

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: CARMEN TERESA ORTÍZ DE RODRÍGUEZ

Bogotá, D. C., doce (12) de agosto de dos mil catorce (2014)

Ref.: 760012331000200900097 01

Número Interno 19808

**SEGURIDAD ATLAS LTDA., contra LA
DIAN
FALLO**

Se decide la apelación interpuesta por la parte demandante contra la sentencia del 1° de febrero de 2012, por la cual el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca decidió la acción de nulidad y restablecimiento del derecho que aquella instauró contra los actos administrativos que determinaron el impuesto sobre las ventas a su cargo para el cuarto periodo gravable de 2005.

Dicho fallo dispuso:

“DENIÉGANSE las pretensiones de la demanda.”

ANTECEDENTES

Seguridad Atlas Ltda. es una empresa especializada en servicios de vigilancia.

El 9 de septiembre de 2005, presentó declaración de impuesto sobre las ventas correspondiente al cuarto bimestre de ese año, en la que registró un impuesto a cargo por operaciones gravadas de \$131.608.000 y un saldo a pagar de \$89.652.000.

El 5 de abril de 2006 presentó declaración electrónica de impuesto sobre la renta y complementarios del año 2005, en la que registró un incremento de impuesto que la hizo pasible del beneficio de auditoría.

La División de Fiscalización Tributaria de la Administración Local de Impuestos Nacionales de Cali inició investigación y, por Auto N° 050632007000111 del 25 de marzo de 2007, ordenó practicar inspección tributaria.

De acuerdo con las verificaciones hechas en la diligencia de inspección y las respuestas a los requerimientos de información que a ella precedieron, se libró el Requerimiento Especial N° 050632007000099 del 23 de octubre del mismo año, que propuso modificar la base AIU tomada por el contribuyente para liquidar el impuesto a las ventas declarado, en cuanto desconoció el artículo 10 del Decreto 522 de 2003 por incluir erogaciones que no eran directamente imputables a los contratos de vigilancia y seguridad celebrados por la contribuyente.

Por Liquidación Oficial de Revisión N° 050642008000063 del 11 de julio de 2008 la División de Liquidación aceptó la propuesta de modificación. En tal sentido, incrementó el impuesto a cargo por operaciones gravadas a \$296.405.000 y el saldo a pagar a \$254.449.000.

Tal decisión fue confirmada mediante la Resolución N° 050662008000008 del 28 de octubre del mismo año, al resolver el recurso de reconsideración interpuesto por la contribuyente.

LA DEMANDA

SEGURIDAD ATLAS LTDA. solicitó la nulidad de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que la confirmó. A título de restablecimiento del derecho, pidió que se declare que la declaración de impuesto sobre las ventas del cuarto bimestre de 2005 se presentó conforme con la normativa de dicho impuesto y quedó en firme al tiempo con la declaración de renta del mismo año.

Invocó como violados los artículos 2, 29 y 95 (N° 9), 209 de la Constitución Política; 683, 705-1 y 742 del Estatuto Tributario, 2, 3 y 35 del Código Contencioso Administrativo; 1, 2 y 3 del Decreto 073 de 2002.

El concepto de violación se estructuró en tres cargos a saber:

- Nulidad de los actos administrativos expedidos por la DIAN dentro del proceso de revisión y determinación del tributo, porque la declaración de IVA del cuarto bimestre de 2005 quedó en firme junto con la declaración de renta del mismo año, respecto de la cual operó el beneficio de auditoría.

- Expedición irregular y falsa motivación de dichos actos.
- Improcedencia de la determinación oficial del AIU, por la inherencia de los servicios de supervisión y control al servicio de vigilancia.

Los fundamentos de estas glosas, de la oposición a las mismas y del análisis que sobre ellas hizo la sentencia apelada, se abordarán integralmente en la parte considerativa de esta providencia, en la medida en que fueren apeladas, de acuerdo con las facultades restringidas que otorga el artículo 357 del CPC.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante apeló la sentencia, oponiéndose a los argumentos centrales que la motivaron mediante tres apartes esencialmente coincidentes con los cargos de nulidad y que titula como “Falsa motivación en la decisión ya que se encontraba en firme la declaración del impuesto a las ventas por el periodo cuarto del año 2005”, “indebido traslado de la prueba en el caso de determinación del AIU, la entidad demandada era la que soportaba la carga de probar ante la imposibilidad de hacerlo el contribuyente, aplicación de un procedimiento inexistente para calcular la base del impuesto” y “la Administración de Impuestos Nacionales cambió su postura al respecto de

este tema en el año 2009, lo que supone que el rechazo de la DIAN deba ser subsanado por la justicia por no estar en firme la decisión” (sic).

En el trámite de esta instancia la demandante no alegó de conclusión y el Ministerio Público no rindió concepto alguno.

CONSIDERACIONES

Se provee sobre la legalidad de los actos administrativos que liquidaron oficialmente el impuesto sobre las ventas a cargo de Seguridad Atlas Ltda., por el cuarto bimestre de 2005.

Las glosas que propone analizar la alzada se individualizan en el siguiente orden:

1) FIRMEZA DE LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO A LAS VENTAS POR EL CUARTO PERÍODO DEL AÑO 2005

Antecedentes contextuales de este cargo de apelación

Argumentos de la demanda:

La declaración de ventas objeto de modificación oficial adquirió firmeza el 5 de octubre de 2006, junto con la declaración de renta de 2005 respecto de la cual operó el beneficio de auditoría. Para esa fecha, la Administración no había notificado requerimiento especial contra la declaración de impuesto sobre las ventas mencionada.

La DIAN desconoce dicha firmeza sin considerar el efecto jurídico del artículo 705-1 del ET en las declaraciones de IVA y de retención en la fuente, según el cual la firmeza de la declaración de renta implica automáticamente la de las declaraciones de IVA y retención en la fuente, salvo que dentro de ese término se notifique requerimiento especial respecto de éstas últimas.

Dicha norma no ha sido modificada total ni parcialmente, y la inspección tributaria ordenada respecto de la declaración de IVA referida no afecta la aplicación de aquélla, porque el auto que ordenó dicha diligencia se notificó luego de haber quedado en firme la declaración de renta.

Toda actuación adelantada respecto de la declaración de renta tiene incidencia inmediata en el término de firmeza de las declaraciones de IVA y retención en la fuente, pero no toda actuación adelantada contra estas últimas incide en el término de firmeza de la declaración de renta.

El auto que da inicio al proceso de determinación y discusión del impuesto es el requerimiento especial. Aunque el auto que ordenó la inspección tributaria se hubiera notificado dentro del término de firmeza de la declaración de renta, no tendría la virtud de suspender el término para notificar el requerimiento especial.

El beneficio de auditoría solo se pierde con la notificación del emplazamiento para corregir o del requerimiento especial, dentro del término de firmeza.

La derogatoria del artículo 689-1 del ET no afecta la firmeza anticipada de la declaración de IVA de la actora por el cuarto bimestre de 2005, porque el artículo

705-1 ibídem continúa vigente, norma especial que se aplica con carácter preferente respecto de los artículos 705 y 714 ejusdem.

