

SERVICIO DE BLINDAJE - Cuando se presta este servicio separado del servicio de vigilancia está gravado con IVA / SERVICIO DE VIGILANCIA - Está gravado con IVA

Según la demandante el artículo 2 del Decreto Extraordinario 356 de 1994 -Estatuto de Vigilancia y Seguridad Privada-, claramente define como servicio de vigilancia y seguridad privada el blindaje, sin embargo, la Administración hace la distinción entre las actividades que se orientan al servicio de vigilancia y las que se orientan al de seguridad privada y concluye que el blindaje prestado como servicio separado no corresponde al servicio de vigilancia y por tanto está gravado con IVA. Actualmente estos servicios, entre otros, están gravados a la tarifa del 1.6% según el artículo 32 de la Ley 1111 de 2006 que adicionó el artículo 462-1 del Estatuto Tributario.

FUENTE FORMAL: DECRETO EXTRAORDINARIO 356 DE 1994 – ARTÍCULO 2; LEY 1111 DE 2006 - ARTICULO 32

SERVICIO DE VIGILANCIA Y SEGURIDAD PRIVADA - Diferencias / SERVICIO DE VIGILANCIA APROBADO POR LA SUPERINTENDENCIA DE VIGILANCIA PRIVADA - Estaba excluido del IVA / SERVICIO DE VIGILANCIA Y BLINDAJE - deben prestarse conjuntamente para que el servicio de blindaje esté excluido de IVA

A juicio de la Sala, si bien el artículo 2 del Decreto 356 de 1994 agrupa ciertas actividades bajo una misma definición “servicios de vigilancia y seguridad privada”, lo cierto es que no todas las que describe pueden considerarse como correspondientes al servicio de vigilancia, que es al que se refiere el artículo 476 del Estatuto Tributario. En efecto, todos los servicios que se enlistan en la disposición, aunque genéricamente y por el objeto del Decreto se denominan como de “vigilancia y seguridad privada”, son diferenciables, pues algunos corresponden a vigilancia y otros a seguridad privada, por ello el artículo 4 ibídem señala el campo de aplicación. Otra distinción son los medios que pueden utilizarse para el desarrollo de los servicios de vigilancia y seguridad privada, como son las armas de fuego, recursos humanos, animales, tecnológicos o materiales, vehículos e instalaciones físicas, y cualquier otro medio autorizado por la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada (artículo 5 ibídem). Y, finalmente, las modalidades para la prestación de los servicios de vigilancia y seguridad privada el artículo 476 numeral 7, vigente para la época de los hechos, contemplaba como excluido del IVA los servicios de vigilancia aprobados por la Superintendencia de Vigilancia Privada, los cuales deben entenderse en las modalidades que se citaron y si la actividad de blindaje se presta dentro de una de esas modalidades sí correspondería al servicio de vigilancia, pero si se presta de manera independiente no puede considerarse que se trate de un servicio de vigilancia. Ahora bien, el hecho de que el Decreto 2187 de 2001 por medio del cual se reglamenta el Estatuto de Vigilancia y Seguridad Privada defina en el artículo 36 como actividad de blindaje en los servicios de vigilancia y seguridad privada, entre otros, la fabricación, producción, ensamblaje o elaboración de equipos, elementos, productos o automotores blindados para la vigilancia y seguridad privada y la Instalación y/o acondicionamiento de elementos, equipos o automotores blindados, no significa que el desarrollo de tales actividades siempre estén excluidas del impuesto sobre las ventas, pues para gozar del beneficio, deben ejecutarse junto con el servicio de vigilancia, ya que si se prestan de manera independiente corresponderán a una actividad de seguridad privada más no de vigilancia. La Sala en sentencia de 19 de abril de 2007 consideró que el alquiler de radios, monitoreo de alarmas, monitoreo de radios, respuesta móvil alarmas, respuesta técnica, respuesta móvil radios, informes y aperturas, uso de frecuencias y vehículos, eran herramientas que garantizaban y facilitaban el servicio de vigilancia prestado por la demandante, por lo tanto los ingresos percibidos por tales actividades estaban excluidos del IVA. En este pronunciamiento se confirma que tales actividades deben prestarse junto con el servicio de vigilancia o ser una modalidad del servicio de vigilancia, lo cual no puede predicarse de la actividad de blindaje independientemente considerada.

