



BOLETÍN TRIBUTARIO - 140/19

JURISPRUDENCIA CONSEJO DE ESTADO

1.1 NIEGA PRETENSIÓN DE NULIDAD DEL CONCEPTO 100208221-000026 DEL 7 DE ENERO DE 2015, EN EL CUAL LA DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN CONSIDERÓ QUE PARA EFECTOS DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE SU COMPETENCIA, SE ENTIENDE QUE EL TRANSPORTE DE VALORES ES UNA ACTIVIDAD DE VIGILANCIA Y SEGURIDAD PRIVADA CONFORME CON EL DECRETO LEY 356 DE 1994

Agregó la Sala:

“Según los actores, esta postura implica que el transporte de valores está gravado con Iva por las tarifas previstas en el artículo 462-1 y el numeral cuarto del artículo 468-3 del Estatuto Tributario.

El artículo 462-1 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, establece que el impuesto del IVA para los servicios “de vigilancia, autorizados por la Superintendencia de Vigilancia” tendrá una tarifa del 16% sobre el AIU, que no podrá ser inferior al 10% del valor del contrato.

Así mismo, el numeral cuarto del artículo 468-3 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 48 de la Ley 1607 de 2012, dispone que el IVA a cargo de las entidades sin ánimo de lucro cuyo objeto social sea exclusivamente la prestación de “servicios de vigilancia autorizados por la Superintendencia de Vigilancia Privada”, tendrá una tarifa del 5%.

Según la demanda, dicho concepto es ilegal porque el servicio de transporte de valores debe clasificarse como un transporte de cosas, motivo por el que está excluido del Iva con base en el numeral segundo del artículo 476 del Estatuto Tributario, vigente para el momento de la expedición del acto acusado, y que actualmente está previsto en el numeral noveno ibídem.

El Decreto Ley 356 de 1994 establece cuándo es necesario obtener la autorización por parte de la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada, presupuesto para la aplicación de las normas del Estatuto Tributario, antes reseñadas.



Sus artículos 3 y 5 disponen que los servicios de vigilancia y seguridad privada sólo podrán prestarse mediante la obtención de una licencia expedida por la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada, y con el uso de los medios (armas, personal, transporte, etc.) también autorizados por dicha autoridad.

Y el artículo 6 expresamente indica que una de las modalidades en la que puede ser autorizada la prestación del servicio de vigilancia y seguridad privada es el transporte de valores, definido como “el servicio de vigilancia y seguridad privada que se presta para transportar, custodiar y manejar valores y el desarrollo de actividades conexas”.

Así las cosas, el servicio de transporte de valores causa IVA porque cumple con el supuesto de hecho de los artículos 462-1 y 468-3 del Estatuto Tributario pues, de acuerdo con el Decreto Ley 356 de 1994, es un servicio de vigilancia y seguridad privada en el que necesariamente su prestación requiere autorización previa de la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada.

Es cierto que la Corte Constitucional señaló que el Decreto Ley 356 de 1994 no reguló de forma integral una rama del derecho, por lo que no integra todas las leyes que regulan la vigilancia y seguridad privada, sino que se limitó a regular aspectos concretos de una actividad especializada.

Y también es cierto que dicha corporación señaló que los aspectos relacionados con la constitución de las empresas que prestan estos servicios deben remitirse al Código de Comercio, y los aspectos relacionados con impuestos al Estatuto Tributario.

Pero no es menos cierto que esas consideraciones no impiden que las expresiones contenidas en los artículos 462-1 y 468-3 del Estatuto Tributario sean integradas con el Decreto Ley 356 de 1994 porque las normas tributarias deben interpretarse con base en los criterios previstos en el Código Civil.

Por eso, si el Legislador catalogó tal servicio como de vigilancia y seguridad privada, hay que estarse a la definición legal (artículo 28). Además, debe implementarse el criterio sistemático (artículo 30), que permite ilustrar una norma oscura acudiendo a otras leyes que regulen la materia.

(...)

Los demandantes también sostuvieron que el transporte de valores en realidad es un contrato de transporte de carga especializado, de modo que debe



considerarse excluido del Iva con base en el artículo 476 del Estatuto Tributario.

Esta Sección reconoció que, aunque el transporte de valores no es un tipo contractual expresamente regulado en el Código de Comercio, le son aplicables las normas sobre el contrato de transporte de cosas.

No obstante, se reitera que esta actividad está gravada por expresa disposición legal en cuanto servicio de vigilancia que requiere autorización de la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada, lo que no desconoce que a ese contrato le sean aplicadas las normas del Código de Comercio, ni desnaturaliza el tipo contractual celebrado por las empresas dedicadas a esa actividad.

En otras palabras, el transporte de valores, además de causar Iva por cumplir el hecho gravable previsto en los artículos 462-1 y 468-3 del Estatuto Tributario, debe cumplir todas las normas que regulan la actividad de transporte de carga marítima, fluvial, terrestre o aérea, según sea el caso.

