



DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

OFICIO NÚMERO 008146 DE 2016

(abril 12)

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D. C., 11 de abril de 2016

100208221-000280

CONCEPTO N°.

ÁREA: Tributaria

Señor

Andrés Torres Rosales

Calle 83 BIS N° 23 - 51 Apto. 307

Bogotá, D. C.

Ref.: Radicado 000046 del 05/02/2016

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, este despacho es competente para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Tema Impuesto a las ventas

Descriptores Causación del impuesto sobre las ventas

Fuentes formales Artículos 1°, 420, 429 y 689 del Estatuto Tributario Código Civil artículo 2469

C. Edo Sentencia 28281/11

Corte Constitucional, C-015 de 1993

PROBLEMA JURÍDICO:

Es legalmente válido que una vez causado el impuesto sobre las ventas en la prestación de servicios, los contribuyentes contratantes, al existir discrepancia en el monto total de la remuneración, celebren un Acuerdo de Transacción en los términos del artículo 2469 del Código Civil y se argumente que dado que el Acuerdo en sí mismo no genera impuesto, eliminen el impuesto generado con ocasión del servicio prestado que ahora es objeto de transacción?

TESIS JURÍDICA:

El Acuerdo de transacción consagrado en el artículo 2469 del Código Civil no genera *per se*, el impuesto sobre las ventas; sin embargo, con este Acuerdo no es legalmente válido cambiar la naturaleza del ingreso que dio origen a la Transacción y menos eliminar a voluntad de las partes, el impuesto sobre las ventas que, acorde con la legislación tributaria, se hubiere causado.

INTERPRETACIÓN JURÍDICA:

Expone en el escrito varios interrogantes que en esencia se resumen en el planteado en el presente problema jurídico, - dado que según la competencia antes señalada esta dependencia no se adentra en el estudio de casos puntuales-.

Manifiesta, que se presentan casos en los cuales dos contribuyentes celebran un contrato de prestación de servicios recíprocos, expiden las facturas y liquidan el Impuesto sobre las ventas causado por la prestación de estos servicios de conformidad con lo previsto en el literal c) del artículo 429 del Estatuto Tributario. Continúa, que puede ocurrir que surjan discrepancias en cuanto a la remuneración pactada por los servicios prestados, y en consecuencia ello modificaría la base gravable del impuesto causado. Las partes para precaver un litigio suscriben un Acuerdo de Transacción acordando el monto de la remuneración.

No obstante, señala, emiten nuevas facturas, anulan las anteriores y como quiera que se trata de un Acuerdo de Transacción, mutan el servicio prestado a este Acuerdo que en sí mismo no es una prestación de servicios y por lo cual sobre estas sumas no se liquida el impuesto sobre las ventas que inicialmente se causó; argumentan para el efecto que la relación “dudosa” que mantenían se ha transformado en otra “cierta y firme” diferente de la anterior. Esto da como resultado que el Impuesto sobre las ventas causado acorde con la

normatividad tributaria no es reconocido, ya que no se liquida sobre los montos finales transados, que en esencia surgen de la prestación previa de los servicios pactados.

Sobre el asunto se hace necesario efectuar varias precisiones;

I. Respecto del Impuesto sobre las Ventas, consagra el artículo 420 del Estatuto Tributario, qué hechos económicos generan el impuesto:

“Artículo 420. Hechos sobre los que recae el impuesto. El impuesto a las ventas se aplicará sobre:

- a) Las ventas de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente;
- b) La prestación de servicios en el territorio nacional...”.

Por su parte, el artículo 429 de la misma obra, precisa el momento de causación del impuesto.

Sobre todo el régimen del impuesto sobre las Ventas, el Concepto Unificado 00001 de 19 de junio de 2003, realizó una exacta interpretación y frente al tema de la causación precisó:

“(PÁGINAS 238-239)

1. CAUSACIÓN EN LA VENTA DE BIENES, EN LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS Y EN

LA IMPORTACIÓN

Desde la óptica del hecho generador, el impuesto sobre las ventas es de carácter instantáneo y se causa por cada operación sujeta al impuesto, pero para efectos de una adecuada y eficiente administración del impuesto se consagra un período bimestral para presentar las declaraciones tributarias correspondientes.

La causación del impuesto hace referencia al hecho jurídico material que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria.

En tal sentido la ley tributaria establece el momento a partir del cual se entiende configurado el hecho generador. En consecuencia es a partir de dicho momento que el mismo debe ser registrado en la contabilidad y declarado.

El artículo 429 del Estatuto Tributario establece de manera general el momento en que se causa el impuesto sobre las ventas respecto de cada uno de los hechos generadores del impuesto, así:

«a) En las ventas, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente y a falta de estos, en el momento de la entrega, aunque se haya pactado reserva de dominio, pacto de retroventa o condición resolutoria;

b) En los retiros a que se refiere el literal b) del artículo 421, en la fecha de retiro;

c) *En las prestaciones de servicios, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, o en la fecha de terminación de los servicios o del pago o abono en cuenta, la que fuere anterior;*

d) *En las importaciones, al tiempo de nacionalización del bien. En este caso, el impuesto se liquidará y pagará conjuntamente con la liquidación y pago de los derechos de aduana.*

Parágrafo. *Cuando el valor convenido sufre un aumento con posterioridad a la venta, se generará el impuesto sobre ese mayor valor, en la fecha en que este se cause».*

De toda operación sujeta al IVA surgen obligaciones entre el responsable del recaudo del impuesto (vendedor) y el Estado, pero también y primordialmente entre el mismo responsable y el afectado económicamente (comprador) con quien se realiza la transacción. Todo lo cual se establece en la fecha señalada para la causación del impuesto.

