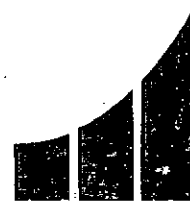


FUNDACION PARA LA EDUCACION SUPERIOR Y EL DESARROLLO



COMPORTAMIENTO DEL IVA EN EL SECTOR RESTAURANTES

FEDESARROLLO

PEDRO NEL OSPINA SANTA MARÍA

MARÍA RAQUEL AYALA DOVAL

Santafé de Bogotá, Marzo 10 de 1997

COMPORTAMIENTO DEL IVA EN EL SECTOR RESTAURANTES

FEDESARROLLO

**PEDRO NEL OSPINA SANTA MARÍA
MARIA RAQUEL AYALA DOVAL**

SANTA FE DE BOGOTÁ, MARZO 10 DE 1997

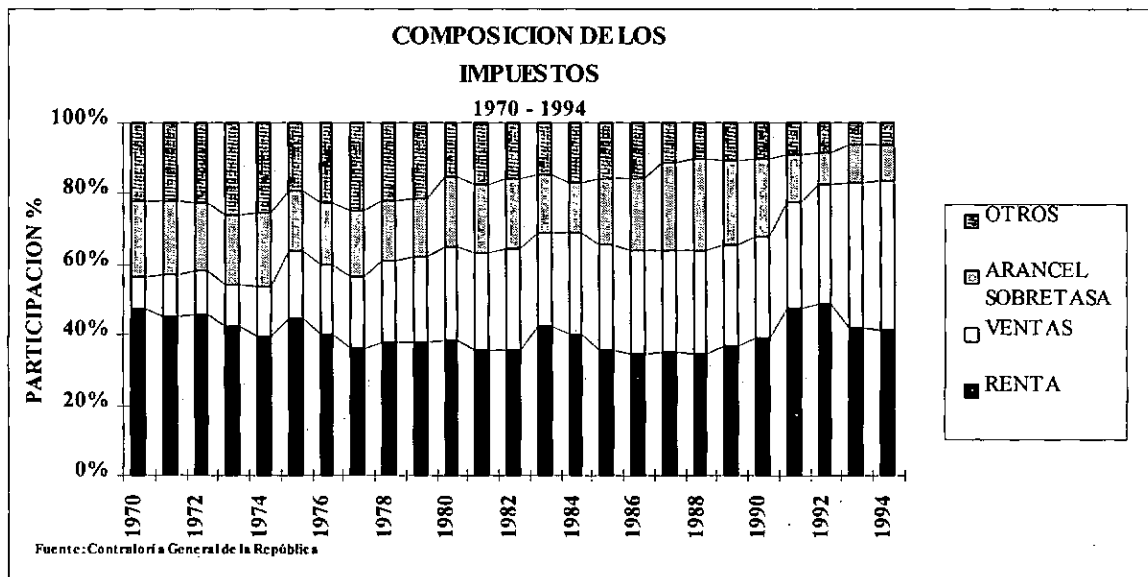
I. MARCO GENERAL

La utilización de impuestos indirectos al consumo en Colombia se inicia en 1965, pero sólo hasta 1974 se comienza a perfilar el sistema de impuesto al valor agregado. En su inicio, el sistema contempló tarifas diferenciales por tipo de bienes o servicios directamente asociados con el proceso de manufactura, igualmente presentaba un amplio número de bienes no sujetos al impuesto, esencialmente productos básicos sin procesamiento industrial.

La inclusión de servicios al sistema de impuesto al valor agregado ha sido de carácter incremental. En un inicio sólo se gravaron servicios que estuvieran directamente asociados al proceso productivo. En la medida en que el impuesto se extendió para cubrir el nivel de ventas al detal de bienes, el número de servicios incluidos dentro del impuesto se amplió. Como veremos en la sección legal, la reforma tributaria de 1992, Ley 6a, modificó el procedimiento para incorporar servicios en la base tributaria. Se pasó de un sistema de enumeración de servicios y bienes gravados, a considerar que todo esta gravado con excepción de lo que se estipule expresamente que no esta gravado.

Antes de entrar en mayor detalle sobre el IVA en servicios y más específicamente en servicios de restaurantes, es importante resaltar la importancia que ha adquirido este impuesto dentro de la estructura tributaria del país. Como se puede observar en el Gráfico 1, a partir de 1974 el IVA ha incrementado significativamente su participación dentro del recaudo total de impuestos.

Gráfico 1



En el período 1974 - 1994 éste pasó de representar un 19% a un 42% del recaudo total. Esta transformación del sistema tributario colombiano no es particular, la tendencia general en el mundo es un incremento de la incidencia de los impuestos indirectos, en especial impuestos tipo valor agregado, como fuente de recursos tributarios. La principal razón de esta transformación es que son impuestos que tienen un costo de administración menor a los impuestos directos.

GENERALIDADES DEL IVA

El IVA es un impuesto de transacción que recae sobre el suministro de bienes y servicios como resultado de una actividad comercial entre dos o más personas. En ciertas circunstancias, el IVA es causado aún cuando no haya venta, por ejemplo, sobre los bienes y servicios gratuitos, o cuando ciertos bienes o servicios son suministrados en el mismo sitio de producción o prestación, tales como los estacionarios.

El principio de causación del IVA en los bienes o servicios estacionarios, radica en que el IVA es asumido como un costo por el consumidor final. Sin embargo, en ciertos casos, el consumidor final puede ser el negocio mismo; esto ocurre cuando éste es incapaz de recuperar el IVA que paga sobre sus costos.

Los negocios pueden acreditar el IVA pagado sobre sus costos contra el IVA que ellos cargan al consumidor final. Por ejemplo, si un negocio ha incurrido en \$40 más \$6 de IVA sobre los costos de proveer el bien o el servicio a sus consumidores, a quienes éste, a su vez, ha cargado \$100 más \$15 de IVA. Este deberá poder cruzar los \$6 de IVA incurrido contra los \$15 de IVA cargado al consumidor. El negocio deberá remitir \$9 de IVA (\$15-\$6) a la administración tributaria. El IVA sobre los costos del negocio no es entonces un costo real, porque éste ha sido recuperado a través del cruce.

