor, cuenta transitoria, saldo a pagar IVA.

INTRODUCCIÓN

El IVA con las diferentes tarifas con que genera y descuenta crea una distancia entre los valores que son susceptibles de descontar y los realmente descontables, precisamente por el juego de tarifas. Esta limitante ha dado lugar a que se deba resolver el problema de las proporcionalidades, ampliamente conocido como el prorrateo y por lo tanto a manejar la cuenta transitoria para la adecuada distribución de los valores del IVA que provienen de compras y gastos.

Por fundamentos como las diferentes tarifas y las ventas o servicios excluidos puede afirmarse que no todos los valores que se reciben de los proveedores a título de IVA pueden descontarse en su totalidad. En ausencia de operaciones excluidas sólo cuando la tarifa o tarifas con que se genere superen o igualen las tarifas con que han facturado los proveedores, puede decirse que la totalidad del IVA que proviene de costos y gastos es descontable.

Pero esto no resuelve si no el problema de la proporcionalidad en los descontables, pues existe otra situación donde es necesario aplicar la proporcionalidad y es aquella que se genera en la devolución o compensación del IVA cuando se presentan saldos a favor. Hay que tener en cuenta que no siempre la totalidad del IVA a favor es susceptible de devolución o compensación, y así está planteado en la declaración respectiva, para esto hay que tener en cuenta los limitantes determinados en la ley.

El problema de las proporcionalidades en el IVA será tratado en dos apartes del presente trabajo, con la seguridad que sirve de apoyo a quienes se inician en las laboriosas tareas de los impuestos y específicamente en el IVA. Su objetivo es compartir con sencillez un tema importante y de actualidad.

➤ I. El manejo de la proporcionalidad en el IVA descontable

Lo primero es acudir a la norma donde se expresan los limitantes y las maneras de entender un problema que suele ser complejo no sólo desde su conceptualización si no en la aplicación misma.

1. Determinación de la proporcionalidad

La primera proporcionalidad que ha de tenerse en cuenta es la establecida en el artículo 485 del E.T. Cuando en el Inciso 1º dice:

Art. 485. Modificado. L. 6ª/92, Art. 19. *Los impuestos descontables son:*

a) *El impuesto sobre las ventas facturado al responsable por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios, hasta el límite que resulte de aplicar al valor de la operación que conste en las respectivas facturas o documentos equivalentes, la tarifa del impuesto a la que estuvieren sujetas las operaciones correspondientes; la parte que exceda de este porcentaje constituirá un mayor valor del costo o del gasto respectivo, y... (Resaltado nuestro)*

.....

Este inciso es de aplicación general excepto cuando la operación es exportación donde la totalidad del IVA facturado por el proveedor es descontable, como lo veremos más adelante.

Para este caso en particular es claro que cuando se genera con tarifa del 16% y se tiene un proveedor de servicios con tarifa del 20% o un proveedor de bienes con tarifa del 25%, sólo se puede descontar hasta el 16%, es decir que el 4% o el 9% excedente se llevan al costo.

La segunda proporcionalidad es la establecida en el Art. 490 E.T, cuya aplicación ofrece dificultades en la medida en que se genere con varias tarifas y se reciban facturas de proveedores también con varias tarifas.

El Art. 490 del Estatuto tributario dice:

Los impuestos descontables en las operaciones gravadas, excluidas y exentas se imputarán proporcionalmente. Cuando los bienes y servicios que otorgan derecho a descuento se destinen indistintamente a operaciones gravadas, exentas o excluidas del impuesto y no fuere posible establecer su imputación directa a unas y otras, el cómputo de dicho descuento se efectuará en proporción al monto de tales operaciones del período fiscal correspondiente. La inexistencia de operaciones determinará la

postergación del cómputo al periodo fiscal siguiente en el que se verifique alguna de ellas.

2. El cálculo de la proporcionalidad

Cuando se calcula la proporcionalidad del Art. 490 E.T es porque ya se ha registrado lo establecido en el Art. 485 E.T, es decir, se ha llevado al costo o gasto el exceso de la tarifa con que se genera, por lo menos la operatividad y la eficiencia así lo determinan. Ahora, esto no es la última palabra y puede haber otros procedimientos alternativos, si se quiere con mayor eficacia, pero lo lógico es que primero se registre el límite de la tarifa como descontable y el exceso se lleve al gasto.

Para desarrollar el segundo cálculo, es decir, la proporcionalidad entre las diferentes operaciones y el monto total de éstas, para establecer el IVA descontable, es necesario definir las partidas que se incluyen en el denominador de la fracción.

Para el efecto se transcribe aportes de una sentencia del consejo de Estado, donde se establecen estos elementos.

Jurisprudencia. La determinación de la proporcionalidad de los impuestos descontables hace referencias a operaciones de ventas prestación de servicios, que es lo gravado con el impuesto a las ventas.

“(…) Al respecto, teniendo en cuenta que los aspectos de hecho y de derecho debatidos en esta oportunidad fueron analizados por la Sala en la sentencia de 30 de junio de 2000, expediente 10033, consejero ponente Dr. Julio E. Correa Restrepo, entre las mismas partes aunque por un periodo diferente, la sección reitera lo dicho en esa providencia, así:

Determinación de la proporcionalidad de los impuestos descontables. Plantea como problema jurídico del presente cargo que la administración aplicó una fórmula de proporcionalidad distinta a la que señala el artículo 490 del estatuto tributario, pues no puede hacerse en función de todos los ingresos, si no en relación con los ingresos gravados o no que sean asociables con los gastos comunes de la compañía y en tal sentido no pueden incluirse como lo hizo la administración, los conceptos de:

*Depósitos a la vista
Diferencias en cambio
Dividendos y participaciones
Corrección monetaria UPAC
Utilidad en venta de propiedad, planta y equipo
Arrendamientos*

*Para resolver la Sala estima pertinente, analizar el contenido y alcance de la disposición contenida en el artículo 490 del estatuto tributario, fundamento de la presente glosa, que reza en su tenor literal lo siguiente:
(...).*

De las anteriores normas se desprende que si un contribuyente realiza no sólo operaciones gravadas y exentas, si no también operaciones excluidas del impuesto sobre las ventas, y existen gastos gravados con el IVA comunes a tales operaciones y a las gravadas y exentas, sin que exista la posibilidad de determinar con exactitud que impuestos descontables pertenecen a cada operación, el IVA de estos bienes y servicios solamente será descontable en forma proporcional al monto de esas operaciones, con la finalidad de no solicitar más impuestos descontables de los que se tiene derecho.

Pues bien, la razón de ser la proporción en los impuestos descontables, es que se otorgue el derecho al descuento por operaciones gravadas y exentas, sea que se realicen en el país o en exterior, por lo tanto la base la establecer la proporción, es de acuerdo al monto que aparezca contablemente como ventas gravadas, exentas y excluidas.

Se entiende que la norma hace referencia a operaciones de ventas o prestación de servicios, que es lo gravado con el impuesto a las ventas, por lo tanto otros ingresos que se originen por conceptos distintos a venta y prestación de servicios, no pueden considerarse bajo el concepto de ventas excluidas y en tal sentido no pueden hacer parte de la base para determinar la proporción de los impuestos descontables imputables a las mismas (...)" (C.E., Sec. Cuarta, Sent. Sep. 1º/2000, Exp. 10402. M.P. Daniel Manrique Guzmán).

También la DIAN lo ha considerado en idénticas condiciones.

Doctrina. Proporcionalidad del IVA descontable.

....

No pueden tenerse como base para el cálculo de la proporcionalidad conceptos que no son catalogados en el régimen del impuesto sobre las ventas como gravados, excluidos o exentos; por tal razón los intereses recibidos por préstamos en dinero, originados en una operación de mutuo y que por lo tanto, no sean obtenidos en la financiación de una operación gravada con el impuesto sobre las ventas, no se tienen en cuenta para efectos del cálculo de la proporcionalidad.

Tampoco podrían tenerse como base para el cálculo de la proporcionalidad conceptos como los dividendos recibidos de sociedades, el reintegro de provisiones y otros rubros que no son catalogados, en el régimen del impuesto sobre las ventas como gravados, exentos o excluidos. Como consecuencia de lo

expuesto, si deberían tomarse para efectos del cálculo conceptos tales como el arrendamiento de inmuebles y de bienes muebles (servicios gravados).

Como los servicios prestados en el exterior a favor de usuarios o destinatarios en Colombia, señalados expresamente en el numeral 3° parágrafo 3° del artículo 420 del estatuto tributario, causan el IVA por cuanto se entienden prestados en el país, pueden originar impuestos descontables y en consecuencia es factible que opere la proporcionalidad si se cumplen las condiciones de la ley.

*Ahora bien, el hecho de que una empresa realice gastos comunes y tenga ingresos operacionales y no operacionales, de manera alguna implica que la proporcionalidad se efectuó en relación con los primeros únicamente, pues la disposición es clara al preceptuar que dicho cálculo proporcional se realice cuando no sea posible establecer su imputación directa a unos y otros.
(DIAN, Conc. UNIF 1, Jun. 19/2003 TIT XI, Num. 1,6)*

Como se puede ver en la sentencia y en la doctrina anterior no todos los ingresos de una empresa deben considerarse en el momento de establecer la porcentualidad, lo que obviamente mejora la porcentualidad correspondiente al IVA descontable.

La proporcionalidad vista desde la tarifa

El manejo de la proporcionalidad, hoy puede tener variantes, dependiendo de la cantidad de tarifas con las cuales se esté descontando y se esté generando.

Hay que hacer una clara distinción entre las tarifas que se reciben de los proveedores y las tarifas con las cuales se atienden a los clientes, es decir, las tarifas con que se genera.

De principio ocurren dos circunstancias generales que deben ser analizadas: Cuando se genera con una sola tarifa y cuando se genera con varias tarifas. El manejo del descontable, con una o varias tarifas se analiza en las circunstancias generales del IVA ofrecidas por las diferentes tarifas con que los clientes facturan.

2.1 Cuando se genera con una tarifa, el 16%

Iniciaremos con la tarifa del 16% por ser la general; podría ser cualquier otra, y en tal caso, el procedimiento es similar al que proponemos en cuanto a la limitación en el descuento.

2.1.1 Manejo de una sola una tarifa en el IVA tanto en el generado y como en el descontable

El manejo de la proporcionalidad es simple si se genera y se descuenta con una sola tarifa; es el caso cuando se factura con el 16 % y los bienes y servicios se adquieren con la misma tarifa.

En muchas circunstancias adicionalmente, se presentan operaciones excluidas, lo que genera el registro de la cuenta transitoria para asegurar de manera adecuada el IVA facturado en costos o gastos comunes a operaciones gravadas y excluidas.

2.1.1.1 Cuenta transitoria

Estamos hablando obviamente de que se hacen compras de bienes y servicios con tarifa del 16% que se aplican indistintamente a bienes gravados y excluidos.

En este último caso, durante el periodo (bimestre) se lleva una cuenta transitoria en el impuesto de ventas (DR 1813/84 Art.30) en la cual se debitan los valores del IVA que le han facturado a la empresa por costos y gastos comunes. Al final del bimestre, esta cuenta se distribuye en costos o gastos e impuesto descontable, dependiendo del porcentaje que representan las ventas excluidas y las ventas gravadas con relación al total de las ventas, respectivamente.

