

**CONSEJO DE ESTADO  
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**



**CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

Bogotá, D.C., dieciséis (16) de octubre de dos mil catorce (2014)

**ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**  
**DEMANDANTE: SEGURIDAD ATLAS LTDA**  
**DEMANDADA: U.A.E. DIAN**  
**RADICADO: 760012331000-2009-00098-01 (19956)**  
**DECISIÓN: CONFIRMA LA SENTENCIA APELADA**  
**IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS DEL**  
**PRIMER BIMESTRE DEL AÑO 2005**

Conoce la Sala del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia proferida el 7 de junio de 2012 por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca – Sala de Descongestión, mediante la cual (i) la Sala se declaró inhibida para fallar de fondo sobre la legalidad del requerimiento especial y (ii) negó las demás pretensiones de la demanda.

## **1. ANTECEDENTES**

### **1.1 Hechos**

El 10 de marzo de 2005, la sociedad SEGURIDAD ATLAS LTDA., presentó la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al primer bimestre del año 2005, liquidando un saldo a pagar en la suma de \$85.874.000.

El 5 de abril de 2006, la citada sociedad presentó, de manera electrónica y con beneficio de auditoría, la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2005, liquidando un saldo a favor en la suma de \$630.367.000.

El 6 de marzo de 2007, la División de Fiscalización Tributaria profirió el auto de inspección tributaria No. 050632007000037.

El 1º de junio de 2007, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración de Impuestos de Cali profirió el Requerimiento Especial No. 900004, por el cual se propuso establecer la base AIU

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
 DEMANDANTE: SEGURIDAD ATLAS LTDA.  
 DEMANDADA: U.A.E. DIAN  
 RADICADO: 760012331000-2009-00098-01 (19956)

(Administración, Imprevistos y Utilidad) en términos porcentuales igual al 22.3962% de esta manera se presentaron modificaciones en los rubros ingresos gravados, ingresos excluidos, impuesto generado y sanción por inexactitud, así:

Descripción	Renglón	Valor declarado \$	Valor propuesto DIAN \$	Diferencia \$
Impuesto generado a la tarifa del 10%	44	125.131.000	281.190.000	156.059.000
Total impuesto a cargo / impuesto generado por operaciones gravadas	48	125.131.000	281.190.000	156.059.000
Saldo a pagar del periodo fiscal	53	85.988.000	242.047.000	156.059.000
Sanciones	57	0	249.694.000	249.694.000
Total saldo a pagar	78	85.874.000	491.627.000	405.753.000

Previa respuesta al requerimiento especial, el 15 de febrero de 2008 la División de Liquidación de la Administración de Impuestos de Cali profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 050642008-0000-017, mediante la cual se modificó la declaración presentada por la sociedad por concepto del impuesto sobre las ventas por el primer bimestre del año 2005, en los mismos términos planteados en el requerimiento especial.

El 18 de abril de 2008, la sociedad interpuso recurso de reconsideración contra la citada liquidación oficial de revisión.

El recurso de reconsideración fue resuelto el 15 de octubre de 2008 mediante la Resolución No. 050662008000014, que modificó la liquidación oficial de revisión expedida en contra de la sociedad, por el periodo en discusión, en el sentido de levantar la sanción por inexactitud impuesta.

## 1.2 Pretensiones

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la parte demandante solicitó que se declare lo siguiente:

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

- *Requerimiento Especial No. 900004 del 1 de junio de 2007.*
- *Liquidación Oficial de Revisión No. 050642008000017 del 15 de febrero de 2008.*
- *Resolución Recurso de Reconsideración No. 050662008000014 del 15 de octubre de 2008, proferida por la División Jurídica de Administración Local de Impuestos Nacionales de Cali.*

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
DEMANDANTE: SEGURIDAD ATLAS LTDA.  
DEMANDADA: U.A.E. DIAN  
RADICADO: 760012331000-2009-00098-01 (19956)

---

*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 primer bimestre del año 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”.*

### **1.3 Normas violadas y concepto de la violación**

La parte demandante afirmó que con la actuación de la Administración de Impuestos se transgredieron los artículos 1, 2, 29, 95-9 y 209 de la Constitución Política, 2, 3 y 35 del Código Contencioso Administrativo, 683, 705-1 y 742 del Estatuto Tributario, y 1, 2 y 3 del Decreto 073 de 2002.

El concepto de la violación lo desarrolló de la siguiente manera:

#### **1.3.1 Firmeza de la declaración privada del impuesto sobre las ventas por el primer bimestre del año 2005**

La declaración del impuesto sobre las ventas por el primer bimestre del año 2005 se encuentra en firme desde el 5 de octubre de 2006, porque (i) la declaración del impuesto sobre la renta de ese mismo año gravable, se presentó el 5 de abril de 2006, con beneficio de auditoría y (ii) para la fecha en la que adquirió firmeza, la DIAN no había notificado requerimiento especial respecto de la citada declaración.

A pesar de que la Administración, en la liquidación oficial de revisión, aceptó que el término de firmeza de las declaraciones de IVA lo determina el artículo 705-1 del Estatuto Tributario, se abstuvo de aplicarlo y, en la actuación cuestionada, tuvo en cuenta los artículos 705, 706 y 714 del mismo ordenamiento, que señalan la regla general para las declaraciones de renta cuando el contribuyente no se acoge al beneficio de auditoría.

La práctica de la inspección tributaria amplía el término para notificar el requerimiento especial, pero, en este caso, dicho acto administrativo no produjo los efectos señalados, porque la notificación del acto de inspección se surtió el 6 de marzo de 2007, cuando la declaración en discusión se encontraba en firme por haber operado la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2005, desde el 5 de octubre de 2006.

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
DEMANDANTE: SEGURIDAD ATLAS LTDA.  
DEMANDADA: U.A.E. DIAN  
RADICADO: 760012331000-2009-00098-01 (19956)

---

En sustento de esta afirmación, transcribió apartes del Concepto de la DIAN No. 073005 del 12 de noviembre de 2002, que fue desconocido por la Administración de Cali, y de la sentencia del 4 de abril de 2003, radicado No. 13029, C. P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

Aunque el auto de inspección tributaria se hubiera notificado dentro del término de firmeza de la declaración de renta (5 de abril de 2006 al 5 de octubre de 2006), tampoco tenía la virtud de iniciar el proceso y de suspender el término para notificar el requerimiento especial, porque se trata de una declaración que está sometida a un término de revisión especial, como es el del beneficio de auditoría.

Es cierto que el inciso segundo del artículo 689-1 del Estatuto Tributario fue derogado por la Ley 863 de 2003, pero, también lo es, que la firmeza de las declaraciones de IVA, desde el 20 de diciembre de 2005, está circunscrito a la firmeza de la declaración de renta del año correspondiente, tal como lo prevé el artículo 705-1 del Estatuto Tributario, norma que no ha sido modificada ni derogada desde su creación con la Ley 223 de 1995.

En otras palabras, la derogatoria del inciso segundo del artículo 689-1 del Estatuto Tributario no produce ningún efecto jurídico respecto del artículo 705-1 *ibídem*, porque esta norma es especial y debe aplicarse de preferencia respecto de los artículos 705 y 714 del citado ordenamiento.