Algunas transacciones son exentas de IVA. En esas circunstancias, el negocio no puede recuperar algo del IVA incurrido sobre los costos, entonces en este caso se convierte en un costo real y el negocio en tal caso se convierte en el consumidor final.

De acuerdo a lo expresado anteriormente, el IVA es un impuesto a la transacción, y el propósito del principio “del lugar donde se suplen” es identificar el lugar donde las transacciones tienen lugar.

CONSIDERACIONES GENERALES DEL TRABAJO

El trabajo tiene como objeto revisar el IVA para el sector de restaurantes. El trabajo presenta un análisis del aspecto jurídico del impuesto y la forma de administración de éste por parte de la administración de impuestos nacionales, DIAN. Las motivación de este trabajo es la

percepción de diferentes sectores sobre el funcionamiento de este impuesto, la incidencia que esté tiene sobre la actividad de restaurantes, en especial la impresión de que existe un alto nivel de incumplimiento por parte del sector en general y que la normativa actual esta generando distorsiones importantes en el funcionamiento del sector.

Para adelantar este análisis el trabajo consta de cuatro partes, esta introducción, el aspecto jurídico, el análisis de la información sobre el IVA para restaurantes facilitada por la DIAN para un número importante de establecimientos y una sección de conclusiones y recomendaciones.

II. TRATAMIENTO DEL IVA EN EL SERVICIO DE RESTAURANTES DENTRO DE LA LEGISLACIÓN COLOMBIANA

El IVA en el servicio de restaurante, se consagró inicialmente en la ley 49 de 1990 a una tarifa del 4%. Con la ley 6a de 1992, se estableció el régimen de gravamen general para IVA y se extendió el tributo a servicios de naturaleza similar que anteriormente no estaban sujetos al impuesto.

La ley 49 de 1990 enumeraba aquellos servicios que estaban sujetos al impuesto, entendiéndose como no gravados los que no se habían incluido expresamente en esa lista. Por el contrario la ley 6a. de 1992 enuncia taxativamente cuales son los servicios que no están sujetos al impuesto (artículo 476 del Estatuto Tributario -E.T.-) quedando gravados todos aquellos que no se excluyeron en forma expresa.

El Decreto 422 de 1991, reglamentario de la ley 49 de 1990, define en su artículo 9o. a los restaurantes como *"...aquellos establecimientos cuyo objeto es el suministro de comidas destinadas al consumo como desayuno, almuerzo, cena, y el de platos fríos y calientes para refrigerio rápido, sin tener en cuenta la hora en que se preste el servicio, bien sea para ser consumidos dentro de los mismos, para ser llevados por el comprador o entregados a domicilio, independientemente de la denominación que se le dé al establecimiento.*

No se considera que preste el servicio de restaurante el establecimiento que en forma exclusiva se dedica al expendio de aquellas comidas propias de cafeterías, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías."

La anterior definición aunque obedece al esquema anterior de sujeción al IVA, establecido por la ley 49 de 1990, sigue aún vigente para entrar a determinar cuando se debe entender que existe el servicio de restaurante. Si bien la última parte de la definición no es aplicable en el sentido que el servicio de cafetería, panadería, frutería, pastelería y panadería son servicios

gravados en razón a que ellos no están expresamente excluidos de la enumeración que trae el artículo 476 del E.T.

Sin embargo el punto central de discusión radica en lo que se debe entender por la prestación de un servicio y la simple venta de bienes que no están sujetos al IVA. El diseño fiscal del IVA en la legislación colombiana, en especial en el sector de restaurantes, origina toda clase de confusiones en razón a las diferentes interpretaciones que se derivan de las normas que definen y desarrollan el impuesto.

En el caso del IVA por servicio de restaurante, dependiendo lo que se entienda por restaurante, o ateniéndose a la definición del artículo 9o. del decreto 422 de 1991, el hecho de poseer elementos tales como mesas, sillas, cubiertos, etc. determinarían o no que se preste éste servicio y por lo tanto se esté sujeto al impuesto.

En el caso de no poseerse dichos elementos, sino de realizar la venta de bienes no gravados, así se trate de comidas rápidas o elaboradas, éstos no están sujetos al impuesto y por ende no se es responsable del mismo tal y como lo establece el artículo 439 del E.T, el cual reza: *Los comerciantes no son responsables ni están sometidos al régimen del impuesto sobre las ventas, en lo concerniente a la venta de los bienes exentos.*

Siguiendo con la definición del artículo 9o del decreto 422., aquellos servicios que se prestan en forma adicional como el de domicilio o venta para llevar, se entiende que están gravados por ser servicios accesorios al servicio principal cual es el de restaurante y la base para liquidar el impuesto será el valor total del servicio, incluyendo el cargo adicional que se haga por el despacho a domicilio.

La forma en que están redactadas las normas y la determinación expresa de los servicios excluidos, así como de los bienes exentos, crean una marcada desigualdad entre aquellos contribuyentes que poseen locales, los cuales pueden ser catalogados como restaurantes y quienes no los poseen. Esto determina la responsabilidad del impuesto y la causación del mismo en forma tajante sin discriminar que porcentaje de las ventas totales realizadas por aquellos clasificados como restaurantes, corresponden a ventas a domicilio o para llevar. Esto no es más que la violación de uno de los principios de la tributación, como es el de la equidad, originando fuertes distorsiones en las actividades ordinarias de los negocios al no consultarse la realidad comercial de los mismos.

Tal y como están diseñadas las normas del IVA, la actividad económica bajo la cual se clasifique un negocio dentro del Registro Único Tributario, determina las cargas y beneficios tributarios a que está obligado o a que tiene derecho un contribuyente, otorgando grandes ventajas para algunos de ellos.

