



NOTICIAS TRIBUTAR-IAS

Enero 20 del año 2003

FLASH 085

Redacción: J. Orlando Corredor Alejo

ANALICEMOS LA REFORMA (IV)

Continuando con los aspectos relevantes en materia del IVA, en este número de nuestro FLASH comentaremos los siguientes temas, cuyo entendimiento resulta de vital importancia, en aras de darles a estas normas la aplicación correcta:

9.5 Los tiquetes de transporte aéreo nacional

Hasta el año anterior, los tiquetes de transporte aéreo nacional de pasajeros tenían un tratamiento especial en materia del IVA. Por una parte, se sometían a la tarifa del 10% y, por la otra, para las épocas de temporada alta se consideraban excluidos del impuesto. Así lo regulaba el artículo 468-1 del estatuto tributario.

Esta disposición ha sido modificada por la reforma, tal como ya lo hicimos notar en nuestro número anterior, y al evaluar su texto se observa que no se mantiene el tratamiento especial para los tiquetes de transporte aéreo de pasajeros. Solamente se mantiene como excluido del IVA el servicio de transporte aéreo nacional de pasajeros con destino o procedencia de rutas nacionales donde no exista transporte terrestre organizado. En esta forma, los tiquetes de transporte aéreo nacional de pasajeros pasan a ser gravados a la tarifa general del 16% y se elimina la exclusión para las épocas de temporada alta.

Al margen, vale la pena considerar que el servicio de transporte público terrestre, fluvial y marítimo de carga y de personas, sigue excluido del impuesto a las ventas.

9.6 El servicio de publicidad

Lo mismo que en la legislación anterior, la publicidad sigue gravada a la tarifa general del 16%, y se mantiene la exclusión parcial para los servicios de publicidad en periódicos que registren ventas en publicidad a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior inferiores a tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000) (valor año base 2002). Con todo, hasta el año anterior, la exclusión del impuesto operaba cuando el valor de las ventas era inferior a \$4.523.100.000, de tal manera que lo que hace la ley es reducir la base para ampliar la cobertura del impuesto.



Lo mismo ocurre en el servicio de publicidad en las emisoras de radio, que siguen excluidas del IVA cuando las ventas sean inferiores a quinientos millones de pesos (\$500.000.000) al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior (valor año base 2002) y las programadoras de canales regionales de televisión cuyas ventas sean inferiores a mil millones de pesos (\$1.000.000.000) al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior (valor año base 2002). Aquellas que superen este monto se registrarán por la regla general. Hasta el año anterior la base para otorgar la exclusión se situaba en \$753.900.000 y \$1.507.700.000, de tal manera que lo que hace la ley es reducir la base para ampliar la cobertura del impuesto.

9.7 Creación de nuevos productos exentos

La ley 788 de 2002, a través de su artículo 31, adiciona la lista de productos que se encuentran exentos del IVA. Quedan comprendidos dentro de la lista la "carne" de animales de la especie bovina, porcina, ovina, caprina, de aves, de pescado, conejo (esta carne estaba gravada hasta el año anterior), leche, huevos, queso fresco y cuadernos de tipo escolar. Salvo por los cuadernos, que ya eran exentos, los demás bienes venían excluidos del impuesto.

Por ello, a consecuencia de esta modificación, los **productores** de bienes exentos se tornan responsables del IVA aunque de hecho no deban cobrar valor alguno por este concepto debido a que la tarifa es cero. Por tanto, al adquirir la calidad de responsable implica tener que inscribirse en el RUT bajo el régimen común o simplificado, y según el régimen al que se pertenezca, expedir factura, declarar bimestralmente y retener el IVA al régimen simplificado.

Dos consecuencias importantes se derivan de la calificación de los anteriores bienes como exentos:

Por un lado, los productores de estos bienes tienen derecho a impuestos descontables en su declaración del IVA. Por el otro, por disposición expresa del artículo 67 y 68 de la ley de reforma, el saldo a favor que se origine en la declaración será objeto de devolución o compensación.

Ahora bien, resulta de interés comentar lo siguiente, en relación con las carnes, la leche y los huevos:

Las carnes, como queda dicho, están exentas. Sin embargo, por mandato del artículo 108 de la ley de reforma, los animales vivos quedan gravados a la tarifa especial del 2%. Ello significa que la venta de animales vivos, que hasta ahora estaba excluida del impuesto, empieza a ser gravada a esta tarifa especial, haciendo responsables del IVA a los vendedores de los animales. Es decir, que cuando el ganadero venda el animal deberá cobrar el IVA, expedir factura y cumplir las demás obligaciones que de ello se derivan. Quien adquiere el animal y lo comercializa en pie, igualmente, debe cobrar IVA del



2%, y quien lo compra y luego lo sacrifica, también se torna responsable por la comercialización debiendo causar el IVA al momento del sacrificio tomando como base el valor comercial del bien sacrificado, tal como lo ordena el artículo 66 de la ley; pero cuando se venda la carne en canal, ésta será exenta. Como se ve, en cualquiera de las fases enunciadas existe responsabilidad por el impuesto.