NOTA DE RELATORIA: Sobre servicio de blindaje con el de vigilancia se cita sentencia CE, S4, Rad. 14274, 2007/04/19, MP Juan Ángel Palacio Hincapié

IMPUESTO DESCONTABLE - No procede su reconocimiento cuando se declaran como costo o deducciones en la declaración de renta

No procede el reconocimiento de impuestos descontables, pues la sociedad los declaró como costos o deducciones en la declaración de renta de 2001, en contravía del artículo 493 del Estatuto Tributario conforme al cual los impuestos descontables no constituyen costo ni deducción y en ningún caso el impuesto a las ventas que deba ser tratado como descuento, puede ser tomado como costo o gasto en el impuesto sobre la renta. De lo anterior, la Sala estima que el fundamento de la DIAN sí tiene un soporte probatorio que debió ser desvirtuado por la actora, sin embargo, la certificación del revisor fiscal no es conducente para ese propósito, pues, se limita a calcular los impuestos descontables por operaciones gravadas y establecer la diferencia frente a los declarados por el quinto bimestre de 2001, pero no se refiere a su no inclusión en la declaración de renta como costo o gasto según lo cuestionó la DIAN. Sobre el punto, la Sala en un asunto similar al que ahora se discute consideró que no era procedente el ajuste de impuestos descontables cuando se adicionan los ingresos por operaciones gravadas que habían sido declarados como excluidos, porque la contribuyente al tratar como excluidos los ingresos que se discutían, debió a su vez, tratar como un mayor costo o gasto el valor de los impuestos descontables originados en la adquisición de bienes y servicios destinados a las operaciones excluidas, por tanto, “si ahora se aceptara tales impuestos descontables, se

estaría reconociendo doble beneficio en relación con un mismo hecho, lo cual no es procedente en materia tributaria.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 488

NOTA DE RELATORIA: Sobre impuesto descontable se citan sentencia CE, S4, Rad. 10453, 2000/08/18, MP Delio Gómez Leyva y CE, S4, Rad. 10563, 2000/09/15, MP Daniel Manrique Guzmán

SANCION POR INEXACTITUD - No procede al existir diferencias de criterio

Los valores declarados por la demandante como ingresos por operaciones excluidas fueron completos y verdaderos, es decir, no se omitieron los ingresos, sólo que fueron declarados como excluidos y la DIAN en los actos acusados los adicionó a los ingresos por operaciones gravadas. En consecuencia, no se configura la conducta sancionable según el artículo 647 del Estatuto Tributario.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., dos (2) de abril de dos mil nueve (2009)

Radicación número: 25000-23-27-000-2004-911163-01(16340)

Actor : FABRICA INTERNACIONAL DE BLINDAJES LIMITADA

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide el recurso de apelación de la demandante contra la sentencia de 20 de septiembre de 2006 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, desestimatoria de las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento de FÁBRICA INTERNACIONAL DE BLINDAJES LIMITADA contra los actos administrativos por medio de los cuales la DIAN determinó oficialmente el Impuesto sobre las ventas del quinto bimestre de 2001.

ANTECEDENTES

El 8 de noviembre de 2002 la demandante presentó la declaración del impuesto a las ventas por el quinto bimestre de 2001 con un saldo a favor de \$14.717.000.

Previo requerimiento especial y su correspondiente respuesta, la DIAN expidió la liquidación oficial de revisión 300642003000056 de 10 de abril de 2003 por medio de la cual adicionó ingresos por operaciones gravadas en \$412.490.000 correspondientes a facturas por concepto de blindaje de vehículos que habían sido declarados como ingresos por operaciones excluidas e impuso sanción por inexactitud por \$105.597.000 por lo que estableció como total a pagar \$172.342.000.

La liquidación revisión fue confirmada por medio de la resolución 300662003000044 de 23 de diciembre de 2003 que decidió la reconsideración.

DEMANDA

FÁBRICA INTERNACIONAL DE BLINDAJES LTDA., solicitó la nulidad de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que la confirmó. A título de restablecimiento del derecho pidió que se declarara la firmeza de la liquidación privada presentada por el impuesto a las ventas del V bimestre de 2001. Subsidiariamente

solicitó que en caso de que no se consideren los ingresos recibidos por blindajes como excluidos, se reconozcan fiscalmente los impuestos descontables generados en el V bimestre de 2001.

Invocó como normas violadas los artículos 363 de la Constitución Política; 2 del Decreto 356 de 1994; 36 y 37 del Decreto 2187 de 2001; 86, 476[7], 485, 498 y 647 del Estatuto Tributario.