Así lo establece el D.R 1813/84 Art. 30

D.R 1813/84

Art. 30. *Cuando los bienes y servicios que otorgan derecho a descuento se destinen indistintamente tanto a operaciones gravadas o exentas como a operaciones excluidas del impuesto y no fuere posible establecer su imputación directa a unas y otras, el cómputo de dicho descuento se efectuará en proporción al monto de tales operaciones del período fiscal correspondiente. Para tal efecto, los responsables deberán llevar una cuenta transitoria en su contabilidad, en lo cual se debite a lo largo del período fiscal el valor de los impuestos correspondientes a los costos y gastos comunes. Al finalizar cada bimestre, dicha cuenta se abonará con cargo a la cuenta “IMPUESTO A LAS VENTAS POR PAGAR” en el valor de los impuestos correspondientes a costos y gastos comunes que proporcionalmente sean imputables a las operaciones gravadas del respectivo bimestre, o las operaciones gravadas y exentas cuando se trate de productores de bienes exentos o de exportadores.*

En el último bimestre del período fiscal se hará el ajuste correspondiente en ésta cuenta transitoria, y en la cuenta de “IMPUESTO A LAS VENTAS POR PAGAR”, de tal forma que el impuesto descontado a lo largo del período por concepto de costos y gastos comunes sea proporcional al monto total, acumulado de las operaciones gravadas, o de las operaciones gravadas y exentas y cuando se trate de productores de bienes exentos o de exportadores.

El saldo débito de la cuenta transitoria que así resulte al final del período, deberá cancelarse contra pérdidas y ganancias y podrá solicitarse como costo o gasto en el impuesto de renta.

Ejemplo

Durante el período la empresa ha acumulado en la cuenta transitoria un IVA de \$1'700.000 por operaciones comunes a ventas gravadas, exentas y excluidas del IVA.

En el mismo período la discriminación de los ingresos es así:

Operación	Valores	%
Ventas gravadas	12'000.000	40 %
Ventas exentas	4'200.000	14 %
Exportaciones (exentas)	5'100.000	17 %
Ventas excluidas	8'700.000	29 %
Total ingresos	30'000.000	100 %

% Operaciones que dan derecho a IVA descontable:

Ventas gravadas	40 %
Ventas exentas	14 %
Exportaciones (exentas)	17 %
Total	71 %

Esto quiere decir que las ventas excluidas que ascienden al 29% de las ventas totales no dan derecho a IVA descontable y por lo tanto el IVA correspondiente a ellas se debe registrar en costos o gastos.

2.1.1.2 Distribución de la Cuenta Transitoria (C.T)

Cálculo del IVA descontable (I.D): en la cuenta transitoria

$$I.D = \text{Total C. T.} \times \frac{(\text{Ventas Gravadas} + \text{Ventas Exentas})}{\text{Ventas totales}}$$

$$\text{I.D: } 1.700.000 \times \frac{(12'000.000 + 9.300.000)}{30.000.000} = 1.207.000$$

Es lo mismo decir, después de realizada la proporcionalidad que:

$$\text{I.D} = 1'700.000 \times 71 \% = 1'207.000$$

Cálculo del costo o gasto en la cuenta transitoria (V.C.G), es decir, de la parte que corresponda a ventas excluidas

V.C.G: valor que se debe llevar a costo o gasto.

$$\text{V.C.G} = \text{C.T.} \frac{(\text{Ventas excluidas})}{\text{Ventas totales}}$$

$$\text{V.C.G} = 1.700.000 \times \frac{(8.700.000)}{30.000.000} = 493.000$$

En este caso también es lo mismo decir.

$$\text{V.C.G} = 1'700.000 \times 29 \% = 493.000$$

La sumatoria de los dos conceptos anteriores debe ser igual a la cuenta transitoria, cuyo valor es $(1.207.000 + 493.000) = 1'700.000$

Registro

Gasto / IVA	493.000	
IVA descontable / C.T.		493.000

Cuando se hace este registro en la C.T. queda la diferencia, que se conoce como “IVA con vocación de descontable”, para este caso ese valor es $(1.700.000 - 493.000) \$ 1'207.000$. En el evento que no haya una proporcionalidad subsiguiente entonces se hace el registro.

Registro

IVA Descontable	1'207.000	
IVA Descontable/C.T		1'207.000

2.1.2 Manejo cuando se genera con el 16% y se tienen varias tarifas como IVA para distribuir en la cuenta transitoria. (C.T)

En este caso se procede de la misma manera en cuanto al registro contable, pero es indispensable tener en cuenta que se deben separar las cuentas transitorias (C.T) en subcuentas, para registrar en forma separada cada tarifa con la cual se están adquiriendo bienes y servicios, de acuerdo al Art. 15 del D.R. 522/03 que se transcribe más adelante.

Ejemplo:

Se supone para esta situación, que se compran bienes y servicios gravados con el 16%, 10% y 2% indistintamente para operaciones gravadas y excluidos. Además se supone que los valores de cada tarifa en la C. T. son los siguientes:

Concepto	Valores C.T
Por compra de bienes y servicios del 16%	1'000.000
Por compra de bienes y servicios del 10%	400.000
Por compra de bienes y servicios del 2%	300.000
Total	1'700.000

Se toma el caso anterior donde las operaciones que dan derecho a descuento son el 71% (operaciones gravadas y exentas) y las operaciones excluidas, que no dan derecho a descuento, son el 29%.

Nota: En el ejemplo se debe tener como entendido que cuando se hace alusión a la cuenta transitoria es porque ya se ha llevado a descontable el IVA que se puede asignar en forma directa. Aquí se trata es con el IVA por operaciones comunes y que no es posible distinguir, para eso se utiliza la proporcionalidad.

Hay dos formas de realizar la proporcionalidad, dependiendo de si se descuenta y genera con una tarifa o con varias.

- Hacerlo como el caso anterior, es decir, tomar la cuenta transitoria (C.T) total, sin hacer distinción por tarifas.

Es tanto como decir, el IVA descontable de la C.T. es 1.207.000 y el IVA de la C.T. que se debe registrar en costo o gasto es \$493.000.

- Hacerlo uno a uno, es decir, se toma cada subcuenta transitoria y se le aplica la porcentualidad, como en el siguiente cuadro:

Nota: Hoy no existe la tarifa del 2% si no del 1,6%, pero por efectos prácticos manejaremos la del 2%

Tarifa	Valor C.T	Descontable:	A Costo o Gasto:
		71 %	29 %
16 %	1'000.000	710.000	290.000
10 %	400.000	284.000	116.000
2 %	300.000	213.000	87.000
Total	1'700.000	1'207.000	493.000

Para el cálculo el descontable (71%) se multiplica el valor de cada tarifa por el 71% (Ej.: 1'000.000 x 71% = 710.000). Lo mismo se hace con el 29%

En este caso en especial la tarifa con que se genera es superior o igual a las tarifas de la cuenta transitoria, por eso el 71% y el 29% se aplican en forma directa, sobre cada valor de la cuenta transitoria. Si la(s) tarifa(s) con que se genera son inferiores a las tarifas de la cuenta transitoria, sería necesario hacer una regla de tres como se verá más adelante

En esta oportunidad el registro de la cuenta transitoria se debe hacer por tarifa y su cierre, en consecuencia, debe hacerse también por tarifa.

Conclusión:

El resultado de hacerlo con el total de la cuenta transitoria es igual al resultado de hacerlo por cada tarifa, como en el cuadro anterior. Esto indica que en la proporcionalidad no tiene ninguna injerencia que las compras se hagan con diferentes tarifas de IVA, siempre que se genere con una tarifa superior o igual.

Cuando se genera con una tarifa superior o igual a las tarifas de la cuenta transitoria, aplique las porcentualidades de las operaciones gravadas a la cuenta transitoria, obteniendo los impuestos descontables es decir no hay más depuración, en este caso el IVA no es "con vocación de descontable", simplemente es descontable. El valor remanente en la C.T. se lleva al gasto.

Para este trabajo ha de entenderse que un IVA “*tiene vocación de descontable*” cuando aún falta hacer la proporcionalidad por diferenciación de tarifas. Si se genera con una tarifa y se compran bienes y servicios que son comunes a operaciones gravadas y excluidas con tarifas superiores, entonces falta hacer la proporcionalidad final, que ha de denominarse “*compleja*”.

2.1.3 Proporcionalidad compleja o por diferenciación de tarifas

Es la proporcionalidad cuando se genera el IVA con tarifas diferentes

Se debe partir del principio general del Art. 485 E.T., según el cual sólo se descuenta hasta la tarifa con que se genera. Si se está generando con el 16% por ejemplo y compra un bien o servicio del 20%, que se aplicará indistintamente a operaciones gravadas, y excluidas, debe registrarse el 16% en la cuenta transitoria y el porcentaje excedente se lleva al costo o gasto, es decir el 4%.

Cuando únicamente se exporta ha de entenderse que ahí se descuenta la totalidad del IVA que le han facturado, luego no se debe hacer ninguna proporcionalidad, es decir, en este caso, se descuenta hasta el 20%.

Si se está generando con varias tarifas se debe seguir al pie de la letra lo establecido en el DR.522/03 Art. 15 “... *debieran tener en cuenta las limitaciones asignadas en las diferentes tarifas.... Para este efecto, deberán llevar en forma separada los registros contables correspondientes a las operaciones gravadas realizadas según tarifa aplicable a cada una, así como los del impuesto generado en los costos y gastos imputables a cada tarifa...*”

Lo anterior implica separar en el plan de cuentas respectivo los ingresos gravados por cada tarifa; por supuesto, es necesario abrir cuentas separadas para las ventas nacionales gravadas por tarifa, para las exportaciones y para la venta de bienes excluidos según Art. 1165/96 que dice: “*Art. 4º- Identificación de las operaciones en la contabilidad. Sin perjuicio de la obligación de discriminar el impuesto sobre las ventas en las facturas, los responsables del régimen común deberán identificar en su contabilidad las operaciones excluidas, exentas, y las gravadas de acuerdo con las diferentes tarifas*”

Además es necesario dar cumplimiento a lo establecido en cuanto al registro contable, a fin de impedir la presunción de ingresos contemplada en el Art. 763 E.T. “*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.”

En cuanto al IVA generado y al IVA descontable de acuerdo a la misma normatividad, DR 522/03 Art. 15 inciso 2º y 3º, se debe proceder como sigue:

2.1.3.1 Limitación del IVA descontable

Art. 15. Limitación del IVA descontable

....

Cuando los bienes y servicios que dan derecho al impuesto descontable constituyan costos y/o gastos comunes a las operaciones exentas, excluidas o gravadas a las diferentes tarifas del impuesto, deberá establecerse una proporción del impuesto descontable en relación con los ingresos obtenidos por cada tarifa y por las operaciones excluidas.

Para estos efectos, los responsables deberán llevar cuentas transitorias en su contabilidad, en las cuales se debite durante el período bimestral el valor del impuesto sobre las ventas imputable a los costos y gastos comunes. Al finalizar cada bimestre dichas cuentas se abonarán con cargo a la cuenta impuesto a las ventas por pagar en el valor del impuesto correspondiente a costos y gastos comunes y proporcionales a la participación de los ingresos por tarifa en los ingresos totales, limitándolo a la tarifa a la cual estuvieron sujetas las operaciones de venta.

....

Es necesario, entonces, abrir subcuentas por cada tarifa que se esté generando, subcuentas por cada tarifa en el impuesto descontable, inclusive en la cuenta transitoria, para aquellos impuestos de venta que provienen de la adquisición de bienes y servicios gravados, que hacen parte del costo o gasto de la empresa y que se aplican indistintamente a bienes gravados y no gravados.