La leche, que venía excluida del IVA, pasa a ser exenta (posición arancelaria 04.01). Así, el ganadero dueño de las vacas lecheras empieza a ser responsable y deberá inscribirse como tal dentro del régimen común (no lo podrá hacer en el simplificado por no tener la calidad de comerciante). Quien compre la leche y la comercialice en el mismo estado, en aplicación del artículo 439 del E.T., no será responsable del IVA, porque los comerciantes no son responsables ni están sometidos al régimen del impuesto en lo concerniente a las ventas de bienes exentos. En este mismo sentido, el artículo 66 de la reforma indica que para estos efectos, se considera **productor** en relación con la leche el ganadero productor. Ahora bien, las empresas dedicadas a pasteurizar la leche y comercializarla, igualmente, serán responsables del IVA porque esta leche también está exenta (posición arancelaria 04.02). Idéntico tratamiento, es decir está exenta, tendrá la leche con cualquier proceso industrial concentradas o con adición de azúcar u otro edulcorante (leche en polvo por ejemplo). Con todo, quienes comercialicen estas leches no serán responsables porque, como se ha anotado, el artículo 439 del estatuto sólo permite responsabilidad respecto del productor. En suma, la leche que se adquiere en el supermercado está excluida del IVA porque el supermercado no es productor sino comercializador.

En relación con la leche, surge, sin embargo, una dificultad interpretativa en lo que tiene que ver con las leches procesadas. Veamos: el artículo 477 del estatuto es el que define los bienes exentos. Dentro de esa lista aparecen las partidas arancelarias 04.01 y 04.02, y las dos partidas aluden a la leche. La primera a la leche sin concentrar, sin adición de azúcar ni otro edulcorante de otro modo, y la segunda a la leche con cualquier proceso industrial concentradas o con adición de azúcar u otro edulcorante. El artículo 66 de la ley de reforma determina que *“para efectos de lo dispuesto en el artículo 477, se considera productor... en relación con la leche el ganadero productor...”*. Dado que la norma no indica a qué tipo de leche se refiere, sería válido concluir que frente a la leche --tanto de la posición 04.01 como de la 04.02-- sólo hay un responsable que es el ganadero. Si así fuera, significaría que las leches procesadas de la posición 04.02, tendrían la calidad de excluidas en cabeza de sus productores debido a que ellos no serían productores sino meros comercializadores ya que en la leche se considera productor al ganadero.

A nosotros nos parece que esta conclusión no es válida porque aunque la norma no distingue, evidentemente el propósito de haber indicado que respecto de la leche el productor es el ganadero, no es otro que darle consistencia práctica a la aplicación de la exención en razón a que, de hecho, el ganadero no produce nada. Recordemos que producir es agregar uno o más



procesos a las materias primas o mercancías; por ello era necesario que la ley indicara que en estos casos el productor es el propietario de las vacas lecheras.

Igual ocurre con los huevos que pasan a ser exentos. Dice el artículo 66 de la reforma que para estos efectos se considera productor al avicultor. Precisamente, la razón de así decirlo es porque el avicultor no produce nada ni agrega ningún proceso a materia prima o mercancía alguna. Igual que como ya se ha indicado para las carnes y la leche, la venta de huevos realizada por comercializadores será excluida.

9.8 Revividos niveles para pertenecer al régimen simplificado

Debido a la declaratoria de inconstitucionalidad de las normas contenidas en la ley 716 de 2001 que determinaban los niveles de ingresos requeridos para pertenecer a este régimen (sentencia C-886 de 2002), los artículos 42 a 44 de la reforma reviven el tema así: pueden pertenecer al régimen simplificado las personas naturales *comerciantes* minoristas o detallistas cuyas ventas de productos gravados sean inferiores a 400 salarios mínimos, lo mismo que las personas naturales que presten servicios gravados cuyos ingresos sean inferiores a 200 salarios mínimos.

Destacable resulta la reducción del nivel para los servicios ya que antes estaba en 267 salarios mínimos pero la ley 788 de 2002 lo fija en apenas 200 salarios mínimos. Por lo demás, el tema no tiene modificación.

9.9 Base gravable en la venta de salvamentos en compañías de seguros

El artículo 106 de la reforma determina que en el caso de ventas de salvamentos de vehículos automotores siniestrados por hurto e indemnizados por parte de las compañías de seguros, se presume que la base gravable para la liquidación y cobro del IVA es el 70% del valor de enajenación del bien. Así, cuando una compañía de seguros indemniza por un vehículo hurtado y luego recupera y vende ese vehículo, debe cobrar el IVA tomando como base el 70% del valor de la venta. La tarifa será la que corresponda de acuerdo con el tipo de vehículo.

9.10 Se elimina el IVA implícito

Acaso, para terminar, resulte importante comentar que la figura del IVA implícito no fue recogida en la ley 788. Antes estaba consagrada dentro del artículo 424 del estatuto, pero en la modificación realizada a esta norma, la nueva ley decide no recoger la figura, de tal manera que a partir de enero 1º de 2003 las importaciones de bienes excluidos no causarán el impuesto a las ventas.

***** Queda prohibida su reproducción total o parcial con fines comerciales.**