Por lo tanto, en los actos administrativos demandados, la DIAN vulneró el artículo 705-1 del Estatuto Tributario por falta de aplicación.

### **1.3.2 Expedición irregular de los actos administrativos demandados: falsa motivación y traslado indebido de la carga de la prueba**

Aunque la DIAN pretendió aplicar el artículo 10 del Decreto Reglamentario 522 de 2003, que indica que el AIU debe ser por cada contrato, no lo hizo, y determinó un AIU de 22.3967% para el primer bimestre del año 2005, teniendo en cuenta la totalidad de los ingresos del año, restándole los costos directamente imputables al servicio sin incluir los gastos de supervisión y control. Es decir, aplicó un porcentaje global del año a un impuesto de periodo.

No existe norma jurídica que sustente el cálculo realizado por la DIAN, por lo tanto, se vulneró el principio de legalidad.

Con la actuación demandada, adicionalmente, se desconoció la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias (art. 746 E.T.), porque a pesar de que la Administración conocía de la imposibilidad técnica y administrativa que tienen las entidades de seguridad y vigilancia privada para aplicar el artículo 10 del Decreto Reglamentario 522 de 2003, le trasladó de manera indebida

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
DEMANDANTE: SEGURIDAD ATLAS LTDA.  
DEMANDADA: U.A.E. DIAN  
RADICADO: 760012331000-2009-00098-01 (19956)

---

la carga de la prueba<sup>1</sup>, a sabiendas de que en esta clase de empresas es imposible determinar el AIU respecto de cada contrato.

En este caso la DIAN cometió errores de hecho y de derecho que conducen a la falsa motivación de los actos administrativos demandados:

La apreciación inexacta de los hechos se circunscribe a que la empresa debe determinar un AIU para dicho periodo, pero, la DIAN, en contravía del principio de legalidad, se "inventa" un procedimiento y lo calculó tomando todos los ingresos, costos y gastos del año 2005.

La apreciación inexacta del derecho se configuró por la falta de aplicación del artículo 705-1 del Estatuto Tributario, y por la aplicación indebida de los artículos 705, 706 y 714 del mismo ordenamiento, como se explicó en el anterior cargo de ilegalidad.

Respecto de la motivación de los actos administrativos, transcribió apartes de la sentencia del 4 de julio de 1987 de la Sección Primera del Consejo de Estado, sin número de radicado.

Con la actuación de la Administración también se vulneraron los artículos 2, 3 y 35 del Código Contencioso Administrativo, porque se desconoció la ley aplicable al caso concreto, y por falta de aplicación absoluta de la ley, al interpretarse y aplicarse erradamente las normas que rigen el término de firmeza de las declaraciones de IVA y el AIU para las empresas de seguridad y vigilancia.

En conclusión, los actos administrativos cuestionados están viciados de nulidad por indebida motivación y expedición irregular.

### **1.3.3 Indebida determinación del AIU**

La compañía tuvo en cuenta las normas especiales para determinar el AIU, vale decir, el Decreto 073 de 2002, expedido por la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada.

Aunque la DIAN razonó que la norma aplicable en este caso es el artículo 10 del Decreto reglamentario 522 de 2003, se abstuvo de hacerlo y creó un procedimiento que atenta contra los principios constitucionales de legalidad, justicia, equidad y deber de contribuir.

En consideración al volumen de operaciones de la compañía, es imposible técnica y administrativamente aplicar el AIU a cada contrato como lo desea la DIAN.

La Administración rechazó partidas que son comunes a dos o más contratos, como las capacitaciones de los guardas, la supervisión del servicio de vigilancia, pero tomó todos los ingresos del año 2005, cuando el periodo de fiscalización es el primer bimestre de dicho año.

---

<sup>1</sup> Sobre la carga de la prueba en materia tributaria, transcribe apartes de la sentencia C-160 de 1998.

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
DEMANDANTE: SEGURIDAD ATLAS LTDA.  
DEMANDADA: U.A.E. DIAN  
RADICADO: 760012331000-2009-00098-01 (19956)

---

Por tratarse de un servicio integral, es imposible prescindir de los costos o gastos de administración y de supervisión, que son inherentes al servicio de vigilancia.

El Decreto Reglamentario 522 de 2003, norma de contenido general, creó un modelo de costos y gastos que no está acorde con la razón de ser del servicio de vigilancia. Por ejemplo, en este caso, la DIAN desconoció el valor de la supervisión y de administración, conceptos que están integrados en la norma especial (Decreto 073 de 2002) como una estructura que debe observarse para el costo.

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

No se puede sancionar a la sociedad por acatar la ley, como tampoco se le puede exigir que cumpla un imposible jurídico, como el previsto en el artículo 10 del Decreto Reglamentario 522 de 2003, porque ninguna compañía de vigilancia del país, por su estructura, puede determinar el AIU en cada contrato.

En conclusión, el AIU determinado por la DIAN no está amparado por ninguna norma que regule el impuesto sobre las ventas, por lo tanto, la actuación demandada vulnera los principios constitucionales de legalidad.

## **1.4 Contestación de la demanda**

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la demanda, por las razones que se exponen a continuación:

### **1.4.1 Firmeza de la declaración privada del impuesto sobre las ventas por el primer bimestre del año 2005**

Inicialmente, antes de la Ley 863 de 2003, la norma contemplaba la posibilidad de extender el beneficio de auditoría en renta, a las declaraciones de ventas y retención en la fuente, pero, al ser derogado, desde el año 2003, no procede aplicar el término de firmeza de la declaración de renta a las citadas declaraciones.

Cualquier interpretación que extienda el beneficio a las declaraciones de IVA y retención en la fuente, atentará contra el efecto útil de la derogatoria.

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
DEMANDANTE: SEGURIDAD ATLAS LTDA.  
DEMANDADA: U.A.E. DIAN  
RADICADO: 760012331000-2009-00098-01 (19956)

---

Respecto de la firmeza de las declaraciones con beneficio de auditoría y la derogatoria del inciso segundo del artículo 689-1 del Estatuto Tributario, la DIAN se pronunció en el oficio No. 087498 del 24 de noviembre de 2005.

Al ser derogada la norma especial (inciso segundo del artículo 689-1 del E.T.), se debió aplicar la norma general que regula la materia, es decir, los artículos 705 y 714 *ibídem*.

En consideración a que la declaración del impuesto sobre las ventas del primer bimestre del año 2005 no está sujeta al beneficio de auditoría, es claro que el requerimiento especial del 1º de junio de 2007 fue proferido dentro del término legal, porque la liquidación del citado impuesto no se encontraba en firme.

En este caso se practicó la diligencia de inspección tributaria que suspendió el término para notificar el requerimiento especial, por lo tanto, el término máximo para notificar dicho acto administrativo se extendió hasta el 10 de junio de 2007.

#### **1.4.2 Expedición irregular de los actos administrativos demandados: falsa motivación y traslado indebido de la carga de la prueba**

A pesar de la especialidad de las normas expedidas por la Superintendencia de Vigilancia Privada (Decreto 073 de 2002), las compañías de vigilancia deben aplicar el numeral segundo del artículo 468-3 del Estatuto Tributario y los artículos 10 y 11 del Decreto Reglamentario 522 de 2003.