Cuando se está generando con varias tarifas y el IVA descontable es identificable en forma directa con un producto en particular puede ocurrir que se adquieran bienes y servicios cuyos impuestos facturados al responsable:

- Son superiores a la tarifa que se está generando.
- Son iguales a la tarifa que se está generando.
- Son inferiores a la tarifa que se está generando.

2.1.3.1.1 Cuando la tarifa del bien o servicio adquirido supera la tarifa con que se está generando

En este caso se lleva como IVA descontable el valor que corresponde a la tarifa del IVA con que está generando, el excedente se registra como costo o gasto.

Un caso podría ser cuando se compra un producto o se recibe un servicio del 20% pero que al comercializarse el producto se genera con tarifa resultante del 16%.

Ejemplo

Se compra un producto o se recibe un servicio por \$ 10.000 con IVA del 20 % no incluido en el valor (producto 10.000 IVA 2.000 Total 12.000) y el producto resultante se vende por \$ 13.000 antes de IVA, con tarifa del 16%.

Registro de la compra

Inventario	10.400	
IVA descontable	1.600	
C x P / Bancos		12.000

El IVA descontable solo es hasta el 16% que es la tarifa que se genera o sea \$1.600, los \$400 restantes del IVA facturado por el proveedor se contabilizan como parte del costo; por eso el registro en el inventario es \$ 10.400 (10.000 + 400).

Registro de la venta

Costo Mercancía Vendida	10.400	
Inventario		10.400
C x Cobrar / Banco	15.080	
Ventas		13.000
IVA generado		2.080

Observaciones

- Es necesario advertir que el IVA facturado por el proveedor de \$ 2.000, se ha dividido en 4 % (\$ 400) que se registra en inventario por ser exceso sobre la tarifa que se está generando y el 16 % (\$ 1.600) se registra en IVA descontable.

- Con este procedimiento al final del bimestre el IVA queda así:

IVA generado	2.080
IVA descontable	<u>(1.600)</u>
Valor a pagar	480

- Si no se tiene en cuenta la limitante de que sólo se descuenta hasta la tarifa que se genera, se tendrá un grave problema en el IVA porque resulta un valor a pagar inferior.

IVA generado	2.080
IVA descontable	<u>(2.000)</u>
Valor a pagar	80

Nota:

Por esta situación es necesario tener sumo cuidado en dar cumplimiento a lo establecido en el Art. 485 E.T, descontando sólo hasta la tarifa con que se genere.

2.1.3.1.2 Cuando la tarifa del bien o servicio adquirido es igual a la tarifa que se genera

En este caso no hay problema, todo el IVA que factura el proveedor es descontable.

Ejemplo:

Hagamos el mismo caso anterior pero el bien que se compra es con tarifa del 16%, es decir: valor del producto o servicio \$10.000 y con un IVA del 16%, es decir \$1.600 lo demás es igual.

Registro de la compra

Inventario	10.000	
IVA descontable	1.600	
CxP / bancos		11.600

Registro de la venta

Costo mercancía vendida	10.000	
Inventarios		10.000
C x Cobrar / Bancos	15.080	
Ventas		13.000
IVA Generado		2.080

Observaciones

También en esta situación el IVA por pagar es de \$ 480 (2.080 – 1.600); la diferencia, con el caso anterior, radica en la utilidad, por que el IVA facturado en exceso de la tarifa que se genere, se lleva al costo.

2.1.3.1.3 Cuando la tarifa del bien o servicio adquirido es inferior a la tarifa que se genera

Esta última situación es simple, se toma el impuesto facturado como descontable totalmente.

Ejemplo: En el mismo caso que venimos tratando pero el bien que se compra es con tarifa del 10%, es decir, valor del bien \$10.000 con IVA del 10%, o sea, \$1.000 lo demás es igual.

Registro de la compra

Inventario	10.000	
IVA descontable	1.000	
CxP / Bancos		11.000

Registro de la venta

Costo mercancía vendida	10.000	
Inventario		10.000
CxC/ Bancos	15.080	
Ventas		13.000
IVA generado		2.080

Observaciones

En este caso el problema se reduce a que la tarifa con que se compra el producto es inferior a la tarifa con que se genera, entonces el IVA se convierte en descontable en forma total, y obviamente se aumenta el IVA por pagar con relación a las situaciones analizadas

La cuenta del IVA quedaría:

IVA generado	2.080
IVA descontable	<u>1.000</u>
IVA por pagar	1.080

Resumen – IVA

IVA generado	16%	16%	16%
IVA facturado proveedor	20%	16%	10%
IVA generado	2.080	2.080	2.080
IVA descontable	1.600	1.600	1.000
IVA por pagar	480	480	1.080

Este cuadro resume lo siguiente:

La diferencia cuando el proveedor factura con una tarifa mayor a la con que se genera se detecta en el Estado de Resultados, en el IVA

no se observa, da igual; y obviamente si se descuenta con una tarifa inferior, en este caso 10%, se tendrá que pagar un mayor valor de IVA.

Resumen Estado de Resultados

IVA generado	16%	16%	16%
Si se descuenta con	20%	16%	10%
Ventas	13.000	13.000	13.000
Costos de la mercancía vendida	10.400	10.000	10.000
Utilidad	2.600	3.000	3.000

Como se puede observar cuando se genera con una tarifa inferior a la tarifa con que se compra, ese menor valor en el IVA generado se traduce en costo, luego la utilidad es menor. Cuando se factura con una tarifa superior a la con que se compra al proveedor paga un valor mayor de IVA y no hay efecto sobre la utilidad.

Conclusión:

Siempre que se genera con tarifas iguales o superiores a las tarifas con que se adquieren bienes y servicios que serán costo o gasto, se puede descontar el total del IVA que factura el proveedor.

En caso contrario, cuando la tarifa con que se genera es inferior a la tarifa con que se adquieren bienes y servicios, que serán costos o gastos, sólo se descuenta hasta la tarifa que se genere.

Estos dos principios se han de aplicar siempre en cuanto al IVA descontable, bien sea en forma directa o a través de la cuenta transitoria (C.T)

3. La limitación en la cuenta transitoria (C.T)

Ya se ha expresado, la cuenta transitoria se origina cuando existen compras o gastos gravados que se utilizan indistintamente en la producción y comercialización de bienes gravados y no gravados.

La norma establece que la C. T. se debe registrar en forma separada por tarifa; es decir, si se adquieren bienes y/o servicios que se utilizan indistintamente en operaciones gravadas y excluidas se debe abrir por cada tarifa una C.T. Es obvio que con este mecanismo se facilita el proceso de distribución en IVA descontable y en costo o gasto.

3.1. La cuenta transitoria y el limitante del IVA descontable

Cuando el Art. 485 E.T. limita el IVA descontable a la tarifa que se esté generando, no hace distinción entre el IVA identificable y el que se utiliza en forma indistinta para bienes gravados y no gravados. Esta limitante también ha de aplicarse al IVA descontable que se desprende de la C.T. Es decir, a la “*cuenta transitoria con vocación de descontable (I.V.D)*”.

Llamaremos “*IVA con vocación de descontable (I.V.D)*” aquel valor de la cuenta transitoria donde ya se ha depurado los valores correspondientes a gastos por efecto de las ventas excluidas. Esa cuenta transitoria (I.V.D) se someterá al límite del Art. 485 E.T. ya expresado, que constituye “*la proporcionalidad compleja*” cuando se genera y se descuenta con varias tarifas.

Ilustración

Para dar claridad, se retoma el caso que se viene analizando donde las cuentas transitorias (C.T), que tiene vocación de descontable (I.V.D), asciende a \$ 1.207.000 pues ya se ha depurado lo correspondiente al costo o gasto por efecto de las ventas excluidas, que es \$ 493.000

En consecuencia queda para “*la proporcionalidad compleja*” la cuenta transitoria con los siguientes datos:

Tarifa	Valor
C.T del 16%	710.000
C.T del 10%	284.000
C.T del 1,6%	213.000
Total	1.207.000

Para ilustrar el manejo de las proporcionalidades se plantearan 3 situaciones independientes.

3.1.1 Primera situación

Si se genera sólo con el 16% es muy fácil determinar, que se puede descontar el total \$1.207.000, porque las tarifas de los C.T. son inferiores o iguales a la tarifa con que se genera. En este caso no se utiliza “la proporcionalidad *compleja*”

3.1.2 Segunda situación

Si se genera con el 10%, de una vez, antes de abrir la C.T, se debió haber llevado al costo o gasto el excedente sobre la tarifa con que se genere. En este caso que se genera con el 10%, y como la C.T. tiene tarifa del 16%, se debe llevar a costo o gasto el 6%. Es obvio que sería un error llevar a la C.T. un % que exceda la tarifa con que se genera, en este caso el 10%.

Para analizar el ejemplo vamos a suponer que eso sucedió.

Como primero serán descontables las tarifas iguales e inferiores al 10%, para el caso, la del 10% y la del 1,6%.

Para calcular la parte descontable de lo C.T (I.V.D) del 16% se hace una regla de tres, así:

$$\begin{array}{l} 16\% \qquad 710.000 \\ 10\% \qquad \qquad X \end{array} \qquad X = \frac{710.000}{16} \times 10 \qquad X = 443.750$$

Esta regla de tres se hace así: si se genera con el 16% se tiene derecho a descontar \$ 710.000; ¿si genera con el 10%, cuánto se puede descontar?

Es decir, lo que se ha hecho es multiplicar el I.V.D (valor de C.T.) por la tarifa que se genera (10%) y se divide por la tarifa de la C.T, (16%). Esto es lo que se hace siempre, por lo tanto no se puede olvidar.

La distribución de la C.T, cuando se genera con el 10%:

Tarifa	Total	Descontable	* Gasto
16%	710.000	443.750	266.250
10%	284.000	284.000	0
1,6%	213.000	213.000	0
Totales	1'207.000	940.750	266.250

* Cuando decimos Gasto se refiere a que es Costo o Gasto.

Esto quiere decir que al valor inicial llevado al gasto de la cuenta transitoria por efectos de las operaciones excluidas, o sea \$ 493.000 le agrego un valor adicional por tarifa diferencial equivalente a \$ 266.250, es decir se lleva al costo o gasto \$ 759.250

El registro contable se hace en forma similar al anterior sólo que con valores diferentes.

3.1.3 Tercera situación

En el mismo ejemplo, si sólo se genera con el 1,6%.

Como en el caso anterior sería improcedente registrar en la cuenta transitoria el valor total que provenga de tarifas del 10% y del 16%, puesto que los excesos sobre el 1,6% deben ser contabilizados en el costo o gasto en forma directa, sin necesidad de proporcionalidad.

Para efectos del análisis digamos que eso ocurrió. La solución es simple: se puede descontar el valor total de la cuenta transitoria del 1,6%. Para los valores de las tarifas del 16% y el 10%, es necesario hacer el cálculo, a través de la regla de tres, que se resume en decir: Tome el IVA con vocación de descontable de la C.T y multiplíquelo por la tarifa con que se genera y divida por la tarifa del I.V.D

$$\text{Descontable del 16\%} = \frac{710.000}{16} \times 1,6 = 71.000$$

$$\text{Descontable del 10\%} = \frac{284.000}{10} \times 1,6 = 45.440$$

$$\text{Descontable del 1,6\%} = \underline{213.000}$$

$$\text{Total descontable} = 329.440$$

La distribución de la C.T. queda así:

Tarifa	Total	Descontable	Gasto
16%	710.000	71.000	639.000
10%	284.000	45'440	238.560
1,6%	213.000	213.000	0
Totales	1'207.000	329.440	877.560

Como se puede observar la situación cambia de manera significativa, por el límite del IVA descontable en la cuenta transitoria.

