

NURY STEFANY MURCIA ORTIZ

**ANÁLISIS BASES GRAVABLES ESPECIALES DE IMPUESTO AL VALOR
AGREGADO DEL ARTÍCULO 462-1 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO**

**UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA
FACULTAD DE DERECHO
PREGRADO
BOGOTÁ D.C.
2018**

UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA

FACULTAD DE DERECHO

TESIS DE PREGRADO

Rector:	Dr. Juan Carlos Henao
Secretaria general:	Dra. Martha Hinestrosa Rey
Director Departamento Derecho Fiscal:	Dra. Olga Lucia González
Director Tesis:	Dr. Eduardo Cubides Durán
Presidente:	Dr. Roberto Insignares
Jurados de tesis 1:	Dra. Victoria Hoyos
Jurados de tesis 2:	Dr. Cesar Sánchez

DEDICATORIA

A mi familia & Camilo M, por su apoyo incondicional

“Lo maravilloso de poder alcanzar los sueños, es comprobar que siempre hay alguien dispuesto a ayudarte a conseguirlo.”

TABLA DE CONTENIDO

ANÁLISIS BASES GRAVABLES ESPECIALES DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DEL ARTÍCULO 462-1 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO

INTRODUCCIÓN.....	6
I. MARCO CONCEPTUAL.	8
1. RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.	8
1.1. OBLIGACIÓN SUSTANCIAL	8
1.1.1.1. ELEMENTO SUBJETIVO	9
1.1.1.2. ELEMENTO OBJETIVO	10
II. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y LA BASE GRAVABLE DEL ARTICULO 462-1 ESTATUTO TRIBUTARIO.	13
2. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	13
2.1. BASE GRAVABLE ESPECIAL ARTICULO 462-1 ESTATUTO TRIBUTARIO. 15	
2.1.1. SERVICIOS INTEGRALES DE ASEO Y CAFETERÍA, DE VIGILANCIA.....	18
2.1.2. BASE GRAVABLE ESPECIAL EN SERVICIOS TEMPORALES PRESTADOS POR EMPRESAS AUTORIZADAS POR EL MINISTERIO DEL TRABAJO Y EN LOS PRESTADOS POR LAS COOPERATIVAS Y PRECOOPERATIVAS DE TRABAJO ASOCIADO Y LOS PRESTADOS POR LOS SINDICATOS CON PERSONERÍA JURÍDICA.....	19
2.2. RECUENTO NORMATIVO DEL ARTÍCULO 462-1 ET.....	23
2.3. VIOLACIÓN AL PRINCIPIO LEGALIDAD Y PRINCIPIO RESERVA DE LEY ...	32
2.4. EJERCICIO APLICACIÓN ARTICULO 462-1 ET.	38
2.5. ANÁLISIS Y APLICACIÓN PARÁGRAFO ART 462-1 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO.....	47
2.5.1. APLICACIÓN AL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO Y COMPLEMENTARIOS.....	47
2.5.1.1. PODER TRIBUTARIO DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES.	49
3. CONSIDERACIONES FINALES	54
BIBLIOGRAFÍA	57

TABLA DE ABREVIATURAS

AIU:	Administración Imprevistos y Utilidades
CP:	Constitución Política
DIAN:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
DUR:	Decreto Único Reglamentario en Materia Tributaria
ET:	Estatuto Tributario
IVA:	Impuesto al Valor Agregado
NIIF:	Normas Internacionales de Información Financiera
OIT:	Organización Internacional del Trabajo
UVT:	Unidad de Valor Tributario

INTRODUCCIÓN

La base gravable especial del Impuesto sobre las Ventas del artículo 462-1 del ET, ha sufrido diferentes cambios desde su creación mediante la Ley 1111 de 2006 hasta el año 2018, debido a que ha sido modificado y los efectos en su aplicación han variado cuando se liquida el respectivo impuesto, por este motivo el objetivo de estudio del presente trabajo es precisamente hacer un análisis práctico en cuanto a las diferentes modificaciones de como la ley muta y la administración se manifiesta sobre la nueva tarifa mediante conceptos, los cuáles conllevan implicaciones jurídicas frente a esta manifestación de la DIAN.

Por lo anterior el trabajo consta de dos capítulos, en el primero se hace una breve reseña de la relación jurídico tributaria aplicable en nuestro ordenamiento jurídico, conceptos claves para poder lograr tener claro la estructura jurídico tributaria del IVA, impuesto sobre el cual se crea una base gravables especial la cual es objeto de estudio.

En el segundo capítulo, se hace un recuento cronológico de todos los cambios que ha sufrido el artículo 462-1 del ET, para lograr tener claro los momentos en los cuales se hicieron adiciones o modificaciones de la norma tributaria, seguido a eso es necesario plantear mediante un ejercicio práctico la aplicación de la normatividad mencionada para tener un punto de vista económica con las cifras numéricas y así hacer un análisis no solo jurídico sino práctico.

Lo anterior es fundamental para poder llegar al objetivo del trabajo que es lograr hacer un análisis transversal frente al contenido del artículo, y así establecer como la administración viola el principio de legalidad y reserva de ley mediante su doctrina oficial, porque se hizo un cambio frente a la tarifa elemento esencial del impuesto.

Por último se analiza la potestad tributaria de los entes territoriales debido a la adición que se hizo mediante la reforma tributaria del año 2016, en la cual indican que para liquidar el impuesto de industria y comercio debería tomar como base gravable la cláusula del AIU.

De esta manera, se finaliza el texto con la satisfacción de haber hecho un análisis de la base gravable especial del IVA que consagra el artículo 462-1 ET, porque las actividades mencionadas y desarrolladas corresponden a un sector que tiene impacto en la economía como lo es el tema laboral, y lograr establecer que las entidades territoriales deben hacer aplicación inmediata a esta norma para el cobro del impuesto de Industria y Comercio y evitar escenarios de inequidad frente a los contribuyentes.

I. MARCO CONCEPTUAL.

En este capítulo se realizará un breve análisis sobre el concepto de base gravable, aspecto cuantitativo de la obligación y la aplicación de bases gravables especiales en el impuesto al valor agregado -IVA-, así mismo se revisará la aplicación de estas bajo la figura A.I.U (Administración Imprevistos Utilidades), desde la teoría del hecho generador. Por tanto, es importante tener presente la estructura jurídica del IVA, y está se encuentra en el libro III del ET, y está, contenida en los artículo 420 al 513.

1. RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.

Esta relación tiene gran incidencia ya que hace referencia a la realización del hecho generador, lo cual implica el surgimiento de un conjunto de obligaciones y deberes formales, algunas relaciones que solamente puede adoptarse mediante leyes que expida el congreso de la Republica, por tanto se rige bajo el principio de reserva de ley.

1.1. OBLIGACIÓN SUSTANCIAL

Es la existencia de una obligación de dar, se entiende que de una parte tenemos al acreedor que en este caso será el Estado y un deudor que será el sujeto pasivo del tributo, cabe resaltar que el momento en el cual surge esta obligación es cuando se está inmerso en el hecho generador.

1.1.1. HECHO GENERADOR

Se entiende como el presupuesto abstracto fijado por la ley para configurar cada tributo, es el supuesto de hecho, por el cual el legislador determina la capacidad económica de las personas y así poderlas vincular a su realización el nacimiento de una obligación de pago de un tributo.

Teniendo en cuenta que la obligación tributaria sustancial surge de la realización del hecho generador que debe ser fijada por la ley, el artículo 338 de la C.P. consagra el principio de reserva de ley; El cual señala que el legislador es el único que tiene la facultad para indicar los elementos del tributo y lo realiza mediante el Congreso de la República y cualquier actuación de la administración se encuentra sometida a la más estricta legalidad.

Igualmente podemos señalar que el hecho generador como presupuesto fáctico tendrá naturaleza jurídica desde el momento en el cual el ordenamiento incorpora la figura, con independencia de que el legislador utilice conceptos de las ciencias económicas (renta, consumo, patrimonio) o jurídicas (compraventa, arrendamiento, venta). Como dice Jarach (1982). El hecho imponible, refiriéndose al hecho generador es, “(...) un hecho jurídico, dicho en otras palabras, es un hecho que, por voluntad de la ley, produce efectos jurídicos.”. Por último, este hecho está Compuesto por dos hechos los cuales se desarrollarán a continuación.

1.1.1.1. ELEMENTO SUBJETIVO

Corresponde a la conexión con un sujeto, que normalmente estará a cargo del cumplimiento de la obligación, y de un sujeto activo, acreedor del tributo, los cuales se determinan a través del hecho generador.

a). Sujeto Activo

Es el Estado, quien ejerce su función de gestión tributaria a través de la Unidad Administrativa Especial- DIAN- quien es la encargada de los impuestos nacionales y aduanas, adicionalmente tenemos a las Administraciones territoriales quienes son las delegadas en cuanto a los impuestos territoriales y las autoridades administrativas encargadas de las tasas o contribuciones.

b). Sujeto Pasivo

Es el obligado al pago de una deuda tributaria propia, será el que responda ante el sujeto activo de la obligación, por realizar el hecho generador definido en la ley, y en tanto los

demás sujetos obligados al pago de deudas tributarias no realizan el hecho generador. El artículo 2 del E.T. establece de manera adecuada la definición de contribuyente:

Art. 2. Contribuyentes: Son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial.

La norma tributaria define al contribuyente como la persona que responde directamente al pago siempre y cuando haya realizado el hecho generador del tributo, por eso es importante tener claro que aspectos vinculan los hechos frente al contribuyente, por esto se describen a continuación.

1.1.1.2. ELEMENTO OBJETIVO

Vincula a los hechos en sí mismos considerados, sin referencia alguna a quienes los realizan por lo tanto es posible diferenciar cuatro aspectos:

i). **Aspecto material:** es la realización del hecho, acto o negocio jurídico, así como la actividad de un sujeto, que concreta la manifestación de riqueza que se quiere gravar, Este aspecto puede ser genérico o específico, al decir que es genérico hace referencia a aquellos hechos que las disposiciones establecen rasgos genéricos, que posteriormente son susceptibles de especificación, tal como sucede con el impuesto de renta, impuesto al consumo, y el impuesto al patrimonio. (Piza, 2015)

ii). **Aspecto Espacial:** Determina las conexiones de los hechos gravados con un determinado lugar o territorio, lo que puede influir en la extensión espacial del hecho generador y en la identificación del sujeto activo de la relación jurídico-tributaria.

Piza (2015) menciona que en Colombia se acoge como principio la territorialidad de las leyes, entendiendo que las leyes no obligan más allá de las fronteras del país, por tanto, solo se causa el impuesto por las operaciones realizadas en el territorio nacional, sin embargo con la expedición de la Ley 1819 de 2016 se establece como regla general para el caso de los

servicios, que se encuentran gravados tanto los servicios prestados en el territorio nacional como los prestados desde el exterior, igualmente para el caso de los intangibles adquiridos o licenciados en el exterior.

iii). **Aspecto temporal:** Este se refiere al momento en que se realiza el hecho generador, con lo cual se delimita el alcance de la obligación tributaria en el tiempo. Así las cosas, es posible distinguir entre tributos instantáneos y de periodo; los primeros son aquellos cuyo hecho generador se realiza en un momento preciso y determinado, esto quiere decir que los impuestos se gravan y son fácilmente de identificar en el momento que se genera, como lo es por ejemplo contratos como el de compraventa. En cuanto a los segundos, los de periodo, son aquellos cuyo hecho generador se lleva a cabo de forma continuada en el tiempo, por tanto, obliga al legislador a establecer periodos temporales que sirvan para fraccionar esa continuidad, por consiguiente, se determinan periodos impositivos donde su duración comprende normalmente un año o un periodo gravable. (Piza, 2015)

Además, en la determinación normativa del supuesto de hecho de la obligación tributaria se establece una referencia que permite determinar el momento en el cual da lugar al nacimiento de la obligación-tributaria. Esa referencia temporal fundamental recibe el nombre de” Causación”, y se conoce en otras legislaciones con el nombre de” devengo”, aunque es bueno resaltar que actualmente con la implementación de las NIIF (Normas internacionales de Información Financiera) el término que se utiliza es “devengo” y junto a ese momento existen otras referencias temporales, como el período impositivo, el periodo de liquidación, la exigibilidad, etc.

iv). **Aspecto cuantitativo:** Este aspecto busca medir la capacidad de los contribuyentes por tanto se podrá determinar el valor de la obligación, en otros términos se puede definir como la magnitud cuantitativa del hecho generador, entendiendo por ella la medición de los bienes materiales o inmateriales que entren a formar parte del presupuesto del hecho, esto quiere decir que se cuantifica son los bienes, permitiendo fijar el importe que se debe pagar, que se realiza con una base gravable a la cual se le debe aplicar una tarifa.

