

FALLO



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., diecisiete (17) de septiembre de dos mil catorce (2014)

Radicación: 76001233100020090009901 **[19924]**

Actor: **SEGURIDAD ATLAS LTDA** (NIT. 890.312.749-6)

Demandado: **DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES-**
DIAN

Impuesto sobre las ventas - bimestre 3 de 2005

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 31 de mayo de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

FALLO

El 11 de julio de 2005, SEGURIDAD ATLAS LTDA presentó la declaración del impuesto sobre las ventas del tercer bimestre de 2005, en la que determinó un saldo a pagar de \$80.741.000.

El 5 de abril de 2006, la contribuyente presentó la declaración de renta del año gravable 2005, en la que determinó un saldo a favor de \$630.367.000. Dicha declaración se presentó con beneficio de auditoría, con base en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario.

El 29 de mayo de 2007, la DIAN notificó el Auto de Inspección Tributaria 050632007000110, diligencia que se decretó para verificar la exactitud de la declaración de IVA por el bimestre 3 de 2005.

El 18 de septiembre de 2007, la Administración notificó el Requerimiento Especial 050632007000081, en el que se propuso aumentar el impuesto a cargo e imponer sanción por inexactitud.

Previa respuesta al requerimiento especial, el 22 de abril de 2008 la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión 050642008000036, que confirmó las modificaciones propuestas en el requerimiento especial.

El 23 de junio de 2008, SEGURIDAD ATLAS LTDA interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión. Mediante Resolución 050662008000015 del 22 de octubre de 2008, la DIAN modificó el acto recurrido para levantar la sanción por inexactitud.

DEMANDA

FALLO

La actora, en ejercicio de la acción establecida en el artículo 85 del C.C.A., formuló las siguientes pretensiones:

“1.- DECLARAR LA NULIDAD de los siguientes Actos Administrativos:

- *Requerimiento Especial No. 050632007000081 del 12 de septiembre de 2007.*
- *Liquidación Oficial de Revisión No. 050642008000036 del 22 de abril de 2008.*
- *Resolución Recurso de Reconsideración No.050662008000015 del 22 de octubre de 2008, proferida por la División Jurídica de la Administración Local de Impuestos Nacionales de Cali.*

2. Como consecuencia de la anterior declaratoria, RESTABLECER EN SU DERECHO a la SOCIEDAD SEGURIDAD ATLAS LTDA., identificada tributariamente con el NIT 890.312.749-6, disponiendo:

- *Que la declaración del impuesto sobre las ventas del tercer bimestre de 2005, se presentó conforme a la normativa que rige dicho impuesto y alcanzó su firmeza el día 05 de octubre de 2006, cuando quedó en firme la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2005, por lo que no es procedente la modificación realizada por la DIAN.*

3. Condenar en costas procesales y agencias en derecho a la Nación, Administración Local de Impuestos Nacionales de Cali”.

Citó como violadas las siguientes normas:

- Artículos 1, 2, 29, 95 numeral 9, 209 de la Constitución Política.
- Artículos 683, 705-1 y 742 del Estatuto Tributario
- Artículos 2, 3, 35 del Código Contencioso Administrativo
- Artículos 1, 2 y 3 del Decreto 073 de 2002

El concepto de la violación se sintetiza así:

FALLO

1. Firmeza de la declaración de IVA del tercer bimestre de 2005

La declaración de IVA del tercer bimestre de 2005 quedó en firme como consecuencia de la firmeza de la declaración de renta. En efecto, el 5 de octubre de 2006 quedó en firme la declaración de renta del año gravable 2005, presentada el 5 de abril de 2006, porque la actora se acogió al beneficio de auditoría y para la fecha de firmeza la DIAN no había notificado el requerimiento especial contra la declaración de IVA del tercer bimestre de 2005.

A pesar de que en los actos acusados la DIAN reconoce que la firmeza de la declaración de renta del año gravable 2005 marca la pauta para tener en cuenta la fecha de notificación del requerimiento especial de IVA del tercer bimestre de 2005, desconoce que el artículo 705-1 del Estatuto Tributario, adicionado por la Ley 223 de 1995, prevé un término especial para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones de IVA y retenciones, sujetándolo a la firmeza de la declaración de renta del año respectivo.

Asimismo, de la interpretación armónica de los artículos 705, 705-1 y 706 se concluye que toda actuación que la DIAN adelante respecto de la declaración de renta tiene incidencia inmediata en el término de firmeza de las declaraciones de IVA y de retención en la fuente del año gravable correspondiente. Sin embargo, no toda actuación que se adelante contra las declaraciones de IVA o retenciones tiene incidencia en el término de firmeza de la declaración de renta.

FALLO

El auto de inspección tributaria contra una declaración que goza del beneficio de auditoría no tiene la facultad de ampliar el término de revisión, como lo precisó la DIAN en el Concepto 073005 de 12 de noviembre de 2002. Sin embargo, la DIAN desconoce su propia doctrina, toda vez que el plazo previsto en el artículo 705-1 del Estatuto Tributario es especial, inmodificable o improrrogable y la ley no contempla esa situación para ampliar el término de firmeza.