El concepto de violación lo desarrolló a través de los siguientes cargos:

1. Para la vigencia discutida, conforme al artículo 476 [7] del Estatuto Tributario, antes de la modificación de la Ley 788[118] de 2002, el servicio de vigilancia y seguridad privada se encontraba excluido el impuesto sobre las ventas.

Según el artículo 2 del Decreto Extraordinario 356 de 1994 -Estatuto de Vigilancia y Seguridad Privada-, define el servicio de vigilancia y seguridad privada como: *“las actividades que en forma remunerada o en beneficio de una organización pública o privada, desarrollan las personas naturales o jurídicas, tendientes a prevenir o detener perturbaciones a la seguridad y tranquilidad individual en lo relacionado con la vida y los bienes propios o de terceros y la fabricación, instalación, comercialización y utilización de equipos para vigilancia y seguridad privada, blindajes y transportes con este mismo fin”* (Subraya fuera del texto).

No obstante la claridad de la norma, la Administración concluye que si bien el decreto fusionó los conceptos de vigilancia y seguridad, ello no significa que el servicio de seguridad conlleve el de vigilancia, mientras que el servicio de vigilancia siempre conlleva el de seguridad, es decir, hace una distinción que el legislador no ha hecho, pues, de la enumeración de las actividades no diferencia cuáles se orientan al servicio de seguridad y cuáles al de vigilancia, por tanto, el servicio de vigilancia y seguridad privada comprende el servicio de blindaje, siempre que sea para ese efecto.

Aunque la DIAN en el Concepto Unificado 3 de 2002 reconoce que el Decreto 356 de 1994 incluye dentro del servicio de vigilancia al servicio de blindaje, agrega que para efectos tributarios, el blindaje como servicio prestado en forma separada no se encuentra excluido del impuesto sobre las ventas.

El Decreto 2187 de 2001 reglamentario del Estatuto de Vigilancia y Seguridad Privada, define la actividad del blindaje (artículo 36), entre otros tipos, la *“fabricación, producción, ensamble o elaboración de equipos, elementos, productos o, automotores blindados para la vigilancia y seguridad privada”*, lo que permite concluir que ésta no debe tenerse como actividad diferente a la de vigilancia y seguridad privada, máxime que el objeto social de la compañía es *“el blindaje de automotores, carros y todo tipo de vehículos de tracción mecánica o motorizada o movidos por su propia fuerza impulsadora, para vigilancia y seguridad privada a terceros”*. Además, la demandante es una Empresa blindadora según definición del artículo 37 ibídem, pues el *“objeto social consiste en la prestación remunerada de servicios de vigilancia y seguridad privada, a través de la adecuación de los tipos de blindajes señalados en el artículo anterior [...]”*.

Por lo anterior se debe reconocer que el servicio de blindaje que prestó la actora durante el bimestre discutido hace parte del servicio de vigilancia y seguridad privada y por lo tanto, está excluido del IVA, pues, la sociedad cumple con todos los requerimientos establecidos en los Decretos 356 de 1994 y 2187 de 2001 para prestar tales servicios, está vigilada por la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada y posee el capital mínimo requerido por las normas reglamentarias.

2. La DIAN liquidó dentro de la base gravable del impuesto a las ventas los ingresos obtenidos por servicios de blindaje prestados por la sociedad en el V bimestre de 2001, sin embargo, se niega a descontar el IVA descontable originado por la adquisición de bienes y servicios necesarios para prestación del servicio de

blindaje de acuerdo con los artículos 485 y 498 del Estatuto Tributario y conforme los certifica el Revisor Fiscal de la Compañía.

El fundamento de la Administración es que los impuestos descontables fueron declarados como costos o deducciones en la declaración de renta de 2001, sin embargo, ésta no es razón para su desconocimiento, pues, no pierden su naturaleza de impuestos descontables por el hecho de que se hubieran declarado como costos en renta. Además, que no se encuentra probado que se les hubiera dado ese tratamiento y en todo caso la DIAN tiene la facultad legal de modificar la liquidación privada del impuesto de renta y complementarios del período en la que se incurrió la ilegalidad, pero no rechazar la procedencia del impuesto descontable en la declaración de IVA, pues, no es una sanción prevista en el Estatuto Tributario.

3. No procede la sanción por inexactitud de \$105.597.000, pues, no concurren las causales previstas en el artículo 647 *ibídem*, ya que debe demostrarse la inexactitud, falsedad o simulación de los datos llevados al formulario de la declaración tributaria. Además, es evidente que las diferencias entre la liquidación contenida en los actos administrativos y la liquidación privada surgieron por una discrepancia en la interpretación normativa.