Base Gravable: Busca gravar una manifestación de la capacidad económica, por tanto es necesario establecer ciertos criterios para lograr determinar la medición real de esa manifestación, por esto es importante aclarar que hay diferentes clases de bases gravables que la doctrina define como monetaria y no monetaria:

- a) La base gravable monetaria es aquella que arroja un resultado que se expresa en unidades monetarias, a la cual se le aplica el tipo de gravamen o tarifa que establezca la norma positiva según el caso y ofrece como resultado una suma de dinero y este constituye el importe del tributo, esto es importante ya que permite cifrar la cuota y para esta base el tipo podrá ser porcentual (Insignares & Medina, 2015)
- b) La base gravable no monetaria, es aquella que arroja un resultado expresado en unidades del dinero. De manera que el parámetro de referencia para determinar el importe del tributo son magnitudes no dinerarias relacionadas con el hecho generador, tales como litro, peso, grados de contenido alcoholímetro etc., la determinación de la cuota para esta clase de base gravable será una suma fija actualizable periódicamente (Insignares & Medina 2015)

La finalidad de las bases gravables tiene que ver con un tema de política fiscal el cual permite incentivar los diferentes sectores a los cuales se están dando esta preferencia en cuanto a su determinación.

Tarifa: Es el elemento que debe ser aplicado sobre la base gravable, y así lograr calcular la cuota que el sujeto pasivo debe contribuir al fisco. Es claro que el legislador puede determinar el monto de la obligación tributaria del sujeto pasivo mediante una cantidad fija o por una cantidad que varíe en relación con cierto parámetro. En el primer caso estaremos frente a un tributo de cuota fija, en el que la norma tributaria que lo regula determina la suma que debe pagar el sujeto pasivo. En el segundo caso, la norma deberá establecerlos dos elementos de cuya combinación resulta la cuota tributaria, es decir, el importe del tributo, a saber: la base

gravable y la tarifa o tipo de gravamen, como es definido en el derecho español. (Sainz De Bujanda, t. I, vol. I).

Los tributos son obligaciones pecuniarias, por lo tanto deben cuantificarse y convertirse en una suma específica de dinero, lo que se traduce en la obligación tributaria sustancial, por ello la legislación debe plantear algunas reglas para el cálculo de cada uno de los tributos que existen, permitiendo que se construyan unas reglas que sirvan de criterio orientador al momento de establecer el monto a pagar, por tanto es necesario partir del concepto de relación jurídico tributaria y hacer énfasis en el contenido de la obligación tributaria sustancial, la cual se materializa con la realización del hecho generador y se satisface con el pago del tributo, esto es el resultado de la realización de supuestos jurídicos cuyos fundamentos están dados por la manifestación en el mundo factico de un supuesto de capacidad económica. (Piza, 2015)

Al tener claro la relación jurídico-tributaria y los elementos de que enmarcan el hecho generador de los tributos, podemos lograr identificar la importancia del Legislador en temas tributarios, ya que es el órgano encargado de emitir mediante ley los elementos objetivos y subjetivos de dicha materia. Nuestro objeto de estudio será basado en el impuesto nacional del IVA el cual será descrito a continuación.

II. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y LA BASE GRAVABLE DEL ARTICULO 462-1 ESTATUTO TRIBUTARIO.

En este capítulo se abarcará el tema de bases gravables especiales del IVA, que están reguladas en el artículo 462-1 del ET teniendo en cuenta la normatividad vigente y la jurisprudencia actual sobre este tema.

2. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Es un impuesto nacional indirecto, por tanto, su propósito es gravar todas las operaciones económicas que recaen sobre bienes o servicios, esto quiere decir que grava el mayor valor que se genera por transformarlo o por la utilidad percibida al enajenarlo o prestar un servicio. (Piza, 2017)

En el anterior capítulo se desarrolló la relación jurídico-tributaria en materia de impuestos, por esto hará un breve recuento de los dos elementos del hecho generador del IVA para poder tener claro sus aspectos y así trabajar más adelante las bases gravables.

Elemento Subjetivo en el IVA:

- En este aspecto son dos los sujetos: i) Sujeto Activo, es el estado lo realiza mediante la Unidad Administrativa Especial -DIAN- y ii) Sujeto Pasivo, es el Contribuyente que realice el hecho generador y debe tener una clasificación por razones de control: Régimen Común y Régimen Simplificado

Elemento Objetivo en el IVA:

- Aspecto material: Venta e importación de bienes corporales, muebles e inmuebles, prestación de servicios en Colombia o desde el exterior, operación de juegos de suerte y azar, Venta de intangibles referidos a la propiedad industrial, venta de vivienda que supere 26.800 UVT y servicios prestados desde el exterior, lo anterior se encuentra en el artículo 420 y 468-3 ET.
- Aspecto Espacial: El literal a y c del artículo 420 ET, nos indica que se grava la venta de bienes y la prestación de servicios en el territorio colombiano y la Prestación de servicios desde el exterior.
- Aspecto Temporal: Es un impuesto instantáneo que se causa en el momento en que: Se vende o se nacionaliza el bien, se presta el servicio u ocurre el juego. Es importante

precisar que si se expide la factura se entiende que se causa lo que llegue a ocurrir primero según las reglas de cada contribuyente, tal como lo señala el literal c del artículo 429 ET.

- Aspecto Cuantitativo: tenemos dos aspectos uno es base gravable, es el valor de la operación y la tarifa es el porcentaje que se aplica a la base gravable y esta debe ser establecida por ley, el artículo 447 ET la base gravable de la venta y prestación de servicios nos señala la regla general y para el objeto de estudio el artículo 462-1 ET nos señala la base gravable y la tarifa.

Al identificar los elementos objetivos y subjetivos del IVA, es importante revisar el aspecto cuantitativo, el cual enmarca la base gravable, aspecto importante para el desarrollo de este trabajo porque permitirá identificar la depuración para lograr aplicar las tarifas fijadas por el legislador.

2.1. BASE GRAVABLE ESPECIAL ARTICULO 462-1 ESTATUTO TRIBUTARIO.

Como se ha planteado en el anterior capítulo sabemos que la base gravable busca gravar una manifestación de la capacidad económica, permitiendo establecer mediante cifras la obligación tributaria tal como lo menciona Insignares (2015) se tendrán reglas a partir de las cuales podrá dimensionarse la cuantía de la obligación, esto es, normas abstractas que, con base en la implementación de los diferentes métodos de determinación, permitirán llegar a una medición concreta.

Por esto es importante identificar y analizar el aspecto material de los servicios debido a que el trabajo se centra en el análisis de los diferentes servicios del artículo 462-1 ET¹, el cual

¹ Art. 462-1. Base gravable especial.

Para los servicios integrales de aseo y cafetería, de vigilancia, autorizados por la Superintendencia de Vigilancia Privada, de servicios temporales prestados por empresas autorizadas por el Ministerio del Trabajo y en los prestados por las cooperativas y pre-cooperativas de trabajo asociado en cuanto a mano de obra se refiere, vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria o quien haga sus veces, a las cuales se les haya

señala que se gravan especialmente bajo una cláusula denominada AIU, esta sigla corresponde a Administración, Imprevistos, Utilidad.

No existe una norma o ley que reglamente el A.I.U, el mismo representa una parte de los costos indirectos necesarios en la ejecución del contrato.

La administración: representa los costos indirectos necesarios para el desarrollo de un proyecto, como honorarios, arrendamientos, costos de personal entre otros. Los Imprevistos son un valor presupuestado con el fin de cubrir posibles sobrecostos que se le puedan generar al contratista, durante la ejecución del proyecto; es necesario señalar, que son los riesgos normales en que puede incurrir el contratista, y la Utilidad es la ganancia que espera obtener el contratista por la realización de sus obligaciones en la ejecución del contrato. (Rojas & Bohórquez, 2009)

Ahora bien, teniendo claro el componente de la base gravable, es indispensable que se revise el aspecto material en cuanto a los servicios, porque será necesario para lograr tener claro el hecho generador que nos señala la norma objeto de estudio.

expedido resolución de registro por parte del Ministerio del Trabajo, de los regímenes de trabajo asociado, compensaciones y seguridad social, como también a los prestados por los sindicatos con personería jurídica vigente en desarrollo de contratos sindicales debidamente depositados ante el Ministerio de Trabajo, la tarifa será del 16% en la parte correspondiente al AIU (Administración, Imprevistos y Utilidad), que no podrá ser inferior al diez por ciento (10%) (Hoy 19%) del valor del contrato.

Para efectos de lo previsto en este artículo, el contribuyente deberá haber cumplido con todas las obligaciones laborales, o de compensaciones si se trata de cooperativas, pre-cooperativas de trabajo asociado o sindicatos en desarrollo del contrato sindical y las atinentes a la seguridad social.

* -Modificado- PARÁGRAFO. Esta base gravable especial se aplicará igualmente al Impuesto de Industria y Comercio y complementarios, para efectos de la aplicación de la retención en la fuente del impuesto sobre la renta y de la retención en la fuente sobre el Impuesto de Industria y Comercio y Complementarios, así como para otros impuestos, tasas y contribuciones de orden territorial.

En el aspecto material del IVA nos mencionan que hay diferentes sucesos que enmarcar en el hecho generador como lo son la prestación de los servicios en el territorio nacional, y es así, que podemos encontrar en el artículo 1 del Decreto 1372 de 1992 el alcance de servicio para efectos de IVA:

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

Básicamente estamos frente a un servicio en el momento de realizar cualquier actividad que se concrete una obligación de hacer con su respectiva contraprestación siempre y cuando no haya relación laboral. Revisado lo anterior, y considerando que hay unas reglas generales para los hechos generadores del IVA y el componente de la base gravable especial del artículo 462-1 ET es necesario hacer un análisis específico frente a los diferentes servicios de la anterior norma.

2.2. ANÁLISIS ARTICULO 462-1 ESTATUTO TRIBUTARIO.

En este acápite se describirán las bases gravables especiales en el Impuesto a las ventas - IVA- que están en el artículo 462-1 del ET, partiendo de la normatividad aplicable y jurisprudencia actual. Lo importante y relevante para este análisis en este capítulo, es la tarifa diferencial que tenían las diferentes actividades enmarcadas y reguladas en el Ordenamiento Jurídico Colombiano en la disposición en comento, por ello es necesario hacer mención de estas:

- Servicios integrales de aseo y cafetería, de vigilancia, autorizados por la Superintendencia de Vigilancia Privada.
- Servicios temporales prestados por empresas autorizadas por el Ministerio del Trabajo y en los prestados por las cooperativas y precooperativas de trabajo asociado

en cuanto a mano de obra, vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria o quien haga sus veces a las cuales se les haya expedido resolución de registro por parte del Ministerio del Trabajo, de los regímenes de trabajo asociado, compensaciones y seguridad social, como también a los prestados por los sindicatos con personería jurídica vigente en desarrollo de contratos sindicales debidamente depositados ante el Ministerio de Trabajo.

De lo anterior podemos observar como la norma tributaria le atribuye a los sujetos pasivos del hecho generado cierta calificación o condición dependiendo el tipo de servicio, esto quiere decir que deben ser vigilados por la respectiva entidad administrativa que por competencia debe velar por el control e inspección de cada actividad que deseen llevar a cabo, por ello se considera necesario revisar cada uno de los servicios.

2.1.1. SERVICIOS INTEGRALES DE ASEO Y CAFETERÍA, DE VIGILANCIA.

El artículo 14 del Decreto 1794 de 2013, nos indica la definición de la actividad de aseo y cafetería, lo cual es indispensable para tener claro que tipos de actividades deben estar enmarcadas en esta clase de servicios

“Artículo 14. Definición de servicios integrales de aseo y cafetería. Para efectos del artículo 462-1 del Estatuto Tributario, se entiende por servicios integrales de aseo y cafetería, todas aquellas actividades que se requieran para la limpieza y conservación de las instalaciones del contratante, así como las relacionadas con la preparación y distribución de alimentos y bebidas para consumo al interior de las instalaciones del contratante, sin que se genere contraprestación alguna por parte del consumidor de dichos alimentos y bebidas.” (Cursiva fuera del texto)

En el decreto nos dice que se entiende por el desarrollo del servicio integrales de aseo y cafetería, por tanto, son todas las actividades que requieran para la limpieza y conservación de las instalaciones de la parte con quien se suscribe el contrato, es bueno precisar que las

empresas que decidan prestar este tipo de servicios no requieren exigencia alguna frente a la inspección, vigilancia y control por parte del orden nacional.