En consecuencia, como la declaración de renta del año gravable 2005 quedó en firme el 5 de octubre de 2006, por tener beneficio de auditoría, ese mismo día adquirieron firmeza las declaraciones de IVA de los seis bimestres período gravable 2005, de conformidad con el artículo 705-1 del Estatuto Tributario, salvo que dentro del término de firmeza especial (beneficio de auditoría), la DIAN hubiera notificado el requerimiento especial contra la declaración de IVA, toda vez que es a partir de allí donde se inicia el proceso tributario de determinación y discusión del tributo y no con la notificación del auto de inspección tributaria, como lo ha precisado la jurisprudencia¹.

Y, aun cuando se hubiera notificado el auto de inspección tributaria dentro del término especial de firmeza de la declaración de renta (5 de abril a 5 de octubre de 2006), tal hecho no suspende el término para notificar el requerimiento especial, pues la única actuación que genera la pérdida del beneficio de auditoría es la notificación, dentro del término de firmeza especial, de un emplazamiento para corregir o del requerimiento especial.

¹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia de 4 de abril de 2003, exp 13029, C.P María Inés Ortiz Barbosa

FALLO

No puede justificarse el criterio de la DIAN de que el beneficio de auditoría no se aplica a las declaraciones de IVA porque la norma que lo establecía fue derogada por la Ley 863 de 2003. En efecto, aunque es cierta la derogatoria, también es cierto que desde la Ley 223 de 1995 (20 de diciembre de 2005), que adicionó el artículo 705-1 del Estatuto Tributario, la firmeza de las declaraciones de IVA está circunscrita a la firmeza de la declaración de renta del año correspondiente, como lo reconoce la DIAN en los actos demandados.

Así, como el artículo 705-1 del Estatuto Tributario está vigente, la derogatoria del inciso segundo del artículo 689-1 ib no produce ningún efecto, toda vez que el artículo 705-1 es especial y se aplica de preferencia frente a los artículos 705 y 714 ib.

Igualmente, el requerimiento especial de IVA se notificó por fuera del término previsto en el artículo 705-1 ib, lo que genera la nulidad de toda la actuación adelantada por la DIAN, toda vez que la declaración de IVA del tercer bimestre de 2005 quedó en firme el 5 de octubre de 2006, debido a la firmeza de la declaración de renta del año gravable 2005 por el beneficio de auditoría.

Falsa motivación de los actos demandados

La DIAN pretendió aplicar el artículo 10 del Decreto Reglamentario 522 de 2003, que señala que el AIU debe ser por cada contrato, pero no lo hizo y para el tercer bimestre de 2005 determinó un AIU de 22.4332%, para lo cual tomó la totalidad de los ingresos del año y les restó los costos directamente imputables

FALLO

al servicio, sin incluir los gastos de supervisión y control. El cálculo se efectuó de la siguiente forma:

Total ingresos del año	\$78.253.186.662
Menos: Costos directamente imputables al servicio sin incluir los gastos de supervisión y control	\$59.368.154.577
AIU EN PESOS SIN EXCLUIR SUPERVISIÓN Y CONTROL	18.885.032.085
Menos: supervisión y control	1.330.336.408
AIU EN PESOS EXCLUYENDO SUPERVISIÓN Y CONTROL	17.554.695.677
AIU DETERMINADO: $\%17.525.763.660 / 78.253.186.662 = 22.3962\%$	22,43320%

La apreciación inexacta de los hechos se circunscribe a que la actora debe determinar un AIU para dicho período. Sin embargo, la DIAN vulneró el principio de legalidad y se inventó un procedimiento no avalado por ninguna norma, por lo cual calculó el AIU tomando todos los ingresos, costos y gastos del año 2005, lo que no está conforme con la actividad desarrollada por la actora. La falsa motivación se presenta porque la DIAN no aplicó las normas que regulan los hechos que se discuten.

Improcedencia en la determinación del AIU como lo efectuó la DIAN

La DIAN calculó el AIU sin respaldo en ninguna norma jurídica, es decir, se arrogó la facultad de legislar, a pesar de que por mandato constitucional es una función privativa del Congreso de la República. En consecuencia, deben anularse los actos acusados.

Para calcular el AIU, la actora aplicó el Decreto 073 de 2002 "*Por el cual se fijan las tarifas mínimas para el cobro de los servicios de vigilancia y seguridad privada*", mientras que la DIAN señaló que la norma aplicable es el artículo 10 del Decreto 522 de 2003 "*Por el cual se reglamentan parcialmente la Ley 788*

FALLO

de 2002 y el Estatuto Tributario” y sin embargo dejó de aplicarlo, dado que estableció un procedimiento no previsto en la norma.

Así, la DIAN desconoció la ley porque determinó el AIU del tercer bimestre de 2005 con base en todos los ingresos, costos y gastos incurridos en el año 2005, a pesar de que el período fiscalizado es el tercer bimestre de 2005. Además, excluyó de dicho cálculo conceptos inherentes al servicio de vigilancia, como los gastos de supervisión y control. Los ingresos que tomó la DIAN para el cálculo ascienden a la suma de \$59.368.154.577 que corresponden a los incurridos por Seguridad Atlas Ltda. durante 2005, sin tener en cuenta los gastos por supervisión y control.

Para establecer un porcentaje promedio de AIU, pudo ser más técnico, aunque tampoco es legal, tomar en cuenta los ingresos del tercer bimestre de 2005 y afectarlos con los costos y gastos de dicho período.