Como el requerimiento especial que precedió a los actos demandados se notificó por fuera del término de firmeza previsto en el artículo 705-1 del ET, la actuación enjuiciada adolece de nulidad.

Argumentos de la contestación a la demanda:

La derogatoria del inciso segundo del artículo 689-1 del ET impide aplicar el término de firmeza anticipada de la declaración de renta de 2005 a la declaración de ventas del cuarto bimestre del mismo año.

De acuerdo con ello, el requerimiento especial que antecedió a los actos demandados se notificó oportunamente, cuando aún no había quedado en firme la declaración de ventas referida, en el marco del artículo 714 del ET.

Argumentos de la sentencia apelada:

El artículo 705-1 del ET refiere al término para notificar el requerimiento especial, sin señalar que la firmeza de la declaración de ventas se supedite al beneficio de auditoría, como sí lo preveía el inciso segundo del artículo 689-1 ibídem, derogado por la Ley 863 de 2003.

Las interpretaciones extensivas sobre el artículo 705-1 implican desconocer el efecto de la derogatoria del artículo 689-1 que reconocía el beneficio de

auditoría otorgado en renta a las declaraciones de IVA y retención en la fuente. La derogatoria pretendió terminar esa extensión.

Así y de acuerdo con el artículo 27 del CC, para cuando se profirió el requerimiento especial que precedió a los actos demandados, la declaración de IVA aún no se encontraba en firme.

Argumentos del recurso de apelación de la demandante y de los alegatos de conclusión de la demandada en la segunda instancia:

La actora señala que la interpretación del a quo sobre el artículo 689-1 del ET conduce a estimar erróneamente que el beneficio de auditoría solo se aplica para el impuesto de renta, cuando los antecedentes administrativos de dicha norma informan que su finalidad era la de unificar el tratamiento de dicho beneficio para los impuestos de renta y ventas.

El artículo 705-1 ibídem sujeta el término de firmeza de las declaraciones de IVA y retención en la fuente al de la declaración de renta, salvo que dentro del mismo se notifique requerimiento especial respecto de las primeras.

El beneficio de auditoría es una excepción al término general de firmeza. Los términos para interrumpir la firmeza de las declaraciones de IVA y retención en la fuente son los que correspondan a la respectiva declaración de renta del mismo periodo.

El término especial de firmeza de las declaraciones de IVA no surge de la derogatoria del inciso 2º del artículo 689-1 del ET, sino de la correcta

aplicación del artículo 705-1 en armonía con el término especial de revisión, previsto para las declaraciones que gozan del beneficio de auditoría.

El término especial de firmeza de la declaración de IVA objeto de la modificación oficial que se discute, se origina en la correcta aplicación de las normas que hacen coincidir el término para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones de dicho tributo y las de retención en la fuente, junto con las declaraciones de renta del año respectivo.

La sentencia apelada solo consideró la derogatoria del artículo 689-1 del ET por la Ley 863 de 2003, cuando eso nunca se negó, y la firmeza de las declaraciones sólo se interrumpe con la notificación del requerimiento especial.

Los alegatos de conclusión de la DIAN no se refirieron a este punto.

Análisis de la Sala

En los términos del recurso de apelación, corresponde establecer si el requerimiento especial que propuso modificar la declaración de IVA de la demandante por el cuarto bimestre de 2005 fue notificado oportunamente y, en consecuencia, impidió que aquella quedara en firme.

En concreto, se examinará si el término de firmeza de dicha declaración coincide con el que se aplica a la declaración de renta de 2005, por razón del beneficio de auditoría que respecto de esta operó, según anotación coincidente de las partes.

Dicho beneficio corresponde a una prerrogativa de carácter legal que reduce el término general de firmeza de las declaraciones de renta, por razones de política fiscal y bajo las precisas condiciones previstas en la norma que lo crea, como dispositivo legal que hace inmodificables tales declaraciones, cuando vence el término señalado sin haberse instado la corrección de las mismas a través de emplazamientos concretos.

De acuerdo con el año de la declaración respecto de la cual operó el beneficio de auditoría al que alude la demandante (2005), se entiende que su fuente legal es el párrafo 3º del artículo 689-1 del ET., adicionado por el artículo 28 de la Ley 863 de 2003, a cuyo tenor se lee:

“El beneficio contemplado en este artículo¹ será aplicable igualmente por los años gravables de 2004 a 2006, siempre que el incremento del impuesto neto de renta sea al menos de dos punto cinco veces (2.5) la inflación causada en el respectivo año gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior y quedará en firme si dentro de los dieciocho (18) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional. (...)

Si el incremento del impuesto neto de renta es de al menos cuatro (4) veces la inflación causada en el respectivo año gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, la declaración de renta quedará en firme si dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea

¹ Para los períodos gravables 2000 a 2003, la liquidación privada de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que incrementen su impuesto neto de renta en por lo menos un porcentaje equivalente a dos (2) veces la inflación causada del respectivo período gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, quedará en firme si dentro de los doce (12) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional.

debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional.”

Si bien el beneficio de auditoría fue originalmente referido al impuesto sobre la renta, el inciso segundo de la misma norma que lo creó extendió sus efectos a las declaraciones de iva y retención en la fuente, en los siguientes términos:

“En el caso de los contribuyentes que se sometan al beneficio de auditoría, el término de firmeza aquí previsto será igualmente aplicable para sus declaraciones de retención en la fuente y del impuesto a las ventas, correspondientes a los períodos contenidos en el año gravable del impuesto sobre la renta sometido al beneficio.”

Con la reforma de la Ley 863 de 2003 que, como ya se advirtió, es la regulación vigente para cuando se presentó la declaración de renta que accedió al beneficio, el inciso transcrito fue derogado y, a modo de efecto connatural a ese proceder legislativo, la previsión que contenía desapareció del mundo jurídico.

Como privilegio tributario a favor de ciertos contribuyentes, el beneficio de auditoría opera bajo el principio de taxatividad, que parte de la existencia de una norma expresa en la que se consagre dicha prerrogativa y restringe su aplicación a los casos que en ella se tipifiquen, en cuanto cumplidores de todas y cada una de las condiciones previstas en la misma; precisamente porque la firmeza anticipada es una excepción al término ordinario que establece el artículo 714 del ET.

Aterrizada tal premisa en el marco de la vigencia y obligatoriedad de la ley, estima la Sala que las declaraciones de iva y retención en la fuente presentadas con

posterioridad a cuando principió a regir el artículo 69 de la Ley 863 de 2003, entre las cuales se encuentra la del cuarto bimestre de 2005, no pueden acceder al beneficio de auditoría de las declaraciones de renta correspondientes al mismo periodo gravable, sencillamente porque la norma que lo permitía dejó de existir.