Para este caso tendrán como descontable \$ 329.440 y como gasto \$ 877.560. Es necesario sumar al gasto por ventas excluidas (\$493.000) el gasto que proviene de la cuenta transitoria con vocación de descontable (\$ 877.560), por lo tanto el total de la C.T que va al gasto es \$ 1'370.560.

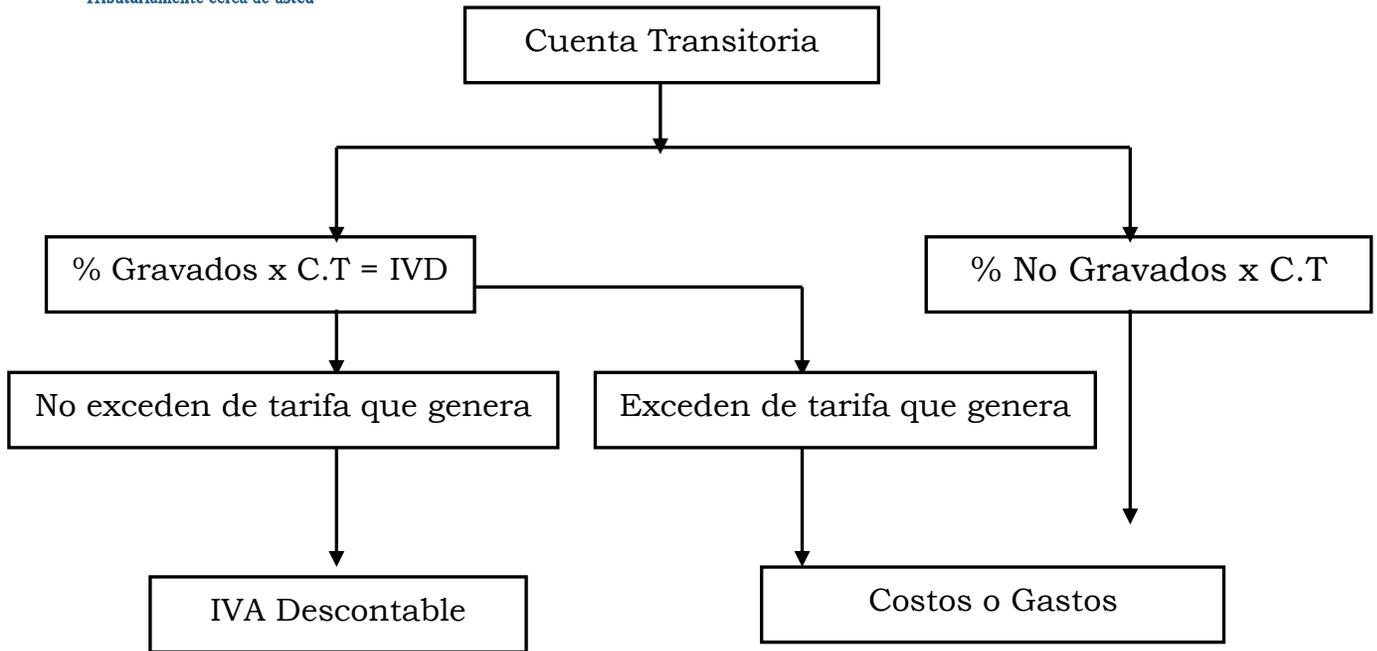
3.1.4 Conclusión:

El IVA descontable proveniente de C.T. “con vocación de descontable” depende de la tarifa con que se genere. Si genera con el 16% el IVA descontable es de \$ 1.207.000, si es con el 10% \$ 940.750, si es con el 1,6 % \$ 329'440; es decir, el efecto de descontar hasta la tarifa con que se genere, se puede apreciar en toda su dimensión en este caso.

Hasta aquí se ha analizado situaciones puntuales, cuando se aplica la proporcionalidad con relación a una sola tarifa.

En la vida práctica la situación tiene otros elementos como son el descontar y generar con varias tarifas en forma simultánea, el cálculo inicial del IVA con vocación descontable (I.V.D) y el valor que de la cuenta transitoria (C.T) se traslada al gasto y luego la asignación o distribución del I.V.D en impuesto descontable y gasto.

En estos casos se acude entonces “a la proporcionalidad compleja” cuya manifestación más clara es en estas condiciones. El proceso que se sigue en forma esquematizada es así:



C.T: Cuenta transitoria I.V.D: IVA con vocación de descontable.

3.2 Práctica con proporcionalidad complejo

Entrando en la práctica, es necesario presentar un caso donde sea coherente el concepto y el que hacer cotidiano, sin tener en cuenta exportaciones. Ese es un tema que se trata por separado

Ilustración:

Para ilustrar se combinan ingresos gravados del 16 %, 10 % y 2 % e ingresos excluidos, con una cuenta transitoria por costos o gastos comunes.

Discriminación de los Ingresos

Ingresos	Tarifa	Valor	%
Ventas	16%	270'000	45%
Ventas	10%	162'000	27%
Ventas	1,6%	108'000	18%
Ventas Excluidas		60'000	10%
Total		600'000	100%

Discriminación de la cuenta transitoria (C.T)

Tarifa	Valor
C.T del 16 %	80'000
C.T del 10 %	60'000
C.T del 1,6 %	30'000
Total	170'000

3.2.1 Distribución de la cuenta transitoria (en Gasto y en I.V.D)

Tarifa	Valor	A costo o Gasto		I.V.D	
		%	Valor	%	Valor
C.T del 16%	80'000	10%	8'000	90%	72'000
C.T del 10%	60'000	10%	6'000	90%	54'000
C.T del 2%	30'000	10%	3'000	90%	27'000
Total	170'000		17'000		153'000

El anterior cuadro es simple, sólo se ha dividido la cuenta transitoria en costo o gasto e “IVA con vocación de descontable (I.V.D)”.

El procedimiento es sencillo, se multiplica el valor de la C.T por el resultado de dividir el total ingresos excluidos sobre el total de los ingresos ($60'000/600'000= 10\%$), el resultado es el valor de la C.T que se lleva a gasto.

Para el “IVA con vocación de descontable (I.V.D)” se multiplica la cuenta transitoria por el resultado de dividir el total de los ingresos gravados sobre el total de ingresos ($540'000/600'000= 90\%$).

También se puede hacer multiplicando el valor total de C.T. por los porcentajes tanto de los ingresos gravados, como de los ingresos excluidos, sobre los ingresos totales, es decir, en costo o gasto se registra ($170'000 \times 10\%$)= 17'000 y “el IVA con vocación de descontable” ($170'000 \times 90\%$) = 153'.000

Se hace en forma separada porque en el paso siguiente es necesario tener la C.T. subdividida por tarifas.

3.2.2 IVA con vocación de descontable (I.V.D)

Se ha denominado así esta parte de la C.T., porque también se dividirá, en caso que sea necesario, en impuesto descontable y en costo o gasto.

Para este fin es necesario recordar de nuevo que sólo se puede solicitar impuesto descontable hasta el límite de la tarifa que se genera.

3.2.3 Porcentualidad de los ingresos gravados

Como ya se ha registrado en el gasto la parte correspondiente a los ingresos excluidos de la C.T., ahora es necesario distribuir entre gasto e impuesto descontable el valor que ha quedado como “IVA con vocación de descontable (I.V.D)”. Si sólo se estuviere generando con la tarifa del 16%, todo el I.V.D sería descontable, como ya se había advertido; si esto no ocurre, es decir, si se está generando con tarifas inferiores a la tarifa de la C.T, es necesario dividir el I.V.D. en IVA descontable y en gasto.

En este caso es necesario calcular la porcentualidad de los ingresos gravados, por tarifa, sobre el total de los ingresos gravados sin tener en cuenta los excluidos, porque ya se ha hecho la asignación al gasto correspondiente a su porcentualidad.

Ingresos	Valor	%
Ventas del 16%	270'000	50%
Ventas del 10%	162'000	30%
Ventas del 1,6%	108'000	20%
Total	540'000	100%

3.2.4 Distribuciones del IVA con vocación de descontable (I.V.D)

El valor a distribuir de I.V.D es 153' y se hará de acuerdo a los porcentajes de los ingresos gravados que son 50%, 30% y 20% y de las tarifas del 16%, 10% y 2% respectivamente. La distribución es sencilla y se hace de la siguiente manera:

Las ventas del 16% representan el 50% de las ventas gravadas totales, por lo tanto le corresponde el 50% del IVA con vocación descontable discriminado por tarifa; multiplique cada uno de los IVA

con vocación de descontable por 50%, lo mismo se hace con las demás tarifas con que se genera. Por lo tanto, las ventas del 10% representan el 30% y las del 1,6% representan el 20%, con ellas se hace la misma operación, de la siguiente manera:

	1	2	3	4	5
	Tarifa C.T	Valor	(1) – 16%	(2) – 10%	(3) – 2%
	16%	72'000	36'000	21'600	14'400
	10%	54'000	27'000	16'200	10'800
	2%	27'000	13'500	8'100	5'400
	Total	153'000	76'500	45'900	30'600
	Multiplique por		es 50%	es 30%	es 20%

Para el cálculo tome la columna valor (Col “2”) y multiplíquela por el porcentaje de las demás columnas así:

Columna 3	Columna 4	Columna 5
72'000 x 50% = 36'000	72'000 x 30% = 21'600	72 x 20% = 14'400
54'000 x 50% = 27'000	54'000 x 30% = 16'200	54 x 20% = 10'800
27'000 x 50% = <u>13'500</u>	27'000 x 30% = <u>8'100</u>	27 x 20% = <u>5'400</u>
Total 76'500	Total 45'900	Total 30'600

Con el cuadro anterior se ha hallado el IVA con vocación descontable correspondiente a cada tarifa con que se genera. Ahora es necesario calcular de ese IVA que es descontable y que es gasto. El análisis es sencillo. Se descuenta hasta la tarifa con que se genera para este caso ya se ha dicho: Cuando la tarifa con que se genera es superior o igual al I.V.D todo es descontable. En caso contrario multiplique el I.V.D por la tarifa con que genere y divida por la tarifa del I.V.D.

3.2.4.1 Análisis

Columna “3”, del 16%

- Lo primero es tener en cuenta que el valor correspondiente al 16 % es totalmente descontable, porque se descuenta hasta el límite de lo que esta generando; en este caso \$ 76'500.

Resumen tarifa 16% (Columna 3)

Tarifa C.T	I.V.D 16%	Descontable	Gasto
Del 16 %	36'000	36'000	0
Del 10 %	27'000	27'000	0
Del 2 %	13'500	13'500	0
Total	76'500	76'500	0

Columna "4", del 10%

- Para el caso del 10% es descontable la C.T. correspondiente al 10% y al 1,6% (16'200+8'100= 24'300).
- Los \$21'600 referente a la cuenta transitoria del 16%, no todo es descontable, sólo es hasta la tarifa que está generando; como ya se había planteado, es muy simple; se hace así:

Distribución de I.V.D del 16% cuyo valor es \$ 24.

$$\text{I.V.D. 16\%} = \frac{21'600 \times 10}{16} = 13'500$$

Esto quiere decir que la CT de la tarifa del 16% se distribuye así:

I.V.D que es descontable	13'500
I.V.D que es gasto (21'600 – 13'500)	<u>8'100</u>
Total	21'600

Resumen de la tarifa 10% (columna 4)

Tarifa C.T	I.V.D 10%	Descontable	Gasto
Del 16 %	21'600	13'500	8'100
Del 10%	16'200	16'200	0
Del 1,6 %	8'100	8'100	0
Total	45'900	37'800	8'100

Columna del 1,6%

- Para el caso del 1,6 % sólo es totalmente descontable lo correspondiente en C.T del 1,6% (\$ 5'400), lo correspondiente al

16% y al 10% es necesario hacer la proporcionalidad porque se descuenta hasta la tarifa con que se genera.