Igualmente, si la DIAN pretendía aplicar el artículo 10 del D.R. 522 de 2003, debió hacerlo sobre cada contrato y no trasladar de manera indebida la carga de la prueba a SEGURIDAD ATLAS LTDA., ni crear un procedimiento que no tiene respaldo normativo. Sin embargo, la DIAN se abstuvo de aplicar la norma en mención porque es imposible determinar el AIU a cada contrato, lo que significa que el reglamento es de imposible cumplimiento.

El AIU determinado por la DIAN no está amparado por ninguna norma que regule el impuesto sobre las ventas, razón por la cual se vulneran los principios constitucionales de legalidad, justicia, equidad y deber de contribuir. También

FALLO

se desconocen los artículos 1, 2 y 3 del Decreto 073 de 2002, que por ser normas especiales regulan los costos y el AIU en las empresas de vigilancia.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN pidió negar las pretensiones de la actora por las siguientes razones:

Firmeza de la declaración de IVA del bimestre 3 de 2005

El artículo 689-1 [inciso segundo] del Estatuto Tributario extendía el beneficio de auditoría en renta a las declaraciones de IVA y de retención en la fuente del mismo período gravable. Sin embargo, dicho inciso fue derogado por el artículo 69 de la Ley 863 de 2003, por lo cual no es posible aplicar el término especial de firmeza de la declaración de renta del año gravable 2005 a la declaración de ventas del tercer bimestre del mismo año.

Para determinar la firmeza de las declaraciones tributarias de IVA y retención en la fuente deben aplicarse los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, que son normas de carácter general, anteriores al inciso 2 del artículo 689-1 ib.

En consecuencia, al no estar cobijada con el beneficio de auditoría, la declaración de IVA del tercer bimestre de 2005 no adquirió firmeza, toda vez que el auto de inspección tributaria suspendió el plazo para notificar el requerimiento especial por tres meses, contados a partir de la fecha de su notificación, 28 de marzo de 2007, razón por la cual el plazo máximo para notificar el requerimiento especial se extendió hasta el 11 de octubre de 2007.

FALLO

Por tanto, el Requerimiento Especial 050632007000081 de 12 de septiembre de 2007 fue proferido dentro del término legal, toda vez que la declaración de IVA por el tercer bimestre de 2005 no se encontraba en firme, comoquiera que el beneficio de auditoría no se aplicaba a las declaraciones de ventas y sólo cobijaba la declaración de renta del año gravable 2005.

Falsa motivación de los actos acusados

A pesar de la especialidad del Decreto 073 de 2002, las compañías de vigilancia deben aplicar los artículos 468-3 numeral 2 del Estatuto Tributario, y los artículos 10 y 11 del Decreto 522 de 2003. En este orden de ideas, existen dos normas que regulan la misma materia, una de carácter especial, que es el Decreto 073 de 2002 y otra, de contenido general, que es el Decreto 522 de 2003.

La actuación de la DIAN se fundamenta en la aplicación de las normas tributarias, por lo cual no existe falsa motivación en la expedición de los actos demandados.

Si en la declaración de IVA del tercer bimestre de 2005 la actora pretendía determinar una base gravable diferente a la contemplada en la ley, le correspondía demostrar los fundamentos que se lo permitían, toda vez que la legislación tributaria es clara al fijar la cláusula AIU (administración, utilidad e imprevistos), por cada contrato celebrado. De allí que mal puede la actora manifestar que existe un traslado indebido de la carga de la prueba.

Determinación del AIU para calcular la base del impuesto

FALLO

En las pruebas que existen en el expediente consta que la actora estaba obligada a incluir la cláusula de administración, imprevistos y utilidad en cada contrato. Al no hacerlo, la DIAN estableció la base gravable con fundamento en los registros contables aportados en la etapa de determinación del tributo, conforme con las disposiciones legales vigentes, razón por la cual el cargo referente a la falta de aplicación del artículo 10 del Decreto 522 de 2003 carece de fundamento.

La DIAN solicitó a la actora detallar los costos imputables al servicio de seguridad y vigilancia privada a fin de establecer la base gravable del impuesto sobre las ventas y ante la falta de determinación por parte del contribuyente, conforme con los ingresos operacionales registrados en el año 2005, estableció los costos y gastos directos imputables a la prestación del servicio de vigilancia y seguridad privada, de acuerdo con los registrados y modificó la base gravable declarada por la demandante.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda. Los fundamentos de la decisión se resumen así:

El 11 de julio de 2005 (sic), la demandante presentó la declaración de renta por el año 2005 con beneficio de auditoría. Ésta quedó en firme dentro de los seis meses siguientes a su presentación, porque tuvo un incremento de cuatro veces la inflación.

FALLO

Sin embargo, la declaración de IVA del tercer bimestre de 2005 no quedó en firme, puesto que la Ley 863 de 2003 derogó el inciso segundo del artículo 689-1 del Estatuto Tributario, que permitía aplicar el término especial de firmeza del beneficio de auditoría en renta a las declaraciones de IVA y retenciones del mismo período gravable de renta.

Por lo anterior, para el año gravable 2005 había desaparecido el beneficio de firmeza simultáneo de las declaraciones de renta, ventas y retención en la fuente, motivo por el cual las de IVA y retenciones se rigen por la norma general de firmeza de las declaraciones, prevista en el artículo 705 del Estatuto Tributario.