De otro lado si observamos el artículo 462-1 del E.T., también nos señala los servicios de vigilancia y esta actividad está definida en el artículo 2 del Decreto 356 de 1994 (Estatuto de Vigilancia y seguridad privada):

“SERVICIOS DE VIGILANCIA Y SEGURIDAD PRIVADA. Para efectos del presente decreto, entiéndase por servicios de vigilancia y seguridad privada, las actividades que en forma remunerada o en beneficio de una organización pública o privada, desarrollan las personas naturales o jurídicas, tendientes a prevenir o detener perturbaciones a la seguridad y tranquilidad individual en lo relacionado con la vida y los bienes propios o de terceros y la fabricación, instalación, comercialización y utilización de equipos para vigilancia y seguridad privada, blindajes y transportes con este mismo fin”

En el Estatuto de vigilancia y seguridad privada nos señalan cuales son las actividades que están enmarcadas dentro de los servicios antes mencionados, lo cual señala que son aquellos tendientes a prevenir o detener algún tipo de perturbación a la seguridad y tranquilidad de las personas y bienes propios o de terceros, mediante la utilización de cualquier medio humano, animal, material o tecnológico, siempre y cuando estén vigilados por la superintendencia de Vigilancia quien le corresponde ejercer el control, inspección y vigilancia sobre la industria y los servicios de vigilancia y seguridad privada.

Los servicios antes descritos hacen parte del hecho generador del artículo objeto de estudio, pero sin dejar de lado que están inmerso más servicios con ciertas características o calidades que son necesarios seguir revisando y analizando para tener un panorama completo frente al trabajo de investigación.

2.1.2. BASE GRAVABLE ESPECIAL EN SERVICIOS TEMPORALES PRESTADOS POR EMPRESAS AUTORIZADAS POR EL MINISTERIO DEL TRABAJO Y EN LOS PRESTADOS POR LAS COOPERATIVAS Y PRECOOPERATIVAS DE TRABAJO

ASOCIADO Y LOS PRESTADOS POR LOS SINDICATOS CON PERSONERÍA JURÍDICA.

Respecto a los servicios temporales es importante su definición para lograr tener claro el espectro que cada una de las actividades que están enumeradas en este tipo de servicios, por lo que la ley 50 de 1990 en su artículo 71 nos señala lo siguiente:

“Es empresa de servicios temporales aquella que contrata la prestación de servicios con terceros beneficiarios para colaborar temporalmente en el desarrollo de sus actividades, mediante la labor desarrollada por personas naturales, contratadas directamente por la empresa de servicios temporales, la cual tiene con respecto de éstas el carácter de empleador.”

Son empresas dedicadas a contratar un tercero que pueden ser personas naturales o jurídicas que se denomina (usuario), para que colaboren temporalmente en el desarrollo de sus actividades por situaciones especiales tales como reemplazar personal en vacaciones, en uso de licencia, en incapacidad por enfermedad o maternidad, para atender incrementos de la producción (Serna, Pérez & Riaño, 2009).

Frente a los servicios temporales que nos señala la norma, tenemos que tener presente que se señalan tres tipos:

- a) Servicios temporales prestados por empresas autorizadas por el Ministerio de trabajo: La resolución No 2021 del 09 de mayo de 2008 emitida por el Ministerio del trabajo, indica que toda persona natural o jurídica debe estar debidamente acreditada como empresa de servicios temporales o través de una autorización otorgada por el ministerio del trabajo y solo se adelantar en los casos que la ley lo haya autorizado, de no cumplir con lo requerido, se configurara una intermediación laboral ilegal.
- b) Servicios temporales prestados por las cooperativas y precooperativas de trabajo asociado en cuanto a la mano de obra: Una definición de cooperativa la trae la OIT (organización Internacional del Trabajo), que establece que es una “asociación

autónoma de personas que se han unido de forma voluntaria para satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales y de gestión democrática”, son una forma de empresa donde lo que interesa es el bienestar de sus miembros y no lucro excesivo.

Tenemos la definición de la OIT, pero es necesario comprender desde la legislación nacional que son y que función cumplen tanto las cooperativas como las precooperativas, por ello según la Ley 79 de 1988, Las cooperativas de Trabajo Asociados son empresas asociativas sin ánimo de lucro, que vinculan el trabajo personal de sus asociados y sus aportes económicos para la producción de bienes, ejecución de obras, o la prestación de servicios en forma autogestionaria. (Departamento Administrativo Nacional de la Económica Solidaria, 2001, pág. 9)

Las precooperativas son organizaciones solidarias en evolución, concebidas como una alternativa para organizar a las personas del sector informal de la economía, así como de poblaciones marginales y vulnerables, que por esta condición no pueden acceder a soluciones personales y tampoco empresariales de carácter asociativo, que den respuesta a necesidades ya sean económicas, sociales, ambientales, culturales, de bienes o servicios, tal como lo demandan los requerimientos legales para su constitución. (Departamento Administrativo Nacional de la Económica Solidaria, 2001, pág. 7)

Logramos evidenciar que estas organizaciones sin ánimo de lucro pertenecen al sector solidario de la economía, que asocian personas naturales, para producir en común bienes, ejecutar obras o prestar servicios para satisfacer necesidades de sus asociados.

Tenemos claro la definición legal de estas organizaciones solidarias, adicional el Decreto 4588 de 2006 reglamenta la organización y funcionamiento de las cooperativas y precooperativas, es importante saber que el objeto social de estas organizaciones solidarias es el de generar y mantener trabajo para los asociados de manera autogestionaria, con autonomía, autodeterminación y autogobierno.

- c) Servicios temporales prestados por los sindicatos con personería jurídica vigente en desarrollo de contratos sindicales, mediante los cuales buscan crear una modalidad de trabajo en la que no existe vínculo directo entre quien se beneficia de las actividades humanas y la persona que las realiza, por lo tanto, se crea un vínculo indirecto.

Lo importante de tener claro la definición y marco legal de los distintos servicios que son hecho generador del artículo 462-1 ET, es porque nos permite observar el panorama de los distintos servicios y las calidades de personas responsables del impuesto de IVA que deberán liquidar el respectivo impuesto con una base gravable especial bajo el componente o clausula AIU.

Sin embargo es prudente mencionar que los servicios que están enumerados en el artículo 683 del E.T.² como el de vigilancia, aseo y temporales de empleo que si bien podríamos mirar que son los mismos que enmarca el artículo 462-1 ET, pero no serán objeto de estudio de este trabajo debido a que la norma tributaria les hacen exigibles unas condiciones específicas frente a las personas que van a desempeñar dichos servicios, porque serán

² “*los servicios de vigilancia, supervisión, conserjería, aseo y temporales de empleo, prestados por personas jurídicas constituidas, bajo cualquier naturaleza jurídica de las previstas en el numeral 1 del artículo 19 del Estatuto Tributario, vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria, cuyo objeto social exclusivo corresponda a la prestación de los servicios de vigilancia autorizados por la Superintendencia de Vigilancia Privada, supervisión, consejería, aseo, y temporales de empleo, autorizadas por el Ministerio de Trabajo, siempre y cuando los servicios mencionados sean prestados mediante personas con discapacidad física, o mental en grados que permitan adecuado desempeño de las labores asignadas, y la entidad cumpla con todas las obligaciones laborales y de seguridad social en relación con sus trabajadores que debe vincular mediante contrato de trabajo. la discapacidad física o mental, deberá ser certificada por Junta Regional y Nacional de Invalidez del Ministerio de Trabajo.*”

Estos servicios referidos en el artículo 468-3 E.T. aplican la tarifa del 5%, siempre y cuando sean prestados exclusivamente mediante personas con discapacidad física o mental, en grados que permitan el adecuado desempeño de las labores asignadas.

prestados por personas con discapacidad física, o mental en grados que permitan adecuado desempeño de las labores asignadas, y al cumplir con esta condición la tarifa del IVA será del 5%, lo cual busca un incentivo a las empresas que contraten personas con estas calidades.

2.2. RECUESTO NORMATIVO DEL ARTÍCULO 462-1 ET.

Para lograr comprender este trabajo, es importante identificar los diferentes cambios que se han surtido a lo largo del tiempo desde la promulgación del artículo 462-1 del E.T., por ello a continuación se hará un breve desarrollo de forma cronológica para lograr evidenciar los diferentes cambios normativos desde su promulgación hasta el presente, porque así podremos tener claro los momentos importantes y los motivos que tuvo el legislador para hacer dicha modificación.

Es por ello por lo que en el siguiente acápite se hará un ejemplo de cada situación para que sea más fácil identificar el impacto que han tenido que sufrir las distintas empresas que prestan los servicios que enmarca el hecho generador del artículo 462-1 ET

- Ley 1111 de 2006.

La promulgación de esta la Ley 1111 de 2006 en su artículo 32 se dio la inclusión de la base gravable de IVA del artículo 462-1 ET:

Artículo 462-1. Servicios gravados a la tarifa del 1.6%. En los servicios de aseo, en los de vigilancia autorizados por la Superintendencia de Vigilancia Privada, en los de empleo temporal prestados por empresas autorizadas por el Ministerio de la Protección Social y en los prestados por las cooperativas y pre cooperativas de trabajo asociado en cuanto a mano de obra se refiere, vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria o quien haga sus veces, a las cuales se les haya expedido resolución de registro por parte del Ministerio de la Protección Social, de los regímenes de trabajo asociado, compensaciones y seguridad social, la tarifa será del 1.6%.

Para tener derecho a este beneficio el contribuyente deberá haber cumplido con todas las obligaciones laborales, o de compensaciones si se trata de cooperativas y precooperativas de trabajo asociado y las atinentes a la seguridad social.

Con la emisión de la anterior norma, se pudo evidenciar en las diferentes ponencias que surtió la Ley 1111 de 2006 (norma mediante la cual adicionan el artículo 462-1 del E.T.), en la Gaceta del Congreso No. 617 del 4 de diciembre de 2016, pág. 1. Se logra evidenciar que la medida que llevo a crear esta base especial fue para no generar distorsiones en los diferentes sectores, por lo tanto, reconocen una tarifa inferior a la general debido a que los servicios de aseo, vigilancia privada y empleo temporal que señala la norma antes mencionada, tienen un alto componente laboral, es por esto por lo que la tarifa que se fijó y debía aplicarse en su momento que era del 1.6%.

Adicionalmente el legislador indico que a este tratamiento podrían acceder las cooperativas y precooperativas de trabajo asociada, pero la condición para poder acceder a este beneficio en cuanto a la tarifa del IVA, las empresas y las mismas cooperativas y precooperativas deberán haber cumplido con todas sus obligaciones laborales o de compensaciones y seguridad social.

A continuación haremos el análisis del Decreto que reglamento la ley que hizo la inmersión al mundo jurídico sobre esta base gravable que tuvo un impacto a las empresas prestadoras de los servicios.

- Decreto 4650 de 2006.

Bajo la potestad reglamentaria del ejecutivo se emite el Decreto 4650 de 2006 que reglamenta parcialmente la Ley 1111 de 2006 y dicta otras disposiciones y en su artículo 1 señala:

Artículo 1°. Servicios gravados a la tarifa del 1.6%. Para efectos de lo dispuesto en el artículo 462-1 del Estatuto Tributario tal como fue adicionado por el artículo 32 de la Ley 1111 de 2006, la tarifa del 1.6% aplicará exclusivamente cuando se trate de servicios de aseo, de

vigilancia autorizados por la Superintendencia de Vigilancia Privada y de empleo temporal prestados por empresas autorizadas por el Ministerio de la Protección Social.

Cuando estos servicios sean contratados con cooperativas y precooperativas de trabajo asociado, en los cuales la mano de obra sea prestada por los propios asociados o cooperados, y siempre que se encuentren vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria o quien haga sus veces, a las cuales se les haya expedido resolución de registro por parte del Ministerio de la Protección Social, de los regímenes de trabajo asociado, compensaciones y seguridad social, la tarifa será del 1.6%.

Para la aplicación de esta tarifa, el responsable deberá cumplir con todas las obligaciones laborales, o de compensaciones si se trata de cooperativas y precooperativas de trabajo asociado, así como con los aportes a la seguridad social por concepto de pensiones, salud y riesgos profesionales.