Distribución del I.V.D del 16% y del 10% cuyos valores son respectivamente \$ 14'400 y \$ 10'800.

$$\text{I.V.D } 16 \% : \frac{14'400 \times 1,6}{16} = 1'440$$

$$\text{I.V.D } 10 \% : \frac{10'800 \times 1,6}{10} = 1'728$$

Esto quiere decir que el IVA descontable es respectivamente de \$ 2 y 2,4; los valores excedentes de la C.T, son costo o gasto.

Resumen

Tarifa C.T	I.V.D 1,6%	Descontable	Gasto
Del 16 %	14'400	1'440	12'960
Del 10 %	10'800	1'728	9'072
Del 1,6%	5'400	5'400	0
Total	30'600	8'568	22'032

Resumen general de la cuenta transitoria de ingresos gravados

3.2.4.2 Resumen I.V.D

Tarifa C.T	I.V.D	IVA Descontable	Gasto o Costo
Del 16 %	76'500	76'500	0
Del 10 %	45'900	38'100	7'800
Del 1,6 %	30'600	8'568	22'032
Total	153'000	123'168	29'832

3.2.4.3 Resumen General de la Cuenta transitoria

Concepto	Ingresos				Total
	16%	10%	1,6%	Excluidos	
Descontable	76'500	37'800	8'568	0	122'868
Gastos	0	8'100	22'032	17'000	47'132
Total	76'500	45'900	30'600	17'000	170'000

En última instancia los valores totales de la C.T. quedan así:

IVA descontable	122'868
Gasto	<u>47'132</u>
IVA Descontable C.T	170'000

Registro contable

IVA descontable	122'868	
Gasto / C.T	47'132	
IVA Descontable /C.T.		170'000

Recuerde el registro ha de hacerse por tarifa, a fin de que la cuenta transitoria quede cerrada.

4. Esquemmatización del proceso

Después de hacer el ejercicio anterior apenas es lógico pensar en esquematizar el proceso y se hace de la siguiente manera:

Supongamos que se tienen las siguientes ventas:

Ventas gravadas 16%	270'000
Ventas gravadas 10%	162'000
Ventas gravadas 1,6%	108'000
Ventas excluidas	<u>60'000</u>
Total ventas	600'000

4.1. Paso Uno

Clasifique las ventas y/o ingresos en gravados, exentos y excluidos. Los gravados los clasifica por tarifa.

Es decir se elabora el cuadro anterior

4.2 Paso Dos

Calcule el porcentaje de los ingresos excluidos, dividiendo su valor por el total de los ingresos.

Operación	Total	%
Ventas gravadas 16%	270'000	45%
Ventas gravadas 10%	162'000	27%
Ventas gravadas 1,6%	108'000	18%
Ventas excluidas	60'000	10%
Totales	600'000	100%

En este caso porcentualmente los ingresos excluidos son: \$
 $60'000/600'000 = 10\%$

Esto quiere decir que el 90% esta representado en operaciones gravadas.

4.3 Paso Tres

Obtengo de los libros de contabilidad la cuenta transitoria (C.T) por tarifas y valores.

Tarifa	Valor
C.T. del 16%	80'000
C.T. del 10%	60'000
C.T. del 1,6%	30'000
Total	170'000

4.4 Paso Cuatro

Distribución de la cuenta transitoria

La primera distribución es aquella que tiene que ver con los ingresos excluidos, es decir, se toma el total de C.T y se le aplica el porcentaje de los ingresos excluidos y ese valor se lleva al costo o gasto; el remanente es el que se conoce como "IVA con vocación de descontable (I.V.D)" y se llama así, porque sobre el pesa una segunda

depuración, la cual se hace con relación a la tarifa, aplicando aquello de que sólo se descuenta hasta la tarifa que se genera.

Distribución de la C.T

Tarifa	Valor	A Gasto 10%*	I.V.D 90%
Del 16 %	80'000	8'000	72'000
Del 10 %	60'000	6'000	54'000
Del 1,6 %	30'000	3'000	27'000
Total	170'000	17'000	153'000

* Al gasto va el 10% del total de la C.T, equivalente a la porcentualidad de los ingresos excluidos sobre el total de los ingresos, en este caso (170'000 x 10%) \$ 17'000.

4.5 Paso Quinto

Se calcula el porcentaje de las ventas gravadas por cada tarifa, con relación a las ventas gravadas totales. No se tiene en cuenta las operaciones excluidas, puesto que, la parte correspondiente a ellas en la C.T se ha registrado en el gasto.

Ingresos	Valor	%
Ventas 16%	270'000	50%
Ventas 10%	162'000	30%
Ventas 1,6%	108'000	20%
Total	540'000	100%

4.6 Paso Sexto

Se elabora la Matriz de distribución de I.V.D, donde se asignan los valores que van al costo y los que van al impuesto descontable, es decir, se está haciendo la segunda depuración de la C.T.

Es de anotar que los que van al costo o gasto se suman con los que corresponden a las ventas excluidas, que en este caso es \$17'000.

4.7 Matriz de distribución del I.V.D.

Total I.V.D		Participación 50% Ingresos tarifa 16%			Participación 30% Ingresos tarifa 10%			Participación 20% Ingresos tarifa 1,6%		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Tarifa	Valor	Total	Desc.	Gasto	Total	Desc.	Gasto	Total	Desc.	Gasto
16%	72.000	36.000	36.000	0	21.600	13.500	8.100	14.400	1.440	12.960
10%	54.000	27.000	27.000	0	16.200	16.200	0	10.800	1'728	9'072
1,6%	27.000	13.500	13.500	0	8.100	8.100	0	5.400	5.400	0
Total	153.000	76.500	76.500	0	45.900	37.800	8.100	30.600	8'568	22'032

* El cálculo de las columnas se puede consultar en el desarrollo anterior, pues es la misma matriz.

Resumen

Concepto	Ingresos			Total
	16%	10%	1,6%	
Descontable	76'500	37'800	8'568	122'868
Gastos	0	8'100	22'032	30'132
Total	76'500	45'900	30'600	153'000

Al valor del gasto se le suma \$ 17.000 que es el valor correspondiente a las operaciones excluidas.

El cuadro final queda igual al que se elaboró al hacer el ejercicio, antes de esquematizar

Concepto	Ingresos				Total
	16%	10%	1,6%	Excluidos	
Descontable	76'500	37'800	8'568	0	122'868
Gastos	0	8'100	22'032	17'000	47'132
Total	76'500	45'900	30'600	17'000	170'000

4.8 Explicación cuadro

Columna 1: Es la tarifa de la C.T “con vocación de descontable. (I.V.D)”

Columna 2: Valor del I.V.D

Columna 3, 6, 9

Resulta de multiplicar la columna 2 por la porcentualidad que representa cada tarifa de ventas sobre el total: 50, 30% y 20% respectivamente.

Columna 4: Haga la siguiente regla de tres:

Si se genera con la tarifa de la columna "1" se tiene derecho a \$36.000, a cuanto se tiene derecho si se genera con la tarifa de la columna "3".

En secuencia quedaría:

$$1) \begin{array}{l} 16\% - 36'000 \\ 16\% - X \end{array} \quad X = \frac{36'000 \times 16}{16} = 36'000$$

$$2) \begin{array}{l} 10\% - 27'000 \\ 16\% - X \end{array} \quad X = \frac{27'000 \times 16}{10} = 43'200$$

En este caso el limite es 27.000, luego hasta ahí se puede descontar.

$$3) \begin{array}{l} 1,6\% - 13'500 \\ 16\% - X \end{array} \quad X = \frac{16 \times 13'500}{1,6} = 108'000$$

Ocurre lo mismo que el caso anterior, luego sólo se puede descontar 13'500.

Como conclusión de este ejercicio se puede decir que si la tarifa con la cual se genera es superior o igual a la tarifa de la C.T (IVD), se puede descontar el total del IVA de la C.T.

En este caso no tiene sentido hacer la regla de tres; no se puede olvidar que cada vez que la tarifa con que se genere sea superior o igual a la tarifa de la C.T, se puede descontar el total de I.V.D

Columna 5: Es igual a columna 3 menos columna 4.

Columna 7: hacemos las reglas de tres, como en el caso de la columna 6.

$$1) \begin{array}{l} 16\% - 21'600 \\ 10\% - X \end{array} \quad X = \frac{10 \times 21'600}{16} = 13'500$$

$$\begin{array}{l}
 2) \quad 10\% - 16'200 \\
 \quad \quad 10\% - X \\
 \\
 3) \quad 1,6\% - 8'100 \\
 \quad \quad 10\% - X
 \end{array}
 \qquad
 \begin{array}{l}
 X = \frac{10 \times 16'200}{10} = 16'200 \\
 \\
 X = \frac{8'100 \times 10}{1,6\%} = 40'500
 \end{array}$$

Este último caso, sólo se puede descontar hasta el límite que es 8.100. Siempre recuerde, cuando la tarifa con que se genera es superior o igual a la tarifa de la C.T. (I.V.D) puedo descontar el total de la C.T; en este caso no sería necesario hacer los cálculos del 7% (numeral 2) y del 1,6% (numeral 3).

Columna 8: Columna 6 menos columna 7.

Columna 10: El procedimiento similar a los de la columna 4 y 7.

$$\begin{array}{l}
 1) \quad 16\% - 14'400 \\
 \quad \quad 1,6\% - X \\
 \\
 2) \quad 10\% - 10'800 \\
 \quad \quad 1,6\% - X \\
 \\
 3) \quad 2\% - 5'400 \\
 \quad \quad 2\% - X
 \end{array}
 \qquad
 \begin{array}{l}
 X = \frac{14'400 \times 1,6\%}{16} = 1'440 \\
 \\
 X = \frac{10'800 \times 1,6\%}{10} = 1'728 \\
 \\
 X = \frac{5'400 \times 2}{2} = 5'400
 \end{array}$$

Recuerde: El cálculo del 2% no es necesario hacerlo, porque de acuerdo al límite, puede descontar el total.

Columna 11: Columna 9 menos columna 10.

4.9 Paso Séptimo

Se resume la cuenta transitoria, en valores que van al costo o gasto y valores que van al impuesto descontable, así:

Por:	Total	*Descontable	**Costo o gasto
Ingresos excluidos	17'000	0	17.000
Ingresos 16%	76'500	76.500	0
Ingresos 10%	45'900	37.800	8.100
Ingresos 1,6%	30'600	8'568	22'032
Total	170'000	122'868	47'132

* Total columnas 4, 7, 10

** Total columnas 5, 8, 11 más el valor correspondiente de los excluidos (\$17'000).

Conclusiones

Se pueden sacar dos conclusiones:

1. Cuando la tarifa con que se genera es superior o igual a la tarifa de la C.T, se puede tomar toda la C.T como descontable. En este caso no es necesario hacer regla de tres.
2. Cuando la tarifa con que se genera es inferior a la tarifa de la C.T sólo se puede tomar como impuesto descontable el valor de C.T resultante de multiplicar el valor del I.V.D por la tarifa con que se genera, dividida por la tarifa de la C.T.