La causación del IVA establece el momento en que surge la obligación del afectado económico de cancelar el valor del impuesto conjuntamente con el precio de la transacción. *“Es de recordar, que dentro del precio del bien o del servicio sujeto al IVA, se entiende incluido el impuesto. (...)” resaltado fuera de texto.*

De tal suerte que una vez realizado el hecho económico y por ello configurado el hecho generador se da nacimiento a la obligación tributaria sustancial y causado el impuesto en los términos del artículo 429 citado, surge la obligación de su declaración y pago, sin que puedan desconocerse los anteriores hechos y elementos que dieron lugar al nacimiento del tributo.

II. *Dejando a salvo lo anterior, cierto es que las partes contratantes pueden tener discrepancias en cuanto a la remuneración o precio final de los bienes vendidos o servicios prestados y para ello en procura de solucionar esta controversia contractual, legítimamente pueden acudir a lograr un Acuerdo de Transacción en los términos del artículo 2469 del Código Civil cuyo tenor es el siguiente:*

“Artículo 2469. *La transacción es un contrato en que las partes terminan extrajudicialmente un litigio pendiente o precaven un litigio eventual.*

No es transacción el acto que solo consiste en la renuncia de un derecho que no se disputa”.

Si bien no compete a esta Oficina realizar una interpretación de esta figura, es importante referirnos a ella, no con este ánimo, sino en el entendido que se hace necesario dada la relación con el impuesto sobre las ventas que se plantea en la consulta. Para el efecto, resulta relevante traer a colación algunas de las consideraciones realizadas por Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Tercera, C. P. Ruth Stella Correa Palacio, Radicación (28281), 28 de febrero de 2011:

“(…)”

En efecto, la transacción es un arreglo amigable de un conflicto surgido entre las partes, que esté pendiente de decisión judicial o que no haya sido sometido aún a ella, por medio de concesiones recíprocas, pues no hay transacción si una de las partes se limita a renunciar sus derechos y la otra a imponer los suyos Cfr. Hinestrosa, Fernando, Tratado de las Obligaciones, Universidad Externado de Colombia, Tercera Edición, marzo de 2007, págs. 735 y ss.

Por eso, puede ser definida la transacción como un negocio jurídico por el cual las partes terminan una contienda nacida o previenen una por nacer, haciéndose concesiones recíprocas .Cfr. Josseland, Louis, Derecho Civil y contratos, Tomo II, Ed. Jurídicas Europa - América, 1984, pág. 389.

(...) Desde el punto de vista procesal es un medio anormal de ponerle fin al proceso, cuando se refiere a la totalidad de las cuestiones debatidas entre las partes del mismo o, en el evento de ser parcial, clausura el debate en relación con las pretensiones sobre las cuales haga referencia.

Es decir, el artículo 2469 del Código Civil le otorga a la transacción el carácter de negocio jurídico extrajudicial, o sea, **de acto dispositivo de intereses** con efectos jurídicos sustanciales; y de existir un conflicto pendiente entre las partes que lo celebran, con efectos procesales de terminación del respectivo litigio, siempre que se allegue la prueba del mismo para que el juez pueda valorarlo, constatarlo y proceder a finalizar el proceso (...).

(...) En suma, la transacción elimina un litigio presente o futuro, comporta la extinción de obligaciones **e implica la determinación de los intereses contrapuestos** dando certidumbre a la relación jurídica en disputa, **a través de concesiones mutuas**.

Ahora bien, por regla general, la transacción es un contrato consensual (art. 1500 C. C.), es decir, tiene libertad de forma o lo que es igual no requiere de solemnidades, de manera que puede ser celebrado verbalmente o por escrito (en documento público o privado), salvo los casos expresamente señalados en la ley, como cuando afecta bienes inmuebles (arts. 12 del Decreto 960 de 1970, y 2º del Decreto 1250 de 1970), o en los procesos en curso (art. 430 C. P. C.). Además, la transacción debe reunir los requisitos generales de todo negocio jurídico (art. 1502 C.C.), y los presupuestos de validez (capacidad, objeto y causa lícitos, consentimiento exento de vicios -arts. 2476 a 2479 C.C.-, **no contrariar las normas imperativas o el orden público** o las buenas costumbres).

En efecto, la transacción requiere que los derechos sean susceptibles de libre disposición por las partes, o sea, que verse sobre derechos e intereses de contenido particular, crediticio o personal, con una proyección patrimonial o económica y que, por lo mismo, resultan renunciables (artículo 15) (Negrillas fuera del texto).

(...)”.