OPOSICIÓN

La entidad demandada solicitó denegar las pretensiones de la demanda y, al efecto expuso:

1. La sociedad demandante dentro de los servicios que presta, además de los propios de vigilancia y seguridad privada, desarrolla el servicio de blindaje en los términos del Decreto 2187[36] de 2001, prestado en forma independiente y como tal, desde el punto de vista tributario no se ha considerado como excluido del impuesto sobre las ventas, pues, conforme al artículo 476[7] del Estatuto Tributario, vigente para el período discutido, únicamente se excluye del gravamen a los servicios de vigilancia, entendido como vigilancia el servicio como tal y no la adquisición, producción, comercialización de bienes y equipos para la prestación de blindajes de automotores, carros y todo tipo de tracción mecánica o motorizada. Por tanto, es errónea la interpretación que hace la actora, al pretender que los ingresos provenientes de servicios de blindaje se consideren excluidos del impuesto sobre las ventas.

2. No se debe aceptar la solicitud del actor de que se le reconozcan impuestos descontables si se llega a considerar que los ingresos por el servicio de blindaje son gravados con el impuesto sobre las ventas, pues, existe prueba sumaria de que fueron llevados a su declaración de renta como costo en el año 2001. Aunque el artículo 485 *ibídem* permite descontar el impuesto sobre las ventas facturado a los responsables del impuesto generado por las operaciones gravadas, este derecho es optativo para los contribuyentes, ya que conforme al artículo 493 *ibídem*, los impuestos descontables no constituyen costo ni deducción y en ningún caso el impuesto a las ventas que deba ser tratado como descuento, puede ser tomado como costo o gasto en el impuesto sobre la renta. De manera que tributariamente un contribuyente puede llevarlo a su declaración de IVA como impuesto descontable o en su declaración de renta como gasto o costo, pero no puede hacer uso de los dos, como lo señaló el Consejo de Estado en sentencia de 22 de septiembre de 2000.

3. La sanción por inexactitud se debe mantener porque se dan las causales consagradas en el artículo 647 del Estatuto Tributario y no hay diferencia de criterios como lo precisó la DIAN en la resolución del recurso gubernativo.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las súplicas de la demanda con base en las siguientes consideraciones:

El servicio que se encuentra excluido del IVA conforme al artículo 476 del Estatuto Tributario, vigente para el período discutido, es el que se presta coetáneamente con el de vigilancia, situación que no es la que se configura en el presente caso.

En efecto, el servicio de blindaje que realiza la sociedad no se encuentra excluido del impuesto sobre las ventas, pues el blindaje se presta a vehículos de terceros, a quienes no se les presta el servicio de vigilancia y seguridad privada, según las definiciones que el legislador le otorga a cada una de ellas.

No procede la pretensión subsidiaria de que se declare el reconocimiento fiscal de los impuestos descontables generados en el quinto bimestre de 2001, porque del proceso de fiscalización de la DIAN, que estuvo precedido de inspección contable, se evidenció que el IVA que la sociedad no solicitó como deducible fue incluido en la declaración de renta de 2001 como costos y deducciones y, no se encontró documento alguno que probara que se modificó la declaración, por lo que se incumplió el artículo 493 de Estatuto Tributario.

Si la sociedad pretende que se le reconozcan los impuestos descontables, debió demostrar que no incluyó lo que pagó por IVA como costo o deducción en la declaración de renta, sin embargo, la prueba pericial que se practicó a solicitud del demandante y que cumplió con lo solicitado, no es pertinente ni conducente, ya que establece un nuevo valor de impuestos descontables de acuerdo con las cifras de la liquidación de revisión y mediante la corrección a los libros auxiliares, aspectos que no son los que se discuten, pues lo debatido no es la cuantía de los mismos, sino determinar si dichos valores fueron incluidos en la declaración de renta de 2001 como costos o deducciones. La declaración de renta que obra a folio 1 del cuaderno de antecedentes tampoco absuelve el debate, pues, no existe explicación de qué partida llevaron a cada renglón de los costos y deducciones.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante apeló la decisión del Tribunal en los siguientes términos:

El Tribunal interpretó erróneamente los artículos 2 del Decreto 356 de 1994, 36 y 37 del Decreto 2187 de 2001 y 476[7] del Estatuto Tributario porque considera que el servicio de blindaje se encontraba gravado con el impuesto sobre las ventas y, omitió el análisis de elementos probatorios importantes con los cuales se corrobora que el blindaje es un servicio que presta la actora para la vigilancia y seguridad privada.