Parágrafo. Los responsables de los servicios a que se refiere este artículo aplicarán la tarifa señalada sobre la base gravable determinada en los artículos 447 y siguientes del Estatuto Tributario y tendrán derecho a solicitar los impuestos descontables de que trata el artículo 485, limitados a la tarifa del correspondiente servicio de conformidad con lo previsto en el inciso 2º del artículo 498 ibídem; el exceso se llevará como un mayor valor del costo o del gasto respectivo.

Con la emisión del Decreto en su artículo 1 indica que los servicios serán exclusivo en temas de vigilancia, aseo y de empleos temporales mediante empresas autorizadas, adicional a esto indica que las cooperativas y precooperativas de trabajo asociado que sea contratadas para desarrollar los servicios antes mencionados aplicaran la tarifa del 1,6%, siempre y cuando la mano de obra sea prestada por los propios asociados o cooperados, pero resulta interesante revisar el parágrafo del artículo en el cual señala como debe aplicarse la tarifa sobre la base gravable que los responsables de los servicios deben efectuar, pero también hace mención de cómo debe ser el tratamiento para los impuestos descontables, para lograr ver el efecto y aplicación de estas norma podremos verlo en el acápite que se realizara un ejercicio práctico para lograr identificar los cambios y efectos frente a la norma tributaria, ya que con las

diferentes reformas tributarias se realizaron cambios así como lo hizo la reforma del año 2012.

- Ley 1607 de 2012.

La emisión de la Ley 1607 se expidió en el mes de diciembre del año 2012 la cual dispuso normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones, debido a que para ese año se realizó una reforma tributaria y en su artículo 46 señaló:

Artículo 462-1. *Base gravable especial.* Para los servicios integrales de aseo y cafetería, de vigilancia, autorizados por la Superintendencia de Vigilancia Privada, de servicios temporales prestados por empresas autorizadas por el Ministerio del Trabajo y en los prestados por las cooperativas y precooperativas de trabajo asociado en cuanto a mano de obra se refiere, vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria o quien haga sus veces, a las cuales se les haya expedido resolución de registro por parte del Ministerio del Trabajo, de los regímenes de trabajo asociado, compensaciones y seguridad social, como también a los prestados por los sindicatos con personería jurídica vigente en desarrollo de contratos sindicales debidamente depositados ante el Ministerio de Trabajo, la tarifa será del 16% en la parte correspondiente al AIU (Administración, Imprevistos y Utilidad), que no podrá ser inferior al diez por ciento (10%) del valor del contrato.

Para efectos de lo previsto en este artículo, el contribuyente deberá haber cumplido con todas las obligaciones laborales, o de compensaciones si se trata de cooperativas, precooperativas de trabajo asociado o sindicatos en desarrollo del contrato sindical y las atinentes a la seguridad social.

PARÁGRAFO. La base gravable descrita en el presente artículo aplicará para efectos de la retención en la fuente del impuesto sobre la renta, al igual que para los impuestos territoriales.

La reforma tributaria del año 2012 hizo cambios frente al artículo 462-1 ET, no solo en la tarifa sino también en su base gravable, pues con estos dos elementos buscaba disminuir la carga tributaria de las actividades que dan lugar al hecho generador, tal como lo señala la exposición de motivos de la ley 1607 de 2012 : “En aras de la simplificación tarifaria se propone la eliminación de la tarifa del 1,6% sin embargo la premisa es no alterar el impuesto

a cargo de los servicios de aseo vigilancia y empleo temporal. Es por esto por lo que se propone una base especial del impuesto que solo sea equivalente al AIU, dado que la gran parte de los ingresos de estas actividades son efectivamente sus costos”, el motivo del legislador fue aumentar la tarifa del impuesto para unificar las tarifas existentes y adicionalmente incluyo que la base gravable será la cláusula AIU con un limitante frente al valor del contrato.

En síntesis, en lugar de pagar la tarifa del 1,6% sobre el total de las ventas, se propone cobrar la tarifa del 16% sobre el AIU, que es aproximadamente del 10% del total de las ventas. De otro lado, el hecho de que se pasen a ser gravados a la tarifa general les permitirá descontarse la totalidad de los IVA pagados” (Gaceta del Congreso No. 666 del 5 de octubre de 2012, pág. 51). Es claro que el legislador quería quitar las tarifas diferenciales que existían en IVA, por esto deciden dejar la tarifa general de ese momento pero modifican la base gravable, limitando o condicionando que tendrá que liquidarse teniendo en cuenta el componente del AIU limitándolo, ya que el valor del componente no puede ser inferior al 10% del valor total del contrato, lo que permitirá que su valor a pagar sea menor porque al tener que aumentar la tarifa se debía reducir la base gravable tal como se explicó anteriormente.

Adicionalmente de lo anterior en la Ley 1607 de 2012, se adiciono que los sindicatos en desarrollo del contrato sindical y las atinentes a la seguridad social, que presten los servicios descritos en el artículo deberán liquidar el IVA con la base gravable del componente AIU. Al hacer estos diferentes cambios era necesario que el ejecutivo reglamentara sobre este tema y emite el Decreto reglamentario.

- Decreto 1794 de 2013.

La promulgación del Decreto 1794 de 2013, fue expedido en el mes de agosto y reglamentaba la Ley 1607 de 2012 y en su artículo 11 nos indica cómo aplicar la base gravable mediante la cláusula del AIU y su limitante del 10% que señalo la Ley 1607 de 2012:

Base gravable en contratos en los cuales no se haya expresado cláusula AIU, En la prestación de los servicios expresamente señalados en los artículos 462-1 y 468-3 numeral 4° del Estatuto Tributario, en los que no se hubiere establecido la cláusula AIU, o ésta fuere inferior al 10%, la base gravable sobre la cual se liquida el impuesto sobre las ventas será igual al 10% del valor total del contrato o el 10% del valor total de la remuneración percibida por la prestación del servicio, cuando no exista contrato.

También el artículo 21, señala la limitación del impuesto descontable para la base gravable del IVA de artículo 462-1 ET:

Limitación en impuestos descontables para la base gravable especial. En la prestación de servicios de que trata el artículo 462-1 del Estatuto tributario, el responsable sólo podrá solicitar impuestos descontables por los gastos directamente relacionados con el AIU, que constituye la base gravable del impuesto y que en ningún caso podrá ser inferior al 10% del valor total del contrato o de la remuneración percibida, de conformidad con lo establecido en el artículo 13 del presente decreto.

En consecuencia, en ningún caso dará derecho a descuento el impuesto sobre las ventas cancelado por los costos y gastos necesarios para la prestación de los servicios mencionados.

Los anteriores artículos del Decreto 1794 de 2013, nos indica 2 aspectos importantes, en primer lugar el artículo 11 nos señala lo pertinente frente a la base gravable ya que se compone de la cláusula AIU, nos muestra que en el momento que no se pacte en el contrato la cláusula o este inferior al 10% de este, se deberá tomar como base gravable para liquidar el impuesto sobre las ventas el 10% del contrato o el 10% del valor total que se reciba por remuneración del servicio prestado cuando no exista contrato.

El segundo aspecto que está señalado por el artículo 21, tiene que ver con la limitación en los impuestos descontables, esto quiere decir que en el momento que el responsable liquide el IVA deberá hacer una comparación con el valor del impuesto generado restando el valor del impuesto descontable, para que pueda determinar el valor efectivo a pagar de IVA, pero esta norma nos indica que solo podrán solicitar impuestos descontables en la liquidación del

IVA únicamente los gastos directamente relacionados con los componentes de la cláusula AIU.

Posteriormente con la expedición del DUR (Decreto 1625 de 2016) mediante el cual se compilaron las normas de carácter reglamentario preexistentes, permitiendo una simple actualización de la normatividad compilada tal como se enseña a continuación.

- Decreto Único Tributario 1625 de 2016.

Con la expedición de este Decreto, como lo decíamos anteriormente se buscaba la simple actualización de la normativa compilada, para que se ajuste a la realidad institucional y a la normativa vigente, lo cual conlleva, en aspectos puntuales, el ejercicio formal de la facultad reglamentaria, nos permiten ver la inclusión que se hizo frente al artículo 462-1 ET, como lo son los siguientes artículos:

Artículo 1.3.1.7.13.

Base gravable en contratos en los cuales no se haya expresado cláusula AIU. En la prestación de los servicios expresamente señalados en los artículos 462-1 y 468-3 numeral 4 del Estatuto Tributario, en los que no se hubiere establecido la cláusula AIU, o esta fuere inferior al diez por ciento (10%), la base gravable sobre la cual se liquida el impuesto sobre las ventas será igual al diez por ciento (10%) del valor total del contrato o el diez por ciento (10%) del valor total de la remuneración percibida por la prestación del servicio, cuando no exista contrato.

El actual Decreto único tributario nos señala, en su artículo 1.3.1.7.13, sobre la base gravable en los contratos que no se hayan estipulado cláusula AIU o cuando la base gravable sea inferior al 10% del valor del contrato, sobre el hecho generador de los artículo 462-1 y 468-3 numeral 4 del ET, se deberá tomar el 10% del valor del contrato o el 10% del valor total de la remuneración, con esto, quizá las partes puedan mirar que aspecto les puede llegar a beneficiar ya que se tienen dos opciones cuando no se haga inclusión de la cláusula AIU.

Artículo 1.3.1.6.12

Limitación en impuestos descontables para la base gravable especial. En la prestación de servicios de que trata el artículo 462-1 del Estatuto Tributario, el responsable sólo podrá solicitar impuestos descontables por los gastos directamente relacionados con el AIU, que constituye la base gravable del impuesto y que en ningún caso podrá ser inferior al diez por ciento (10%) del valor total del contrato o de la remuneración percibida, de conformidad con lo establecido en el artículo 1.3.1.8.3 del presente decreto.

En consecuencia, en ningún caso dará derecho a descuento el impuesto sobre las ventas cancelado por los costos y gastos necesarios para la prestación de los servicios mencionados.

Este artículo nos señala sobre la limitación en los impuesto descontables cuando se genere IVA bajo la base gravable especial, este tema es muy importante, porque debemos mirar que limite nos señala el legislador para tenerlo claro en el momento que se haga la liquidación del IVA, y es por ello que la norma es clara al decirnos que sólo podrá solicitar impuestos descontables por los gastos que tengan relación directa con la cláusula AIU, pero se pregunta qué ocurre si no se pacta la cláusula, y la norma nos señala que en ningún caso podrá ser inferior al 10% del valor del contrato o de la remuneración recibida.

Respecto a lo anterior podríamos pensar que en el momento que no pacte la cláusula AIU, podríamos llevar como descontables valores que no superen los límites ya mencionado, pero hay que mirar el ultimo inciso del artículo que nos dice que en ningún caso se podrá llevar como valores descontables los IVAs pagados por los costos y gastos necesarios para la actividad, y esto es evidente que se quiere evitar la generación de saldos a favor.

Artículo 1.3.1.2.4

Definición de servicios integrales de aseo y cafetería. Para efectos del artículo 462-1 del Estatuto Tributario, se entiende por servicios integrales de aseo y cafetería, todas aquellas actividades que se requieran para la limpieza y conservación de las

instalaciones del contratante, así como las relacionadas con la preparación y distribución de alimentos y bebidas para consumo al interior de las instalaciones del contratante, sin que se genere contraprestación alguna por parte del consumidor de dichos alimentos y bebidas.

De igual manera el Decreto único tributario, como hace unificación de las normas tributarias en su artículo 1.3.1.2.4, nos señala la definición de servicios integrales de aseo y cafetería, servicio que tiene base gravable especial para el IVA, señalando actividades como preparación, distribución de alimentos y aspectos frente a la conservación de las instalaciones.

Los anteriores artículos nos reiteran lo que señala el Decreto 1794 de 2013 frente a la liquidación de la base gravable y la limitación de los impuestos descontables y define los servicios integrales de aseo y cafetería, que ya fueron estudiados anteriormente, por eso es importante pasar al análisis de la novedad que nos trajo la reforma tributaria del año 2016.

- Ley 1819 de 2016.

Con la emisión de la Ley 1819 se adopta una reforma tributaria estructural, con la cual se busca fortalecer los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones y en su artículo 182 nos indica:

ARTÍCULO 182. Modifíquese el párrafo del artículo 462-1 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

PARÁGRAFO. Esta base gravable especial se aplicará igualmente al Impuesto de Industria y Comercio y Complementarios, para efectos de la aplicación de la retención en la fuente del impuesto sobre la renta y de la retención en la fuente sobre el Impuesto de Industria y Comercio y Complementarios, así como para otros impuestos, tasas y contribuciones de orden territorial.