(...)

Por lo expuesto, el Concepto 100208221-000026 del 7 de enero de 2015 no es ilegal por sostener que el transporte de valores es un servicio de vigilancia y seguridad privada con base en el Decreto Ley 356 de 1994". (Sentencia del 14 de agosto de 2019, expediente 21758).

1.2 NIEGA SOLICITUD DE NULIDAD DE LOS OFICIOS 060032 DEL 23 DE SEPTIEMBRE 2013 Y 34321 DEL 9 DE JUNIO DE 2014, EXPEDIDOS POR LA DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN, LOS QUE CONCLUYERON QUE EL TRANSPORTE DE CARGA PRESTADO POR UNA PERSONA NATURAL (CON UN VEHÍCULO PROPIO) ES UN SERVICIO PERSONAL Y, POR LO TANTO, EL CONTRATANTE TIENE LA OBLIGACIÓN DE VERIFICAR LA AFILIACIÓN Y PAGO DE LA SEGURIDAD SOCIAL DEL CONTRATISTA PARA DEDUCIR ESE GASTO DEL IMPUESTO DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS

Recalcó la Sala:

“El artículo 108 del Estatuto Tributario (adicionado por el artículo 27 de la Ley 1393 de 2010) estableció que los pagos realizados a trabajadores independientes, entendidos como aquellos que no se encuentren vinculados laboralmente o mediante una relación legal y reglamentaria, podrán ser deducidos del impuesto de renta siempre que el contratante verifique la



afiliación y pago de las cotizaciones a la protección social del contratista por los ingresos obtenidos.

Esta norma fue reglamentada mediante el Decreto 1070 del 28 de mayo de 2013, modificado por el Decreto 3032 del 27 de diciembre del mismo año, en el que se precisó que pueden deducirse del impuesto de renta los pagos realizados por concepto de contrato de prestación de servicios a las personas naturales residentes cuyos ingresos no provengan de una relación laboral o legal y reglamentaria.

Debe aclararse que, contrario a lo dicho por el demandante, este Decreto es aplicable al caso bajo examen porque estaba vigente al momento en que fue proferido el Oficio 34321 del 9 de junio de 2014, acto que también es objeto de controversia.

Con base en lo anterior, para que proceda la deducción debe acreditarse: i) que el pago es realizado a una persona natural que preste un servicio, independientemente de la naturaleza civil, comercial o administrativa del contrato causa de la prestación del servicio, y ii) que el contratante verificó el pago al sistema de seguridad social por parte del contratista en relación con los ingresos obtenidos del contrato.

Como lo indicó el auto que negó la suspensión provisional de los actos acusados, la ley y los decretos reglamentarios no realizan ninguna distinción en cuanto a la naturaleza del contrato, su denominación o su remuneración, por lo que el intérprete tampoco está llamado a hacerlo.

Así pues, en todos los casos en que se contrate algún tipo de servicio directo con una persona natural, el contratante tiene la obligación de verificar la afiliación y pago a la seguridad social para deducir el gasto de su impuesto de renta y complementarios.

Esta afirmación se refuerza con los artículos 15 y 157 de la Ley 100 de 1993, que disponen que tienen la obligación de afiliarse al sistema de seguridad social en pensiones y en salud, entre otros, las personas naturales que presten directamente servicios en el sector privado bajo la modalidad de contratos de prestación de servicios, o cualquier otra modalidad de servicios que adopten, y los trabajadores independientes.

Por ese mismo motivo es que el Decreto 3032 del 27 de diciembre de 2013 definió el servicio personal como toda actividad, labor o trabajo prestado directamente por una persona natural que se concreta en una obligación de hacer, sin importar si predomina un elemento material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, sin importar su denominación.



(...)

Según el demandante, esta conclusión fue errónea porque las definiciones de contrato de transporte de los artículos 981 del Código de Comercio y 2070 del Código Civil en ningún momento permiten concluir que sea una prestación personal.

Esto es cierto, pues la regulación prevista en esos códigos no distingue si el transportista es una persona natural o jurídica. Sin embargo, esto no impide la aplicación de las normas tributarias antes expuestas cuando se cumplan sus supuestos de hecho.

Se reitera que la consulta fue formulada con fundamento en unas circunstancias específicas: i) que se contrata a una persona natural, es decir sin la intermediación de una empresa de transporte, y ii) que el servicio es prestado con un vehículo de su propiedad, lo que significa que es de forma directa.

Atendiendo esas circunstancias, se cumple con el supuesto previsto en los artículos 108 del Estatuto Tributario y 9 del Decreto 3032 de 2013.

En consecuencia, el contratante del servicio de transporte prestado por una persona natural de forma directa tiene la obligación de verificar la afiliación y pago de la seguridad social para deducir el gasto del impuesto de renta.

Por lo anterior, este cargo no prospera". (Sentencia del 29 de agosto de 2019, expediente 22196).

SÍGUENOS EN [TWITTER](#)

FAO

12 de septiembre de 2019