Implicaciones de la reglamentación actual:

El considerar que todas las ventas que haga un establecimiento que se catalogue como restaurante sean sujetas al IVA esta creando una respuesta por parte del sector de diferenciar su tipo de negocios de manera tal que se divida en dos diferentes razones sociales sus operaciones. Si bien esto es una respuesta lógica a la problemática de la no neutralidad del impuesto en la actividad, ésta conlleva un incremento de los costos de operación y la realización de actividades e inversiones que le restan competitividad y transparencia al sector.

Como ejemplo extremo de lo que el sector puede hacer para evitar el pago de IVA está la posibilidad de dividir sus operaciones en dos. La primera sería la conformación de establecimientos que sólo vendieran alimentos preparados para ser consumidos por fuera de las predios del local comercial, ya sea por venta en mostrador o despachos a domicilios. El segundo establecimiento, con razón social y objeto diferente, consistiría en locales que prestarán el servicio de mesas y cubiertos, situado al lado del primer establecimiento. Con esto lo que se lograría es el no pago de IVA sobre la venta de los alimentos y el pago del IVA en el segundo establecimiento en lo que corresponde al servicio allí prestado.

En términos de la administración de impuestos, éste desarrollo implica una reducción sustancial de la base gravable y en términos del sector se incurriría en una distribución de esfuerzos y recursos que, como se puntualizó anteriormente, no sería eficiente. En resumen, se puede afirmar que no reglamentar adecuadamente las normas en este sector resulta en una distribución sub optima a todas las partes y lo que es más importante se genera un desvío de recursos muy importantes que le resta competitividad y claridad al negocio.

Recomendación:

La forma de corregir el desfiguramiento que sufre el IVA por servicio de restaurantes, es expedir un decreto reglamentario en el que se determine expresamente que estará sujeto al IVA por servicio de restaurantes, sólo el servicio que se preste por la venta de aquellas comidas para ser consumidas en el mismo establecimiento. Aquellos productos que se despachan a domicilio o se venden para ser consumidos por fuera del establecimiento, se deben considerar como venta de bienes corporales muebles no gravados.

Indudablemente que la labor de control para determinar el adecuado cumplimiento de la norma sobre la venta de comidas que están sujetas al IVA, por prestarse el servicio de restaurante, corresponde a la DIAN. Estos controles pueden realizarse a través de programas de fiscalización como el de facturación o de “punto fijo” y de auditoría sobre el Registro Único Tributario (RUT). Estos programas permitirían establecer el monto de las ventas gravadas por este concepto y la actividad económica correcta para evitar manipulación de los códigos económicos y evadir el impuesto. En el Anexo 1 se presenta el proyecto de decreto.

III. ANALISIS DE LA INFORMACION SOBRE EL SECTOR RESTAURANTES: ACTIVIDADES ECONOMICAS 5520 Y 5521

No obstante el problema de reglamentación del impuesto en el sector de restaurantes es necesario analizar la forma en la cual se esta cumpliendo por parte de los responsables con esta obligación y como la DIAN esta administrando y vigilando su acatamiento en la actualidad. Para estos efectos se realizó un análisis de las estadísticas tributarias del sector:

El objetivo es determinar los principales problemas que se presentan en la administración tributaria y el nivel de cumplimiento por parte de los responsables del IVA. El trabajo se realizó con una muestra de 85 empresas y dentro de ésta se realiza un análisis detallado de un sector específico de comidas rápidas, 9 empresas, las cuales venden un producto de características similares.

Para el desarrollo del análisis correspondiente al sector restaurantes y concretamente en relación con aquellos que realizan venta de un producto similar, se ha utilizado la siguiente metodología: Recolección y selección de información (fuente DIAN) sobre el comportamiento tributario de los principales contribuyentes de las actividades económicas 5520 y 5521 por los años gravables 1994 y 1995. De la muestra recolectada, más de 100 contribuyentes, se seleccionaron 85, para los cuales la información no presentaba inconsistencias y estaba disponible para los dos años de análisis.

Análisis de la Información.

Se tomó la información correspondiente al Registro Único de Información (RUT), y de las declaraciones de ventas y renta por los años gravables 1994 y 1995, específicamente aquellos renglones de las declaraciones de renta que reflejan las actividades y comportamiento económico de los contribuyentes en relación con su actividad económica principal, que para nuestro caso, es la venta de comidas rápidas.

Los renglones tomados en cuenta dentro del análisis son :

Renta :

- . Ventas actividad económica principal (gravadas y no gravadas)
- . Ventas otras actividades económicas (gravadas y no gravadas)
- . Costo de ventas actividad económica principal
- . Costo de ventas otras actividades económicas
- . Total costos y deducciones

En el caso de las declaraciones de ventas se utilizaron las siguientes variables:

- . Compras gravadas
- . Compras no gravadas
- . Ingresos por operaciones gravadas
- . Ingresos por operaciones exentas
- . Ingresos por operaciones excluidas
- . Descontables ventas
- . Total compras
- . Total impuestos descontables
- . Saldo a pagar por el período

La información utilizada, en el caso del impuesto a las ventas, está incompleta por razones de la captura y validación por parte de la DIAN. Este hecho refleja un primer problema básico: La carencia más crítica de cualquier sistema de información es no lograr que la información esté completa. Ello dificulta el análisis sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En el Cuadro 1 se presenta el número de establecimientos y si su información esta completa o no.

Cuadro 1

CALIDAD DE LA INFORMACIÓN			
Año Gravable	INCOMPLETA	COMPLETA	TOTAL
1994	78	7	85
1995	53	32	85

Fuente: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Diciembre 1996.

Por otra parte, de la muestra total de más de 100 contribuyentes se presentaron casos para los cuales la información solo existía para un año y adicionalmente casos en los cuales la actividad económica variaba de un año al otro.

En buena parte el problema de no contar con toda la información obedece al gran número de declaraciones y de detalle que contienen. Para reducir la posibilidad de no registrar la totalidad de la información es necesario optimizar el volumen de información solicitado. Para el caso del impuesto a las ventas se puede pensar en modificar la forma de reporte del impuesto. Para efectos prácticos la administración no requiere que cada bimestre se presente el detalle de las operaciones realizadas. Es factible que se reporte el detalle de la información de manera semestral y que en los otros bimestres se presente sólo la información pertinente al pago del IVA y el valor de las retenciones efectuadas. De esta manera se logra optimizar el proceso de información y su procesamiento por parte de la DIAN.