Tal conclusión se motiva en el hecho de que la extensión de términos de firmeza de la declaración de renta a las declaraciones de IVA y retención en la fuente, prevista el artículo 705-1 del ET, refiere únicamente a los previstos en los artículos 705 y 714 de la misma obra, obsérvese:

*“Los términos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, del contribuyente, **a que se refieren los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario**, serán los mismos que correspondan a su declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable.”*

A su vez, dichas normas disponen:

*“**Artículo 705.** El requerimiento de que trata el artículo 703, deberá notificarse a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos (2) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. Cuando la declaración tributaria presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, el requerimiento deberá notificarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva.*

***Artículo 714.** La declaración tributaria quedará en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando la*

declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma.

La declaración tributaria que presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, quedará en firme si dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación, no se ha notificado requerimiento especial.

También quedará en firme la declaración tributaria, si vencido el término para practicar la liquidación de revisión, ésta no se notificó.”

Los términos que presentan estas disposiciones tienen carácter ordinario, en cuanto se previeron para el proceso de determinación del impuesto vía liquidación oficial de revisión respecto de las declaraciones privadas que no presentan el incremento del impuesto neto de renta que da derecho al beneficio de auditoría.

Ello no quiere decir que las declaraciones de renta cobijadas por el beneficio estén excluidas del referido proceso de determinación, sino que cuando se someten a él sus términos de firmeza se rigen exclusivamente por el artículo 689-1 del ET., de acuerdo con el principio de taxatividad al que ya se aludió.

De la mano de ello, se deja en claro que la extensión de términos ordinarios establecida en el contexto del artículo 705-1 ibídem, opera única y exclusivamente para la notificación y la firmeza de las declaraciones comunes de impuestos no tipificadas en la norma que contempla el beneficio de auditoría.

Cuando dicho beneficio se configura, esa extensión debe ser ordenada por la misma regulación especial que establece el beneficio, como prerrogativa taxativa genuinamente prevista para exceptuar el término general de firmeza consagrado en los artículos 714 y 705 del ET.

Así las cosas, como el cuarto bimestre de 2005 es un periodo respecto del cual ya no operaba el inciso segundo del artículo 689-1 ejusdem, por haber quedado derogado desde la entrada en vigencia de la Ley 863 de 2003, la extensión del término de firmeza que allí se contemplaba no se aplica para la declaración de IVA de dicho periodo.

En consecuencia, y a las voces del referido artículo 705-1 del ET, en concordancia con los artículos 705 y 714 ibídem, dicha declaración se sujeta a los términos generales de notificación del requerimiento especial y de firmeza que corresponden a la declaración de renta del año 2005, como año gravable correspondiente al bimestre de IVA declarado.

Tales términos, según previsión de las normas anteriormente enunciadas, comienzan a contarse a partir del 17 de abril de 2006², cuando venció el término para declarar, toda vez que la declaración de renta se presentó oportunamente el 5 de abril de 2006.

De acuerdo con lo anterior, el término para notificar el requerimiento especial vencía el 17 de abril de 2008; sin embargo y a la luz de la interpretación armónica de los artículos 706 y 779 del ET, dicho plazo se extendió en tres meses adicionales a partir de la notificación del auto que decretó la diligencia de inspección tributaria

² Plazo fijado para grandes contribuyentes con número de nit terminado en 9

dentro de la investigación adelantada³, cuya práctica efectiva no se ha puesto en discusión.

Por tanto, el plazo para notificar el requerimiento especial se extendió automáticamente hasta el 17 de julio de 2008 y la notificación del mismo el 30 de octubre de 2007 es oportuna⁴, pues evidentemente se realizó dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para presentar la declaración de renta del año 2005.

De contera, tal constatación permite concluir la oportunidad de los actos demandados, pues la liquidación que modificó la declaración de impuesto a las ventas de la demandante por el 4º bimestre de 2005 se notificó un día antes de vencer el término ordinario de firmeza extendido⁵.

En este orden de ideas, no prospera el cargo.

2) INDEBIDO TRASLADO DE LA PRUEBA PARA DETERMINAR EL AIU E INEXISTENCIA DE PROCEDIMIENTO PARA CALCULAR LA BASE DEL IMPUESTO

Antecedentes contextuales de este cargo de apelación

³ 29 de mayo de 2007, Fl. 230, c. 3

⁴ Formato de entrega N° 190165667, fl. 270, c. 3

⁵ Según la constancia del folio 349 del cuaderno 4, la notificación se realizó el 16 de julio de 2008

Argumentos de la demanda:

Para determinar el AIU se aplicaron las normas especiales del Decreto 073 de 2002, expedido por la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada, pues el volumen de operaciones impide que técnica y administrativamente pueda hacerse esa determinación sobre cada contrato celebrado, no obstante la exigencia que en tal sentido hace el artículo 10 del Decreto 522 de 2003.

El Decreto 073 establece tarifas fijas para el cobro de los servicios de vigilancia y seguridad privada, entre las que se incluyen porcentajes específicos para cubrir los gastos administrativos y de supervisión.

A contrario sensu, la DIAN determinó el AIU restándole a todos los ingresos del año, los costos imputables al servicio de vigilancia, sin incluir los gastos de supervisión y control. De ello obtuvo un porcentaje de 22,43320%, distinto al que verdaderamente corresponde, de 22,3962%.

Así, la demandada usurpó competencias privativas del congreso y desconoció que al ser el IVA un impuesto de periodo, el AIU que debía determinarse era el del periodo y no el global del año, de manera que sólo podía tomar los ingresos, costos y gastos de ese periodo, sin excluir conceptos inherentes al servicio integral de vigilancia como los gastos de supervisión y control.

En el proceso de revisión se informó a la DIAN sobre la imposibilidad técnica y administrativa de que las entidades de seguridad y vigilancia privada aplicaran el artículo 10 del Decreto 522 de 2003, no obstante lo cual la

autoridad fiscal insistió en hacerlo. Al final, se abstuvo de tal proceder con el indebido traslado de la carga de la prueba al contribuyente, a pesar de que en virtud de la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, esa carga atañe exclusivamente a la Administración.

Tal decreto contiene normas generales para los servicios de aseo y vigilancia, empresas de servicios temporales y cooperativas, y presenta un modelo de costos y gastos que no está acorde con la razón de ser del servicio de vigilancia.

En virtud del principio de especialidad, la demandante no debía aplicar de preferencia el Decreto 522 de 2003, sino el 073 de 2002 que directamente regula los costos y el AIU de las empresas de vigilancia.

Los actos demandados incurren en falsa motivación por apreciación inexacta de los hechos, al inventarse un procedimiento no avalado por ninguna norma jurídica y desajustado para la actividad que desarrolla la demandante, y fruto de la errada interpretación y aplicación de las normas que regulan el AIU para las empresas de seguridad y vigilancia privada.

Argumentos de la contestación:

La demandante no demostró la base gravable del impuesto sobre las ventas en los términos del inciso 2º del artículo 468-3 del ET y 10 del Decreto 522 de 2003; frente a esa omisión, le correspondía la carga de la prueba requerida para desvirtuar los cargos que se le endilgaron en la etapa de determinación del tributo.