Contrario a lo dicho por la parte demandante, la actuación de la Administración se fundamentó en la aplicación de las normas señaladas, por lo tanto, no existe la alegada falsa motivación.

En lo que respecta a la carga de la prueba, ésta, en un principio, vale decir, en la etapa de determinación del tributo, recae en la Administración, pero, una vez comprobado que la sociedad no dio cumplimiento al deber de establecer la base gravable del impuesto sobre las ventas, en los términos señalados en el inciso segundo del artículo 468-3 del Estatuto Tributario y en el artículo 10 del Decreto Reglamentario 522 de 2003, es al contribuyente al que le corresponde desvirtuar los cargos propuestos.

#### **1.4.3 Indebida determinación del AIU**

No es admisible que la sociedad demandante afirme que, por la naturaleza integral del servicio de vigilancia, es imposible determinar el AIU en cada contrato.

Para el periodo en discusión, las empresas debían determinar la cláusula AIU por cada contrato para aplicar sobre esta base la tarifa correspondiente.

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
DEMANDANTE: SEGURIDAD ATLAS LTDA.  
DEMANDADA: U.A.E. DIAN  
RADICADO: 760012331000-2009-00098-01 (19956)

---

A falta de esta cláusula, en el párrafo segundo del artículo 10 del Decreto Reglamentario 522 de 2003 se indicó que el impuesto sobre las ventas se causará sobre el valor total del servicio aplicando las reglas generales del impuesto.

Está probado en el expediente que en los contratos de prestación de servicio de vigilancia se establecieron valores totales del contrato, y no se expresó la cláusula AIU.

En el caso de la prestación del servicio a la sociedad Portuaria Regional de Buenaventura, ésta fue soportada con facturas que identificaron el AIU y discriminaron el IVA, de allí que la Administración Tributaria, en aras del espíritu de justicia, solicitara a la sociedad detallar los costos imputables al servicio de seguridad y vigilancia privada a fin de determinar la base gravable del impuesto sobre las ventas y, ante la falta de determinación de la base gravable por contratante, se procedió a establecerla conforme con los ingresos operacionales registrados en el año 2005, los costos y gastos directos imputables a la prestación del servicio de vigilancia y seguridad privada de acuerdo con los registrados, para así determinar la base objeto del gravamen.

En conclusión, la sociedad estaba obligada a incluir en el contrato la cláusula AIU y, como no lo hizo, la Administración estableció la base gravable con los registros contables aportados en la etapa de determinación, por lo tanto, este cargo de ilegalidad no debe prosperar.

## **1.5 Sentencia apelada**

El Tribunal (i) se declaró inhibido para fallar de fondo sobre la legalidad del requerimiento especial y (ii) negó las demás pretensiones de la demanda, con fundamento en las siguientes razones:

### **1.5.1 Firmeza de la liquidación privada**

El inciso segundo del artículo 689-1 del Estatuto Tributario fue derogado por el artículo 69 de la Ley 863 de 2003, por lo tanto, para la fecha en la que se presentó la declaración en discusión (10 de marzo de 2005), la disposición que hacía extensiva la aplicación del beneficio de auditoría a la declaración del impuesto sobre las ventas se encontraba derogada.

La aplicación del artículo 705-1 del Estatuto Tributario opera en situaciones de normalidad, en consecuencia, se deben tener en cuenta los artículos 705 y 714 del mismo ordenamiento que consagran el plazo de dos (2) años para notificar el requerimiento especial.

En este caso, la sociedad tenía plazo para presentar la declaración de renta del año 2005, hasta el 17 de abril de 2006, y a partir de esta fecha, tenía dos (2) años para que quedara en firme la declaración del impuesto sobre las ventas por el primer bimestre del año 2005, declaración que se presentó el 10 de marzo de 2005.

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
DEMANDANTE: SEGURIDAD ATLAS LTDA.  
DEMANDADA: U.A.E. DIAN  
RADICADO: 760012331000-2009-00098-01 (19956)

---

Comoquiera que el requerimiento especial se notificó antes de que adquiriera firmeza la declaración privada del impuesto sobre las ventas por el periodo en discusión, no se le dio prosperidad a este cargo de ilegalidad.

### **1.5.2 Falsa motivación frente a la determinación de la base gravable circunscrita a los conceptos de Administración, Imprevistos y Utilidad (AIU)**

Conforme con el artículo 10 del Decreto Reglamentario 522 de 2003, cada uno de los contratos de prestación de servicios de aseo y 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, están gravados con el impuesto sobre las ventas a la tarifa del 7%, sobre una base gravable determinada respecto de la cláusula de la Administración, Imprevistos y Utilidad AIU.

Esta base se calcula en relación con cada contrato, como el monto que resulte de la diferencia entre el valor total del contrato, los costos y gastos directos imputables al mismo, discriminados y comprobables, que correspondan a mano de obra, suministro e insumos y seguros, cuando éstos sean obligatorios.

Ese mismo artículo señala que los contratos celebrados con anterioridad a la Ley 788 de 2002, que no tuvieran la cláusula AIU, debían adicionarse con ella y, en todo caso, si no se ha incluido, 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.

Con fundamento en lo anterior, no es válido el argumento de la parte demandante, según el cual, lo previsto en el artículo 10 del Decreto Reglamentario 522 de 2003 es un imposible de cumplir, porque además, se trata de un decreto que goza de la presunción de legalidad.

Respecto de la aplicación del Decreto 073 de 2002 en el caso concreto, aclaró que dicho decreto no tuvo como objeto la determinación de obligaciones tributarias, sino regular los precios del mercado mediante la fijación de unas tarifas mínimas para el cobro de los servicios de vigilancia y seguridad privada, con el fin de combatir las prácticas de competencia desleal.

En conclusión, a este cargo de ilegalidad tampoco le dio prosperidad el Tribunal, porque los contratos aportados al expediente comprueban que no se previeron las cláusulas AIU, como sí ocurrió con el contrato suscrito con la Sociedad Portuaria Regional de Buenaventura, cuya prestación del servicio fue soportada con facturas que identificaron los costos de AIU y discriminaron el IVA.

### **1.5.3 Nulidad del requerimiento especial**

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
DEMANDANTE: SEGURIDAD ATLAS LTDA.  
DEMANDADA: U.A.E. DIAN  
RADICADO: 760012331000-2009-00098-01 (19956)

---

Por tratarse de un acto de trámite que no tiene la virtud de poner fin a la actuación de la Administración, no es susceptible de control ante esta jurisdicción, por lo tanto, el Tribunal se declaró inhibido respecto de este cargo de ilegalidad.

## **1.6 El recurso de apelación**

La parte demandante interpuso recurso de apelación y solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia y, en su lugar, que se acceda a las pretensiones de la demanda.

### **1.6.1 Firmeza de la declaración privada del impuesto sobre las ventas por el primer bimestre del año 2005**

El Tribunal se equivocó al considerar que el beneficio de auditoría solo aplicaba en el año 2005, al impuesto sobre la renta.

El legislador nunca quiso que el beneficio de auditoría para el impuesto sobre las ventas y retenciones se manejara de forma diferente que para el impuesto sobre la renta, por el contrario, las motivaciones del proyecto de ley traían la unificación en el tratamiento de este beneficio (art. 705-1 E.T.).