El artículo 705-1 del Estatuto Tributario, norma con base en la cual la actora pretende la firmeza de la declaración de IVA del período discutido, se refiere al término para notificar el requerimiento especial y no al beneficio de auditoría, como lo preveía el inciso del artículo 689-1 ib.

En consecuencia, la declaración de IVA del tercer bimestre de 2005 no adquirió firmeza, pues la DIAN profirió el Requerimiento Especial 050632007000081 de 12 de septiembre de 2007 y el término para notificar dicho acto se suspendió por tres meses, por la notificación del auto de inspección tributaria el 29 de mayo de 2007.

Determinación del AIU y la falsa motivación de los actos demandados

FALLO

Se define el AIU como los costos necesarios para el cumplimiento de un contrato, entre estos costos se encuentran la administración, imprevistos y la utilidad.

La actora no puede excusarse en el volumen de las operaciones y en la complejidad técnica y administrativa para justificar su negligencia administrativa y no determinar correctamente el cálculo del AIU por cada contrato, como lo determina la ley.

Asimismo, la demandante no refutó con pruebas fehacientes la base gravable determinada por la Administración. En efecto, ella tenía la carga de la prueba para desvirtuar la determinación del IVA que realizó la DIAN y, sin embargo, no aportó las pruebas necesarias para desvirtuar las conclusiones de la demandada.

En el expediente figuran varios contratos suscritos por Seguridad Atlas Ltda., pero en ellos, salvo en el contrato 964, no se pactó ninguna cláusula frente al AIU. Adicionalmente, se anexó el estado de resultados del año 2005 y su correspondiente clasificación de la cuenta 73 a nivel de gastos operativos. No obstante, dentro de este estado no fue posible determinar los clientes con su respectiva clasificación de las reparticiones directamente imputables a cada contrato.

En conclusión, la demandante no logró desvirtuar la presunción de legalidad de los actos demandados, lo que conlleva a negar las pretensiones de la demanda.

FALLO

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** fundamentó el recurso de apelación así:

Firmeza de la declaración de IVA por el tercer bimestre de 2005

El *a quo* interpretó la derogatoria del artículo 689-1 [inciso segundo] del Estatuto Tributario sin consultar las motivaciones del proyecto de ley que fundamentaron la expedición del artículo 705-1 del Estatuto Tributario, lo que lleva al error de considerar que para el año gravable 2005 el beneficio de auditoría sólo se aplicaba al impuesto sobre la renta.

Es importante advertir que el legislador nunca quiso que el beneficio de auditoría para las declaraciones de IVA y retenciones fuera diferente que para el impuesto sobre la renta, pues la motivación del proyecto de ley sobre el artículo 705-1 del Estatuto Tributario (adicionado por la Ley 223 de 1995), era lograr la unificación en el tratamiento de este beneficio. Es decir, si la declaración de renta queda en firme, automáticamente quedan en firme las declaraciones de IVA y de retenciones en la fuente del respectivo año, salvo que dentro del término de firmeza de la declaración de renta del correspondiente año, la DIAN notifique requerimiento especial contra las liquidaciones privadas de IVA o de retención en la fuente, caso en el cual se inicia el proceso de determinación y discusión del tributo y adquiere autonomía plena.

La DIAN explicó el término de firmeza general de las declaraciones, al igual que los efectos que tiene la práctica de la inspección tributaria en la notificación del requerimiento especial. Tales precisiones no tienen incidencia

FALLO

en el caso concreto, toda vez que el auto de inspección tributaria contra la declaración de IVA del tercer bimestre de 2005 se notificó el 29 de mayo de 2007, cuando ya dicha declaración estaba en firme por efectos de la firmeza de la declaración de renta de 2005, hecho que ocurrió el 5 de octubre de 2006.

El término especial de firmeza de las declaraciones de IVA no surge de la derogatoria del inciso segundo del artículo 689-1 del Estatuto Tributario, sino de la aplicación correcta del artículo 705-1 ib, en armonía con el término especial de revisión previsto para las declaraciones que gozan de beneficio de auditoría.

No es que por vía de interpretación de la ley se esté aprovechando un beneficio tributario (término de firmeza especial) sino que éste se origina de la aplicación correcta de la ley que indica que los términos de que dispone la DIAN para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones de IVA y de retención en la fuente son los mismos que corresponden a la declaración de renta del respectivo año, como lo precisó la Sección Cuarta del Consejo de Estado.

Determinación del AUI para calcular la base del impuesto

En el proceso de revisión se informó a la DIAN la imposibilidad técnica y administrativa que tienen las empresas de vigilancia privada de aplicar el artículo 10 del Decreto 522 de 2003. Sin embargo, dicha entidad insiste en que debe aplicarse la norma y, a su vez, se abstiene de hacerlo, creando con ello un traslado indebido de la carga de la prueba al contribuyente, pues por ley

FALLO

dicha carga la tiene la DIAN, dada la presunción de veracidad de que gozan las declaraciones tributarias.

Aplicar la base del impuesto tomando la totalidad de los ingresos del año y restando los costos directamente imputables al servicio sin incluir los gastos de supervisión y control, supone una creación legislativa que es causal de nulidad de los actos demandados.