Como las normas aplicables ordenan que la cláusula de AIU se fije por cada contrato celebrado, la accionante tenía que demostrar los fundamentos que le permitían aplicar una base gravable diferente a la establecida en la ley.

La base que gravó la demandante con el impuesto sobre las ventas es un porcentaje igual o inferior al 10% de sus ingresos operacionales netos, y como negó tener costos y/o gastos imputables por contrato, la Administración debió establecer los costos directamente imputables a la relación de utilidad del 22,3962.

Los actos acusados se fundamentan en hechos reales, según elementos que obran directamente en el expediente.

El servicio de vigilancia y seguridad privada se rige por el Decreto 355 de 1994, cuyo artículo 92 fijó las tarifas para prestarlo.

La ley establecía claramente el tratamiento para liquidar el impuesto sobre las ventas en la prestación del servicio de seguridad y vigilancia privada, para el cuarto bimestre de 2005, y ordenó que la cláusula de AIU se estableciera en cada contrato, para que sobre esa base se aplique la tarifa correspondiente.

En defecto de dicha cláusula, el Decreto 522 de 2003 dispone la causación del impuesto sobre el valor total del servicio, aplicando las reglas generales de ese tributo.

Dentro del expediente aparecen varios contratos sin la cláusula de AIU y otros en los que la identificación del AIU se soporta con facturas, de allí que se solicitara a la

contribuyente detallar los costos del servicio de vigilancia para establecer la base gravable del impuesto. Como no lo hizo, la Administración optó por establecerla de acuerdo con los ingresos operacionales registrados en el 2005, y los costos y gastos directos registrados e imputables a la prestación del servicio de vigilancia y seguridad privada.

Argumentos de la sentencia de primera instancia

El Decreto 73 de 2002 no contiene una normativa tributaria especial, sino la reglamentación del cobro de tarifas por el servicio de vigilancia y seguridad privada.

En el AIU se representan los costos necesarios para el cumplimiento de un contrato y generados por la administración, como gastos directos para cada contrato suscrito con el fin de desarrollar el proyecto pactado; los imprevistos, como gastos surgidos esporádicamente durante la ejecución de un contrato; y la utilidad, en la que se representa la ganancia proveniente de dicha ejecución.

El procedimiento para determinar el AIU en las empresas de vigilancia y seguridad privada, se rige por el artículo 468-3 del ET y el Decreto 522 de 2003.

La demandante no puede apoyarse en el volumen de operación y en la complejidad técnica y administrativa para justificar su negligencia administrativa, dejando de lado el respectivo cálculo del AIU por cada contrato, como lo determina la ley.

La base gravable determinada por la Administración no fue refutada con pruebas fehacientes por parte de la demandante. De hecho, ninguno de los contratos

anexados al proceso contiene la cláusula de AIU y el estado de resultados aportado no permite identificar los clientes con la desagregación de las erogaciones directamente imputables a cada contrato, no obstante que la actora tenía la carga de la prueba en relación con ese tipo de soportes para efecto de demostrar sus argumentos.

El AIU debe determinarse por cada contrato, aplicándole los costos y gastos directamente imputables; esos rubros tenían que ser probados por la accionante para comprobar la realidad de la ejecución de cada contrato, como lo hizo sobre el suscrito con la Sociedad Portuaria de Buenaventura, entregando varias facturas en las que se liquidó el IVA.

Los gastos y costos directamente imputables deben ser comprobables y discriminados en función de establecer la directa relación con el desarrollo del contrato.

Los gastos y costos de seguridad física, servicio de escoltas y monitoreo y la parte de supervisión y control correspondiente a mano de obra son imputables a cada contrato celebrado. No existe certeza sobre la relación directa entre los gastos de logística, inteligencia, técnicos y demás, con cada contrato, y la contabilidad de la parte actora no demostró claramente el porcentaje de tales gastos representado en cada contrato, contrario al fin de la norma que estableció la determinación del AIU base del IVA, dirigido a lograr exactitud sobre las erogaciones aplicadas a cada contrato y su comprobación con los correspondientes soportes contables.

El AIU liquidado con base en el estado de resultados de 2005, los costos y gastos imputables y los ingresos, todo fraccionado a bimestre, da como resultado un AIU

de 22.4412%, y el impuesto liquidado por los actos demandados no supera el que, según el Tribunal, podría resultar de la aplicación de ese porcentaje.

Argumentos del recurso de apelación de la demandante y de los alegatos de conclusión de la demandada en la segunda instancia:

La accionante reitera que el sinnúmero de contratos en los negocios de vigilancia impide que el contribuyente y la Administración cumplan la exigencia del artículo 10 del Decreto 522 de 2003, que por la misma circunstancia la DIAN se abstuvo de cumplir, en el entendido de que las empresas de vigilancia y seguridad privada no podían determinar el AIU a cada contrato.

De cualquier forma, anota, eso no facultaba a la autoridad fiscal para determinar el impuesto en la forma arbitraria en que lo hizo, creando una base jurídica sin soporte legal alguno y constitutiva de un vicio insubsanable por suplantar funciones legislativas, independientemente de que no tuviera información para obtener la base de liquidación.

Al alegar de conclusión, la DIAN puntualizó que el artículo 10 del Decreto 522 de 2003 prevé una base gravable especial de IVA para los servicios de aseo, vigilancia y temporales de empleo, de la que no dan cuenta los contratos suscritos por la demandante. En ese sentido, reiteró los argumentos del escrito de contestación.

Análisis de la Sala

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala establecer la legalidad de la liquidación del AIU con base en el cual se determinó el impuesto sobre las ventas a cargo de la demandante durante el cuarto bimestre de 2005, respecto de los servicios que presta como empresa de vigilancia y seguridad privada.

En concreto, se establecerá si dicha liquidación debía hacerse conforme con el artículo 10 del Decreto 522 de 2003, como lo aduce la Administración, o con el Decreto 073 de 2002 como reclama la apelante. Para ello se observa:

Al regular las tarifas aplicables al impuesto sobre las ventas, el artículo 468-3 del ET, con la modificación introducida por el artículo 35 de la Ley 788 de 2002 y la adición que le hizo el artículo 52 de la Ley 863 de 2003, dispuso:

“A partir del 1° de enero de 2003, los siguientes servicios quedan gravados con la tarifa del 7%:

2. Los servicios de aseo, los servicios de vigilancia aprobados por la Superintendencia de Vigilancia Privada y los servicios temporales de empleo cuando sean prestados por empresas autorizadas por el Ministerio de Protección Social o autoridad competente en la parte correspondiente al AIU

Igual procedimiento se seguirá con las cooperativas de trabajo asociado constituidas bajo los parámetros señalados en el presente numeral.”

El numeral anterior fue a su vez reglamentado por el artículo 10 del Decreto 522 de 2003⁶, en los siguientes términos:

“Artículo 10. Para efectos del numeral 2 del artículo 468-3 del Estatuto Tributario, en cada uno de los contratos de prestación de servicios de aseo, de vigilancia aprobados por la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada y temporales de empleo prestados por empresas autorizadas por el Ministerio de la Protección Social, gravados con el Impuesto sobre las Ventas (IVA) a la tarifa del siete por ciento (7%), la base gravable corresponde a la cláusula AIU (Administración, Imprevistos y Utilidad).