Entonces, si la declaración de renta queda en firme, automáticamente quedan en firme las declaraciones de IVA y de retenciones en la fuente del año respectivo, salvo que dentro del término de firmeza de la declaración de renta, la DIAN notifique requerimiento especial contra las liquidaciones privadas de IVA o de retención en la fuente.

El auto de inspección tributaria proferido en este proceso no tiene ninguna relevancia, porque para la fecha en la que se notificó (6 de marzo de 2007), la declaración del impuesto sobre las ventas en discusión ya se encontraba en firme, habida consideración de que la declaración de renta del año 2005 había adquirido firmeza desde el 5 de octubre de 2006.

Es que la firmeza de la declaración de IVA se contabiliza a partir de la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración de renta del año correspondiente, y si se presenta extemporáneamente, los dos (2) años o menos, por el beneficio de auditoría, se cuentan a partir de la presentación de la declaración de renta.

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

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
DEMANDANTE: SEGURIDAD ATLAS LTDA.  
DEMANDADA: U.A.E. DIAN  
RADICADO: 760012331000-2009-00098-01 (19956)

---

Sobre el beneficio de auditoría, transcribió apartes de la sentencia del 12 de febrero de 2010, sin número de radicado, C. P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

### **1.6.2 La carga de la prueba y aplicación de un procedimiento inexistente para calcular la base del impuesto**

Es a la DIAN a la que le correspondía soportar la carga de la prueba, ante la imposibilidad técnica y administrativa de hacerlo la sociedad, en aplicación del principio de veracidad de las declaraciones tributarias, respecto del cual se pronunció la Corte Constitucional en la sentencia C-160 de 1998.

Si la Administración le requería a la sociedad el cumplimiento del artículo 10 del Decreto Reglamentario 522 de 2003, debió aplicarlo en los actos demandados, pero, como no pudo, de manera arbitraria tomó la totalidad de los ingresos del año 2005 y les restó los costos directamente imputables al servicio, sin incluir los gastos de supervisión y control.

En conclusión, utilizó una base inexistente en el ordenamiento jurídico, lo que supone un vicio insubsanable.

### **1.6.3 Cambio de postura de la DIAN respecto del tema en estudio**

El 2 de septiembre de 2009, la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos (A) Dirección Jurídica de la DIAN, revocó una liquidación oficial que contenía el mismo rechazo que se analiza en este caso.

Es decir, reconoció la posibilidad de aplicar el Decreto 073 de 2002, al no ser posible emplear el artículo 10 del Decreto Reglamentario 522 de 2003, para cada contrato, con el fin de liquidar el impuesto sobre las ventas causado por el servicio de vigilancia.

Lo anterior supone que existe una diferencia en la aplicación del derecho frente a la sociedad demandante, porque la Administración, en un principio, avaló el rechazo, lo que la obligó a demandar la actuación, pero, posteriormente, reconoció que éste no es procedente.

Este cambio de posición, no surge como consecuencia de una modificación legal o reglamentaria, por lo tanto, atenta contra derechos constitucionales como el derecho a la igualdad, a la confianza legítima, a la buena fe y a la seguridad jurídica.

Comoquiera que los argumentos planteados por la DIAN en la decisión del 2 de septiembre de 2009, están acordes con los planteados en la demanda que dio inicio a este proceso, solicitó que sean tenidos en cuenta al emitirse pronunciamiento de fondo.

## **1.6 Alegatos de conclusión**

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
DEMANDANTE: SEGURIDAD ATLAS LTDA.  
DEMANDADA: U.A.E. DIAN  
RADICADO: 760012331000-2009-00098-01 (19956)

---

La parte demandante guardó silencio.

La parte demandada insistió en los planteamientos expuestos en la contestación de la demanda y en los alegatos de conclusión presentados en primera instancia.

## 1.7 Concepto del Ministerio Público

El Procurador Delegado ante esta Corporación guardó silencio.

### CONSIDERACIONES DE LA SALA

Conforme con el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, procede la Sala a estudiar las razones de inconformidad, advirtiendo que sobre las mismas, ya se ha pronunciado la Sección en la providencia del 14 de agosto de 2014, radicado No. 2009-00097-01 (19808), C. P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

#### 1. Firmeza de la declaración privada del impuesto sobre las ventas por el primer bimestre del año 2005

1.1 El primer punto a abordar es el relacionado con la aplicación de los plazos especiales de firmeza de la declaración privada del IVA, con ocasión del beneficio de auditoría, para el primer bimestre del año 2005.

1.2 El beneficio de auditoría previsto en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, consiste en que el contribuyente del impuesto sobre la renta, que cumpla con las condiciones señaladas en la norma, se favorece con la reducción del término de firmeza de la declaración privada, en comparación con el general de los dos (2) años, al que se refiere el artículo 714 del mismo ordenamiento.

1.3 El artículo 689-1 fue adicionado al Estatuto Tributario mediante el artículo 22 de la Ley 488 de 1998, en el que, de manera expresa, se indicó que el término especial de firmeza<sup>2</sup> previsto para la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, “no será aplicable en relación con las liquidaciones privadas del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, correspondiente a los períodos

---

<sup>2</sup> Dentro de los seis (6) meses siguientes a su presentación oportuna, siempre y cuando cancelen el valor a cargo por dicha vigencia dentro de los plazos que se señalen para el efecto.

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
DEMANDANTE: SEGURIDAD ATLAS LTDA.  
DEMANDADA: U.A.E. DIAN  
RADICADO: 760012331000-2009-00098-01 (19956)

---

*comprendidos en el año 1998, las cuales se registrarán en esta materia por lo previsto en los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario” (Se subraya y resalta).*

1.4 Posteriormente, con la modificación introducida por el artículo 17 de la Ley 633 de 2000, en el inciso segundo del artículo 689-1 del Estatuto Tributario se dispuso que *“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”<sup>3</sup> (Se subraya y resalta).*

1.5 El anterior aparte fue derogado por el artículo 69 de la Ley 863 del 29 de diciembre de 2003.

1.6 Del anterior recuento se concluye que la normativa ha previsto, en algunos casos, que el plazo de firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta, presentada con el beneficio de auditoría, se aplique para las declaraciones de IVA y de retención en la fuente.

Es decir, la extensión del término de firmeza especial de la declaración de renta con beneficio de auditoría a otras declaraciones debe ser taxativa, de lo contrario, aplicará el término general señalado en los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario.

1.7 Como puede verse, para la época de los hechos (año 2005), el plazo especial, que proviene del beneficio de auditoría, solo era aplicable en materia del impuesto sobre la renta, lo que equivale a decir que, en ese aspecto, las normas a tener en cuenta son los artículos 714 y concordantes del Estatuto Tributario, que consagran un plazo de dos (2) años, contados a partir de los momentos descritos en esa norma.

Todo, de conformidad con lo previsto en el artículo 705-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 134 de la Ley 223 de 1995, en los siguientes términos:

---

<sup>3</sup> Aplicable para los periodos 2000 a 2003.

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
DEMANDANTE: SEGURIDAD ATLAS LTDA.  
DEMANDADA: U.A.E. DIAN  
RADICADO: 760012331000-2009-00098-01 (19956)

---

*“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”.*

1.8 En conclusión, para el primer bimestre del año 2005, es claro que operaba el beneficio de auditoría señalado en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario únicamente para el impuesto sobre la renta y complementarios. Frente al IVA, en virtud de la derogatoria del inciso segundo de dicho artículo, hecha por el artículo 69 de la Ley 863 de 2003, no era aplicable el término especial de firmeza señalado para el contribuyente del impuesto sobre la renta.