Conforme al artículo 2 del Estatuto de Vigilancia y Seguridad Privada el blindaje es una de las actividades que comprende el servicio que legalmente se denomina “vigilancia y seguridad privada”. Además, la única definición legal de la “actividad blindadora” la consagra el artículo 36 del Decreto 2187 de 2001, como aquella realizada “para la vigilancia y seguridad privada”.

El Tribunal analizó de manera superficial y por tanto, no tuvo en cuenta que mediante la Resolución 010824 de 7 de julio de 2000 la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada estableció expresamente que la licencia de funcionamiento se le otorgaba a la compañía por ser una empresa blindadora para vigilancia y seguridad privada, lo cual significa que la propia autoridad del País en materia de vigilancia y seguridad privada, reconoce que entre los servicios de vigilancia y seguridad privada se encuentra el servicio de blindaje. Por todo lo anterior, se puede concluir que el servicio de blindaje no es un servicio diferente al de vigilancia y seguridad privada y por ende, está excluido de IVA.

En caso de que se considere que los ingresos por la actividad de blindaje son gravados con IVA, se debe reconocer que para ésta se pagaron unos impuestos sobre las ventas que legalmente deben ser descontados conforme al artículo 485 del Estatuto Tributario, en la cuantía establecida por el dictamen pericial.

El Tribunal rechazó la petición con fundamento en afirmaciones de la DIAN sin tener ningún soporte probatorio. La prohibición de los artículos 86 y 493 del Estatuto Tributario consiste en no poder tratar como costo o gasto en el impuesto sobre la renta, el impuesto a las ventas que deba ser tratado como descontable. Pero, no existe fundamento legal que prohíba descontar en el impuesto sobre las ventas, los IVA's pagados en la realización de las operaciones gravadas, por el hecho de haberlos utilizado como costo o gasto en el impuesto de renta.

Desde la demanda la sociedad ha manifestado que no está probado que la sociedad hubiera tratado como costo o gasto el IVA descontable, sin embargo, la DIAN, quien tiene la carga de la prueba, no lo demostró en vía gubernativa ni con ocasión de la acción, razón por la cual, se trata de una simple afirmación de la DIAN que el Tribunal avaló ilegalmente dado el vacío probatorio.

El Tribunal no se pronunció a cerca de la procedencia de la sanción por inexactitud, pero como negó todas las súplicas de la demanda, se entiende que aceptó su imposición. Sin embargo, la sanción no es procedente, por la diferencia de criterios entre la actora y la DIAN sobre la definición de servicio de vigilancia y seguridad privada que incluye el blindaje y su exclusión en el impuesto a las ventas.

La actora no omitió ingresos, pues declaró la totalidad de los mismos y el hecho que los hubiera declarado como excluidos, no significa que hubiera hecho uso de maniobras fraudulentas para no declararlos, situación que desdibuja las causales de inexactitud.

En caso de que no se acepte la exclusión del IVA de los ingresos por la actividad de blindaje y se acepte la pretensión subsidiaria, la sanción por inexactitud debe reliquidarse como consecuencia de que el mayor impuesto a pagar se reduciría por los impuestos descontables.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo expuesto en el recurso de apelación.

La **demandada** solicitó que se confirmara la sentencia e insistió en que si bien el Estatuto de Vigilancia y Seguridad (Decreto 356 de 1994) relaciona al servicio de blindaje dentro de las actividades consideradas como servicio de vigilancia, dicha definición es para efectos de ese decreto, más no para efectos tributarios, toda vez que el mismo constituye un servicio diferente, por tanto sometido al gravamen.

En el caso concreto y según certificado de Cámara de Comercio de Bogotá la sociedad tiene por objeto social “el blindaje de automotores, carros y de todo tipo de vehículos de tracción mecánica para la vigilancia y seguridad privada a terceros”, de lo cual se observa, que la sociedad no se dedica al servicio de vigilancia y si bien las actividades están encaminadas a proporcionar seguridad, no están dirigidas a prestar vigilancia, que es la actividad excluida del impuesto a las ventas en el artículo 476 del Estatuto Tributario.

En el evento de confirmar la decisión administrativa no se debe aceptar la petición de la actora de que se le reconozcan los impuestos descontables generados por esa actividad, pues la DIAN no modificó el renglón correspondiente ni la contribuyente lo solicitó en su declaración de ventas, por lo que no es viable modificar la liquidación para que se le reconozca un beneficio que no solicitó en su oportunidad, máxime que no son precedentes de acuerdo con el artículo 493 del Estatuto Tributario.