Con base en la información analizada se presentan a continuación las principales conclusiones con respecto al manejo del registro único tributario, la relación de las declaraciones de renta y ventas y la consistencia de la información en las declaraciones de ventas.

Problemas del Registro Único Tributario (RUT) :

Como se mencionó anteriormente, de la muestra total se presentaron varios casos en los cuales la información solo existía para un año, así como cambio de la actividad económica entre un año y otro. Un elemento básico de administración tributaria es contar con un registro de contribuyentes preciso. No conocer el universo de contribuyentes y sus características básicas hace que la labor de fiscalización sea inefectiva. Los principales problemas detectados en la muestra de contribuyentes analizada fueron los siguientes:

- No existe un control ni seguimiento a la clasificación de las actividades económicas que registran los contribuyentes.
- La falta de control se traduce en el salto de una actividad a otra por parte de los contribuyentes de un año para otro.
- No hay certeza sobre si la actividad registrada es la correcta.
- No hay claridad sobre si el régimen del IVA al que se acogen los contribuyentes es el correcto conforme a las disposiciones legales.

El mantenimiento de el registro tributario es esencial para la buena administración del impuesto. En todos los manuales sobre administración tributaria se hace énfasis en la importancia del registro¹. Igualmente la legislación colombiana le ha dado un mandato de actualización del registro a la DIAN, sin embargo esto no se ha realizado y es esencial que esto se haga.

Análisis de la Información Contenida en las declaraciones de Venta y Renta para los Años Gravables 1994 Y 1995.

Para determinar si se dan problemas de reporte de información inconsistente entre lo que los contribuyentes declaran para efectos del impuesto de ventas y el de renta, con el objeto de reducir los montos a pagar, se hacen comparaciones entre las dos declaraciones.

Es posible que exista una diferencia en los valores reportados, dado que la información utilizada para varios casos no está completa y se optó por promediar la información existente. No obstante la posible diferencia, lo que es importante para determinar si existen indicios de

¹ Ver: Tait Alan A, "Value Added Tax: International Practice and Problems" IMF, Washington D.C. 1988. Tait Alan A. Editor, "Value Added Tax: Administrative and Policy Issues", IMF, Washington D.C. 1991.

evasión tributaria, es mirar las desviaciones estándar. Cuando se presenta una desviación estándar alta esto significa que existe un número de contribuyentes que se alejan significativamente del promedio del sector. Por lo tanto es necesario que los casos de mayor diferencia sean analizados detalladamente por la DIAN a fin de establecer si efectivamente existen prácticas evasoras por parte de esos contribuyentes.

Del sector de servicios de restaurantes y similares el análisis se concentró en las actividades económicas 5520 Y 5521.

Comparación entre las Declaraciones de Renta y Ventas.

El Cuadro 2 muestra la comparación de las declaraciones de ventas y renta para las dos actividades en estudio, discriminada entre restaurantes que venden un producto similar y el resto de restaurantes.

1- Compras registradas en la Declaración de Ventas vs Compras registradas en la Declaración de Renta:

Este indicador debe ser lo más cercano a 100%. Desviaciones de este nivel implican inconsistencia entre las compras registradas entre las dos declaraciones.

1.a- Muestra Total:

De los resultados obtenidos se puede concluir que hay correspondencia entre las compras que se registran tanto en ventas como en renta, para los dos años gravables base del análisis. Sin embargo, existe un nivel de desviación importante que amerita revisión por parte de la DIAN del comportamiento de las empresas. La desviación estándar se incrementa entre 1994 y 1995. De tenerse un proceso de monitoreo adecuado se debe esperar que la desviación disminuya, sin embargo esto no es así.

Una desviación estándar superior al 30% como la observada implica que existen contribuyentes que muestran un nivel muy alto de diferencia entre lo declarado para IVA y para renta. Monitorear aquellos contribuyentes que sobrepasen ese nivel de desviación es la forma más efectiva de corregir conductas no consecuentes con las normas.

1.b- Muestra Restaurantes Similares:

Al desagregar la muestra total y mirar en específico la muestra de restaurantes que venden productos similares, encontramos que en la comparación entre las compras que denuncian en ventas y renta, se aprecia una ligera diferencia en lo registrado en el año gravable 1994, en

donde las compras registradas en venta fueron mayores que las registradas en renta. En el año gravable 1995, existe correspondencia entre los denuncios hechos por uno y otro concepto.

CUADRO 2
COMPARACION DECLARACIONES DE VENTA Y RENTA

MUESTRA TOTAL			
	1994	1995	TOTAL
Compras Ventas/Compras Renta	101.34%	101.09%	101.22%
D.E. Compras Ventas/Compras Renta	35.84%	37.96%	36.81%
Ventas IVA/Ventas Renta	98.42%	97.34%	97.88%
D.E. Ventas IVA/Ventas Renta	20.17%	13.11%	16.97%
Impuestos Descontables/Total Compras	3.39%	3.88%	3.63%
D.E. Impuestos Descontables/Total Compras	3.63%	4.53%	4.10%

MUESTRA SIMILARES			
Datos	1994	1995	TOTAL
Compras Ventas/Compras Renta	92.19%	103.52%	97.86%
D.E. Compras Ventas/Compras Renta	47.55%	39.96%	43.01%
Ventas IVA/Ventas Renta	106.56%	99.25%	102.90%
D.E. Ventas IVA/Ventas Renta	41.87%	6.73%	29.33%
Impuestos Descontables/Total Compras	3.66%	2.85%	3.26%
D.E. Impuestos Descontables/Total Compras	4.31%	1.45%	3.15%

RESTO DE LA MUESTRA			
	1994	1995	TOTAL
Compras Ventas/Compras Renta	102.43%	100.80%	101.61%
D.E. Compras Ventas/Compras Renta	34.44%	37.98%	36.15%
Ventas IVA/Ventas Renta	97.46%	97.11%	97.29%
D.E. Ventas IVA/Ventas Renta	16.11%	13.69%	14.90%
Impuestos Descontables/Total Compras	3.35%	4.00%	3.68%
D.E. Impuestos Descontables/Total Compras	3.58%	4.75%	4.21%

D.E. Desviación Estandar.