1.9 Así las cosas, el término para notificar el requerimiento especial y para que quede en firme la declaración del impuesto sobre las ventas del primer bimestre del año 2005, que se discute, es de dos (2) años, contados a partir de la fecha del vencimiento para la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta de ese año gravable.

1.10 Teniendo en cuenta que SEGURIDAD ATLAS LTDA. tenía plazo para declarar el impuesto sobre la renta del año gravable 2005, hasta el **17 de abril de 2006**<sup>4</sup>, y que presentó la declaración antes de esta fecha, esto es, el 5 de abril de 2006, el término de los dos (2) años previstos en el artículo 705 del Estatuto Tributario para notificar el requerimiento especial del impuesto sobre las ventas por el primer bimestre del año 2005, en principio, vencía el **17 de abril de 2008**; como la Administración Tributaria decretó de oficio y practicó una inspección tributaria mediante el Auto No. 050632007000037 del 6 de marzo de 2007<sup>5</sup>, en los términos del artículo 706 *ibídem*, este término inicial se suspendió por tres (3) meses contados a partir de la notificación del auto que la decretó, a partir del 6 de marzo de 2007<sup>6</sup>.

En este orden de ideas, la DIAN contaba hasta el **17 de julio de 2008** para expedir y notificar el requerimiento especial, y comoquiera que lo hizo el 4 de junio de 2007<sup>7</sup>, esta actuación resulta oportuna, en la medida en que se realizó antes de que la liquidación privada del impuesto sobre las ventas por el primer bimestre del año 2005 adquiriera firmeza.

Por lo anterior, no prospera el cargo.

---

<sup>4</sup>Conforme con el artículo 13 del Decreto 4714 del 26 de diciembre de 2005, el plazo para presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año 2005, para grandes contribuyentes, se inició el 3 de febrero del año 2006 y venció entre el 17 y el 21 de abril del mismo año, atendiendo al último dígito del NIT del declarante que conste en el Certificado del Registro Único Tributario, RUT, que para la sociedad demandante corresponde al número 9.

<sup>5</sup> Fl. 67 c. a. No. 2-1.

<sup>6</sup> Fl. 68 c. a. No. 2-1.

<sup>7</sup> El requerimiento Especial No. 900004 fue expedido el 1 de junio de 2007 (Fl. 67-81 c.a. No. 2-2) y notificado el 4 de junio de ese mismo año (Fl. 91 c.a. No. 2-2).

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
DEMANDANTE: SEGURIDAD ATLAS LTDA.  
DEMANDADA: U.A.E. DIAN  
RADICADO: 760012331000-2009-00098-01 (19956)

---

## **2. Norma aplicable para el cálculo de la base del impuesto sobre las ventas para las empresas que prestan el servicio de seguridad y vigilancia privada**

2.1 El otro motivo de inconformidad versa sobre la norma aplicable para determinar la base gravable del impuesto sobre las ventas por el primer bimestre del año 2005.

2.2 Para la sociedad apelante, se debe aplicar el **artículo 2 del Decreto 073 de 2002**<sup>8</sup> que señala:

*“**Artículo 2-Tarifas.** Establécese, como tarifas mínimas para el cobro de servicios de vigilancia y seguridad privada veinticuatro (24) horas, las siguientes:*

*1. Empresas armadas con medio humano: 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 y de supervisión.*

*2. Empresas sin armas con medio humano y canino: 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 y de supervisión.*

*3. Empresas sin armas con medio humano: La tarifa será el equivalente a 8,5 salarios mínimos legales mensuales vigentes para cubrir los costos laborales; más un 7% sobre el monto calculado, para cubrir gastos administrativos y de supervisión.*

*4. Cooperativas armadas y sin armas con medio humano: La tarifa se ajustará a la estructura de costos y gastos propios de estas empresas, teniendo en cuenta su régimen especial de trabajo asociado, de previsión y seguridad social y de compensaciones que les permite un manejo diferente del de las empresas mercantiles.*

**Parágrafo 1º.** (...)” (Se subraya).

Tarifa que está “dada sobre la base de los costos directos que incluyen los factores salariales, prestacionales, parafiscales y dotaciones e indirectos que incluyen los gastos de administración y supervisión, impuestos y utilidades” (art. 3).

---

<sup>8</sup> Por el cual se fijan las tarifas mínimas para el cobro de los servicios de vigilancia y seguridad privada.

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
 DEMANDANTE: SEGURIDAD ATLAS LTDA.  
 DEMANDADA: U.A.E. DIAN  
 RADICADO: 760012331000-2009-00098-01 (19956)

2.3 En tanto que, para la Administración Tributaria, la norma aplicable es el artículo 10 del Decreto 522 de 2003, que reglamentó el numeral 2 del artículo 468-3 del Estatuto Tributario<sup>9</sup>, 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) 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. (Subrayas de la Sala)

**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”.

2.4 El **Decreto 073 de 2002 no es una norma de carácter tributario.** Por el contrario, tiene que ver con la determinación de la tarifa mínima para el cobro de los servicios de vigilancia y seguridad aprobados por la Superintendencia de Vigilancia Privada, es decir, regula los precios del mercado de dicha actividad.

<sup>9</sup> Mediante el artículo 52 de la Ley 863 de 2003, se modificó y adicionó un inciso al numeral 2 del artículo 468-3 del Estatuto Tributario, en los siguientes términos:

*“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 AUI (Administración, Utilidad e Imprevistos).*

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

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
DEMANDANTE: SEGURIDAD ATLAS LTDA.  
DEMANDADA: U.A.E. DIAN  
RADICADO: 760012331000-2009-00098-01 (19956)

---

En consecuencia, los conceptos señalados en el decreto en cita, para efectos de determinar la tarifa para el cobro del servicio prestado por las empresas que se dedican a esa actividad, vale decir, los directos (factores salariales, prestacionales, parafiscales y dotaciones) e indirectos (gastos de administración y supervisión, impuestos y utilidades), no son los prevalentes en la determinación del tributo.

2.5 En el caso concreto, la norma aplicable, como bien lo señala la DIAN, para efectos de determinar el impuesto sobre las ventas a cargo de las empresas que se dedican a prestar el servicio de vigilancia y seguridad privada, es el artículo 10 del **Decreto 522 de 2003**<sup>10</sup>, **norma de carácter tributario**, que de manera puntual se refiere a los siguientes elementos del tributo:

- i) **Actividades gravadas:** servicios de aseo y 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.
- ii) **Tarifa:** 7%
- iii) **Responsables:** el impuesto sobre las ventas 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.
- iv) **Base gravable:** se indican los siguientes supuestos, para efectos de determinarla:
  - Si se trataba de un **contrato escrito**, la cláusula AIU se debía determinar en cada contrato, precisamente, por constituir la base gravable del IVA.
  - En los eventos en los que **no se requiriera contrato escrito**, el impuesto sobre las ventas se causaba sobre el valor total del servicio, aplicando las reglas generales del impuesto.