Con la reforma tributaria del año 2016, se incluyó en el párrafo del artículo 462-1 que la base para liquidar el impuesto de industria y comercio y complementarios, retención en la fuente a título de renta e Impuesto de Industria y Comercio deberá ser la base gravable especial de la cláusula AIU o cuando no se pacte se toma el 10% del contrato o del valor de la remuneración del servicio, esta nueva inclusión merece un breve análisis por esto se desarrollara en un acápite más adelante.

Logramos identificar los diferentes cambios que se le hicieron al artículo objeto de análisis, pero hubo un gran cambio que sufrió en cuanto a la tarifa y no se hizo mediante Ley o Decreto reglamentario sino por medio de un concepto de la DIAN No 901902 del día 10 de marzo del año 2017 indicó lo siguiente:

“(…) El inciso primero del artículo 462-1 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, incorporó como tarifa aplicable a la base gravable especial AIU, la tarifa general vigente en el momento que correspondía a la tarifa del 16%, sin embargo el artículo 184 de la Ley 1819 de 2016, norma posterior, modificó el artículo 468 del Estatuto Tributario estableciendo una nueva tarifa general del IVA al 19% sin incluir excepción alguna para el caso de la aplicación a la base gravable especial del AIU (…)”

Vemos como la DIAN, mediante un concepto decidió bajo sin ninguna consideración señalar que la tarifa a aplicar será la del 19% para la base gravable especial, por tal motivo este tema merece un desarrollado con cierta crítica por eso se dedicara el siguiente acápite para ello.

2.3. VIOLACIÓN AL PRINCIPIO LEGALIDAD Y PRINCIPIO RESERVA DE LEY

Es conveniente precisar de manera breve, el alcance del principio de legalidad y el de reserva de ley en materia impositiva, ya que es importante diferenciar estos dos conceptos para el desarrollo de nuestro estudio.

Entendemos el principio de legalidad, no puede existir obligación tributaria sin que ex ante haya sido expedida una ley que previamente formule tal obligación, es por esto por lo que este principio establece que los tributos nacen bajo el imperio de la ley, en otras palabras, el tributo tiene fuerza vinculante y es una obligación para el contribuyente siempre y cuando esté consignado en una ley previa que lo haya creado. (Piza, 2017)

A su vez, el principio de reserva de ley puede definirse como el mandato constitucional mediante el cual se establece que la creación y regulación de los tributos debe realizarse por medio de la ley. Así lo ha señalado Insignares Gómez cuando afirma:

(...) en Colombia el alcance de la reserva de ley en materia tributaria se proyecta en la creación del tributo (aunque la Constitución utiliza el término contribución de manera genérica), así como en la definición de los elementos esenciales, que son al sentir del constituyente: sujeto activo, sujeto pasivo, base gravable y tarifa. A pesar de lo anterior, teniendo en cuenta las posibilidades de habilitación para la definición de tarifa en materia de tasas y contribuciones, y la conjunción con el principio de autonomía de las entidades territoriales reconocido por la jurisprudencia, podemos afirmar que en Colombia la reserva de ley tributaria cobra un carácter relativo, toda vez que se exige la definición de los elementos esenciales en el texto legal y se da cabida a que algunos elementos de carácter sustancial sean definidos por otros actores, en virtud de consideraciones técnicas o por razones de autonomía

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, es importante precisar que el artículo 338 de la Constitución política, establece la reserva de ley de carácter relativo en materia impositiva, toda vez que se exige la definición de los elementos esenciales en el texto legal y permite que algunos elementos de carácter sustancial sean definidos por vía reglamentaria.

Nos parece importante mirar la Ley 1819 de 2016, mediante la cual se modificó la tarifa general del IVA al 19%, este cambio se hace por iniciativa del legislador, y esto básicamente se realiza por las precisiones que se dieron en la exposición de motivos de la reforma en la cual señalan que el recaudo de los ingresos totales de la nación descendió para el año 2014

hasta el 36.6%, y sin dejar atrás que como país miembro de la OCDE (Organización para la Cooperación el Desarrollo Económicos) Colombia al ser comparable con los países de Latinoamérica había recaudado menos que el promedio, y ese recaudo depende básicamente de tres variables: el nivel de la tarifa, el tamaño de la base y el nivel de evasión. Comparaciones internacionales sugieren que la tarifa es baja, la base está altamente erosionada y el nivel de evasión es elevado.

Al hacerse el incremento de la tarifa general en la reforma tributaria nunca se hizo mención alguna frente a las tarifas especiales como es el caso del artículo 462-1 del E.T. el cual señala las bases gravables especial en el capítulo del IVA que ya fueron definidas y señaladas en el anterior acápite, en este caso como no se hizo modificación alguna a esta tarifa la DIAN emitió EL CONCEPTO No 901902 del día 10 de marzo del año 2017, el cual fue señalado en el acápite anterior.

Nos permite observar como la administración hace clara mención de la tarifa a aplicar es del 19% sin fundamento legal alguno, es claro que se está violando el principio de reserva de ley que establece la constitución política en su artículo 338³

Ahora bien, al ver como se pronunció la administración, se puede inferir que la DIAN violo los principios de legalidad y reserva de Ley.

En cuanto a la reserva de Ley la administración en el momento que emitió el concepto No 901902 del día 10 de marzo del año 2017, en el cual hacen una interpretación frente a la

³ Artículo 338. En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos. Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.

modificación que hizo el legislador de la tarifa general en la Ley 1819 de 2016, y es fácil indicar que cuando el legislador estableció la tarifa general no hizo distinción frente a una tarifa distinta o especial y por tanto la aplicación de la tarifa del 19% debe extenderse a los servicios consagrados en el artículo 462-1 ET que grava servicios que tienen una componente laboral y que inicialmente cuando se creó esta norma su principal razón era tener una tarifa diferencial, para que su impacto fuese menor frente a la tarifa general, en este punto es importante resaltar que cuando se quiso modificar la tarifa del 1,6% al 16% se hizo para lograr tener unificación de las tarifas, y fue el legislador quien señaló la nueva tarifa a aplicar e igualmente fijó la base gravable bajo la cláusula del AIU.

Por estas razones consideramos que la administración está violando el principio de reserva de Ley, ya que debía ser el legislador quien modificara la tarifa, porque es un elemento esencial del hecho generador en materia tributaria, bien sea mediante la Ley o un decreto reglamentario tal como lo establecen los artículos 338 y el numeral 12 del artículo 150 de la constitución política:

“Artículo 150. Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones:

(...)

12. Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley (...)”

Por lo anterior podemos inferir que claramente hubo violación al principio de reserva de ley ya que no fue el legislador órgano competente en nuestro Estado Social de Derecho para crear un tributo lo cual implica la modificación de la tarifa del artículo 462-1 E.T.

De otra parte, hay violación al principio de legalidad, debido a que la administración emite mediante el concepto, es un acto administrativo que en sí es una declaración unilateral que fue emitida en su función administrativa, lo cual produce efectos generales sobre un tema específico como lo es la aplicación de la tarifa a unos determinados servicios, por tanto está

violando el principio de legalidad, porque todos los poderes públicos están sometidos al Derecho, al ordenamiento jurídico y por tanto todos los actos deben estar sometidos a la Ley y la Constitución Política, y en este caso puntual el acto va en contra de la Ley porque será el legislador el facultado para modificar o crear tributos y la administración ejerció su función administrativa y en una simple interpretación mediante concepto indica que la tarifa a aplicar es del 19% para la base gravable especial del artículo 462-1 del ET.

Partiendo de lo anterior, es importante verificar la competencia del Congreso como las limitaciones que le impone la Carta Política en cuanto a la regulación de los tributos internos. En la creación y regulación de los tributos de orden interno, se ha destacado que la potestad tributaria originaria la tiene el Congreso de la República, siendo él órgano encargado de crear los tributos, así como definir los elementos que integran la obligación tributaria, tales como los sujetos activos y pasivos, los hechos generadores, las bases gravables y las tarifas tal como lo establece el artículo 338 de la Constitución Política. De manera excepcional, sólo en tiempos de estados de excepción puede el gobierno de manera transitoria establecer nuevos tributos o modificar los existentes.

Es oportuno señalar que los conceptos emitidos por la DIAN han sido objeto de múltiples controversias frente a si es una fuente del derecho tributario, como se sabe estos conceptos son vinculantes para los funcionarios de la administración y deberán darle aplicación.

Respecto a esta situación, la sección cuarta del Consejo de estado en sentencia del 12 de mayo de 2010, expediente 16534, se ha pronunciado de la siguiente manera:

«Adicionalmente, con respecto a la vinculatoriedad y los efectos de los conceptos emitidos por la DIAN, esta Sección ha precisado que “los conceptos que en ejercicio de las funciones expide la División de Doctrina Tributaria de la Dirección de impuestos Nacionales, constituyen interpretación oficial para los funcionarios de la entidad” y, “aunque no son obligatorios para los contribuyentes, si son un criterio auxiliar de interpretación.”

Teniendo claro lo anterior se evidencia que el concepto está en contra del ordenamiento jurídico, porque la constitución política nos señala las potestades y lineamientos para la emisión de las normas tributarias, y es el legislador quien debe modificar los aspectos de cualquier tributo, y la DIAN no tiene la potestad para modificar una tarifa, la competencia es actuar como autoridad doctrinaria y estadística en materia tributaria, aduanera y de control de cambios, en relación con los asuntos de su competencia. son los encargados, es por ello que se extralimita en sus funciones porque no se está permitido crear o modificar algún elemento del tributo.

Al tener claro la competencia de la DIAN, vemos que al incrementar la tarifa del a16% al 19% están legislando y generando un impacto en las actividades que enmarcan los servicios del artículo 462-1 ET, porque la esencia de una base gravable especial es que sea diferente frente a las bases generales y esto también se veía reflejado en la tarifa porque son los dos elementos del aspecto cuantitativo, era el legislador que debía pronunciarse frente a este cambio mediante una ley, debido a la aplicación de principio básico de derecho “ las cosas en derecho se deshacen como se hacen” esto quiere decir que si realice mediante ley un tributo, y decido modificarlo o eliminarlo debo hacerlo mediante una nueva ley.

Partiendo de lo anterior, podríamos afirmar que para restablecer el ordenamiento jurídico, se podrá demandar ante la jurisdicción contenciosa administrativa por nulidad simple tal como lo señala el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011):

ARTÍCULO 137. NULIDAD. Toda persona podrá solicitar por sí, o por medio de representante, que se declare la nulidad de los actos administrativos de carácter general.

Procederá cuando hayan sido expedidos con infracción de las normas en que deberían fundarse, o sin competencia, o en forma irregular, o con desconocimiento del derecho de audiencia y defensa, o mediante falsa motivación, o con desviación de las atribuciones propias de quien los profirió. (...)

El ordenamiento jurídico nos da elementos para poder efectuar medios de control, tal como lo hace mediante el artículo 137 del CPACA, este mecanismo de la acción de nulidad procede contra actos de carácter general y particular y tiene un gran intereses en la comunidad, por ello será un juez de la republica quien deberá verificar la competencia y el pronunciamiento de la DIAN frente al artículo 462-1 ET.

En el momento de instaurar la demanda por nulidad simple del concepto, se deberá dejar claro cuáles son las causales del artículo 137 del CPACA que están violando el ordenamiento jurídico, como lo es la infracción de normas y la no competencia de la DIAN.

Para cumplir con el objetivo del trabajo es necesario que se plantee un ejercicio práctico para lograr identificar como fue la evolución normativa que se describió en este acápite, ya que esto tiene un impacto en término monetario a los empresas y cooperativas y precooperativas que ejerzan alguna de las actividades que nos señala el artículo 462-1 ET.