Fuente DIAN, calculo de los autores.

Por su parte la desviación estándar de este subsector, muestra un nivel muy superior al de la muestra total, lo cual indica que existe una mayor diferencia en lo declarado. Si bien la desviación estándar disminuye de un año a otro, su nivel es muy alto.

Al analizar contribuyentes para los cuales existe información completa de sus declaraciones de ventas se encuentra que, para 1995 -único año para el cual existe información completa- la

desviación estándar es alta, 50%, siendo el promedio de la relación de compras reportado entre renta y ventas prácticamente idéntica. Esto indica que alguna(s) empresa(s) presenta una diferencia que no puede ser explicada por el tipo de negocio y es un indicativo de que se requiere fiscalización.

1.c- Resto de la Muestra: (Muestra Total menos Restaurantes Similares)

Descontando de la muestra total los restaurantes similares, el resto de la muestra refleja el mismo comportamiento que se aprecia en la muestra total, es decir correspondencia entre las compras registradas en las declaraciones de ventas y de renta. La desviación estándar a su vez es similar al promedio general, pero se incrementa en 1995.

Al excluir los contribuyentes para los cuales no se cuenta con información completa, el resultado en este grupo muestra como la relación se mejora entre 1994 y 1995, y la desviación estándar se disminuye.

Cuadro 3

Comparación de las Compras Declaradas para Resto de Contribuyentes con Información Completa			
	1994	1995	TOTAL
Compras IVA/Compras Renta	89.42%	90.85%	90.55%
D.E. Compras IVA/Compras Renta	49.53%	34.90%	37.58%

Si bien en promedio las compras declaradas para efectos de IVA y renta son similares, se presentan niveles de desviación importantes. Para efectos de monitorear este comportamiento es necesario, en primer lugar, completar la información del sistema. En segundo lugar, se requiere determinar los casos extremos de diferencia en el reporte de información y proceder con un programa de fiscalización para éstos.

2- Ventas registradas en la Declaración de Ventas vs Ventas registradas en la Declaración de Renta:

Al igual que con el indicador anterior se espera que esté cercano a 100%. De encontrarse diferencias significativas entre las ventas declaradas se puede estar dando evasión de impuestos. Un indicador por encima de 100% implica mayores ventas reportadas para efectos del IVA, lo que resulta en una menor base para el impuesto de renta. En caso de que el indicador esté por debajo de 100%, las ventas reportadas para renta son superiores a las registradas para IVA, resultando en una menor base gravable para el IVA.

2.a- Muestra Total:

De los resultados obtenidos se puede concluir que hay correspondencia entre las ventas que se registran tanto en ventas como en renta, para los dos años analizados. Por su parte la desviación estándar es inferior en este caso al compararse con el observado para compras. Se presenta adicionalmente una disminución de la desviación estándar entre 1994 y 1995.

2.b- Muestra Restaurantes Similares:

En la comparación entre las ventas que denuncian en ventas y renta, se aprecia una ligera diferencia en lo registrado en el año gravable 1994, en donde las ventas registradas en venta fueron mayores que las registradas en renta. En el año gravable 1995, existe correspondencia entre los denuncios hechos por uno y otro concepto.

La desviación estándar para esta submuestra fue muy alta en 1994 y se corrige en 1995. En parte esto es atribuible a que para 1995 la información es más completa. Por su parte el nivel de desviación en 1995 es substancialmente inferior para esta submuestra al compararse con el resultado de la muestra total. No existe mucha diferencia en los resultados de 1995 si sólo se analizan aquellos contribuyentes para los cuales existe información completa.

2.c- Resto de la Muestra: (Muestra Total menos Restaurantes Similares)

Analizando el resto de la muestra, esta refleja el mismo comportamiento que se aprecia en la muestra total, es decir correspondencia entre las ventas registradas en las declaraciones de ventas y de renta. El nivel de desviación estándar es alto.

Este indicador muestra un menor desviación estándar entre lo declarado por tipo de impuesto. Sin embargo, la gran diferencia que existe entre los resultados para 1995 para las submuestras, indica que existe un problema en algunos contribuyentes a los cuales es necesario fiscalizar para encontrar las fluctuaciones.

Para determinar si las fluctuaciones que se observan dependen de que toda la información esté o no completa, al mirar sólo aquellos contribuyentes para los cuales existe información completa, se obtiene que entre 1994 y 1995 se mejora el indicador y la desviación estándar, ver Cuadro 4. Sin embargo no se puede concluir que los resultados sean dependientes de la manera en que se aproximó la información disponible.

Cuadro 4

Comparación de las Ventas Declaradas para Resto Contribuyentes con Información Completa		
Concepto	1994	1995
VENTA IVA/VENTA RENTA	84.30	94.61
D.E.VENTA IVA/VENTA RENTA	21.16	19.66

3. Valor de los Impuestos Descontables Sobre el Valor Total de Compras

Este indicador proviene exclusivamente de la declaración de ventas y permite analizar la composición de las compras de los establecimientos analizados. Dado que para el sector de restaurantes la mayor proporción de insumos no está gravada con IVA, se debe observar un nivel bajo de impuestos descontables con respecto al total de compras. Desviaciones estándares altas muestran una composición de compras diferentes de lo que es la naturaleza propia del sector y por lo tanto deben generar inquietudes en cuanto a si en verdad todos los descuentos contabilizados son procedentes.

3.a- Muestra Total:

En cuanto al porcentaje de impuestos descontables sobre el total de compras realizadas, hay un ligero aumento en el año gravable 1995, pero en ambos casos éste no es superior al 4%, lo cual es razonable, teniendo en cuenta la actividad que desarrollan. Sin embargo la desviación estándar es muy alta y se incrementa entre 1994 y 1995. Que la desviación estándar alcance a ser de la misma magnitud que el promedio implica que existe un número de contribuyentes que están logrando descontar dos veces el promedio, lo cual claramente da señales sobre posibles problemas de clasificación económica o de contribuyentes que no cumplen adecuadamente con las normas tributarias.