La cláusula AIU base del impuesto se determinará respecto de cada contrato como el monto correspondiente a la diferencia entre el valor total del contrato y los costos y gastos directos imputables al mismo, discriminados y comprobables, que correspondan a mano de obra, suministros o insumos, y seguros cuando estos sean obligatorios.

El impuesto sobre las ventas en la prestación de los servicios a que se refiere el presente artículo se cobrará por parte de los responsables del servicio de aseo, vigilancia y temporal de empleo, independientemente de la calidad del beneficiario de los mismos.

Parágrafo 1°. Los contratos a que se refiere este artículo, suscritos con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la Ley 788 de 2002, en los cuales no se expresó la cláusula AIU, deberán ser adicionados con dicha cláusula, salvo los suscritos con entidades estatales a los cuales se les aplicará el tratamiento previsto en el artículo 6° del presente decreto. **En todo caso, si no se ha expresado la cláusula AIU, la base gravable para el IVA se determinará respecto de cada contrato como el valor total del mismo menos el correspondiente a costos y gastos directos comprobables.**

⁶ Esta norma fue parcialmente anulada por sentencia del 21 de octubre 2004, exp. 13936, en cuanto exigía el gravamen de IVA a todos los usuarios de servicios de aseo y vigilancia aprobados por la Superintendencia de Vigilancia Privada, y de los servicios temporales de empleo prestados por empresas autorizadas, cuando el artículo 35 de la ley 788 de 2002 sólo previó tal exigencia para las empresas del régimen común.

Parágrafo 2°. *Cuando para la prestación de alguno de los servicios a que se refiere este artículo no se requiera de contrato escrito y en consecuencia no exista cláusula AIU, el impuesto sobre las ventas (IVA) se causará sobre el valor total del servicio, aplicando las reglas generales del impuesto.”*

Mediante la norma transcrita el legislador reguló con carácter especial la base gravable y la tarifa de los servicios de aseo y vigilancia aprobados por la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada, y de los servicios temporales de empleo prestados por las empresas autorizadas por el Ministerio de Protección Social, asociándola a los conceptos de administración, imprevistos y utilidades - AIU⁷.

Para el efecto, se previó que el AIU debía consagrarse en cada contrato celebrado, y que debía equivaler a la diferencia entre su valor total y los costos y gastos directos imputables al mismo, **discriminados y comprobables**, correspondientes a mano de obra, suministros o insumos, y seguros obligatorios, sin tener en cuenta los demás conceptos que pudieran configurar la remuneración del servicio

Así, mientras en el régimen general de IVA la base gravable está constituida por el monto total de la operación económica o el servicio (E. T. art. 477), bajo la consigna de la regla especial que se comenta solo deben tomarse algunos conceptos o rubros que conforman la remuneración.

⁷ Comprende todos los costos necesarios para la administración de la empresa y en los que tiene que incurrir para desarrollar su actividad; los costos que no fueron presupuestados frente a circunstancias imprevistas; y la utilidad o valor agregado económico que cada contrato genera a título de rentabilidad del patrimonio en relación con la inversión que se hace para el objeto contractual.

El artículo citado hace expresa la exigencia de que el AIU se establezca en cada contrato, como forma de aplicar la base gravable establecida y de garantizar la fiscalización del impuesto generado, sin la cual la disposición que la establece devendría en inane y perdería todo efecto jurídico.

Es así porque, se repite, dicha base especial se representa en el valor mismo del AIU, lo que implica que este deba aparecer en el texto de cada convenio individual, máxime cuando los elementos de cálculo que el reglamento previó para tal concepto (*diferencia entre el valor total del contrato y los costos y gastos directos imputables al mismo*), sólo operan al interior de cada negociación independiente. De allí que la misma previsión legal ordene adicionar los contratos suscritos antes de la Ley 788 de 2002, que no tuvieran la cláusula de AIU, con la inclusión de la misma.

Al tiempo, el reglamento previó dos formas indistintas para determinar la base gravable de IVA en los casos en que se omite la cláusula de AIU o que la prestación del servicio no requiere contrato escrito, señalando, para el primer caso, que la base se determina sobre el valor total de cada contrato menos el correspondiente a costos y gastos directos comprobables; y, para el segundo, que el impuesto se causa sobre el valor total del servicio, aplicando las reglas generales del impuesto, de modo que sólo en ese caso el régimen especial no cobra obligatoriedad.

Ahora bien, el Decreto 522 de 2003 se expidió en ejercicio de la potestad reglamentaria que establece el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política, ejercida sobre la Ley 788 de 2002, cuerpo legal que se une al régimen fiscal colombiano para integrar su regulación tributaria.

Se trata de una normativa especial en materia de tarifa y base gravable para servicios en particular, respecto de la cual la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado anotó en Concepto 1751 del 8 de julio de 2006:

“El numeral 2° del artículo 52 de la Ley 863 de 2003 contiene un régimen especial del Impuesto a las Venta de IV A con las siguientes características:

- a) En cuanto a los hechos generadores o actividades gravadas: son solamente los servicios de aseo y los de vigilancia aprobados por la Superintendencia de Vigilancia Privada, y los servicios temporales de empleo prestados por empresas autorizadas por el Ministerio de la Protección Social;
- b) En cuanto a la tarifa: prevé una especial del 10 %, menor a la general del 16%;
- c) En cuanto a la base gravable del impuesto: circunscrita a los conceptos de administración, utilidad e imprevistos (AIU) que componen la remuneración, y en consecuencia se excluyen los rubros diferentes a estos;
- d) En cuanto al sujeto: comprende a quienes presten los servicios mencionados, y lo extiende a las cooperativas de trabajo asociado...”

Por su parte, el Decreto 073 de 2002 fijó las tarifas mínimas para el cobro de los servicios de vigilancia y seguridad privada, en uso de la facultad reglamentaria ejercida respecto de los artículos 92 del Decreto 356 de 1994 – Estatuto de Vigilancia y Seguridad Privada - y 4° numeral 25 del Decreto 2453 de 1993 – por el cual se determina la estructura orgánica, objetivos, funciones y régimen de sanciones de la superintendencia de vigilancia y seguridad privada.

Tal fijación de tarifas se expidió ante la necesidad de regular los precios del mercado en orden a que las tarifas cobradas por la prestación de los servicios de seguridad y vigilancia garanticen como mínimo la cancelación de las obligaciones laborales y eviten la explotación a que vienen siendo sometidos los trabajadores del sector; máxime cuando los estudios de costos y gastos de tales servicios conducen a concluir que el servicio no puede estar por debajo de una tarifa mínima, fijada en salarios mínimos (*considerandos 3 y 4*).