2.4. EJERCICIO APLICACIÓN ARTICULO 462-1 ET.

Es importante saber que se hicieron diferentes modificaciones a la noma tributaria durante los últimos 11 años desde su adición al Estatuto Tributario, por esto se planteará un ejercicio práctico y así lograr identificar las principales diferencias que modifican el aspecto cuantitativo del IVA frente a esas actividades de la norma objeto de estudio, y el siguiente cuadro será útil para el desarrollo del ejercicio:

Tabla No 1

No	Fecha	Norma	Base gravable	Tarifa	Impuestos descontables
1	27 de diciembre de 2006	Artículo 32 Ley 1111 de 2006	Ingresos percibidos por la actividad	1.6%	No hace mención alguna
2	27 de diciembre de 2006	Articulo 1 Decreto 4650 de 2006	Ingresos percibidos por la actividad	1.6%	Tendrán derecho a solicitar los impuestos descontables de que trata

					el artículo 485, limitados a la tarifa del correspondiente servicio y el exceso se llevará como un mayor valor del costo o del gasto respectivo.
3	26 de diciembre de 2012	Artículo 46 Ley 1607 de 2012	Valor clausula AIU y no podrá ser inferior al 10% del valor del contrato	16%	
4	21 de agosto de 2013	Artículo 11 y 21 del Decreto 1794 de 2013	Valor clausula AIU y si no se pacta clausula AIU o ésta fuere inferior al 10%, la base gravable sobre la cual se liquida el impuesto sobre las ventas será igual al 10% del valor total del contrato o el 10% del valor total de la remuneración percibida por la prestación del servicio.	16%	Sólo podrá solicitar impuestos descontables por los gastos directamente relacionados con el AIU, que constituye la base gravable del impuesto y que en ningún caso podrá ser inferior al 10% del valor total del contrato o de la remuneración percibida
5	29 de diciembre de 2016	Artículo 182 de la Ley 1819 de 2016	Valor clausula AIU y si no se pacta clausula AIU o ésta fuere inferior al 10%, la base gravable sobre la cual se liquida el impuesto sobre las ventas será igual al 10% del valor total del contrato o el 10% del valor total de la remuneración percibida por la prestación del servicio.	16%	
6	10 de marzo de 2017	Concepto No 901902 de la DIAN	Valor clausula AIU y si no se pacta clausula AIU o ésta fuere inferior al 10%, la base gravable sobre la cual se liquida el impuesto sobre las ventas será igual al 10%	19%	

			del valor total del contrato o el 10% del valor total de la remuneración percibida por la prestación del servicio.		
--	--	--	--	--	--

1. La empresa X (vigilada por la Superintendencia de Vigilancia y seguridad) presta servicios de vigilancia a la empresa Z quien la ha contratado para que preste el servicio en las instalaciones de la empresa Z, en el contrato se estipula una remuneración del servicio por valor de cien millones de pesos m/cte. (\$100.000.000) mensuales. En este caso planteado en el momento que la empresa X vaya a liquidar y pagar el valor de su impuesto de IVA tendrá que hacerlo de la siguiente manera:

Base Gravable: \$100.000.000

Tarifa: 1.6%

IVA generado por pagar: \$1.600.000

2. La empresa X (vigilada por la Superintendencia de Vigilancia y seguridad) presta servicios de vigilancia a la empresa Z quien la ha contratado para que preste el servicio en las instalaciones de la empresa Z, en el contrato se estipula una remuneración del servicio por valor de cien millones de pesos m/cte. (\$100.000.000) mensuales. Pero en el mes la empresa tuvo que adquirir una serie de elementos tecnológicos para poder prestar el servicio de vigilancia por valor de cuarenta millones de pesos m/cte. (\$40.000.000). En este caso planteado en el momento que la empresa X vaya a liquidar y pagar el valor de su impuesto de IVA tendrá que hacerlo de la siguiente manera:

REGISTRO VENTA	RESGISTRO COMPRA	REGISTRO LIMITACIÓN
Base Gravable: \$100.000.000	Base Gravable: \$40.000.000	Base Gravable: \$40.000.000
Tarifa: 1.6%	Tarifa: 16%	Tarifa: 1,6%

IVA generado: \$1.600.000	IVA descontable: \$640.000	IVA descontable: \$640.000
IVA generado \$1.600.000 – IVA descontable imputable \$640.000		
Valor por pagar: \$960.000		

Teniendo en cuenta las operaciones que hizo la empresa X al momento de liquidar el IVA y pagarlo según el parágrafo del artículo 1 del Decreto 4650 de 2006, no puede llevar el valor total del IVA descontable por los gastos que tienen relación de causalidad, sino debe limitarlo, esto quiere decir que debe tomar el valor de la compra y se le aplica la tarifa con la cual se gravó la venta que es decir con la tarifa de (1,6%), en el anterior ejercicio que se planteó de manera sencilla, podemos ver como la limitación genera una carga al contribuyente, porque en el momento que vaya liquidar el IVA deberá tomar todos los ingresos del periodo a declarar y empezar a limitar para llevar su descontable proporcional con las ventas, por lo tanto se deberá hacer un ejercicio de prorrateo del IVA, donde se debe tomar el IVA generado versus IVA descontable para mirar la proporcionalidad y hacer aplicación de la limitación ya mencionada, podríamos afirmar que el legislador está evitando una generación de saldos a favor en este impuesto.

- La empresa X (vigilada por la Superintendencia de Vigilancia y seguridad) presta servicios de vigilancia y la empresa Z la contrata para que preste el servicio en las instalaciones de la empresa Z, en el contrato se estipula una remuneración del servicio por valor de cien millones de pesos m/cte. (\$100.000.000) mensuales donde establecen que el AIU es del 20% esto quiere decir que ese componente equivale a tres millones de pesos (\$20.000.000). adicionalmente en el mes la empresa tuvo que adquirir una serie de elementos tecnológicos para poder prestar el servicio de vigilancia por valor de cuarenta millones de pesos m/cte. (\$40.000.000). Por lo tanto, la empresa de servicios de vigilancia deberá liquidar el IVA de la siguiente manera:

VALOR AIU	LIMITE BASE GRAVABLE	REGISTRO COMPRA
-----------	----------------------	-----------------

Base Gravable AIU: \$20.000.000	Valor contrato * 10% (\$100.000.000*10%) \$10.000.000	Base Gravable: \$40.000.000
Tarifa: 16%		Tarifa: 16%
IVA generado: \$3.200.000		IVA descontable: \$6.400.000
IVA generado \$3.200.000 – IVA descontable imputable \$0		
Valor por Pagar: \$3.200.000		

En este ejercicio se hace la aplicación frente a la modificación que hubo con la base gravable, ya que aquí se debe tomar el valor de la cláusula AIU y no el valor total de todo el contrato, pero se debe verificar que el valor de la cláusula no sea inferior al 10% del valor del contrato tal como lo señala la norma, en cuanto a los impuestos descontables no hay mención alguna y se toma el valor del gasto sin límite alguno, porque el valor de la tarifa para el IVA generado ya está en 16% igual a la tarifa general, por este motivo no se hace prorrateo alguno, y podemos observar que nos da un valor a pagar porque no tengo un valor frente a los impuestos descontables que me pueda llevar en la declaración de IVA, porque la norma indica que solo se permite llevar descontables con los gastos directamente relacionados con el AIU.

4. La empresa X (vigilada por la Superintendencia de Vigilancia y seguridad) presta servicios de vigilancia y la empresa Z la contrata para que preste el servicio en las instalaciones de la empresa Z, en el contrato se estipula una remuneración del servicio por valor de cien millones de pesos m/cte. (\$100.000.000) mensuales, adicionalmente en el mes la empresa tuvo que adquirir una serie de elementos tecnológicos para poder prestar el servicio de vigilancia por valor de cuarenta millones de pesos m/cte. (\$40.000.000). Por lo tanto, la empresa de servicios de vigilancia deberá liquidar el IVA de la siguiente manera:

REGISTRO VENTA	LIMITE BASE GRAVABLE	REGISTRO COMPRA
Base Gravable: \$10.000.000	Valor contrato * 10%	Base Gravable: \$40.000.000

	(\$100.000.000*10%) \$10.000.000	
Tarifa: 16%		Tarifa: 16%
IVA generado: \$1.600.000		IVA descontable: \$6.400.000
IVA generado \$1.600.000 – IVA descontable imputable \$0		
Valor Por Pagar \$9.600.000		

Podemos observar que en este caso la norma nos dice que en el momento que no se pacte clausula AIU, tal como está fijado en el ejercicio se deberá tomar el 10% del valor del contrato, y sobre esta base se calcula la tarifa del 16%, para determinar el IVA generado, pero frente a la limitación de los descontables nos dice que solo podrá solicitar los gastos directamente relacionados con la cláusula del AIU, pero como en este caso no se pactó y esto quiere decir que en ningún caso podrá ser inferior al 10% del valor total del contrato, y adicionalmente señala que en ningún caso dará derecho a descuento el impuesto sobre las ventas cancelado por los costos y gastos necesarios para la prestación de los servicios mencionados, por eso nos da un valor a pagar.

- La empresa X (vigilada por la Superintendencia de Vigilancia y seguridad) presta servicios de vigilancia y la empresa Z la contrata para que preste el servicio en las instalaciones de la empresa Z, en el contrato se estipula una remuneración del servicio por valor de cien millones de pesos m/cte. (\$100.000.000) mensuales, adicionalmente en el mes la empresa tuvo que adquirir una serie de elementos tecnológicos para poder prestar el servicio de vigilancia por valor de cuarenta millones de pesos m/cte. (\$40.000.000), al final del mes la empresa Z le paga a la empresa X un valor de sesenta millones de pesos m/cte. (\$60.000.000) porque no se cumplió con la totalidad del objeto del contrato y se da por terminado , por eso el pago corresponde a lo ejecutado hasta la fecha de terminación, por esto la liquidación de IVA será de la siguiente manera:

REGISTRO VENTA	LIMITE BASE GRAVABLE	RESGISTRO COMPRA
----------------	----------------------	------------------

Base Gravable: \$6.000.000	Valor remuneración * 10% (\$60.000.000*10%) \$6.000.000	Base Gravable: \$40.000.000
Tarifa: 16%		Tarifa: 19%
IVA generado: \$960.000		IVA descontable: \$7.600.000
IVA generado \$960.000– IVA descontable imputable \$0		
Valor por Pagar \$960.000		

En este caso se plantea la hipótesis que las partes dan por terminado el contrato y se hace un pago parcial que corresponde a lo ejecutado, y esto se hace para encajar en el supuesto de la norma que nos indica que la base gravable será el 10% del valor total de la remuneración percibida por la prestación cuando no se establezca la cláusula AIU, es así como se planteó este ejercicio para ver el efecto en el impuesto a cargo ya que solo se puede llevar descontables por los gastos relacionados con el AIU, por esto no se puede imputar el valor del descontable de ese gasto del mes y nos da un valor a pagar.

6. La empresa X (vigilada por la Superintendencia de Vigilancia y seguridad) presta servicios de vigilancia y la empresa Z la contrata para que preste el servicio en las instalaciones de la empresa Z, en el contrato se estipula una remuneración del servicio por valor de cien millones de pesos m/cte. (\$100.000.000) mensuales donde establecen que el AIU es del 20% esto quiere decir que ese componente equivale a tres millones de pesos (\$20.000.000). adicionalmente en el mes la empresa tuvo que adquirir una serie de elementos tecnológicos para poder prestar el servicio de vigilancia por valor de cuarenta millones de pesos m/cte. (\$40.000.000). Por lo tanto, la empresa de servicios de vigilancia deberá liquidar el IVA de la siguiente manera

VALOR AIU	LIMITE BASE GRAVABLE	REGISTRO COMPRA
-----------	-------------------------	-----------------

Base Gravable AIU: \$20.000.000	Valor contrato * 10% (\$100.000.000*10%) \$10.000.000	Base Gravable: \$40.000.000
Tarifa: 19%		Tarifa: 19%
IVA generado: \$3.800.000		IVA descontable: \$7.600.000
IVA generado \$3.800.000 – IVA descontable \$ 0		
Saldo a Favor: \$3.800.000		

En este caso vemos la aplicación con el efecto que hizo el concepto de la DIAN que ya fue señalado y analizado con anterioridad, y se logra evidenciar el impacto frente a la tarifa por tener un aumento de 3 puntos frente a la tarifa anterior y además de sigue la limitación de los impuestos descontables, porque la norma es clara al indicar que sólo podrá solicitar impuestos descontables por los gastos directamente relacionados con el AIU, entonces acá se tiene que ser cuidadoso porque cuando se estipule clausula AIU se debe mirar que descontables tienen directa relación pero solo frente a esos tres componentes de la cláusula (Administración, Imprevistos, Utilidad), para este ejercicio no se modificó el valor del costos de unos elementos para la ejecución del contrato y no debe ser llevado como descontable porque el Artículo 1.3.1.6.12 del Decreto Único Tributario 1625 de 2016, no indica que en ningún caso dará derecho a descuento el impuesto sobre las ventas cancelado por los costos y gastos necesarios para la prestación de los servicio.