3.b- Muestra Restaurantes Similares:

Al descomponer la muestra, en el caso de restaurantes similares se encuentra como el promedio se disminuye entre 1994 y 1995. Lo que es más importante es que en este caso el nivel de desviación estándar en 1995 es muy inferior al de la muestra total. Esto es lógico y se esperaría que la desviación fuese menor en la medida en que se trabaja con un grupo más homogéneo.

3.c- Resto de la Muestra: (Muestra Total menos Restaurantes Similares)

Para el resto de la muestra se observa el incremento en los impuestos descontados con respecto a ventas entre 1994 y 1995. Por su parte la desviación estándar de este grupo se incrementa substancialmente en 1995. Los comentarios sobre el nivel de desviación estándar para el total de la muestra son aplicables en este caso. Posiblemente la diversidad de establecimientos analizados sea la explicación, pero aun así el nivel de desviación es tal que se requiere que aquellos establecimientos que tienen un indicador superior al promedio más la desviación sean investigados por las autoridades tributarias.

4. Tarifa de IVA Implícita:

Para determinar el porcentaje de IVA pagado, la información se clasificó en dos tipos: completa (Todos los bimestres capturados) e incompleta (sólo algunos bimestres capturados). Igualmente se calculó el IVA implícito sobre el total de ingresos y sobre operaciones gravadas.

Los resultados obtenidos se presentan en el Cuadro 5.

Cuadro 5

TARIFA DE IVA IMPLÍCITA

	TODAS ACTIVIDADES		5520		5521	
	1994	1995	1994	1995	1994	1995
INFORMACION COMPLETA ¹						
NO SIMILARES	14.01%	12.89%	14.50%	13.66%	13.61%	11.56%
SIMILARES		11.54%		13.47%		11.24%
TODAS	14.01%	12.01%	14.50%	13.60%	13.61%	11.30%
INFORMACION COMPLETA ²						
NO SIMILARES	14.16%	14.14%	14.35%	14.21%	14.00%	14.01%
SIMILARES		14.06%		14.01%		14.07%
TODAS	14.16%	14.09%	14.35%	14.15%	14.00%	14.06%
INFORMACION INCOMPLETA³						
NO SIMILARES	12.24%	12.07%	12.72%	12.48%	11.36%	11.33%
SIMILARES	9.24%	13.13%	13.50%		8.93%	13.13%
TODAS	10.59%	12.30%	12.81%	12.48%	9.50%	12.10%

Fuente DIAN, calculo de los autores.

¹ Se refiere a la Captura de todas las declaraciones de venta:
 $Tarifa\ IVA = (\text{Impuesto Generado} / \text{Total Ingresos})$

² Se refiere a la Captura de todas las declaraciones de venta:
 $Tarifa\ IVA = (\text{Impuesto Generado} / \text{Operaciones Gravadas})$

Para el caso de información incompleta las estimaciones tienden a presentar un nivel de impuesto implícito inferior al de ley, 14%. La práctica de promediar los datos disponibles claramente no es adecuada y como tal es requerido que la DIAN le de prioridad a completar su información.

Cuando se analiza exclusivamente las declaraciones con información completa se encuentra lo siguiente:

4.a- Muestra Total:

De los resultados obtenidos se puede concluir que para todas las actividades económicas, el porcentaje de IVA corresponde a la tarifa del 14%, la cual era la vigente para los años base de

la muestra. Sin embargo en el año 1995, y especialmente en la actividad 5521, se aprecia una disminución de este porcentaje con relación a el año gravable 1994 y a la actividad 5520.

Esto se explica por que en 1995 el número de operaciones no sujetas al IVA se incrementaron. Cuando se realiza el cálculo sobre operaciones gravadas se aproxima al 14% en todos los casos. El hecho que en algunos casos sea superior al 14% se debe al monto de impuestos pagados en los insumos que no fueron totalmente descontados.

4.b- Muestra Restaurantes Similares:

En la comparación entre la tarifa de IVA implícita por los años gravables 1994 y 1995, tomando en cuenta todas las actividades económicas y específicamente las actividades 5520 y 5521, existe una disminución en la tarifa correspondiente al año gravable 1995 con relación a la muestra total y al resto de la muestra. Esto se hace más notorio en la actividad 5521. La explicación está en el incremento de las operaciones no gravadas. Al estimar el IVA implícito sobre operaciones gravadas únicamente el IVA estimado es ligeramente superior al 14%.

4.c- Resto de la Muestra: (Muestra Total menos Restaurantes Similares)

Analizando el resto de la muestra, ésta refleja el mismo comportamiento que se aprecia en la muestra total, es decir disminución en la tarifa en el año gravable 1995, siendo mayor en la actividad 5521. Igualmente, al realizar el cálculo sobre operaciones gravadas el nivel se aproxima al 14%. Que ésta sea más alta obedece a la imposibilidad de descontar la totalidad de los impuestos pagados en compras.

5. Ingresos gravados vs Ingresos Totales

Dado el resultado que se observó en el cálculo del IVA implícito, con este indicador se quiere revisar la composición de los ingresos de los establecimientos de la muestra. El Cuadro 5 presenta la relación entre los ingresos gravables e ingresos totales que resulta de la declaraciones de IVA.

5.a- Muestra Total:

Como se anotó en la sección sobre el IVA implícito el porcentaje de ingresos no gravables se incrementó entre 1994 y 1995. El tipo de operaciones no gravadas que se pueden dar en este sector en general es la venta de alimentos por fuera del sistema de restaurantes. Lo que, como se vi en la sección II, no está sujeto al IVA. Los resultados obtenidos corroboran la disminución del IVA implícito cuando éste se calcula sobre el total de ingresos.