Aplicación del Decreto 073 de 2002- cambio de postura de la DIAN

El 2 de septiembre de 2009, la DIAN revocó en reconsideración una liquidación oficial de revisión que practicó a la actora por los mismos hechos pero por otro bimestre del año 2005. Lo anterior, porque reconoció la imposibilidad de aplicar el artículo 10 del Decreto 522 de 2003 y la posibilidad de aplicar el Decreto 073 de 2002. En consecuencia, los actos demandados atentan contra los principios de buena fe, derecho a la igualdad, confianza legítima y seguridad jurídica. Además, suponen la existencia de una diferencia en la aplicación del derecho.

Al respecto, transcribió parcialmente el acto que revocó la liquidación oficial de revisión, que concluye que *“no se encuentra válido el procedimiento utilizado por la administración para determinar el AIU a la sociedad Seguridad Atlas, toda vez que si el fundamento jurídico para ello lo constituye el Decreto 522 de 2003, resulta improcedente liquidarla teniendo en cuenta para ello todos los ingresos, costos y gastos del año, cuando la norma claramente establece que éste se determina en razón a la diferencia entre los ingresos, costos y gastos de cada contrato en particular.”*

FALLO

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** no presentó alegatos de conclusión.

La **demandada** reiteró los planteamientos de la contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** no intervino en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide si procede la modificación oficial a la declaración de IVA del tercer bimestre de 2005.

Como cuestión previa, se inhibe para conocer de fondo sobre la legalidad del requerimiento especial demandado por la actora. Lo anterior, por cuanto dicho acto no es objeto de control jurisdiccional, dado que no tiene el carácter de definitivo², sino de acto de trámite, pues constituye la propuesta oficial de modificación a la liquidación privada³ y debe ser expedido previamente a la práctica de la liquidación oficial de revisión, que es el acto definitivo por el cual se modifican, por una sola vez, las declaraciones privadas⁴.

En relación con el asunto de fondo, la Sala reitera el criterio expuesto en sentencia de 14 de agosto de 2014, exp. 19808, Consejera Ponente Carmen

² Artículos 50 y 135 del Código Contencioso Administrativo

³ Artículo 703 del Estatuto Tributario

⁴ Artículo 702 del Estatuto Tributario

FALLO

Teresa Ortiz de Rodríguez, en la cual se analizó un asunto similar entre las mismas partes.

Hecha la precisión que antecede, se resuelve la apelación en el orden propuesto por la apelante, parte actora, así:

Firmeza de la declaración de IVA por el tercer bimestre de 2005

Según la apelante, el término especial de firmeza de las declaraciones de IVA no surge de la derogatoria del inciso segundo del artículo 689-1 del Estatuto Tributario, sino de la aplicación correcta del artículo 705-1 ib, en armonía con el término especial de revisión previsto para las declaraciones que gozan del beneficio de auditoría.

Por su parte, el *a quo* estimó que el artículo 705-1 ib hace referencia al término para notificar el requerimiento especial, pero no señala que la firmeza de la declaración esté supeditada al beneficio de auditoría, como lo establecía el inciso segundo del artículo 689-1 ib, que fue derogado por el artículo 69 de la Ley 863 de 2003.

Pues bien, el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, vigente para el año gravable 2005, señala lo siguiente:

*“Artículo 689-1.—**Beneficio de auditoría.** 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*

FALLO

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.

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.⁵

[...]

PAR. 3º Modificado. L. 863/2003, art. 28. El beneficio contemplado en este artículo 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". (Subraya la Sala)

[...]

Así, la Ley 863 de 2003 adicionó el artículo 689-1 del Estatuto Tributario para que el beneficio de auditoría se aplicara a los años gravables 2004 a 2006. Asimismo, el artículo 69 de la misma ley derogó el inciso segundo de la norma transcrita.

⁵ El inciso segundo del artículo 689-1 del Estatuto Tributario, fue derogado por el artículo 69 de la Ley 863 de 2003.

FALLO

Toda vez que el artículo 69 de la Ley 863 de 2003 derogó el inciso segundo del artículo 689-1 del Estatuto Tributario, **a partir del año gravable 2004** desapareció el beneficio de auditoría para las declaraciones de IVA y retención en la fuente en los términos del inciso anulado.

Según la apelante, el término especial de firmeza de las declaraciones de IVA no surge de la derogatoria del inciso segundo del artículo 689-1 del Estatuto Tributario, sino de la aplicación correcta del artículo 705-1 *ib*, en armonía con el término especial de revisión previsto para las declaraciones que gozan de beneficio de auditoría.

El artículo 705-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 134 de la Ley 223 de 1995, dispone que “[...]os 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”. Esta es una norma general con fundamento en la cual **el término general de firmeza de las declaraciones de IVA y retentante**, es el mismo que corresponda a la firmeza de la declaración de renta del mismo año gravable.

Sin embargo, el artículo 689-1 *ib* es una norma especial, que concede un beneficio tributario, motivo por el cual debe interpretarse en forma restrictiva. Por lo tanto, si dicha norma no concede expresamente el beneficio de auditoría para las declaraciones de IVA y retención en la fuente, no puede interpretarse en el sentido que pretende la actora.