De lo expuesto se infiere que, como medio para solucionar sus controversias contractuales, las partes pueden a través de esta transacción hacer concesiones y disponer de sus derechos, los cuales como bien lo dice el Consejo de Estado deben ser “... **derechos e intereses de**

contenido particular, crediticio o personal, con una proyección patrimonial o económica y que, por lo mismo, resultan renunciables”.

Ahora bien, observando el contexto de este escrito, es importante precisar que con la transacción no puede bajo ningún argumento llegarse a concluir que el mismo transforma el servicio prestado y que el impuesto que se causó por la realización de los hechos generadores consagrados en la norma tributaria desaparecen para dar simplemente lugar al Acuerdo de Transacción. El Acuerdo que surge no afecta ni transa de ninguna manera los impuestos nacionales cuyo titular solo lo es el Estado, ya que estos no pertenecen a la órbita de los particulares ni pueden ser de libre disposición de los contratantes.

El hecho de que en efecto la Transacción misma no genere impuesto sobre las ventas -pues no se está en presencia de uno de los hechos generadores que consagra el artículo 420 del E. T.-, no puede conllevar en manera alguna a que,- se insiste- se transforme la realidad económica que dio origen a la misma. Si bien los particulares al amparo del principio de la autonomía de la voluntad pueden celebrar acuerdos de su órbita privada, deben respetar la prevalencia del derecho fiscal y no puede ser utilizado en abuso de las formas jurídicas, so pena de su desconocimiento.

Para el caso, es pertinente la sentencia C-015 de 1993, de la Corte Constitucional cuando señala en algunos de sus apartes:

“

“IV. 2 EVASIÓN FISCAL

...

3. Formas jurídicas y sustancia económica en la tributación

Dada la vocación general del ordenamiento y la conveniente exigencia de preservar la seguridad jurídica, el contribuyente tiene el derecho de hacer uso del mismo y de sus formas, con el objeto de encauzar sus asuntos de la manera más apropiada a su naturaleza e intereses y de modo tal que le signifique la menor responsabilidad fiscal.

La libertad para la utilización de las formas jurídicas, sin embargo, tiene límites que es conveniente precisar, particularmente cuando a ellas se apela con el propósito prevalente de evitar los impuestos o su pago. En estos casos, **la transacción respectiva no podrá ser considerada por la legislación tributaria, de acuerdo con los efectos que produce de conformidad con el derecho privado, sin tomar en consideración su resultado económico.**

El principio de equidad que inspira el sistema tributario (C. P. art. 363), en últimas expresión de igualdad sustancial (C. P. art. 13), no se concilia con la reverente servidumbre a la forma jurídica privada puramente artificiosa y con un móvil predominante fiscal, pues ella puede conducir a otorgar a una misma transacción diferente trato fiscal. De otra parte, el “abuso de las formas jurídicas”, patente en la utilización de definiciones y categorías jurídicas con miras principalmente a evadir o eludir el pago de impuestos, les sustrae su

legitimidad, y obliga al Estado a desestimar sus efectos. La *intentio juris* deberá ser desplazada por la *intentio facti*.

En este orden de ideas, se impone privilegiar la sustancia sobre la forma. La legislación tributaria no puede interpretarse literalmente. Los hechos fiscalmente relevantes deben examinarse de acuerdo con su sustancia económica; si su resultado material, así comprenda varios actos conexos, independientemente de su forma jurídica, es equivalente en su resultado económico a las circunstancias y presupuestos que según la ley generan la obligación tributaria, las personas a las cuales se imputan, no pueden evadir o eludir, el pago de los impuestos.

El principio de prevalencia del derecho sustancial, consagrado en el artículo 228 de la C. P., no puede ser ajeno al sistema tributario, máxime cuando este se funda expresamente en los principios de equidad, eficiencia y progresividad (C. P. art. 363), de cuyo inalcanzables si se eleva la mera forma a criterio único y condicionante de la determinación, exigibilidad y pago de la obligación fiscal. En fin, el sistema tributario en el Estado social de derecho es el efecto agregado de la solidaridad de las personas, valor constitucional fundante (C. P. art. 1º), que impone a las autoridades la misión de asegurar el cumplimiento de los deberes sociales de los particulares (C. P. art. 2). La efectividad del deber social de toda persona de “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de concepto de justicia y equidad”, abona el criterio de privilegiar en esta materia la sustancia sobre la forma...”.

De igual manera debe recordarse que el artículo 869 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 122 de la Ley 1607 de 2012 consagró expresamente el Abuso en materia tributaria.

Por tanto, ante Acuerdos de Transacción que incurran en esta práctica, la Administración Tributaria en ejercicio de sus facultades de Fiscalización, podrá desconocerlos y aplicar el régimen impositivo correspondiente acorde con la realidad de la operación.

En los anteriores términos se absuelve su consulta y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestras bases de datos jurídicas ingresando a la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo el ícono de “Normatividad” – “técnica”, y seleccionando los vínculos “doctrina” y “Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

El Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (e),

Pedro Pablo Contreras Camargo.

(C. F.).

Este documento fue tomado directamente de la página oficial de la entidad que lo emitió.