La demandante liquidó el impuesto sobre las ventas por el servicio de seguridad y vigilancia privada para el periodo investigado sobre una base AIU menor o igual al 10% (9.96%)⁸, la cual, según lo constató su contador en la visita de inspección tributaria que se le practicó a la compañía, se determinó con fundamento en el artículo 2 del referido Decreto 073, norma que estableció tarifas mínimas para el cobro de dicho servicio en el caso de empresas armadas con medio humano⁹.

Claramente y en los términos del artículo 1° del Decreto 073, el objeto de su regulación no es otro distinto a fijar las tarifas mínimas para el cobro de

⁸ Aunque la declaración de IVA del 4 periodo de 2005 relaciona como gravados los ingresos operacionales (renglón 32), aplica la tarifa de IVA sobre una base del 9.96%, así:

Total ingresos operacionales periodo	\$ 13.288.241.000
- Devoluciones y descuentos	\$ 75.452.000
Ingresos operacionales netos	\$ 13.212.789.000
Base gravable aplicado - 9.96%	\$ 1.316.080.000
Impuesto generado - 10%	\$ 131.608.000

⁹ “**Art. 2° N° 1:** “... la tarifa será el equivalente a 8.5 salarios mínimos legales mensuales vigentes para cubrir los costos laborales: más un 10% sobre el monto calculado para cubrir gastos administrativos o de supervisión.”

servicios de vigilancia y seguridad privada prestados por las empresas y cooperativas, con y sin armas, que utilicen el talento humano y/o medio canino y que se encuentran bajo el control, inspección y vigilancia de la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada.

Esas tarifas, se puntualiza, son las que el artículo 92 del Estatuto de Vigilancia y Seguridad Privada (Decreto 356 de 1994) previó para la prestación de los servicios de vigilancia y seguridad privada, bajo la consigna de que debían *“garantizar como mínimo, la posibilidad de reconocer al trabajador el salario mínimo legal mensual vigente, las horas extras, los recargos nocturnos, prestaciones sociales, los costos operativos inherentes al servicio y demás prestaciones de ley.”*

La naturaleza normativa del Decreto 073 de 2002 como reglamentario del Estatuto referido y las limitaciones de contenido que impone la facultad reglamentaria, conducen a sostener que tal decreto no puede operar en un contexto distinto al del estatuto que desarrolla, cuyo objeto unívoco es el de establecer el régimen para la prestación por particulares de servicio de vigilancia y seguridad privada, con y sin armas, organizados como empresas de vigilancia y seguridad privada, cooperativas de vigilancia y seguridad privada, empresa de transporte de valores, servicio especial de vigilancia y seguridad privadas, servicio comunitario de vigilancia y seguridad social privada y servicio de asesoría, consultoría e investigación en seguridad (Decreto 356 de 1994, arts. 1°, 8, 23, 30, 39, 42 y 60).

Tales servicios comprenden todas las actividades que en forma remunerada o en beneficio de una organización pública o privada, desarrollan las personas naturales o jurídicas, para 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 transporte con este mismo fin (art. 2° ibídem).

Así, las tarifas reguladas por el Decreto 073 de 2002, como reglamentario del Decreto 356 de 1994, simplemente constituyen mecanismos de remuneración del servicio de seguridad y vigilancia prestado por particulares, que se originan en el marco de una relación de derecho privado o de derecho público, si se trata de servicios especiales de vigilancia (Decreto 356, art. 39).

El anterior enfoque hace que dichas tarifas sean en todo ajenas a los elementos sustantivos del tributo que genera la prestación del servicio de vigilancia, en el marco de la relación de derecho público contraída por los prestadores con el Estado, como titular del poder impositivo, y del deber constitucional de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones de aquél.

Visto lo anterior y a merced de la interpretación por contexto que establece el artículo 30 del Código Civil¹⁰, concluye la Sala que los Decretos 073 de 2002, como reglamentario del Estatuto de Vigilancia y Seguridad Privada - y 522 de 2003, como reglamentario de la reforma tributaria dispuesta por la Ley

¹⁰ "El contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía.

Los pasajes oscuros de una ley pueden ser ilustrados por medio de otras leyes, particularmente si versan sobre el mismo asunto."

788 de 2002, refieren a temáticas diferentes y tienen regulaciones independientes por el ámbito en el que opera cada una de ellas.

La actuación enjuiciada se adelantó contra la demandante, en su calidad de contribuyente de impuesto a las ventas por la prestación del servicio de seguridad y vigilancia privada, en relación con la obligación sustancial que tal condición le endilga, y no en la de simple prestador del mismo servicio en relación con los deberes y responsabilidades que le corresponden para la debida prestación de aquél.

Desde esa perspectiva, concluye la Sala que la liquidación de la declaración de IVA objeto de la modificación oficial discutida debe ajustarse a los parámetros de la base gravable establecida en el Decreto 522 de 2003 y que, por lo mismo, la glosa de apelación que refuta y pretende desconocer la aplicación de ese cuerpo reglamentario para la liquidación del impuesto a cargo de la demandante por el cuarto bimestre de 2005, está llamada a desestimarse.

De la carga de la prueba respecto de los costos y gastos directos imputables a los contratos de prestación de servicios de vigilancia

La legislación tributaria sujeta la adopción de las decisiones administrativas fiscales al marco de los hechos probados en las actuaciones dentro de las cuales se profieran, mediante los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto estos sean compatibles con aquellos (E. T. Art. 742).

Tal sujeción expresa claramente el postulado de “necesidad de la prueba”, también previsto para el procedimiento general (CPC. Art. 174), y al cual la doctrina procesal se ha referido como “regla técnica de procedimiento” predicada del derecho probatorio¹¹, constitutiva del presupuesto de las decisiones judiciales que conllevan la resolución de circunstancias que requieran formar el convencimiento del juez o las autoridades administrativas por medios externos.

El mérito probatorio de los medios de prueba idóneos en las actuaciones fiscales depende de que ellos formen parte de la declaración, de que se alleguen en desarrollo de la facultad de fiscalización e investigación, junto con las respuestas al requerimiento especial y a su ampliación o con los recursos que se interpongan, o de que se hubieren practicado de oficio u obtenido por un convenio internacional de intercambio de información para fines de control tributario, o por envío de un gobierno o entidad extranjera, de oficio o a solicitud de la administración colombiana (E.T . art. 744).

¹¹ Tal tesis sostiene que los principios informadores del derecho probatorio como parte del derecho procesal, son los mismos que cumplen para este una labor orientadora, a saber: publicidad, eventualidad, economía procesal, igualdad e imparcialidad, caracterizados por su carácter absoluto una vez adoptados y la imposibilidad de predicar contrarios. Por su parte, las reglas técnicas son herramientas, en veces contradictorias, que el legislador puede emplear de acuerdo con las condiciones sociales, culturales y económicas de un determinado país, por ejemplo, la contradicción, no oficiosidad o carga de la prueba, necesidad, comunidad o unidad de la misma y la intermediación; las reglas técnicas opuestas que el legislador puede optar por desarrollar total o parcialmente, son la no contradicción, oficiosidad, no necesidad ni comunidad, la individualidad y la mediación (LÓPEZ BLANCO. Hernán Fabio, *Procedimiento Civil, Pruebas*. Segunda edición. Tomo 3, Dupré editores. Bogotá D. C. 2008. P. 33-35)

Los antecedentes administrativos aportados al proceso dan cuenta de que la demandante no distinguió el AIU respecto de cada contrato de prestación de servicios que celebró, no obstante la obligación que en tal sentido le imponía el artículo 10 del Decreto 522 de 2003, y que le resultaba inminentemente atendible para la aplicación de la base gravable de IVA establecida en dicha norma, según se explicó al analizar su contenido y obligatoriedad para el caso concreto.