5. La proporcionalidad cuando se tiene operaciones exentas

5.1 Introducción

Tanto la ley como la doctrina han establecido diferencias esenciales entre bienes y servicios exentos y excluidos. Los primeros son bienes y servicios gravados pero con tarifa cero y los segundos no causan el impuesto por expresa disposición de la ley.

Difieren los dos conceptos en cuanto a su posición obligante del impuesto. Los productores y comercializadores de bienes excluidos no tiene ninguna obligación con el IVA es decir, no están obligados a inscribirse, ni a facturar y cobrar el IVA, ni a declarar, ni tienen derecho a devoluciones por este concepto. Por ende el impuesto que les facturen hará parte del costo o gasto.

En cambio los productores de bienes exentos y los exportadores deben cumplir todas las obligaciones que el IVA les impone como responsables del régimen común, lo que supone el derecho a la devolución del IVA.

Queda claro que la distinción básica entre bienes y servicios excluidos y exentos se da en la etapa de producción. En la etapa de comercialización los bienes exentos y excluidos son iguales, es decir, así como el bien excluido no tiene obligación frente al IVA, el comercializador de bienes exentos tampoco tiene ninguna obligación como lo expresa el Art. 439 E.T. *“Los comerciantes de bienes exentos no son*

responsables. Los comerciantes no son responsables ni están sometidos al régimen del impuesto sobre las ventas, en lo concerniente a las ventas de los bienes exentos.”

El planteamiento de una norma discutible

5.2 Marco Teórico

Es importante volver de nuevo sobre el Art. 490 E.T toda vez que es el que por expreso mandato, establece la proporcionalidad a cualquier nivel.

El Art. 490 E.T. dice: Los impuestos descontables en las operaciones gravadas, excluidas y exentas se imputarán proporcionalmente. Cuando los bienes y servicios que otorgan derecho a descuento se destinen indistintamente a operaciones gravadas, exentas, o excluidas del impuesto y no fuere posible establecer su imputación directa a unas y otras, el cómputo de dicho descuento se efectuará en proporción al monto de tales operaciones del periodo fiscal correspondiente. La inexistencia de operaciones determinará la postergación del cómputo al periodo fiscal siguiente en el que se verifique alguna de ellas.

En este artículo queda claro que la proporcionalidad se hace sobre el monto de las operaciones gravadas, exentas y excluidas y así de manera clara lo expresa el DR 1813/84 en su Art. 30 “ *Cuando los bienes y servicios que otorgan derecho a descuento se destinen indistintamente tanto a operaciones gravadas o exenta como a operaciones excluidas del impuesto y no fuere posible establecer su imputación directa a unas y otras, el cómputo de dicho descuento se efectuará en proporción al monto de tales operaciones del periodo fiscal...*

...correspondiente. Para tal efecto, los responsables deberán llevar una cuenta transitoria en su contabilidad, en la cual se debite a lo largo del periodo fiscal el valor de los impuestos correspondientes a los costos y gastos comunes. Al finalizar cada bimestre, dicha cuenta se abonará con cargo a la cuenta “IMPUESTO A LAS VENTAS POR PAGAR” en el valor de los impuestos correspondientes a costos y gastos comunes que proporcionalmente sean imputables a las operaciones gravadas del respectivo bimestre, o a las operaciones gravadas y exentas cuando se trate de productores de bienes exentos o de exportadores.

En el último bimestre del periodo fiscal se hará el ajuste correspondiente en esta cuenta transitoria, y en la cuenta de “IMPUESTO A LAS VENTAS POR PAGAR”, de tal forma que el impuesto descontado a lo largo del periodo por concepto de costos y gastos comunes sea proporcional al monto total acumulado de las operaciones gravadas, o de las operaciones gravadas y exentas y cuando se trate de productores de bienes exentos o de exportadores.

El saldo débito de la cuenta transitoria que así resulte al final del periodo, deberá cancelarse contra pérdidas y ganancias y podrá solicitarse como costo o gasto en el impuesto de renta.”

El D.R. 522/03 que reglamenta la ley 788/02 en su artículo 15 Inciso 2° dice: “...Cuando los bienes y servicios que dan derecho al impuesto descuentable constituyan costos y/o gastos comunes a las operaciones exentas, excluidas o gravadas a las diferentes tarifas del impuesto, deberá establecerse una proporción del impuesto descuentable en relación con los ingresos obtenidos por cada tarifa y por las operaciones excluidas....”.

Como bien se puede observar en la norma anterior (D.R. 522/03), la redacción implica que al establecer la proporción no se tendrán en cuenta los bienes y servicios exentos, porque sólo menciona los ingresos obtenidos por tarifa y las operaciones excluidas.

En lo primero que se piensa es que este artículo deroga tácitamente al D.R. 1813/84 Art. 30 que es reglamentario del Art. 490 E.T, que no fue ni derogado ni modificado por la ley 788/02.

Haciendo una interpretación sistemática de la norma debemos empezar por establecer que el D.R. hace parte de la ley o norma que interpreta, como lo establece el Art. 14 del código civil “*Leyes de interpretación. Las leyes que se limitan a declarar el sentido de otras leyes, se entenderán incorporadas en estas;.....*”.

Como segundo se tiene que advertir que el Art. 15 del D.R 522/03 empieza diciendo: “*De conformidad con lo previsto en los Art. 485, 488 y 490 del estatuto tributario*” y lo hace bien porque como ya se ha expresado la ley 788/02 no tocó lo referente al Art. 490 y tampoco modificó los otros dos artículos.

Cuando el mencionado artículo 15 se convierte en reglamentario del Art. 490 E.T. mal podría modificar su estructura toda vez que de acuerdo a su carácter el reglamentario no puede modificar la norma que reglamenta, simplemente puede interpretarla; por lo tanto, cuando el inciso 2° del mencionado artículo de la ley 522/03, no menciona los bienes y servicios exentos, al establecer la proporción, está modificando el Art. 490 E.T. y crea una nueva norma, lo que no le está permitido a un reglamentario.

5.2.1 Conclusión

Para mi modo de ver, las operaciones exentas se incluirán en la proporción para hallar el impuesto descuentable en la cuenta transitoria, en conformidad con el Art. 490 E.T.

También debe quedar claro, que el Art. 30 del D.R. 1813 no ha sido derogado ni expresa ni tácitamente por el D.R. 522/03 Art. 15. En la medida en que la novedad expresada en este último artículo contradice el Art. 490 E.T., se debe entender como no escrita dada su calidad de reglamentario.

5.3 Las operaciones exentas y excluidas

5.3.1 Introducción

Es necesario tener en cuenta que la ley ha sido clara en distinguir un bien o un servicio de una operación. Un bien puede, de acuerdo al tipo de transacción considerarse sometido a una operación gravada, exenta o excluida.

Si el bien es vendido en territorio nacional puede ser gravado con el IVA, pero si es exportado se considera la transacción como exenta, y si es vendido a la zona de San Andrés ha de considerarse como una operación excluida.

De estas situaciones se desprende el tratamiento que debe darse a cualquier tipo de activo que se exporte independiente de la calidad que la misma ley haya dado en su manejo a nivel territorial. Si un bien excluido se exporta, la operación es exenta y todo el IVA facturado en razón a su producción o manejo debe ser tomado como descontable.

Cuando nos referimos a operaciones exentas lo estamos haciendo desde dos ópticas:

- La primera tiene que ver con las operaciones de bienes que la ley ha señalado como exentas, cuyos productores tienen derecho a devolución y deben cumplir todas las obligaciones inherentes al régimen común.

Dentro de las operaciones señaladas en la ley como exentas están los bienes y servicios exentos.

- La segunda operación son los bienes y servicios que se exportan. En este punto es necesario hacer algunas precisiones, que se expresan a renglón seguido.

Si bien la ley ha establecido la exención para los bienes que se exportan, también es claro que se pueden exportar bienes y servicios que a nivel interno son gravados, exentos y excluidos, pero como ya se ha dicho independiente del tipo de bien la operación es exenta y por lo tanto se tiene derecho a la devolución de la totalidad del IVA que le facturen en operaciones que deban ser tratadas como costo o gasto.

5.3.2 Cuando se exportan bienes excluidos

La norma ha sido cuidadosa en dejar claro que los bienes excluidos lo serán en cualquier etapa de la producción o la comercialización “... y por consiguiente su venta o importación no causa el impuesto a las ventas” (Art. 424 E.T). Los importadores, productores y comercializadores de bienes excluidos a nivel nacional no son responsables del IVA y no tiene derecho a solicitar impuestos descontables ni devoluciones

Es claro, el bien no cambia la calidad de excluido pero la operación de exportación es exenta y por lo tanto habrá lugar a la devolución del IVA facturado por los proveedores atendiendo la calidad que le imprime el hecho de ser exportado. Es necesario tener en cuenta que el IVA es devuelto sin importar la tarifa toda vez que la ley no ha hecho la distinción, en razón a que no es dable exportar impuestos. En este caso el contribuyente pasó a ser del régimen común en razón a que los exportadores tienen derecho a la devolución del IVA.

3.3.3 Cuando se exportan bienes gravados

El Art. 479 E.T. dice: “Los bienes que se exporten son exentos. También se encuentran exentos del impuesto, los bienes corporales muebles que se exporten; y la venta en el país de bienes de exportación a sociedades de comercialización internacional siempre que hayan de ser efectivamente exportado”.

Este artículo esta claramente dirigido a los bienes gravados que se exporten, porque a ellos se le da el beneficio de la exención, con derecho a impuestos descontables, es decir, el exportador recupera el IVA que el proveedor le ha facturado, o simplemente no le facturan el IVA, si se trata de una comercializadora internacional.

Es necesario volver a repetir que en la exportación el IVA facturado por los proveedores que constituyan costo o gasto se descuenta en su totalidad sin atender el límite de la tarifa con que genera, según el Art. 485 E.T Inciso 1°.

En este sentido si un productor o comerciante es sólo exportador le devolverán la totalidad del IVA sin necesidad de hacer ninguna proporcionalidad.

Cuando la exportación es una de las líneas de la empresa y esta genera a nivel nacional con varias tarifas, no puede olvidar que si es necesario hacer la proporcionalidad en forma simple o compleja, el exportador tiene derecho a la totalidad del IVA, obviamente por la parte que exporta.

3.3.4 Cuando se exportan bienes exentos

La exportación de bienes exentos, no cambia el tratamiento tributario puesto que la operación es exenta, ni le da un beneficio mayor que al exportador de bienes gravados. Se puede decir, que los bienes exentos son bienes gravados con tarifa cero y que en la exportación no hay distinción entre bienes con tarifa cero y bienes con tarifa general o con tarifas diferenciales o bienes excluidos; son simplemente productos o servicios que se exportan, y que su operación da derecho al descuento del IVA facturado por los proveedores en su totalidad.

3.3.5 El Impuesto descontable en la exportación

La exportación como ya se ha dicho, es una operación exenta, y no lo es en razón a la calidad del producto que se exporte si no en razón a que no se deben exportar impuestos.

El Art. 489. E.T en cuanto al tratamiento del IVA facturado al exportador es muy claro cuando dice.

Art. 489. En las operaciones exentas sólo podrán descontarse los impuestos imputables a tales operaciones, para los productores y exportadores.

Cuando los bienes y servicios a que se refiere este artículo se destinen a operaciones exentas del impuesto, habrá lugar a descuento únicamente, cuando quien efectúe la operación sea un productor de bienes de que trata

el título VI del presente libro, o un exportador. En el caso de los exportadores, cuando los bienes corporales muebles constituyan costo de producción o venta de los artículos que se exporten, se descontará la totalidad del impuesto facturado, siempre y cuando dicho impuesto corresponda a la tarifa a la que estuviere sujeta a la respectiva operación

Ahí queda claro que sin ningún atenuante, que tenga que ver con la calidad del producto exportado, ni con la tarifa con que se genere a nivel nacional o con que facture el proveedor, la totalidad del IVA facturado es descontable.