---

<sup>10</sup> Esta norma fue parcialmente anulada por sentencia del 21 de octubre 2004, radicado No. 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, porque el artículo 35 de la ley 788 de 2002 sólo previó tal exigencia para las empresas del régimen común.

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
DEMANDANTE: SEGURIDAD ATLAS LTDA.  
DEMANDADA: U.A.E. DIAN  
RADICADO: 760012331000-2009-00098-01 (19956)

---

- **Si no se expresaba la cláusula AIU**, la base gravable para el IVA se determinaría, respecto de cada contrato, como el valor total del mismo menos el correspondiente a costos y gastos directos comprobables.

2.6 Dada la claridad respecto de la naturaleza y contenido de la norma en cita, así como su aplicación al caso concreto, no es válido insinuar un conflicto normativo como tampoco avalar su desconocimiento, so pretexto de la “*imposibilidad en su cumplimiento*”.

2.7 En conclusión, para efectos de determinar el impuesto sobre las ventas por el periodo en discusión, la parte apelante debió cumplir el artículo 10 del Decreto Reglamentario 522 de 2003, y comoquiera que no lo hizo, le asiste facultad a la Administración para encauzar dicha actuación.

### 3. El AIU aplicable

3.1 Otro motivo de inconformidad tiene que ver con la falta de aplicación del artículo 10 del Decreto Reglamentario 522 de 2003, en la liquidación del tributo realizada en los actos administrativos demandados.

3.2 Mediante el Requerimiento Ordinario No. 050632006000422 del 7 de septiembre de 2006<sup>11</sup>, la DIAN requirió a la sociedad para que, entre otra información, suministrara “*auxilia*” en el que se señalara para cada cliente el costo imputable al servicio de seguridad y vigilancia prestado durante el año “2004”.

3.3 En respuesta a este requerimiento, el representante legal de la sociedad le comunicó a la Administración que “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 si se pudo entregar la información a los funcionarios en la visita”<sup>12</sup> (Se subraya).

---

<sup>11</sup> Fls. 27-28 c.a. 2-2

<sup>12</sup> Fl. 29 c.a. 2-2.

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
DEMANDANTE: SEGURIDAD ATLAS LTDA.  
DEMANDADA: U.A.E. DIAN  
RADICADO: 760012331000-2009-00098-01 (19956)

---

3.4 En consideración a lo expuesto por el representante legal de la sociedad, en relación con los costos y gastos imputables al servicio prestado durante el periodo en discusión, la DIAN, en el requerimiento especial, expuso lo siguiente:

*“(...) teniendo en cuenta que la compañía no posee el soporte técnico para la determinación del A.I.U por contrato tal como lo exige la norma tributaria, se procedió a tomar como fundamento el estado de resultados correspondiente al año 2005, a fin de desagregar las partidas que son directamente imputables a la prestación de los servicios de seguridad y vigilancia. En lo referente al rubro supervisión y control, dada la dificultad de establecer su imputación en los contratos, se sustrae para efectos del AIU propuesto en calidad de costo directo”<sup>13</sup>.*

Lo que condujo a que en los actos demandados se estableciera la base AIU en términos porcentuales igual al 22.3962%.

3.5 Teniendo en cuenta la omisión en la que incurrió la parte apelante, respecto de la norma tributaria aplicable, lo procedente era modificar la declaración privada y liquidar el impuesto atendiendo los supuestos señalados en el artículo 10 del D.R. 522 de 2003, vale decir:

- Para los ingresos percibidos con ocasión del contrato suscrito con la Sociedad Portuaria Regional de Buenaventura, tener en cuenta la cláusula AIU.
- En los demás contratos escritos, en los que no se expresó la cláusula AIU, determinar la base gravable para el IVA respecto de cada contrato como el valor total del mismo menos el correspondiente a costos y gastos directos comprobables, excluyendo los costos indirectos, como lo son, por regla general, los correspondientes a gastos de administración o supervisión.

Sin embargo, como se analiza con mayor detenimiento en el siguiente aparte, a la Administración le fue imposible aplicar la citada norma por causas imputables al contribuyente, además, no se advierte que la demandante hubiere alegado que de la liquidación de la DIAN debía excluirse el IVA correspondiente al contrato suscrito con la Sociedad Portuaria Regional de Buenaventura, luego, tampoco podía considerarse que, por este aspecto el acto es nulo.

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
DEMANDANTE: SEGURIDAD ATLAS LTDA.  
DEMANDADA: U.A.E. DIAN  
RADICADO: 760012331000-2009-00098-01 (19956)

---

3.6 Cabe anotar que otra posición contraria sería la de considerar que deben aplicarse las reglas generales del impuesto sobre el valor total del servicio, habida cuenta de la imposibilidad de calcular el AIU o los gastos directos comprobables, pero, con dicha tesis, la situación de la sociedad sería más gravosa, razón por la cual, se debe descartar dicha alternativa.

#### **4. La carga de la prueba respecto de los costos y gastos directos imputables a los contratos de prestación de servicios de vigilancia para efectos del impuesto sobre las ventas**

4.1 Conforme con el artículo 742 del Estatuto Tributario, la determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, ahora Código General del Proceso, en cuanto éstos sean compatibles con aquellos (principio de necesidad de la prueba).

4.2 Del análisis hecho con anterioridad, es claro que los funcionarios de la DIAN que intervinieron en el proceso de determinación del impuesto sobre las ventas en el periodo en discusión, contaron con medios de prueba que les permitió evidenciar el incumplimiento de la norma tributaria aplicable al caso concreto, vale decir, el artículo 10 del Decreto Reglamentario 522 de 2003.

4.3 Aunque el artículo 746 del Estatuto Tributario prevé que *“se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija”*, esta presunción<sup>14</sup>, de carácter legal, puede ser desvirtuada por medios probatorios idóneos.

---

<sup>13</sup> Fl. 21 c.p.

<sup>14</sup> Código Civil. **“ARTÍCULO 66. PRESUNCIONES.** *Se dice presumirse el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas.*

*Si estos antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por la ley, la presunción se llama legal. Se permitirá probar la no existencia del hecho que legalmente se presume, aunque sean ciertos los antecedentes o circunstancias de que lo infiere la ley, a menos que la ley misma rechace expresamente esta prueba, supuestos los antecedentes o circunstancias.*

*Si una cosa, según la expresión de la ley, se presume de derecho, se entiende que es inadmisibile la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias”.*

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
DEMANDANTE: SEGURIDAD ATLAS LTDA.  
DEMANDADA: U.A.E. DIAN  
RADICADO: 760012331000-2009-00098-01 (19956)

---

Es necesario aclarar que en virtud del artículo 746 en cita, no existe relevo total de la carga de la prueba<sup>15</sup>, respecto de la veracidad de los hechos consignados en la declaración, en sus correcciones o en las respuestas a los requerimientos de la Administración Tributaria, porque para hacer valer la presunción, necesariamente se requiere que el interesado pruebe el hecho que el legislador reseñó como probado y, de su parte, quien se opone, debe desvirtuar la conclusión legal.

4.4 Ahora bien, en materia tributaria, el artículo 684 señala que la DIAN tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales, por lo tanto, le asiste la facultad de “*citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios*”<sup>16</sup>, surgiendo la obligación al requerido de dar respuesta a la solicitud de información hecha por la Administración de Impuestos, con la finalidad de permitir la verificación de la situación impositiva propia o de terceros (art. 686 E.T.).