FALLO

En consecuencia, al haberse derogado la norma que autorizaba el beneficio de auditoría para las declaraciones de IVA y retención en la fuente, debe entenderse que el legislador limitó el beneficio de auditoría exclusivamente al impuesto sobre la renta y complementarios, por lo cual la firmeza para las declaraciones del impuesto a las ventas y retención en la fuente, opera conforme con las normas generales de los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario.

En el expediente, se encuentran probados los siguientes hechos:

- El 11 de julio de 2005, la actora presentó la declaración del impuesto sobre las ventas del tercer bimestre de 2005⁶.
- El 5 de abril de 2006, presentó la declaración de renta del año gravable 2005. Dicha declaración se presentó con beneficio de auditoría, según el artículo 689-1 del Estatuto Tributario y la firmeza de dicha declaración se produjo el 5 de octubre de 2006, hecho que no es objeto de controversia y, por el contrario, la DIAN acepta expresamente⁷.
- El 29 de mayo de 2007, la DIAN notificó el auto de inspección tributaria 050632007000110 (IVA 3er Bim /2005)⁸.
- El 18 de septiembre de 2007, la DIAN notificó el Requerimiento Especial 050632007000081, en el que se propuso modificar la declaración de IVA del tercer bimestre de 2005 para adicionar impuestos e imponer sanción por inexactitud⁹.

⁶ Folio 225 c.a.2

⁷ Folio 97 c.p

⁸ Folio 224 c.a. 2

⁹ Folio 345 c.p

FALLO

- El 28 de abril de 2008, la DIAN notificó la Liquidación Oficial de Revisión 050642008000036, que confirmó las modificaciones propuestas en el requerimiento especial¹⁰.
- Mediante Resolución 050662008000015 de 22 de octubre de 2008, la DIAN modificó la liquidación oficial de revisión y levantó la sanción por inexactitud.

Toda vez que la declaración de IVA por el tercer bimestre de 2005 no está cobijada por el beneficio de auditoría previsto en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, el término de firmeza de la declaración cuestionada opera conforme con las normas generales de los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario¹¹.

Ahora bien, según el artículo 24 del Decreto 4345 del 22 de diciembre de 2004¹², el término para presentar la declaración de IVA de la actora por el bimestre 3 de 2005 vencía el 11 de julio de 2005, por lo cual la citada declaración adquiriría firmeza el 11 de julio de 2007.

Sin embargo, conforme con el artículo 706 ib¹³, el término para notificar el requerimiento especial se suspendió por tres meses por la práctica de la

¹⁰ Folio 49 c.p.

¹¹ “**ARTICULO 705. TÉRMINO PARA NOTIFICAR EL REQUERIMIENTO.** 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.[...]”

ARTICULO 714. FIRMEZA DE LA LIQUIDACIÓN PRIVADA. 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. [...]

¹² Por el cual se fijan los lugares y plazos para la presentación de las declaraciones tributarias y para el pago de los impuestos, anticipos y retenciones en la fuente y se dictan otras disposiciones.

¹³ **ARTICULO 706. SUSPENSIÓN DEL TÉRMINO.** <Artículo sustituido por el artículo [251](#) de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> El término para notificar el requerimiento especial se suspenderá:

FALLO

inspección tributaria decretada mediante auto 050632007000110, notificado por correo el 29 de mayo de 2007¹⁴, razón por la cual el término de firmeza de la declaración privada se amplió hasta el 11 de octubre del mismo año. En consecuencia, fue oportuno el requerimiento especial, notificado a la actora el 17 de septiembre de 2007¹⁵.

En conclusión, la declaración de IVA del tercer bimestre de 2005, presentada el 11 de julio de 2005, no está cobijada por el beneficio de auditoría por cuanto para la fecha de su presentación la norma en que se sustentaba estaba derogada. Además, el requerimiento especial se notificó dentro del término legal. No prospera el cargo.

Determinación del AUI para calcular la base del impuesto

Según la apelante, a pesar de que para determinar la base del IVA en contratos de vigilancia privada la DIAN insiste en la aplicación del artículo 10 del Decreto 522 de 2003, en la práctica dejó de aplicarlo y en su reemplazo se inventó un procedimiento no previsto legalmente, pues calculó la base del impuesto sobre todos los ingresos del año gravable 2005 a los que resta los costos directamente imputables al servicio, sin incluir los gastos de supervisión y control, lo que supone una creación legislativa, que es causal de nulidad de los actos administrativos demandados, dado que la DIAN no tiene competencia para legislar.

Cuando se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta.[...]"

¹⁴ Folio 261 c.a. 3

¹⁵ Folio 259 c.a.3

FALLO

Asimismo, sostiene que calculó el IVA con base en el Decreto 073 de 2002 "Por el cual se fijan las tarifas mínimas para el cobro de los servicios de vigilancia y seguridad privada", pues la norma tributaria era de imposible cumplimiento.

El artículo 468-3 del Estatuto Tributario, vigente para el período gravable 2005, señala lo siguiente:

*"Artículo 468-3 Servicios gravados con la tarifa del 7 % (hoy 10%)¹⁶
A partir del 1º de enero de 2003, los siguientes servicios quedan gravados con la tarifa del 7% (hoy 10%):*

[...]

2. Modificado. L. 863/2003, art. 52. 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 (administración, utilidad e imprevistos).