Ejemplo:

Suponga que una sociedad que factura con el 10% tiene los siguientes datos sobre ventas.

Operación	Valor	%
Ventas nacionales (10%)	800'000	40%
Ventas exportación	1.200'000	60%
Total ventas	2.000'000	100%

En la cuenta transitoria se tienen los siguientes datos:

Por IVA del 1,6%	10'000
Por IVA del 10%	20'000
Por IVA del 16%	40'000
Por IVA del 20%	<u>12'000</u>
Total	82'000

La pregunta es: ¿Cuanto de la cuenta transitoria es descontable del impuesto de ventas y cuanto se debe llevar al gasto?

Solución

Ya se ha calculado que el 40% de las ventas son Nacionales y el 60% es exportación.

La parte correspondiente a la exportación todo es descontable del IVA o sea 49.200 (82.000 x 60%) y el resto \$32.800 (82.000 x 40%) tendría vocación de descontable, en la medida que sólo es descontable hasta la tarifa que genera que es el 10%.

Cuenta transitoria

%	Valor total	V. Nacionales 40%	V. Exportación 60%
1,6%	10'000	4'000	6'000
10%	20'000	8'000	12'000
16%	40'000	16'000	24'000
20%	12'000	4'800	7'200
Total	82'000	32'800	49'200

Ahora se hace la proporcionalidad el IVA con vocación descontable (I.V.D) por ventas Nacionales que generan el 10% es decir, las tarifas inferiores al 10% se pueden descontar totalmente, los excesos de la tarifa del 10% son gastos.

%	I.V.D	Descontable	Al gasto
1,6%	4.000	4.000	0
10%	8.000	8.000	0
16%	16.000	*10.000	6.000
20%	4.800	**2.400	2.400
Total	32.800	24.400	8.400

Cálculo:

Como ya lo hemos expresado, cuando la tarifa con que se genera es superior o igual a la tarifa del IVA que se factura, la totalidad del IVA facturado es descontable; cuando la tarifa con que se genera es inferior a la tarifa del IVA que se factura se debe hacer el siguiente análisis:

$$\begin{array}{rcl}
 * 16\% & 16.000 & \\
 10\% & X & \\
 \hline
 & & X = \frac{16.000 \times 10}{16} = 10.000
 \end{array}$$

En palabras es: Si se genera con el 16% se tiene derecho a un descontable de \$ 16.000, ¿a cuánto descontable se tiene derecho si se genera con el 10%?

En otras palabras: Multiplique por la tarifa con que se genere y divida por la tarifa del valor que tiene vocación de descontable.

$$\begin{array}{lcl}
 ** 20\% & 4.800 & X = \frac{4.800 \times 10}{20} = 2.400 \\
 10\% & X & 20
 \end{array}$$

Cuadro resumen

Cuenta trans.		Exportación			Ventas nacionales		
Tarifa	Valor	Export. 60%	Desc.	Gasto	Nacional 40%	Desc.	Gasto
1,6%	10.000	6.000	6.000	0	4'000	4.000	0
10%	20.000	12.000	12.000	0	8'000	8.000	0
16%	40.000	24.000	24.000	0	16'000	10.000	6.000
20%	12.000	7.200	7.200	0	4'800	2.400	2.400
Total	82.000	49.200	49.200	0	32'800	24.400	8.400

En resumen:

Por	Total	Descontable	Gasto
Exportación	49'200	49'200	0
Venta nacional	32'800	24'400	8'400
Total	82'000	73'600	8'400

Registro Contable

Concepto	Débito	Crédito
IVA descontable	73'600	
Gastos	8'400	
IVA Cuenta transitoria 1,6%		10'000
IVA Cuenta transitoria 10%		20'000
IVA Cuenta transitoria 16%		40'000
IVA Cuenta transitoria 20%		12'000
Totales	82'000	82'000

Con el registro anterior queda ajustada la cuenta transitoria a cero y para el próximo bimestre se inicia de nuevo su acumulación.

Nota:

Además de tener diferentes tarifas en el IVA descontable, también es posible tener varias tarifas en la generación incluso de bienes y servicios excluidos. Para las tarifas se hace la proporcionalidad uno a uno como se hizo en este caso con el 10% y en cuanto a los excluidos todo el IVA que en la proporcionalidad le corresponda se debe tratar totalmente como gasto, en sentido contrario a lo que se hace cuando el bien es exportado, que sin importar la tarifa se descuenta la totalidad del IVA que le facturen.

➤ II. La proporcionalidad en el valor susceptible de devolver o compensar

Introducción

Hoy, en el devenir del carácter tributario de la devolución del IVA, se está aplicando la causalidad entre el saldo a favor susceptible de devolución y el componente del IVA descontable que genera el saldo a favor.

Para que proceda la devolución, este último debe provenir de valores que se repunten como costos o gastos. El IVA que corresponda a lo que es inventario no puede ser solicitado como devolución. En este caso se hace alusión a los inventarios finales y a los costos y gastos diferidos que hayan dado lugar a IVA descontable.

Hasta ahora había sido claro que los saldos a favor eran susceptibles de devolución o compensación siempre y cuando procedieran de exportaciones o de ventas hechas por productores de bienes exentos y en otro caso cuando procedieran de retención en la fuente.

Ahora hay un nuevo ingrediente y es la causalidad entre el saldo a favor y la aplicación al costo o gasto de los valores de donde proviene el impuesto descontable.

No hay nada nuevo, pues la obligación, a mi modo de ver, existía en la normatividad que hace referencia a los impuestos descontables y a las devoluciones de saldos a favor. Es decir, no ha cambiado ningún marco conceptual, simplemente se ha entrado al campo de la aplicación con todos los efectos que una norma de tal índole impone.

La primera pregunta es: ¿Cómo se procede en la declaración bimestral de IVA con el renglón “total saldo a favor susceptible de ser solicitado en devolución o compensación” que para el período gravable 2011 es el N°. 65

La respuesta es necesario abordarla desde el marco conceptual que contiene los impuestos descontables y las devoluciones de los saldos a favor.

Marco conceptual

Art. 488 E.T. Sólo son descontables los impuestos originados en operaciones que constituyan costo o gasto. Sólo otorga derecho a descuento, el

impuesto sobre las ventas por las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios, y por las importaciones que, de acuerdo con las disposiciones del impuesto a la renta, resulten computables como costo o gasto de la empresa y que se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas. (subrayado nuestro)

Art. 857 – 1 Num. Modificado. L. 223/95, art. 142. Investigación previa a la devolución o compensación. *El término para devolver o compensar se podrá suspender hasta un máximo de noventa (90) días, para que la división de fiscalización adelante la correspondiente investigación, cuando se produzca alguno de los siguientes hechos: (subrayado nuestro)*

....

Núm. 2. *Cuando se verifique que alguno de los impuestos descontables denunciados por el solicitante no cumple los requisitos legales para su aceptación, o cuando sean inexistentes, ya sea porque el impuesto no fue liquidado, o porque el proveedor o la operación no existe por ser ficticios. (Subrayado nuestro)*

.....

Entonces la respuesta está dada en los artículos 488 E.T y 857 – 7 E.T ya transcritos. Para el primero de ellos sólo tienen carácter de impuestos descontables aquellos que se originan en operaciones que constituyan costo o gasto y para el segundo, es motivo de suspensión de la devolución o compensación el hecho de que algunos de los impuestos descontables solicitados no cumplan los requisitos para su aceptación. En esta situación, se puede presentar que la empresa tenga inventarios, gastos y costos diferidos que son valores incluidos en cuentas de balance y que se reportan como valores con vocación de costos o gastos, pero que aún no alcanzan esa calidad.

El impuesto descontable que proviene de esas partidas que no alcanzan la calidad de costos o gastos, se reportan como componentes del saldo a favor, pero no pueden ser solicitados en devolución o compensación hasta tanto no se incluyan en el Estado de Resultados.

Contenido básico del mencionado renglón

En primera instancia este renglón debe ser calculado y diligenciado sólo por los exportadores, por los productos de bienes exentos y por quienes se les haya retenido en la fuente; los demás declarantes deben diligenciarlo con cero.

Para saber cuánto se puede solicitar como saldo a favor, es necesario en primera instancia acudir a calificar el IVA descontable, desde el punto de vista de si proviene o no de costos o gastos de acuerdo al Art. 488 E.T y en segunda instancia que la retención en la fuente que se solicite en devolución sea la establecida en el artículo 437 – 1 en concordancia con el Art. 850 E.T.

Diferenciación en el tratamiento

En este punto hay una gran diferencia entre quienes son exportadores y productores de bienes exentos de aquellos, que siendo del régimen común, no tienen esas calidades.

Para los primeros opera la devolución o compensación de los saldos a favor en el IVA, para los segundos no. Por eso este tratado va dirigido en forma exclusiva a la condición de contribuyentes con derecho a devolución, en relación a los impuestos descontables.

Ilustración

Para ilustrar el tratamiento que propone la norma se plantearan 4 escenarios, que son cuatro bimestres sucesivos de un exportador, que ejerce exclusivamente esa actividad. Además sólo se ha tomado como ejemplo los inventarios, no se ha tenido en cuenta el IVA de los costos y gastos diferidos, pero el procedimiento es el mismo.

Datos de las operaciones

Operación	1° Bimestre	2° Bimestre	3° Bimestre	4° Bimestre	Total
Compras	40'000.000	20'000.000	30'000.000	10'000.000	100'000.000
IVA Desc 16%	6'400.000	3'200.000	4'800.000	1'600.000	16'000.000
Exportación	0	30'000.000	48'000.000	42'000.000	120'000.000
% Utilidad *	-	20%	20%	20%	-
Costo	0	25'000.000	40'000.000	35'000.000	100'000.000
Inventario final	40'000.000	35'000.000	25'000.000	0	0

* Utilidad sobre el costo

Con los datos anteriores, se hace el Estado de Resultados para saber cual es el costo de la mercancía vendida y el inventario final. Estos datos son dos caminos diferentes para calcular el saldo a favor susceptible de devolución.

El primer paso es calcular el costo de mercancía vendida, y lo hacemos de una forma sencilla, por el inventario periódico.

Costo de mercancía vendida

Operación	1° Bimestre	2° Bimestre	3° Bimestre	4° Bimestre	Total
Inv. Inicial	0	40'000.000	35'000.000	25'000.000	0
+ Compras	40'000.000	20'000.000	30'000.000	10'000.000	100'000.000
- Inv. Final	(40'000.000)	(35'000.000)	(25' 000.000)	0	0
Costo M.V	0	25'000.000	40'000.000	35'000.000	100'000.000

M.V: Mercancía Vendida

En un segundo paso se calcula la utilidad

Operación	1° Bimestre	2° Bimestre	3° Bimestre	4° Bimestre	Total
Ingresos Export	0	30'000.000	48'000.000	42'000.000	120'000.000
Costos M.V	0	25'000.000	40'000.000	35'000.000	100'000.000
Utilidad	0	5'000.000	8'000.000	7'000.000	20'000.000

Declaración impuesto a las ventas cuando se “arrastra” el IVA descontable

Para este primer caso se supone que el saldo a favor no se solicita si no que se “arrastra” hasta el bimestre cuarto. Se hace con el fin de ver el efecto en el tiempo.