4.5 Por lo tanto, en concordancia con el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil, actual artículo 167 del Código General del Proceso, que prevé que le incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen, en este caso, le corresponde a la sociedad demandante demostrar que los hechos expuestos en la declaración tributaria, objeto de cuestionamiento, son ciertos y atienden la norma tributaria aplicable.

4.6 Respecto de la carga de la prueba en materia tributaria, esta Sala ha dicho que:

*“(...) la carga probatoria que tienen las autoridades tributarias no merma o limita la que le corresponde a los contribuyentes. De hecho, en materia tributaria opera, de manera relativa, la carga dinámica de la prueba, en el entendido de que es el contribuyente el que se encuentra en posición privilegiada para probar el*

---

<sup>15</sup> Hernán Fabio López Blanco en el libro de Procedimiento Civil, Tomo III, Dupré Editores, segunda edición, año 2008, expuso que “(...) En todo caso es claro que si no está debidamente probado el hecho conocido base de la presunción, no podrá darse por sentado el hecho desconocido” (p. 320) y más adelante precisó que “(...) por el hecho de que la deducción, partiendo de la existencia del hecho conocido para llegar al desconocido la haga la ley, genera como importante consecuencia la de que el juez está en el deber admitir que por la sola demostración del hecho conocido queda acreditada la circunstancia desconocida pero, insisto en recordar que no existe relevo total de la carga de la prueba porque quien quiere aprovecharse de la presunción necesita probar el hecho conocido y establecido el mismo corresponde a la parte contraria la carga de la prueba para desvirtuar el hecho desconocido con el fin de impedir la operancia de la deducción contenida en la norma” (p. 321).

<sup>16</sup> Literal c) del artículo 684 E.T.

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
 DEMANDANTE: SEGURIDAD ATLAS LTDA.  
 DEMANDADA: U.A.E. DIAN  
 RADICADO: 760012331000-2009-00098-01 (19956)

*hecho económico declarado y, por lo tanto, está en condiciones de allegar la prueba respectiva del hecho controvertido y alegado por la autoridad tributaria.<sup>17</sup>*

*Lo anterior concuerda, incluso, con lo previsto en los arts. 786 a 791 del E.T., en cuanto consagran la obligación de los contribuyentes de probar determinados hechos. Así mismo, con el artículo 745 del E.T. en cuanto dispone que las dudas provenientes de vacíos probatorios existentes en el momento de practicar las liquidaciones o de fallar los recursos, deben resolverse, si no hay modo de eliminarlas, a favor del contribuyente cuando este no se encuentre obligado a probar determinados hechos de acuerdo con las normas del capítulo I del Título VI del E.T.*

*En ese contexto, los hechos declarados por el contribuyente deben estar respaldados por pruebas que, luego, se controvierten con otras que presente la administración tributaria, o simplemente con la valoración de las mismas, o con la simple subsunción de los hechos probados por el contribuyente, en los presupuestos previstos en la ley para otorgar un derecho o imponer una obligación tributaria (comprobación)<sup>18</sup>.*

4.7 En este orden de ideas, debido a que el contribuyente se encontraba en posición privilegiada para comprobar el hecho económico declarado y el cumplimiento de la norma tributaria aplicable al caso concreto (art. 10 D.R. 522 de 2003), es a esta parte a quien le correspondía la carga de la prueba, por lo tanto, su omisión no puede acarrear la nulidad de los actos administrativos enjuiciados, ni mucho menos beneficiarse de tal circunstancia, cuando es a ella a la que le incumbe su demostración.

4.8 No comparte la Sala el argumento de la parte demandante, según el cual, en este caso, la carga de la prueba se invertía, y le correspondía a la DIAN establecer el AIU para cada contrato, si pretendía aplicar el artículo 10 del Decreto Reglamentario 522 de 2003, porque la falta de información por parte de SEGURIDAD ATLAS LTDA., respecto del cumplimiento de la norma tributaria aplicable, en los términos requeridos por la Administración, no se puede tener en

<sup>17</sup> La carga dinámica de la prueba conlleva que *“la parte que se encuentre en posición privilegiada para probar un hecho debe allegar la prueba respectiva... la carga de la prueba se traslada a la parte a que se encuentra en condiciones de aportar los medios al proceso”* *“Prueba judicial, Escuela judicial Rodrigo Lara Bonilla”*.

La Sección Tercera del Consejo de Estado ha precisado que *“El principio de la carga dinámica de la prueba se presenta como una excepción a la regla general según la cual, quien alega, prueba; la excepción que este principio consagra consiste precisamente en que el deber de probar un determinado hecho o circunstancia se impone a la parte que se encuentre en mejores condiciones de hacerlo, aun cuando no lo haya alegado o invocado. Este principio se plantea como una solución para aquellos casos en los que el esclarecimiento de los hechos depende del conocimiento de aspectos técnicos o científicos muy puntuales que solo una de las partes tiene el privilegio de manejar. En síntesis, la aplicación del principio de la carga dinámica está condicionada al criterio del juez y supone la inversión de la carga de la **prueba para un** caso concreto.”* CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN TERCERA. Consejero ponente: ALIER EDUARDO HERNANDEZ ENRIQUEZ. Bogotá, D.C., tres (3) de mayo de dos mil uno (2001). Radicación número: 05001-23-31-000-1992-1670-01(12338). Actor: GLADYS ARANGO DE FERNANDEZ Y OTRO.

<sup>18</sup> Sentencia del 12 de marzo de 2012, radicado No. 17734, C. P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
DEMANDANTE: SEGURIDAD ATLAS LTDA.  
DEMANDADA: U.A.E. DIAN  
RADICADO: 760012331000-2009-00098-01 (19956)

---

consideración como causa suficiente y justificada para impedir la labor de determinación oficial del tributo.

4.9 Téngase en cuenta que, como se expuso en el numeral 2.5 de este proyecto, en el decreto reglamentario se indicó el procedimiento que se debía seguir para efectos de determinar la base gravable del impuesto sobre las ventas en los contratos de prestación del servicio de vigilancia aprobados por la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada, según incluyeran o no la cláusula AIU; por lo tanto, ante el requerimiento hecho por la DIAN en el proceso administrativo, la sociedad debía demostrar el cumplimiento de dicho procedimiento, que le resultó exigible desde la fecha de publicación del Decreto Reglamentario 522 de 2003<sup>19</sup>, en consecuencia, no es admisible que como respuesta se limitara a afirmar que le era imposible aplicar el citado decreto y que ante esta circunstancia aplicó otro que resulta ajeno al tema en estudio, que es eminentemente tributario.

4.10 La actitud asumida por la sociedad actora simplemente demuestra la renuencia a observar y cumplir la norma tributaria que rige para el servicio que presta, sin excusa legal alguna, proceder que no puede ser avalado por esta Corporación.

4.11 En cuanto al procedimiento seguido por la DIAN para determinar el impuesto, por el periodo en discusión, se observa que la sociedad no aportó la información de costos y gastos imputables al servicio de seguridad y vigilancia por cliente, con la única justificación de que el único cliente clasificado y con centro de utilidad es Sociedad Portuaria.