[...] (Subraya la Sala)

Por su parte, el artículo 10 del Decreto 522 de 7 de marzo de 2003 reglamentó el numeral segundo del artículo 468-3 del Estatuto Tributario en los siguientes términos:

"ARTÍCULO 10. SERVICIOS DE ASEO, VIGILANCIA Y TEMPORALES DE EMPLEO. 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)

¹⁶ Tarifa del 10% a partir del 2005, según parágrafo 1 del artículo 468-3 del Estatuto Tributario.

FALLO

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 mismos¹⁷.

PARÁGRAFO 1o. 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 6o. 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.

PARÁGRAFO 2o. 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". (Subraya la Sala)

Para el período gravable en discusión (bimestre 3 de 2005), estaban vigentes los artículos 468-3 del Estatuto Tributario y 10 del Decreto 522 de 2003, razón por la cual para efectos del numeral 2 del artículo 468-3 del Estatuto Tributario, la base gravable del IVA en servicios de vigilancia correspondía a la cláusula

¹⁷ En sentencia de 21 de octubre de 2004, exp. 13936, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, la Sección anuló la expresión "*independientemente de la calidad del beneficiario de los mismos*" del inciso 3° del artículo 10 del Decreto Reglamentario 522 de 2003.

FALLO

AIU, que se debía determinar en cada uno de los contratos, a una tarifa del 10%¹⁸.

El artículo 10 del Decreto 522 de 2003 señaló que para efectos del numeral 2º del artículo 468-3 ib, en cada uno de los contratos de vigilancia la base gravable corresponde a la cláusula AIU que se determina 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.

En consecuencia, a partir de la vigencia del Decreto 522 de 2003 (7 de marzo de 2003), todos los contratos, cuyo objeto sea la prestación de servicios de vigilancia y seguridad privada, debían contener la cláusula AIU y los contratos celebrados antes de la entrada en vigencia de la Ley 788 de 2002, en los cuales no se expresó la cláusula AIU, debían adicionarse con dicha cláusula, salvo los suscritos con entidades estatales.

En todo caso, si no se había pactado la cláusula AIU, la base gravable del IVA se determinaba respecto de cada contrato como el valor total de éste menos el valor correspondiente a costos y gastos directos comprobables.

¹⁸ El artículo 32 de la Ley 1111 del 27 de diciembre de 2006, que adicionó al Estatuto Tributario el artículo 462-1, fijó una tarifa del 1.6% para los servicios de vigilancia. A partir de la entrada en vigencia esta ley, el impuesto no se liquida sobre la base gravable del AIU (administración, utilidad e imprevistos), ni tampoco se aplica la tarifa diferencial del diez por ciento 10%, que había previsto el artículo 468-3 del Estatuto Tributario. En consecuencia, desde ese momento la base gravable aplicable a la prestación de los servicios de vigilancia es la general, establecida en los artículos 447 y siguientes del Estatuto Tributario a la tarifa del 1.6%. Por lo tanto, el artículo 10 del Decreto 522 de 2003, que reglamentó el artículo 468-3 del Estatuto Tributario, dejó de tener efectos.

FALLO

Solamente cuando “*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.

Es de anotar que, para calcular el AIU no es aplicable el Decreto 073 de 2002 por cuanto dicha norma no tiene alcance tributario, dado que se limita a establecer las tarifas por el servicio de seguridad y vigilancia prestado por particulares.

Las normas que deben aplicarse para fijar la base gravable de IVA en la prestación del servicio de vigilancia son los artículos 468-3 del Estatuto Tributario y 10 del Decreto 522 de 2003, por ser, precisamente, preceptos de naturaleza tributaria.

Conforme con el artículo 10 del Decreto 522 de 2003, para la vigencia fiscal en discusión (IVA tercer bimestre de 2005) la demandante estaba obligada a incluir la cláusula AIU en los contratos de vigilancia y seguridad privada. Si no pactó dicha cláusula, la base gravable corresponde al valor total del contrato menos el valor correspondiente a costos y gastos directos comprobables.

De acuerdo con el artículo 746 del Estatuto Tributario, la declaración del contribuyente goza de presunción de veracidad. Sin embargo, la Administración puede solicitar la comprobación de algunos de los hechos declarados, caso en el cual el contribuyente está obligado a comprobar los hechos cuestionados.

FALLO

A su vez, en ejercicio de su facultad de fiscalización, la Administración puede desvirtuar los hechos declarados por el contribuyente y al administrado le corresponde controvertir las pruebas que aquélla aporte.

Igualmente, dentro del proceso en el que se cuestione la legalidad de los actos de la Administración, cada una de las partes está obligada a probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen, como prevé el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil, aplicable al proceso contencioso administrativo por remisión del artículo 267 del Código Contencioso Administrativo.

En el caso en estudio, es un hecho no discutido por las partes que la demandante no fijó el AIU en cada contrato de prestación de servicios de vigilancia privada que celebró, a pesar de la obligación que en tal sentido le imponía el artículo 10 del Decreto 522 de 2003, para calcular la base gravable de IVA.

Por lo anterior, en forma subsidiaria, la base gravable del IVA correspondía a la diferencia entre el valor de cada contrato y el monto correspondiente a los costos y gastos directos comprobables por el contribuyente, pues además de que éste es quien los realiza y, por tanto, los conoce, en los términos del párrafo 1° del artículo 10 del Decreto 522 de 2003, tales costos y gastos reducen la base gravable en caso de que no se haya pactado la cláusula de AIU, de tal manera que el interesado en tal reducción es el llamado a asumir la labor comprobatoria¹⁹.