Cuadro 6

INDICADORES DE LA DECLARACION DE IVA

Ingresos Gravables/Ingresos Totales

%

MUESTRA TOTAL			
Datos	1994	1995	TOTAL
Promedio de ingreso grav/total	94.88%	91.07%	92.98%
D.E. ingreso grav/total	13.00%	16.23%	14.78%
MUESTRA SIMILARES			
	1994	1995	TOTAL
Promedio de ingreso grav/total	91.63%	92.96%	92.29%
D.E. ingreso grav/total	18.93%	9.92%	14.67%
RESTO DE LA MUESTRA			
	1994	1995	TOTAL
Promedio de ingreso grav/total	95.26%	90.85%	93.06%
D.E. ingreso grav/total	12.23%	16.86%	14.84%

D.E. Desviación Estandar.

Fuente DIAN, calculo de los autores.

5.b- Muestra Restaurantes Similares:

Para el caso de restaurantes similares el porcentaje de ingresos gravables se incrementa entre 1994 y 1995. Igualmente la desviación estándar se disminuye significativamente, lo cual muestra una composición de negocios muy similar de los contribuyentes de este subsector.

5.c- Resto de la Muestra: (Muestra Total menos Restaurantes Similares)

La menor participación de los ingresos gravados sobre el total se da en el resto de la muestra analizada. Igualmente la desviación estándar en este caso se amplía, lo cual indica una variedad amplia del tipo de negocios adelantados en este subsector. Este resultado corrobora la caída observada del IVA implícito, cuando se estima sobre el valor total de los ingresos entre 1994 y 1995.

De este indicador se puede concluir que existe una tendencia a diversificar la fuente de ingresos. Esta diversificación se orienta hacia operaciones que no generan IVA y en términos generales esto es posible dentro de este sector, en la medida de que se pase del servicio de restaurante a la venta de comidas.

6. Compras Gravadas total Compras.

Dado el resultado anterior es necesario validar la premisa de un incremento de los negocios en operaciones no gravadas. Para esto podemos analizar el cambio en la composición de las compras del sector, el cual se da en la medida en que en el sector de alimentos y más específicamente en restaurantes, el volumen de insumos no sujetos al IVA se incrementa, la composición entre compras gravadas y el total de compras, reflejan un cambio en la estructura comercial. El Cuadro 7 presenta estos resultados.

Cuadro 7

INDICADORES DE LA DECLARACION DE IVA			
Compras Gravadas/Total Compras			
%			
MUESTRA TOTAL			
	1994	1995	TOTAL
Promedio de compras grav/tota	24.00%	24.52%	24.26%
D.E compras grav/total	27.56%	24.44%	25.97%
MUESTRA SIMILARES			
	1994	1995	TOTAL
Promedio de compras grav/tota	31.23%	21.87%	26.55%
D.E compras grav/total	36.17%	26.72%	31.22%
RESTO DE LA MUESTRA			
	1994	1995	TOTAL
Promedio de compras grav/tota	23.15%	24.84%	23.99%
D.E compras grav/total	26.53%	24.32%	25.38%

D.E. Desviación Estandard.
Fuente DIAN, calculo de los autores.

6.a- Muestra Total:

En el agregado no existe un cambio importante en el promedio de las compras gravadas sobre el total. Para 1994 y 1995 ésta se mantiene alrededor del 24% del total de compras. Sin embargo la desviación estándar si permite concluir que existe una gama amplia de contribuyentes que presentan una composición diferente al promedio. Si bien esto puede revelar el caso de que dentro de la muestra existe un número importante de contribuyentes que tienen otras actividades, por otra parte al combinar esta información con el indicador sobre tipo de ingresos indica posibles problemas en el manejo del IVA en insumos.

6.b- Muestra Restaurantes Similares:

En el caso de los restaurantes similares se encuentra que en 1995 el promedio de compras gravadas es inferior al promedio total. Sin embargo la desviación estándar es demasiado alta para un sector homogéneo. Esto puede indicar, al igual que en la muestra total, problemas con la manera en que se está manejando la facturación del IVA de insumos de algún(os) contribuyente(s) de este subsector. La información de 1994 es demasiado incompleta para poder avanzar la hipótesis aquí planteada en ese año.

6.c- Resto de la Muestra: (Muestra Total menos Restaurantes Similares)

El promedio de esta submuestra se coloca alrededor del 24%, igualmente se mantiene una desviación estándar alta lo cual, al igual que en el caso anterior, puede reflejar problemas en facturación.

En general con estos dos últimos indicadores es posible analizar la naturaleza de las operaciones comerciales que adelantan los contribuyentes. Con esta información es posible determinar comportamientos que se salen del promedio. En buena parte esto se puede dar por diferenciación clara de estrategia comercial, o en algunos casos por el no cumplimiento adecuado de las normas tributarias.

Para subsanar los problemas que se dan en el caso de la facturación de compras la implementación de un régimen de facturas más estricto, como se está haciendo en la actualidad, permitirá que se reduzcan los problemas. La literatura sobre el IVA es bastante reiterativa en la necesidad de contar con un adecuado sistema de control de facturación.²

² Ver los trabajos de Tait citados anteriormente, al igual que: Victor Thuronyi, Editor "Tax Law Design and Drafting", IMF, Washington 1996.

IV. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Con base en los análisis de información realizados, se pueden establecer las siguientes conclusiones :

- 1- Tal y como están diseñadas las normas del IVA, la actividad económica bajo la cual se clasifique un negocio dentro del Registro Único Tributario, determina las cargas y beneficios tributarios a que está obligado o a que tiene derecho un contribuyente, otorgando grandes ventajas para algunos de ellos. En el caso de servicio de restaurante, esto está generando una distorsión en el sector, en detrimento de aquellos negocios que prestan simultáneamente el servicio de restaurante y la venta de alimentos, ya sea en mostrador o a domicilio.
- 2- Existen serios problemas en el registro de los contribuyentes ante la DIAN. Esto se refleja en la falta de control sobre los contribuyentes registrados al no existir un proceso de auditoría sobre los registros que aparecen en el RUT.
- 3- La inexistencia de controles eficientes, origina la clasificación de los contribuyentes en diferentes actividades económicas sobre lo cual no se realiza ningún tipo de seguimiento para determinar la actividad real bajo la cual deben ubicarse.
- 4- Tampoco existe control oportuno y efectivo sobre el régimen en el cual están inscritos, a fin de establecer si conforme a las disposiciones legales si es el correspondiente.
- 5- Los datos obtenidos como resultado de la comparación entre las Declaraciones de Ventas y Renta reflejan la existencia de problemas especialmente en la actividad 5521. La muestra que se tomó con respecto a la actividad 5521, presenta diferencias con respecto al comportamiento de la Muestra total y de la actividad 5520, en cuanto a la tarifa de IVA implícita y en relación al crecimiento de la actividad comparada con el índice de inflación reportado para el año gravable 1995.