No	Operación	1° Bimestre	2° Bimestre	3° Bimestre	4° Bimestre	Total
1	IVA Generado	0	0	0	0	0
2	IVA Descontable	6'400.000	3'200.000	4'800.000	1'600.000	16'000.000
3	Saldo a Favor Periodo	6'400.000	3'200.000	4'800.000	1'600.000	16'000.000
4	Saldo a Favor. Período Anterior	0	6'400.000	9'600.000	14'400.000	0
5	Saldo a Favor acumulado	0	9'600.000	14'400.000	16'000.000	16'000.000
6	Saldo a Favor Susceptible de Compensar	0	4'000.000	6'400.000	5'600.000	16'000.000
7	Valor devolución o compensación	0	0	0	0	0
8	S. favor sin devolución ni compensación.	0	9'600.000	14'400.000	16'000.000	16'000.000

Explicación de la composición de la declaración de IVA

Lo primero es tratar de explicar cada fila, porque las columnas simplemente son los períodos bimestrales.

Fila 1: IVA Generado

Siempre será cero porque las exportaciones son ventas gravadas con tarifa cero.

Fila 2: IVA descontable

Es el valor de las compras del período que son gravadas multiplicada por la tarifa, en este caso el 16%

Fila 3: Saldo a favor período

Como el IVA generado es cero, el IVA descontable se convierte en saldo a favor.

Fila 4: Saldo a favor período anterior

En este caso se ha supuesto que el saldo a favor no se solicita si no que se acumula período a período. Si el saldo a favor se

solicitará totalmente por bimestre, en caso de ser susceptible de devolución, ésta fila sería de valor cero.

Fila 5: Saldo a favor acumulado

Ésta fila no es un renglón de la declaración de IVA, se ha hecho con el fin de ver la acumulación del saldo a favor y observar su efecto acumulativo. Es la sumatoria del saldo a favor acumulado del período anterior, sin solicitud de devolución, más el saldo a favor del período. Pero es un papel de trabajo que se debe elaborar siempre

Fila 6: Saldo a favor susceptible de ser solicitado como devolución o compensación

Esta fila, así aparece en el formulario de la declaración de ventas, indica que no todo el saldo a favor que resulta de la diferencia entre el IVA generado y el descuento es susceptible de ser solicitado en devolución o compensación. Para este caso en particular sólo es susceptible de ser devuelto el correspondiente al inventario que se convierte en costo.

Para hallar este valor simplemente tome el costo de la mercancía vendida y multiplíquelo por el 16%. Por eso para el primer bimestre como el costo de la mercancía vendida es cero, es decir, todo el inventario está en una cuenta de balance, el valor susceptible de solicitar en devolución también es cero.

En el segundo bimestre el costo mercancía vendida es \$ 25'000.000. El IVA susceptible de solicitar como devolución es \$ 4'000.000 ($25'000.000 \times 16\%$) y así sucesivamente.

Ésta es una manera simple de ver la situación; pero cuando adicionalmente hay costos y gastos diferidos, lo mejor sería, tener todo el IVA reportado como descuento y restarle el correspondiente a los inventarios finales y a los costos y gastos diferidos. Con este nuevo impuesto descuento se calcula el saldo a favor susceptible de devolución.

Fila 7: Valor devolución o compensación. En este caso siempre es cero porque se va a arrastrar el saldo a favor, como alternativa que tiene el contribuyente.

Fila 8: Saldo a favor sin devolución ni compensación. Es igual al saldo a favor acumulado (fila 5) menos el valor solicitado como devolución o compensación (fila 7)

Declaración de ventas cuando bimestralmente se solicita el saldo a favor

Es necesario tener claro que se solicita el saldo a favor susceptible de devolución.

En el ejemplo anterior se supuso que se “arrastraba” el saldo a favor hasta el cuarto bimestre, ahora suponga que cada bimestre pide el saldo a favor que sea susceptible de devolución o compensación

No	Operación	1° Bimestre	2° Bimestre	3° Bimestre	4° Bimestre	Total
1	IVA Generado	0	0	0	0	0
2	IVA Descontable	6'400.000	3'200.000	4'800.000	1'600.000	16'000.000
3	Saldo a Favor Periodo	6'400.000	3'200.000	4'800.000	1'600.000	16'000.000
4	Saldo a Favor. Periodo Anterior	0	6'400.000	5'600.000	4'000.000	0
5	Saldo a Favor acumulado	0	9'600.000	10'400.000	5'600.000	16'000.000
6	Saldo a Favor Susceptible de Compensar	0	4'000.000	6'400.000	5'600.000	16'000.000
7	Valor devolución o compensación	0	4'000.000	6'400.000	5'600.000	16'000.000
8	S. favor sin devolución ni compensación.	0	5'600.000	4'000.000	0	0

Lo que está indicando este cuadro es que en el IVA, si el saldo a favor del período es distinto al saldo a favor susceptible de ser devuelto y este efectivamente se solicita como tal, entonces el saldo a favor de un período no necesariamente se acumula para el período siguiente, pues se debe restar el ya solicitado en devolución. Es decir, se acumula el saldo a favor del período anterior que no haya sido objeto de devolución o compensación.

En otro caso, si el saldo a favor se solicita en la totalidad, al período siguiente no hay saldo a favor del período anterior

Ahora si el saldo a favor es solicitado parcialmente entonces, al período siguiente en el renglón del “saldo a favor del período anterior” sólo se coloca la diferencia.

Metodología cuando se conjugan operaciones exentas y gravadas

En el caso donde se conjugan operaciones exentas -sean exportaciones o ventas nacionales por productores de bienes exentos- con operaciones gravadas, que es el caso más común, se debe tener extremo cuidado en los siguientes puntos.

1. Aplique el procedimiento sólo cuando aparecen saldos a favor; sólo bajo ésta condición puede operar, obviamente la calidad de “Susceptible de devolución o compensación”.
2. En el caso de comercializadoras internacionales, C.I, es necesario tener claro que los inventarios comprados bajo ésta modalidad, que implican expedición del certificado al proveedor, C.P, no dan lugar a IVA descontable por que el proveedor no lo factura, luego no proceden saldo a favor.
3. El saldo a favor se debe depurar de la siguiente manera.

Operación	Declaración	Depuración
IVA generado	XX	
IVA descontable	XX	
* Saldo a favor	XX	XX
- Inventarios finales por tarifa		(XX)
- Menos gastos diferidos por tarifa		(XX)
- Menos costos diferidos por tarifa		(XX)
Resultado: Valor positivo		XX
Resultado: Valor negativo		(XX)

*Sólo en el caso que el IVA descontable sea superior al IVA generado.

Si el resultado es positivo ese será “Total saldo a favor susceptible de ser solicitado en devolución o compensación”

Si el resultado es negativo, simplemente el renglón de susceptible de devolución o compensación es cero.

Ilustración

Suponga los siguientes datos para un bimestre, en dos escenarios.

Operación	Escenario 1	Escenario 2
IVA generado	10'000.000	10'000.000
IVA descontable	14'000.000	14'000.000
Saldo a favor	4'000.000	4'000.000
Inventarios finales gravados 16%	12'000.000	20'000.000
Gastos diferidos gravados 16%	3'750.000	4'800.000
Costos diferidos gravados 10%	10'000.000	6'000.000

Calcule el *“total saldo a favor susceptible de ser solicitado en devolución o compensación”*

Solución

Operación	Escenario 1	Escenario 2
Saldo a favor	4'000.000	4'000.000
- Inventario final x 16%	(1'920.000)	(3'200.000)
- Gastos diferidos x 16%	(600.000)	(768.000)
- Costos diferidos x 10	(1'000.000)	(600.000)
Diferencia	480.000	(568.000)
Saldo susceptible devolución	480.000	0

Como se observa, en la medida en que las partidas que generen impuestos descontables que aún no tengan la calidad de costos o gastos, deben depurar su efecto del saldo a favor. Si el valor de la depuración no supera el saldo a favor, como en el primer escenario, la diferencia es el *“total saldo a favor susceptible de ser solicitado en devolución o compensación”*

En el caso del segundo escenario, cuando las partidas que originaron IVA descontable que no alcanzan la calidad de costos o gastos, superan el saldo a favor, es decir, el resultado es negativo, ahí no hay *“total saldo a*

favor susceptible de ser solicitado en devolución o compensación”, luego el valor del renglón es cero.

4. Es necesario tener sumo cuidado cuando se tiene saldo a favor por ventas gravadas, ventas exentas y exportaciones con compras a proveedores que no originen C.P. La pregunta es, ¿ese saldo a favor se origina por las ventas exentas? Si es así, es susceptible de solicitarse como devolución. Si proviene de ventas que no son exentas, no es susceptible de devolución.

El problema se origina cuando el saldo a favor es por una combinación de los tres elementos. Cabe preguntar entonces, ¿cómo se asigna el IVA del inventario final y los costos y gastos diferidos incluidos en el saldo a favor cuando no hay una distinción, dado que la producción es en serie? Se puede hacer una distinción cuando la producción de los bienes o la prestación del servicio es por orden de producción, de resto es muy difícil. Aquí se puede generar una “*novedosa*” proporcionalidad, que puede ser motivo de un próximo estudio.

Conclusión

En el caso del saldo a favor susceptible de devolución opera el principio de la causalidad entre el descuentable y el elemento costo o gasto; la forma de hallar estos valores depende mucho de las operaciones que se lleven a cabo.

Cada circunstancia debe ser resuelta de la manera más equitativa posible, de modo que el saldo a favor solicitado como devolución cumpla todas las cualidades que la norma ha exigido.

Conclusiones Generales

La proporcionalidad en el IVA es un proceso que hasta el inicio de la vigencia de la ley 788/02 era relativamente simple, no en razón a que la nueva norma haya variado sustancialmente el concepto, pues el Art. 490 E.T. no fue modificado, si no en razón a que se originan nuevas tarifas con las cuales se genera IVA y que obviamente pueden tener “*la vocación de IVA descuentable*”.

Este surgimiento de nuevas tarifas aunado a los preceptos del D.R. 522/03 en el Art. 15, según el cual es necesario llevar cuentas separadas

por las tarifas con que se genera, y con que se descuenta, bien en forma directa o a través de la cuenta transitoria (C.T.), cambia la forma de asumir la proporcionalidad.

Este nuevo horizonte hace un poco más complejo el asunto, aunque hay que reconocer que se tiene más claridad y mayor compromiso.

La complejidad que ofrece el procedimiento radica en saber cuanto se puede solicitar de IVA descontable y en saber agrupar las ventas gravadas con las exportaciones; lo demás es un proceso numérico que debe arrojar el valor descontable y el valor que se lleva a gasto de las respectivas cuentas transitorias.

Ahora, se pueden presentar circunstancias que modifiquen los procedimientos establecidos, como el hecho de que el bien o servicio exportado tenga a nivel nacional una tarifa que supere la general (del 16%), o que sólo se exporten bienes excluidos, en este caso es necesario adaptar el procedimiento a las nuevas circunstancias.

Con el documento no se espera agotar el tema, la idea básica es colocar en la palestra elementos de juicio que hagan importante la discusión en otros escenarios. Si este cometido se logra, bien podríamos aceptar como único fin ese logro.

Javier E. Garcia Restrepo

Medellín, Agosto 25 de 2011

Última revisión: Agosto 24 de 2011

“Prohibido reproducir total o parcialmente el contenido de esta circular para fines Comerciales. Si su deseo es reproducirlo con otros fines, debe citar la fuente”.