¹⁹ Ver sentencia de 14 de agosto de 2014, exp 19808

FALLO

En el caso en estudio, la demandante no probó los costos y gastos directos, a pesar de los requerimientos de la Administración, para lo cual sostuvo que el volumen de las operaciones y la complejidad técnica y administrativa se lo impedían.

No obstante, cuestionó los costos y gastos tomados por la Administración para determinar la base gravable del IVA, pero ni en la vía administrativa ni ante la jurisdicción aportó pruebas que desvirtuaran los ingresos, costos y gastos que la DIAN encontró probados.

Es de anotar que en la respuesta al requerimiento ordinario 050632006000422 de 7 de septiembre de 2006, en el que se solicitó a la demandante suministrar los costos imputables a cada contrato de prestación del servicio de seguridad y vigilancia privada, la actora sostuvo lo siguiente²⁰:

“La información de costos y/o gastos 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.”

Ante la inexistencia de costos discriminados por contrato, la Administración revisó el estado de resultados del año 2005²¹ para desagregar las partidas directamente imputables al servicio de seguridad y vigilancia, pero ni dicho estado ni el anexo de la cuenta 73 “gastos operativos”²² permitieron establecer la imputación a los ingresos del rubro de gastos de supervisión y control. Los gastos directos del año 2005 se tomaron de ese estado y sobre tal dato se determinó el AIU.

²⁰ Folios 144 a 147, c. 2

²¹ Folios 236 a 241, c. 3

FALLO

Adicionalmente, la autoridad tributaria examinó la estructura organizacional de la actora, las erogaciones que implicaba y las cuentas que las reflejan. Comprobó 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 la prestación de dicho servicio. Así, las erogaciones generadas por ese personal eran directamente imputables a los convenios y se manejan en las cuentas PUC 51 y 52.

También advirtió la existencia de cargos que no implicaban mano de obra directa sino el ejercicio de labores de índole administrativa o comercial, como atención de quejas e inquietudes, capacitación y selección de personal, que corresponden a erogaciones indirectas respecto de los contratos celebrados²³.

Estas pruebas fueron valoradas en desarrollo de la inspección tributaria decretada por auto 050632007000110 de 25 de mayo de 2007²⁴, como consta en el acta de 17 de septiembre del mismo año²⁵. Como resultado de las pruebas de que disponía, que se insiste, no fueron desvirtuadas por la actora, la DIAN determinó costos y gastos directamente imputables a una relación de utilidad del 22,43320%, con la aplicación de la tarifa del 10%, vigente para el año gravable 2005.

En consecuencia, no existe fundamento para modificar la decisión de la Administración.

²² Folios 204 a 219, c. 3

²³ Folios 266 c.a. 3

²⁴ Folio 224 c. 3

²⁵ Folio 260 a 268 c. 3.

FALLO

Aplicación del Decreto 073 de 2002- cambio de postura de la DIAN

El apelante alegó que el 2 de septiembre de 2009, la DIAN revocó en reconsideración la liquidación oficial de revisión que practicó a la actora por los mismos hechos pero por el bimestre sexto de año 2005. Lo anterior, porque reconoció la imposibilidad de aplicar el artículo 10 del Decreto 522 de 2003 y la posibilidad de aplicar el Decreto 073 de 2002.

Comoquiera que el argumento de la apelante parte de la supuesta inaplicación del artículo 10 del Decreto 522 de 2003 por la imposibilidad material de determinar el AIU en cada contrato de prestación del servicio de vigilancia, y que tal razonamiento fue desestimado al analizarse el segundo cargo de apelación, se remite la Sala a tales consideraciones²⁶.

Por lo demás, la decisión de la Administración respecto de un período gravable distinto al cuestionado no obliga a la Sala, pues de acuerdo con el artículo 230 de la Constitución Política, los jueces en sus providencias sólo están sometidos al imperio de la ley.²⁷

Las anteriores razones son suficientes para confirmar los numerales primero y segundo de la parte resolutive de la sentencia apelada, que, en su orden, dispusieron negar las pretensiones de la demanda y ordenar la inscripción de la providencia en el programa siglo XXI. Además, se adiciona un numeral tercero para que la Sala se declare inhibida para estudiar la legalidad del Requerimiento Especial 050632007000081 de 12 de septiembre de 2007.

²⁶ Ver sentencia de 14 de agosto de 2014, exp 19808, que se reitera

FALLO

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

F A L L A

ADICIÓNASE el numeral tercero a la parte resolutive de la sentencia apelada, en los siguientes términos:

3. INHÍBESE la Sala para conocer de fondo sobre la legalidad del Requerimiento Especial 050632007000081 de 12 de septiembre de 2007.

En lo demás, **CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

RECONÓCESE personería al abogado JUAN ROBERTO MEJIA MANSILLA como apoderado de la DIAN, según el poder que existe en el folio 302 del cuaderno principal.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

Se deja constancia de que esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha

²⁷ Ibídem

FALLO

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
BÁRCENAS
Presidente

HUGO

FERNANDO

BASTIDAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