Con este ejercicio, y sus distintas variables logramos evidenciar como se altera y sufre cambios tanto la base gravable como la tarifa del IVA frente a las actividades que se prestan bajo el supuesto del artículo 462-1 ET, por eso desde el inicio del recuento normativo se indicó que el motivo del legislador de crear esta norma para crear una base gravable especial porque su actividad tiene un gran impacto laboral lo que con llevaba a disminuir la carga tributaria, pero quiero que comparemos desde las cifras que nos dieron resultado del ejercicio para un mayor análisis:

No	IVA GENERADO	IVA DESCONTABLE IMPUTABLE	VALOR POR PAGAR / SALDO A FAVOR
1	\$1.600.000	\$0	\$1.600.000
2	\$1.600.000	\$640.000	\$960.000
3	\$3.200.000	\$0	\$3.200.000
4	\$1.600.000	\$0	\$1.600.000
5	\$960.000	\$0	\$960.000
6	\$3.800.000	\$0	\$3.800.000

Mediante los anteriores ejemplos se puede evidenciar los diferentes cambios que tuvo el artículo objeto de estudio, y como el legislador mediante su facultad de legislar y el ejecutivo con su potestad reglamentaria realizaron diferentes cambios que tenían efectos en el momento de la liquidación del impuesto del valor agregado a las empresas que presten servicios que enmarquen en el hecho generador, y es así como evidenciamos que a lo largo del tiempo desde el año 2006 momento de su creación hasta el día de hoy ha tenido variaciones en su elemento cuantitativo tanto en la base gravable como en la tarifa, por eso se quiso plantear con pequeños ejemplos como sería el efecto de cada nueva adición o modificación.

Es claro que cuando se creó la norma (numeral 1 y 2) la tarifa esa de baja comparada con la tarifa general, y la limitación de los descontables eran proporcional a la tarifa del IVA generado por eso se debía hacer un prorratear en el IVA, en el numeral 5 el valor a pagar es menor comparado con el resto de los ejercicios porque el IVA generado se efectuó por la parte que efectivamente recibió por la contraprestación y no la totalidad del contrato, en estos dos casos son los únicos que vemos como el valor a pagar es menor, pero es notorio el aumento en la tarifa durante el transcurso del tiempo.

2.5. ANÁLISIS Y APLICACIÓN PARÁGRAFO ART 462-1 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO.

La reforma tributaria del año 2016, adicióno el párrafo del artículo 462-1 E.T. en el cual señala que la base gravable para los servicios que enmarca el artículo aplicara para calcular el impuesto de Industria y Comercio, retención en la fuente a título de renta e industria y comercio:

“PARÁGRAFO. Esta base gravable especial se aplicará igualmente al Impuesto de Industria y Comercio y complementarios, para efectos de la aplicación de la retención en la fuente del impuesto sobre la renta y de la retención en la fuente sobre el Impuesto de Industria y Comercio y Complementarios, así como para otros impuestos, tasas y contribuciones de orden territorial”.

Esto quiere decir que se debe tomar el valor de la cláusula de AIU del contrato, sin que sea inferior al 10% del valor total del contrato, igualmente si no llegase a pactarse deberá cláusula se tomara el 10% del valor del contrato o del valor pagado por la prestación del servicio,

2.5.1. APLICACIÓN AL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO Y COMPLEMENTARIOS.

Con la modificación del artículo 462-1 E.T., mediante el cual se adicióno el párrafo en cual señala que se aplicara la base gravable especial para el impuesto de industria y comercio y complementarios, impuesto que es recaudado a través de los municipios por eso es tan importante el análisis de esta adicción, ya que se debe hacer un análisis de autonomía de las entidades territoriales si deben aplicar esta nueva norma tributaria.

Teniendo en cuenta lo taxativo de la norma y al tratarse de una ley nacional, deberían los municipios de todo el territorio colombiano aplicar de forma inmediata el mandato de esta norma. Pero debemos tener en cuenta la autonomía de los entes territoriales, frente a este tema Bogotá como capital del país mediante su secretaria de Hacienda se pronunció frente a

tema mediante un concepto SDH 27769 de 25 de abril de 2017 en el cual se pregunta lo siguiente:

“¿La Ley 1819 de 2016 Art 182 modificó el Art. 462-1 E. T. establece que la base AIU servirá para efectos de la retención de Industria y comercio, en los servicios de aseo y cafetería, vigilancia y servicios temporales, ¿Esta disposición faculta a los contribuyentes del ICA en Bogotá a realizar la retención de industria y comercio utilizando este criterio?

(...) Respecto a su tercera pregunta, en relación con la base especial de retención en la fuente del impuesto de industria y comercio, nos permitimos informarle que mediante Memorando 20171E362 de fecha 5 de enero de 2017 ésta Subdirección solicito pronunciamiento de la Dirección Jurídica de la Secretaría Distrital de Hacienda y fue reiterado mediante memorando 20171E5917 del 28/03/2017, respecto de la aplicación del parágrafo del artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 referido a la base gravable de las empresas de aseo y vigilancia, teniendo en cuenta lo contenido en la Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016 “Por medio de la cual se adopta la reforma tributaria estructural se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”, sin que a la fecha exista un pronunciamiento oficial sobre el tema.

Lo anterior, con ocasión de la declaración de impedimento del Director de Impuestos para el caso particular y teniendo en cuenta que la Dirección Jurídica de Hacienda, de conformidad con lo dispuesto en el literal d), artículo 69 del Decreto Distrital 601 de 2014 “Por el cual se modifica la estructura interna y funcional de la Secretaría Distrital de Hacienda, y se dictan otras disposiciones, tiene la prelación doctrinal.

Así las cosas, tan pronto exista un pronunciamiento doctrinal por parte de la citada Dirección se dará a conocer la posición oficial.”

No hubo una pronunciación directa frente al tema y la respuesta de la administración distrital, deja un vacío frente a las diferentes dudas de los contribuyentes, porque al no existir una posición oficial sobre el tema, los contribuyentes pueden hacer uso de la interpretación gramatical del artículo. 462-1 del E.T., y empezaran a aplicar la base gravable especial

mediante la cláusula AIU o quizá algunos contribuyentes al ver que no hay una posición frente al tema opten por hacer la retención sobre el 100% del ingreso percibido por las entidades de los servicios señalados en la norma, y esto con lleva a que se reflejen diferencias entre los contribuyentes.

Por eso es importante intentar brindar una solución frente a este inconveniente, por esto será necesario abordar el tema sobre el poder tributario de las entidades territoriales para lograr brindar una posición frente a este tema.

2.5.1.1. PODER TRIBUTARIO DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES.

En la creación y regulación de los tributos de orden territorial, se ha destacado que la potestad tributaria originaria la tiene el Congreso de la República, siendo él a quien le corresponde crear los tributos, así como definir los elementos que integran la obligación tributaria, tales como los sujetos activos y pasivos, los hechos generadores, las bases gravables y las tarifas (Artículo 338 C.P.). De manera excepcional, sólo en tiempos de estados de excepción (emergencia económica, guerra exterior), puede el gobierno de manera transitoria establecer nuevos tributos o modificar los existentes (Artículo 215 C.P.).

Si bien, de manera excepcional, el Gobierno puede en forma transitoria durante los Estados de excepción, establecer nuevos tributos o modificar los existentes, tales medidas dejarán de regir al término de la siguiente vigencia fiscal, salvo que el Congreso, durante el año siguiente, les otorgue carácter permanente (Artículo 215 C.P.). Así mismo el Congreso, no puede conceder facultades extraordinarias al presidente para decretar impuestos, conforme a su función indelegable (Numeral 10 del Artículo 150 C.P) Estos presupuestos confirman la titularidad general de la función impositiva en cabeza del Congreso, pues ella sólo excepcionalmente puede desplazarse a otro órgano y en este caso con carácter puramente transitorio.

Hemos precisado de manera general, las competencias y limitaciones del Congreso y a su paso las del ejecutivo en la creación y regulación de los tributos de carácter interno. Por eso es importante hablar sobre el poder tributario de los entes territoriales tiene que ver con un conjunto de potestades como lo son: i) *El poder de imposición*, es la facultad reconocida por el ordenamiento jurídico a las entidades territoriales para establecer un tributo, ceñido a los límites señalados por la Ley, ii) *Las potestades de gestión*, su función principal tiene que ver con la exacción de tributos, y esto se refleja con la determinación y la gestión de recaudo. (Piza, 2015, p, 77))

Con el fin de plantear una posición frente a la problemática del párrafo es necesario precisar que las Entidades territoriales tienen varias fuentes de financiación y se catalogan como fuentes endógenas y exógenas, es por esto que la Corte Constitucional en la Sentencia C-414 de 2012 ha señalado:

La jurisprudencia de la Corte Constitucional se ha ocupado de clasificar el tipo de recursos que apoyan la gestión de las entidades territoriales, en fuentes exógenas y fuentes endógenas. Con ello se ha delimitado el margen de configuración del Congreso en la regulación de tales recursos y, en consecuencia, el grado de control que de ellos pueden demandar las diferentes entidades territoriales. Esa tipología fue formulada de manera temprana por la Corte y explicada cuidadosamente en la sentencia C-219 de 1997, en cuyo fundamento jurídico la Corte aludió a la diferenciación, indicando: “Las entidades territoriales cuentan, además de la facultad de endeudamiento - recursos de crédito -, con dos mecanismos de financiación. En primer lugar, disponen del derecho constitucional a participar de las rentas nacionales. Dentro de este capítulo, se ubican las transferencias de recursos a los departamentos y municipios, las rentas cedidas, los derechos de participación en las regalías y compensaciones, los recursos transferidos a título de cofinanciación y, en suma, de los restantes mecanismos que, para estos efectos, diseñe el legislador. Se trata, en este caso, de fuentes exógenas de financiación que, como será estudiado, admiten un mayor grado de injerencia por parte del nivel central de gobierno. Adicionalmente, las entidades territoriales disponen de aquellos recursos que, en estricto sentido, pueden denominarse recursos propios. Se trata fundamentalmente, de los rendimientos que provienen de la explotación de los bienes que son de su propiedad exclusiva o las rentas tributarias que se obtienen en virtud de fuentes

tributarias - impuestos, tasas y contribuciones - propias. En estos eventos, se habla de fuentes endógenas de financiación, que resultan mucho más resistentes frente a la intervención del legislador.

Sobre lo anterior es importante diferenciar el tipo de ingresos que perciben los entes territoriales, para poder determinar que injerencia tiene el legislador frente a los recursos tributarios, la tratarse del Impuesto de Industria y Comercio, podemos inferir que es una fuente endógena, por tanto, las entidades territoriales solo podrán completar los elementos del hecho generador del tributo al ser fuente endógena, porque las fuentes exógenas no tienen esta facultad.

Como ya se había expuesto anteriormente las normas constitucionales como el artículo 338 y el numeral 12 del artículo 150 de la C.P., claramente la posición es que el legislador cree el tributo para que sea en ente territorial mediante su autonomía que decida aplicarlo o gestionarlo, pero para ver un como más desarrollo del poder tributario de estos entes veremos posturas jurisprudenciales y doctrinales, como lo cita Insignares (2015)

En lo atinente a la materialización del poder tributario, podemos destacar que al tener este una dimensión normativa se identifica con la labor legislativa, caracterizándose por ser una actuación genérica, abstracta, indisponible, irrenunciable e imprescriptible, que no extingue con su ejercicio, y que recae en el Congreso de la Republica, responsable de la creación de las leyes, las cuales en nuestro sistema jurídico pueden ser adoptadas por las asambleas departamentales y los concejos municipales o distritales, quienes en su jurisdicción, *a través de la expedición de actos administrativos (ordenanzas y acuerdos), pueden adoptar, en el marco de un debate democrático, los tributos que el Congreso defina para la financiación propia de las entidades territoriales, las cuales gozan de plena autonomía en la gestión, mas no en la creación de esta fuente de recursos.* (p. 79)

Vemos como las entidades territoriales gozan de plena autonomía frente a la gestión mas no la creación de los tributos por eso es necesario analizar las diferentes posiciones frente al poder tributario: i). *tesis que niega el poder tributario* de las entidades territoriales, es en la cual la entidad solamente tiene facultad de adoptar o no un tributo territorial creado por el

Congreso, es decir, no tiene ninguna posibilidad de regular sus elementos, debido a que viola el principio de reserva de ley, unidad nacional y derecho a la igualdad. ii). *Tesis de la indefinición del legislador orgánico*, al haber ausencia de una norma que regule la materia como lo iba a ser la Ley de Ordenamiento Territorial (Ley 1454 de 2011), la cual no reguló ni estableció alguna distribución de competencias de orden impositivo entre la nación y las entidades territoriales. iii). *Tesis positiva*, se aceptan la existencia de sistemas tributarios territoriales diferentes, y por ende tanto el sistema tributario nacional y territorial son diferentes con sus propias características. (Cubides, 2017, p, 74-79)

Según las posturas y tesis, lo ideal es aplicar la tesis positiva porque tenemos claro que la constitución proclama la autonomía territorial por tanto es permitido entender que hay dos sistemas tributarios uno nacional y otro territorial, donde el legislador será el encargado de crear el tributo territorial esto quiere decir que debe señalar como mínimo los elementos de dicho tributo esto quiere decir que por lo menos debe crearlo y las asambleas y concejos desarrollaran los lineamientos del mismo, en este tema la jurisprudencia se ha pronunciado mediante la Corte Constitucional con la sentencia C-504 de 2002:

el Congreso tiene la potestad exclusiva para fijar todos los elementos de los tributos de carácter nacional; *en lo atinente a tributos del orden territorial debe como mínimo crear o autorizar la creación de los mismos, pudiendo a lo sumo establecer algunos de sus elementos, tales como el sujeto activo y el sujeto pasivo, al propio tiempo que le respeta a las asambleas y concejos la competencia para fijar los demás elementos impositivos*, y claro, en orden a preservar la autonomía fiscal que la Constitución le otorga a las entidades territoriales. Es decir, en la hipótesis de los tributos territoriales el Congreso de la República no puede establecerlo todo. (cursiva fuera del texto).