Sin duda alguna, la claridad del precepto referido endosa a la contribuyente demandante la carga de la prueba sobre los elementos de aplicación de la base gravable especial con fundamento en la cual debía liquidar su impuesto.

Dicha carga tiene fuente normativa y no puede calificarse como impuesta o trasladada por la Administración pues, obviamente, no es ella quien diseña, elabora o suscribe los contratos de prestación de servicios en los que debe incluirse la cláusula de AIU, ni por ende, la que en estricta lógica puede hacer oportunamente esa inserción en el texto contractual.

De acuerdo con lo analizado sobre la unívoca aplicación del artículo 10 del Decreto 522 de 2003 en materia de base gravable del impuesto a las ventas que les corresponde tributar a los prestadores de servicios de aseo y vigilancia aprobados por la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada y para las temporales de empleo autorizadas por el Ministerio de la Protección Social, es absolutamente obligatorio que desde la entrada en vigencia de dicha norma tales contribuyentes hayan implementado todo lo que operativa, técnica y jurídicamente resultaba necesario para la efectividad de aquella.

Ello quiere decir que a partir del momento en que entró a regir el artículo 10 referido, la demandante debía adaptar sus sistemas internos de contabilidad y contratación a los contenidos concordantes con las nuevas exigencias que tal precepto impone para el texto de cada contrato de prestación de servicios, incluyendo en ellos la cláusula de AIU en la forma prevista por el artículo 2 ibídem.

Ese deber de inclusión se deduce de los párrafos de la misma norma, que establecen la obligación de expresar la cláusula en los contratos anteriores a la Ley 788 de 2002, con la adición de la misma en su texto, y anticipan la forma de determinar la base gravable cuando esa cláusula se omite o cuando sencillamente no existe porque la prestación de servicios no requiere de contrato escrito.

Por tanto, no cabe una exoneración del mandato de inclusión con base en afirmaciones aisladas sobre la “imposibilidad” de determinar el AIU a cada contrato; el único evento en que se concibe la no inclusión de la cláusula y que puede interpretarse como “imposibilidad material”, es el de inexistencia de la misma frente a contratos que no se extienden por escrito, anteriormente enunciado.

Visto aisladamente, ese argumento de la demandante sólo representa una reticencia absoluta a cumplir la norma que rige uno de los aspectos de la condición tributaria de la demandante, en clara amenaza de la eficacia del sistema jurídico y de la seguridad que recae sobre su obligatoriedad, frente a la invocación de excusas personalísimas que, en últimas, pretenden legitimar intenciones dispositivas sobre preceptos vigentes, como si el cumplimiento del ordenamiento jurídico estructurado en el marco del Estado de Derecho estuviera a órdenes de los administrados.

No existe pues razón fundada ni medianamente admisible, para excusar a la demandante del deber de determinar el AIU correspondiente a cada uno de los contratos que suscribió durante el cuarto bimestre de 2005, con la inclusión de la cláusula correspondiente en el texto de los mismos.

La omisión de ese deber sin duda alguna obligaba a la demandada a establecer la base gravable del IVA declarado en la forma subsidiaria que establece el artículo 10 del Decreto 522, esto es, restándole al valor total de cada contrato el correspondiente a costos y gastos directos comprobables.

Los costos y gastos directos comprobables, a su vez, penden del acervo probatorio que la contribuyente allegue a la actuación administrativa de determinación oficial del impuesto, pues además de que aquél es quien los realiza y, por tanto, conoce de los mismos, es claro que en los términos del párrafo 1° del referido artículo 10 esos costos y gastos¹² reducen la base gravable cuanto se omite expresar la cláusula de AIU en los contratos suscritos, de modo que el interesado en esa reducción es el llamado a asumir la labor comprobatoria frente a la fiscalización oficial del IVA declarado.

La demandante cuestiona los costos y gastos tomados por la Administración para determinar la base gravable del impuesto a su cargo, sin embargo, no aporta pruebas fehacientes para demeritar los que la autoridad fiscal tuvo en

¹² Decreto 2649 de 1993.

Art. 39. Los costos representan erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la adquisición o producción de bienes o la prestación de los servicios, de los cuales un ente económico obtuvo ingresos.

Art. 40. Los gastos representan flujos de salida de recursos en forma de disminución del activo incremento de pasivo o una combinación de ambos, que generan disminuciones del patrimonio, incurrido en actividades de administración, comercialización, investigación y financiación, realizadas durante un periodo, que no provienen de los retiros de capital o de utilidades o excedentes.”

cuenta, ni para constatar el incumplimiento del deber de incluir otros existentes y debidamente acreditados. A contrario sensu, los documentos anexados al expediente dan cuenta de otra realidad.

En efecto, el texto de los contratos 1360 del 1° de septiembre de 2002 - cliente COMEVA, HC-050-4 del 2 de enero de 2004 – cliente HOLCIM Colombia S. A. - y 964 del 3 de septiembre de 2003 – cliente Sociedad Portuaria Regional de Buenaventura – (fls. 73-109, 124 a 129, 130 a 135, c. 2) corroboran la ausencia plural de la cláusula AIU.

Respecto del contrato celebrado con la sociedad portuaria Regional de Buenaventura, con la que se suscribió el Contrato 964, se expidieron las Facturas 7591, 7662, 7758 y 7764 en las que se discrimina el IVA (fls. 136-139, c. 2).

Por su parte, el Oficio N° 032557 del 26 de septiembre de 2006 que respondió el requerimiento ordinario N° 050632006000422 del 7 de septiembre del mismo año, con el que se le solicitó a la demandante suministrar los costos imputables a cada contrato de prestación del servicio de seguridad y vigilancia privada (Fls. 145 a 147, c. 2), pone de presente que Seguridad Atlas carecía de información sobre costos y gastos por contrato. Dice la respuesta:

“La información de costos y/o gasto imputables al servicio de seguridad y vigilancia no nos fue posible entregarla por cliente, ya que el único cliente clasificado y con centro de utilidad es Sociedad Portuaria, sobre el cual sí se pudo entregar la información a los funcionarios de la visita.”

Ahora bien, ante la inexistencia de costos discriminados por contrato, la Administración revisó el estado de resultados del año 2005 (fls. 164 a 202, c.