Existen algunos registros de la muestra de restaurantes similares que inciden en los resultados totales debido a que presentan comportamientos tributarios por fuera de los estándares normales que presentan los demás registros. Estos casos deberán ser motivo de análisis cuidadoso por parte de la DIAN.

- 6- Siendo el negocio de los restaurantes de aquellos en que las transacciones se realizan en su mayoría en efectivo, su control es aún más complejo que para otro tipo de negocios. Esto significa que las medidas de fiscalización que se deben implantar deben ser diseñadas conforme a las circunstancias y particularidades que el manejo del negocio implica.

- 7- El problema central del sector de restaurantes similares, actividades 5520 y 5521, es la información, el control, seguimiento y oportunidad de la misma.
- 8- Con información incompleta, es imposible saber el comportamiento real del sector y por ende establecer programas de fiscalización orientados al control del mismo.
- 9- El RUT que contiene el censo de contribuyentes para la Administración tributaria, es la principal herramienta de la misma para determinar el comportamiento de los contribuyentes. Ésta es la base del control y administración del IVA en la Unión Europea, al entender que para llegar a la completa armonización de un sistema fiscal común, se debe partir de un excelente registro tributario de los contribuyentes de los países miembros.

Como conclusión general podríamos decir que el problema del IVA en el sector restaurantes similares es de administración del mismo, más no de diseño del tributo. Indudablemente las características propias del sector obligan a que la fiscalización que se haga sobre el mismo sea más presencial que de otro tipo, pero también es cierto que con información consistente, oportuna y completa es como puede controlarse la declaración y pago total del impuesto.

RECOMENDACIONES

1. Es necesario corregir el desfiguramiento que sufre el IVA por servicio de restaurantes, es necesario expedir un decreto reglamentario en el que se determine expresamente que estará sujeto al IVA por servicio de restaurantes, sólo el servicio que se preste por la venta de aquellas comidas para ser consumidas en el mismo establecimiento cuando éste se encuentre acondicionado para tal hecho. Aquellos productos que se despachan a domicilio o se venden para ser consumidos por fuera del establecimiento, se deben considerar como venta de bienes corporales muebles no gravados -el anexo 1 presenta la propuesta de decreto-.
2. Muchos de los problemas que tiene la DIAN con la información se originan en la cantidad de documentos que deben procesarse mensualmente. Con el fin de disminuir esos inconvenientes tanto para la DIAN como para el contribuyente, sería conveniente establecer dos declaraciones de IVA por año, aunque los pagos se realizaran bimensualmente.
3. Se sugiere a la DIAN establecer un programa de fiscalización sobre los registros del RUT para las actividades 5520 y 5521 con el fin de detectar inconsistencias en el mismo y seleccionar aquellos casos que requerirían una fiscalización de fondo.

La definición de restaurantes que establece el artículo 9o. del Decreto 422 de 1991 debe ser actualizada y replanteada en relación con los servicios a domicilio y de comida para llevar, pues estos no son realmente un servicio de restaurante.

ANEXO 1
Proyecto de Decreto:

DECRETO NO. DE 1997

“Por el cual se reglamenta el Estatuto Tributario”

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA

En ejercicio de sus facultades constitucionales y legales y en especial las que le confiere el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política,

DECRETA

ARTICULO PRIMERO.- La venta de comidas preparadas que se realicen sin la prestación del servicio de restaurante no estarán gravadas con el impuesto a las ventas.

La venta de comidas preparadas, entregadas a domicilio o en mostrador empacadas para llevar, que se realicen en establecimientos que prestan el servicio de restaurante no se incluyen dentro del servicio de restaurante y por consiguiente no forma parte de la base gravable para liquidar el impuesto a las ventas. Para ello los establecimientos que presten servicio de restaurante deberán discriminar las ventas gravadas de las no gravadas.

Los sobrecostos cobrados por servicios a domicilio constituyen un servicio gravado.

ARTICULO SEGUNDO.- El presente Decreto rige a partir de su expedición y deroga todas las normas que le sean contrarias.

PUBLÍQUESE Y CÚMPLASE

BIBLIOGRAFIA

Bird, Richard, and Casanegra, Milka, Editores, *Improving Tax Administration in Developing Countries*, Washington D.C.: International Monetary Fund, 1992.

Gillis, Malcom, Carl S. Shoup, and Gerardo Sicat, Editores. *Value Added Taxation in Developing Countries*. Washington D.C.: World Bank, 1990.

Khalilzadeh, Javad, and Anwar Shah. Editores, *Tax Policy in Developing Countries*. Washington D.C.: World Bank, 1991.

Lindholm, Richard W.. "The Value Added Tax: A Short Review of the Literature". *Journal of Economic Literature*, Diciembre 1970, pg. 1178-1189.

Shome, Parthasarathi, Editor, *Tax Policy Handbook*. Washington D.C.: International Monetary Fund, 1995.

Tait, Alan A., *Value Added Tax: International Practice and Problems*. Washington D.C.: International Monetary Fund, 1988.

Tait, Alan A., *Value Added Tax: Administrative and Policy Issues*. Washington D.C.: International Monetary Fund, 1991.

Thuronyi, Victor, Editor. *Tax Law Design and Drafting*. Washington D.C.: International Monetary Fund, 1996.