En este sentido hay diferentes sentencias como lo son las sentencias C-035 de 2009, C-891 de 2012, C-992 de 2004, C-227 de 2002, que señalan que la posibilidad de autorizar la implementación de un tributo de orden territorial sin señalar todos sus elementos es necesario

al menos fijar el aspecto material del hecho generador y será el criterio mínimo a seguir. (Cubides, 2017, p, 75-77)

Por lo anterior podríamos afirmar que las entidades territoriales deberían aplicar el cobro de este impuesto mediante la base gravable especial del AIU, pero como sabemos tienen la potestad de gestionar el tributo, -siempre y cuando este creado por la Ley-, y en este caso la Ley fijo todos los elementos del tributo y estamos hablando de una base gravable especial, esto quiere decir que se debe tener un tratamiento diferencial frente a las actividades enmarcadas, si bien al inicio se mencionó la importancia de su creación porque tienen un alto componente laboral, por eso cumplen con unas cualidades especiales y si llegare a gravarse con la base gravable ordinaria generaría una inequidad frente a otras actividades.

Retomando lo anterior vemos como el legislador fijo todos los elementos su motivación para que fuere base gravable especial, por lo tanto las entidades territoriales deben aplicarlo bajo el principio de reserva de ley y debe ser obligatorio y no por la potestad tributaria que tienen, ya que su creación tiene un fin, que es gravar diferencial a estos servicios que tienen componente laboral, por eso los municipios o Distritos deben aplicar esta base gravable especial para la liquidación del Impuesto de Industria y Comercio.

Pero al ver como la administración territorial de Bogotá se pronunció, puede que ocurra que las entidades piensen únicamente en sus necesidades frente al recaudo y no implementen esta base gravable especial ya que con esta nueva base el ingreso por el impuesto de industria y comercio sería inferior ya que solo toma el valor AIU o el 10% del contrato o valor recibido y no totalidad de los ingresos, es claro que es recaudo frente a estos servicios se verán reducidos porque la base gravable es inferior si se compara con la base gravable general del impuesto de Industria y Comercio, que es la totalidad de los ingresos netos, por esta razón es que considero que bajo la autonomía de las entidades territoriales no empezaran a aplicar esta norma.

3. CONSIDERACIONES FINALES

En este trabajo se hace un análisis de la base gravable del artículo 462-1 ET, el cual contempla una base gravable especial para ciertas actividades como servicio de aseo, cafetería, vigilancia y servicios temporales por sujetos pasivos cualificados, porque la intención del legislador era tener un tratamiento diferencial en estos servicios porque se tiene un alto componente laboral es por este motivo que deciden dejarlos gravados con una tarifa diferencial y realmente es baja frente a la tarifa general, pero está claro que también se crea la limitación respecto a los impuestos descontables que pueden ser imputados en el momento de la liquidación del impuesto al valor agregado. Igualmente podemos ver como se modificó la tarifa de los servicios enmarcados dentro de la base gravable especial de IVA, pero siempre manifestando a necesidad de tal modificación.

Surge la necesidad de hacer un breve recuento de los elementos del IVA impuesto objeto de análisis, y el recuento normativo frente a los diferentes cambios que sufrió la norma tributaria, y su aplicación mediante un ejemplo práctico, para lograr evidenciar los cambios y así observar que se tienen consecuencias jurídicas y cuantitativas diferentes.

Es por eso que se ve la necesidad de analizar a fondo la potestad que tenía la DIAN de pronunciarse mediante concepto frente a la nueva tarifa a aplicar del artículo 462-1 del E.T., ya que indicó que la que se debe aplicar es la del 19%, sin fundamento legal alguno, de ahí que se pueda analizar que hay violación del principio de reserva de Ley al no ser competente para pronunciarse y decir que la nueva tarifa a aplicar debe ser la tarifa general que fija la Ley 1819 de 2016, porque el legislador es el órgano competente de hacerlo mediante Ley.

Adicionalmente la violación del principio de legalidad, respecto al acto administrativo (concepto No 901902 del día 10 de marzo del año 2017) mediante el cual la administración fija una tarifa la cual tiene efecto general, pero este acto va en contra de la Ley y la Constitución, es por esto que nos permitimos sugerir que ese concepto sea demandado vía contencioso administrativo mediante la acción de nulidad, para que se suprima del

ordenamiento jurídico tal como lo señala el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y del Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011).

El fundamento de la demanda por nulidad será por infracción a las normas en que debían fundarse e igualmente porque no tiene la competencia para haberse pronunciado mediante acto administrativo frente al aspecto cuantitativo del impuesto, adicionalmente desconoció que el legislador es el único órgano competente para modificar un elemento esencial del tributo como lo es el cambio de la tarifa, partiendo de los argumentos antes expuestos.

Por último, un tema importante y de sumo intereses, el cual tiene que ver con la potestad tributaria de las entidades territoriales, donde se hizo distinción frente a los ingresos de forma endógena y exógena, para lograr determinar los límites frente a sus competencias, es por esto que se señala que los ingresos por tributos son de fuente endógena, esto quiere decir que las entidades territoriales pueden completar sus elementos debido a sus plenas facultades para hacerlo y esto no aplica para los ingresos de fuente exógena.

Por esta razón considero que las entidades deben dar aplicación inmediata a este párrafo, ya que todos los elementos están fijados por la ley, y al ser base gravable especial por su alto componente laboral debe aplicarse inmediatamente por mandato de ley y no por potestad tributaria, y me parece correcto su aplicación inmediata debido a que su esencia es buscar beneficiar ciertas actividades con calidades especiales.

Pero puede que por su autonomía den aplicación de esta norma, porque no van a permitir que ingresos que son de fuente interna se reduzcan, además que ellos tienen la potestad de gestionar la aplicación mediante la base gravable especial de la cláusula del AIU, ya que la base sería inferior comparada con la que actualmente se liquida este tipo de impuesto (la totalidad de los ingresos netos del periodo gravable).

Por lo anterior considero que se deben implementar una Ley que permita esclarecer las competencias de los entes territoriales frente a las imposiciones del legislador, y que las

entidades sepan y tengan claro en qué momento deben implementar una norma de carácter nacional a nivel territorial y cuando efectivamente pueden hacer uso de su poder tributario y así evitar conflictos entre los mismos contribuyentes y los contribuyentes y las administraciones territoriales, porque puede que contribuyentes inicien sus autoliquidaciones bajo la norma del párrafo del artículo 462-1 ET y la administración territorial iniciar procesos de fiscalización .

BIBLIOGRAFÍA

CORTÉS, J. (2014). *Límites de las cooperativas de trabajo asociado para la prestación de servicios*. Bogotá, Colombia: Grupo editorial Ibañez.

CUBIDES, E., PIZA, R. (2017). *Los tributos territoriales en el ordenamiento jurídico colombiano*. Bogotá, Colombia: Universidad Externado de Colombia

FERNÁNDEZ, M. (1982). *El sindicato: naturaleza jurídica y estructura*. Madrid, España: Civitas

INSIGNARES, R., PIZA, R. (2017). *Análisis del hecho generador del IVA en el ordenamiento jurídico colombiano*. Bogotá, Colombia: Universidad Externado de Colombia

JARACH, DINO. (1982). *El hecho imponible*, Buenos Aires, Editorial: Abeledo perrot

PEÑA, M. (diciembre 2009). *La letra y el espíritu de la ley: reflexiones pragmáticas sobre el lenguaje del derecho y sus métodos de interpretación*. Recuperado de <https://basesbiblioteca.uexternado.edu.co:2270/#/vid/letra-espíritu-pragmaticas-metodos-211998033>

PIZA, J. (2015). *La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales*. Bogotá, Colombia: Universidad Externado de Colombia

PIZA, R. (2017). *Análisis del hecho generador del IVA en el ordenamiento jurídico colombiano*. Bogotá, Colombia: Universidad Externado de Colombia

PIZA, R. (2017). *Los tributos territoriales en el ordenamiento jurídico colombiano*. Bogotá, Colombia: Universidad Externado de Colombia

PIZA, R. & SÁNCHEZ, C. (2017). *Reflexiones sobre la jurisprudencia y doctrina tributaria*. Bogotá, Colombia: Universidad Externado de Colombia

Rojas-López, M., Bohórquez-Patiño, N., (2009). Aproximación Metodológica para el cálculo del AIU. *Dyna* 2010 Nro. 162, pp.293-302. Medellín, junio de 2010. ISSN 0012-7353

SERNA, H., PÉREZ, M. & RIAÑO. A. (2009). *El sector de servicios temporales en Colombia una visión global y local*. Bogotá, Colombia: Acoset.

DISPOSICIONES NORMATIVAS

Congreso de la República. Ley 1111 de 2006, “Por la cual se modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”.

Congreso de la República. Ley 1607 de 2012, “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”.

Congreso de la República. Ley 1819 de 2016, “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”.

Gaceta del Congreso Senado y Cámara, Año XV No 262, 28 de julio de 2006

Gaceta del Congreso Senado y Cámara, Año XV No 527, 09 de noviembre de 2006

Gaceta del Congreso Senado y Cámara, Año XV No 617, 4 de diciembre de 2006

Gaceta del Congreso Senado y Cámara, Año XV No 663, 13 de diciembre de 2006

Gaceta del Congreso Senado y Cámara, Año XXI No 666, 05 de octubre de 2012

Ministerio de la Protección Social. (27 de diciembre de 2006) Decreto por el cual se reglamenta la organización y funcionamiento de las Cooperativas y Precooperativas de Trabajo Asociado. [Decreto 4588 de 2006]. DO: 46494. Recuperado de <http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1547487>

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (21 de agosto de 2013) Decreto 1794 de 2013. por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 1607 de 2012 “por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (06 de agosto de 2018) Decreto 1625 de 2016. “Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria”.

Presidencia de la República. Decreto 624 de 1989, “Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”.

Presidencia de la República. Decreto 4650 de 2006, “Por medio del cual se reglamenta parcialmente la Ley 1111 de 2006 y se dictan otras disposiciones”.

JURISPRUDENCIA

Corte Constitucional, (24 de abril de 1997), Sentencia C-219. [MP Eduardo Cifuentes Muñoz]

Corte Constitucional, (03 de julio de 2002), Sentencia C-504. [MP Jaime Araujo Rentería]

Consejo de Estado, Sección Cuarta. (12 de mayo de 2010), Sentencia expediente 16534. [MP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas]

Corte Constitucional, (06 de junio de 2012), Sentencia C-414. [MP Mauricio González Cuervo]

Corte Constitucional, (31 de octubre de 2012), Sentencia C-891. [MP Jorge Ignacio Pretelt Chaljub]

Corte Constitucional, (12 de agosto de 2013), Sentencia C-690. [MP Rodrigo Escobar Gil]

CONCEPTOS Y OTROS

Concepto No 901902 del día 10 de marzo del año 2017

Concepto SDH 27769 de 25 de abril de 2017 secretaría distrital de hacienda

Departamento Administrativo Nacional de la Economía Solidaria DANSOCIAL. (2001).
Precooperativas. Bogotá.

Departamento Administrativo Nacional de la Economía Solidaria DANSOCIAL. (2001).
Cooperativas. Bogotá.