3) para desagregar las partidas directamente imputables al servicio de seguridad y vigilancia, pero ni dicho estado ni el anexo de la cuenta 73 de "Gastos Operativos" (fls. 203 a 219 235 a 240, c. 3) permitieron establecer la imputación del rubro de supervisión y control. Los gastos directos del año se tomaron de ese estado y sobre tal dato se determinó el AIU.

Adicionalmente, la autoridad tributaria examinó la estructura organizacional que reportaba el organigrama de la accionante, con la descripción funcional de los cargos que en él aparecen (fls. 12 a 18, c. 2), las erogaciones que implicaban y las cuentas que las reflejan.

Esa revisión constató que el personal de guardas, escoltas y monitoreo es el que presta el servicio de vigilancia y tiene directa relación con los contratos suscritos para tal prestación. Las erogaciones generadas por ese personal eran directamente imputables a dichos convenios y se manejan en las cuentas PUC 51 y 52.

También se advirtió la existencia de cargos que no implicaban mano de obra directa sino control de personal operativo con labores de índole administrativa o comercial, como atención de quejas e inquietudes, capacitación y selección de personal, con erogaciones indirectas respecto de los contratos celebrados (fls. 15 a 17, 19 a 21).

Las pesquisas anteriores fueron valoradas en desarrollo de la inspección tributaria ordenada por Auto N° 050632007000111 del 25 de mayo de 2007 (fl. 226, c. 3), de la cual da cuenta el Acta del 26 de octubre del mismo año (fls. 261 a 269, c. 3).

Como resultado del estudio oficial, la autoridad tributaria determinó costos y gastos directamente imputables a una relación de utilidad del 22,3962%, con la aplicación de la tarifa vigente para ese momento.

Esos costos y gastos se asocian a seguridad física, servicio de escoltas y monitoreo y la parte de supervisión y control correspondiente a mano de obra directa, no así a los gastos técnicos, de logística e inteligencia que se atribuyen indiscriminadamente al conjunto de contratos y cuya relación directa con cada convenio carece de toda certeza, sin que la contabilidad de la demandante hubiera demostrado qué porcentaje de esos gastos correspondía a cada uno de los contratos celebrados. Los argumentos y pruebas puestas a disposición de esta jurisdicción tampoco superan esa falencia ni tan siquiera ofrecen indicios serios y contundentes para superarla.

Y es que, no está demás insistir, las erogaciones que reducen la base gravable modificada por los actos demandados son las imputables respecto de cada contrato celebrado. Por tanto, a tal efecto no pueden acceder los costos y gastos presentados de manera integral, dado que ello impide establecer la singular y particular relación sugerida por la “directa” imputabilidad con cada contrato, según exigencia expresa del inciso segundo del artículo 10 del Decreto 522 de 2003.

No puede olvidarse que, en el marco del principio de la “carga de la prueba” previsto en el artículo 177 del CPC, *“incumbe a las partes probar los supuestos de hechos de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen”*.

Conforme con dicho postulado, el deber de procurar que las pruebas se practiquen o aporten recae en los sujetos de derecho que intervienen en el

proceso, independientemente de la oficiosidad en el decreto y práctica de los medios probatorios, pues los interesados son los más conocedores de los que deben emplear para demostrar los hechos en que se fundamentan sus pretensiones o excepciones¹³.

De allí que en los eventos en que no existan pruebas el juez no pueda abstenerse de decidir, sino que deba proferir un fallo en contra de quien tenía la carga de aportarlas, máxime en asuntos fiscales materializados a través de actos que se presumen legales y en los que se traslada a los contribuyentes el deber de desvirtuar esa presunción, por medios conducentes, pertinentes y útiles.

En este orden de ideas y dado que los antecedentes administrativos de los actos demandados permiten advertir que la accionante no acreditó contundentemente ante la autoridad fiscal los gastos que ahora echa de menos, ni el acervo actualmente existente permite arribar a una conclusión diferente, los cuestionamientos que sobre el particular se alegan no tienen vocación de prosperar.

Conforme con las reflexiones anteriores, este cargo de apelación también debe despacharse desfavorablemente.

3) LA EXISTENCIA DE LA RESOLUCIÓN N° 900016 DEL 2 DE SEPTIEMBRE DE 2009 - CAMBIO DE POSTURA DE LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS FRENTE AL TEMA DISCUTIDO

Antecedentes contextuales de este cargo de apelación

¹³ Op ci,t nota 3, p. 37

Comoquiera que la resolución que refleja el cambio de postura alegado por el apelante se expidió con posterioridad a la presentación de la demanda (23 de enero de 2009), ni ella ni su escrito de contestación contienen argumentos al respecto.

La sentencia impugnada tampoco se pronunció sobre el particular, no obstante que la referida resolución se allegó al trámite de la primera instancia cuando transcurría el término de traslado para alegar de conclusión

Argumentos del recurso de apelación y de los alegatos de conclusión de la demandante en la segunda instancia:

El 2 de septiembre de 2009, mediante Resolución N° 900016 del 2 de septiembre de 2009, cuya parte motiva transcribe en los folios 266 a 274, la DIAN revocó la liquidación oficial que disponía un rechazo similar al que hoy se discute, pero respecto del impuesto a las ventas del sexto bimestre de 2006, sin mediar modificación legal o reglamentaria que sustentara dicho cambio.

En esa liquidación se reconoció la procedencia de aplicar la regulación del Decreto 073 de 2002, por no encontrar posible la del artículo 10 del Decreto 522 de 2003, y se adujo que la falta de soporte de los costos y gastos de cada contrato de prestación de servicios no facultaba la utilización de procedimientos no contemplados en la ley para determinar el AIU.

Los alegatos de conclusión de la DIAN no manifestaron nada sobre este punto.

Análisis de la Sala

Toda vez que el argumento in examine parte de la supuesta inaplicación del artículo 10 del Decreto 522 de 2003 por la imposibilidad material de determinar el AIU a cada contrato de prestación del servicio de vigilancia, y dado que tal razonamiento fue desestimado al analizarse el segundo cargo de apelación, se remite la Sala a tales consideraciones.

Por lo demás, el aval que da el acto particular invocado por la apelante, respecto de la imposibilidad referida, se fundamenta en una interpretación aislada de la normativa tributaria, que desde la perspectiva del artículo 230 de la CP no constituye una fuente obligatoria para la presente sentencia, pues, al tenor del mismo, los jueces en sus providencias sólo están sometidos al imperio de la ley, lo que les permite apartarse de los criterios administrativos que disten de la misma o se opongan a ella.

En consecuencia y toda vez que el recurso de apelación no desvirtuó la presunción de legalidad que ampara a los actos demandados, no proceden las súplicas de la demanda, como en efecto lo concluyó el a quo.

En consecuencia, se confirmará la sentencia apelada.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA

1. **CONFÍRMASE** la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca el 1° de febrero de 2012, dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por SEGURIDAD ATLAS LTDA, contra LA DIAN.

2. Reconócese personería para actuar como apoderada de la DIAN, a la abogada CARMEN ADELA CRUZ, en los términos y para los fines del poder visible en el folio 294 de este cuaderno.

Cópiese, notifíquese, comuníquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

Esta providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