4.12 Estos costos y gastos, cuando no se ha expresado la cláusula AIU, en los términos del párrafo 1º del artículo 10 del Decreto Reglamentario, resultan determinantes para establecer la base gravable del tributo, en la medida en que el IVA se fijará respecto de cada contrato como el valor total del mismo menos el correspondiente a costos y gastos directos **comprobables**, lo que quiere decir que el interesado en reducir la base gravable del IVA es el llamado a asumir la carga probatoria para efectos de que en la determinación del tributo se tengan en

---

<sup>19</sup> Publicado en el Diario Oficial No. 45120 del 7 de marzo de 2003.

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
DEMANDANTE: SEGURIDAD ATLAS LTDA.  
DEMANDADA: U.A.E. DIAN  
RADICADO: 760012331000-2009-00098-01 (19956)

---

cuenta esos costos y gastos directos, y no puede ser de otro modo, precisamente por el principio de la carga dinámica de la prueba.

4.13 Se repite, la sociedad demandante cuestiona los costos y gastos tenidos en cuenta por la DIAN para determinar la base gravable del IVA a su cargo, sin embargo, no aporta elementos de juicio y probatorios que permitan desconocer el proceder de la Administración porque, como se expuso con anterioridad, en respuesta al requerimiento hecho en sede administrativa, el representante legal de la sociedad no entregó la información de costos y/o gastos imputables al servicio de seguridad y vigilancia, discriminada por cliente.

4.14 Ante la citada omisión de la sociedad, que ciertamente dificultaría el cálculo del tributo, la DIAN no podía pasar por alto el incumplimiento de la norma aplicable y abstenerse de hacerla cumplir, por lo tanto, *“procedió a tomar como fundamento el estado de resultados correspondiente al año 2005, a fin de desagregar las partidas que son directamente imputables a la prestación del servicio de seguridad y vigilancia”*. En lo referente al rubro de supervisión y control, *“por la dificultad para establecer la imputación en los contratos, se sustrae para efectos del AIU propuesto en calidad de costo directo”*<sup>20</sup>, método que, paradójicamente, benefició al contribuyente, en vez de perjudicarlo, toda vez que bien pudo concluir que no se comprobaron los costos y gastos directos para depurar la base gravable.

4.15 Adicional a lo anterior, la DIAN examinó la estructura organizacional que reportaba el organigrama de la sociedad, con la descripción funcional de los cargos que en él aparecen<sup>21</sup>, las erogaciones que implicaban y las cuentas que las reflejan, de acuerdo con lo informado por el contador de la compañía.

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.

---

<sup>20</sup> Cfr. la página 18 de la liquidación oficial de revisión.

<sup>21</sup> Fls. 9-63 c.a. 2.

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
DEMANDANTE: SEGURIDAD ATLAS LTDA.  
DEMANDADA: U.A.E. DIAN  
RADICADO: 760012331000-2009-00098-01 (19956)

---

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<sup>22</sup>.

4.16 Como resultado de todo lo anterior, la Administración 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, aspecto que no fue cuestionado por la parte apelante.

4.17 De manera que, en casos como el presente, como la parte demandante tenía la carga de la prueba respecto del cumplimiento de la norma tributaria aplicable y, además, le correspondía desvirtuar la legalidad de los actos administrativos demandados, en especial, comprobar que la DIAN en la liquidación practicada no tuvo en cuenta costos y gastos directos comprobados para determinar la base gravable del tributo, este cargo de ilegalidad tampoco está llamado a prosperar.

## 5. Cambio de postura de la DIAN – efectos en este proceso

La Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos (A) de la Dirección de Gestión Jurídica de la U.A.E, DIAN, mediante la Resolución No. 900016 del 2 de septiembre de 2009<sup>23</sup>, notificada el día 16 siguiente, decidió:

***“ARTÍCULO PRIMERO: REVOCAR la Liquidación Oficial de Revisión No. (...) practicada por la División de Liquidación de la Administración de Impuestos Nacionales de Cali, hoy Dirección Seccional de Impuestos de Cali, mediante la cual se modificó la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al sexto (6) Bimestre (sic) de 2005, presentada por la sociedad SEGURIDAD ATLAS LTDA con NIT 890.312.749-6, por los motivos expuestos en la parte considerativa del presente acto administrativo”<sup>24</sup>.***

Las explicaciones que sustentaron esta decisión, le dieron la razón a la parte recurrente respecto de *“la indebida aplicación del artículo 10 del Decreto Reglamentario 522 de 2003”* en un

---

<sup>22</sup> Cfr. el Acta de Inspección tributaria visible en los folios 82-90 c.a. No. 2-2.

<sup>23</sup> Documento aportado en el trámite surtido en primera instancia, con posterioridad al auto de pruebas proferido el 23 de octubre de 2009, notificado por estado el día 29 del mismo mes y año (Fls. 193-194 c.p.).

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
DEMANDANTE: SEGURIDAD ATLAS LTDA.  
DEMANDADA: U.A.E. DIAN  
RADICADO: 760012331000-2009-00098-01 (19956)

---

caso similar al presente, argumentos que no se comparten, por las razones que se expusieron en los cargos analizados.

En especial, se advierte que la DIAN no está teniendo en cuenta que el artículo 10 del Decreto Reglamentario 522 de 2003 previó tres (3) supuestos para efectos de determinar la base gravable del IVA en la prestación del servicio de vigilancia y seguridad privada, dentro de los cuales está el de la no inclusión de la cláusula AIU en el contrato escrito, caso en el cual, la base gravable para el IVA se determina respecto de cada contrato como el valor total del mismo menos el correspondiente a costos y gastos directos comprobables.

Pensar lo contrario, llevaría a que se inaplique, sin motivo válido, una norma que está vigente, y avalar que ante la falta de colaboración e información del contribuyente, se obstaculice la labor de fiscalización que debe ejercer la Administración Tributaria.

Por otra parte, se debe tener en cuenta que la decisión de la DIAN, que le da razón a la parte recurrente en ese proceso administrativo, adelantado por el impuesto sobre las ventas por el sexto bimestre del año 2005, es independiente del que ocupa la atención de la Sala y no constituye fuente obligatoria a ser tenida en cuenta en esta sentencia, porque en los términos del artículo 230 de la Constitución Política, los jueces en sus providencias solo están sometidos al imperio de la ley y, en casos como el presente, deben velar porque la decisión de la Administración Tributaria se adecúe a las normas jurídicas.

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

## FALLA

**PRIMERO: CONFÍRMASE** la sentencia del 7 de junio de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca – Sala de Descongestión.

**SEGUNDO: ACÉPTASE LA RENUNCIA AL PODER** presentada por el doctor Juan Carlos Díaz García (Fl. 301). **TÉNGASE** a la doctora Sandra Liliana Cadavid Ortiz como representante de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, quien en su calidad de Subdirectora de

---

<sup>24</sup> Fls. 196-207 c.p.

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
DEMANDANTE: SEGURIDAD ATLAS LTDA.  
DEMANDADA: U.A.E. DIAN  
RADICADO: 760012331000-2009-00098-01 (19956)

---

Gestión de Representación Externa de la U.A.E., DIAN, asume directamente la representación de la parte demandada en el proceso de la referencia.

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

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**  
Presidente de la Sección

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**