La sanción por inexactitud es procedente, pues su causa fue la omisión de ingresos generados por operaciones gravadas por concepto de servicios de blindaje y no el rechazo de impuestos descontables o

deficiencias probatorias, por lo tanto, la jurisprudencia que cita no es pertinente como criterio para levantar la sanción.

El **Ministerio Público** solicitó que se revocara la sentencia y se accediera parcialmente a las pretensiones de la demanda porque conforme a los artículos 2 del Decreto 356 de 1994 y 36 y 37 del Decreto 2187 de 2001, el servicio de blindaje corresponde a una actividad inherente al servicio de vigilancia por lo cual no se puede escindir de éste como lo plantea la Administración. Además, el servicio de blindaje constituye un medio para la prestación preventiva de vigilancia según la finalidad de este tipo de servicio. Sobre un asunto similar pero respecto de equipos de monitoreo el Consejo de Estado precisó que su utilización era necesaria para garantizar y facilitar el cumplimiento del servicio de vigilancia¹. Por lo tanto, el servicio prestado por la actora para la vigencia discutida estaba excluido del IVA.

No procede el descuento del impuesto a las ventas cuando se trata de operaciones excluidas, puesto que no hay norma que expresamente lo autorice, ya que los artículos 488 y 489 del Estatuto Tributario permiten el descuento respecto de la prestación de servicios gravados y proporcionalmente cuando los bienes y servicios se destinan indistintamente a operaciones gravadas, exentas o excluidas. Como no procede el descuento del IVA pagado por la actora en la prestación del servicio de blindaje ya que éste estaba excluido, es irrelevante examinar si podía llevarlo como costo en el impuesto de renta.

No procede la sanción por inexactitud por cuanto se presentó una diferencia de criterios entre la actora y la Administración sobre la interpretación de los artículos 485 y 498 del Estatuto Tributario y la procedencia de impuestos descontables, dado que no existen datos falsos o desfigurados, razón por la cual debe levantarse la sanción.

En conclusión solicitó que se debe revocar la sentencia para acceder parcialmente a las súplicas de la demanda, *“en el sentido de mantener el rechazo del impuesto a las ventas declarado como excluido y tratado como descontable, pero levantar la sanción por inexactitud”*.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la apelación interpuesta por la demandante la Sala debe decidir si el servicio de blindaje que presta la sociedad se encuentra excluido del impuesto sobre las ventas como lo considera la apelante o, si como lo consideran la DIAN y el Tribunal, es un servicio prestado en forma separada del servicio de vigilancia y por tanto no goza de la exclusión del impuesto.

1. Servicio de blindaje

Según la demandante el artículo 2 del Decreto Extraordinario 356 de 1994 -Estatuto de Vigilancia y Seguridad Privada-, claramente define como servicio de vigilancia y seguridad privada el blindaje, sin embargo, la Administración hace la distinción entre las actividades que se orientan al servicio de vigilancia y las que se orientan al de seguridad privada y concluye que el blindaje prestado como servicio separado no corresponde al servicio de vigilancia y por tanto está gravado con IVA.

De los antecedentes administrativos se observa que de acuerdo con las conclusiones de la Inspección contable realizada por la DIAN y conforme al Concepto de IVA Unificado 3 de 17 de julio de 2002, la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre las ventas de la sociedad, porque si bien el servicio de blindaje es una actividad considerada como servicio de vigilancia, cuando se presta en forma separada del de vigilancia como lo hace la actora, está gravado con el impuesto a las ventas, pues se trata de un servicio diferente de aquél.

¹ Sentencia de 19 de abril de 2007, Exp. 14274. C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

Pues bien, el artículo 476 del Estatuto Tributario, a partir de la Ley 6 de 1992, estableció que “los servicios prestados por las empresas de aseo, las de vigilancia y las empresas de servicios temporales de empleo”, estaban exceptuados del impuesto a las ventas (numeral 10)². La razón de la exclusión se debió a que algunas empresas cumplen funciones que corresponden al Estado y las otras son fuente de generación de empleo³.

El artículo 13 de la Ley 223 de 1995 modificó el numeral 10 citado y señaló como exceptuados del IVA los servicios de aseo y los de vigilancia aprobados por el Ministerio de Defensa [...], entre otros.

Posteriormente, el artículo 48 de la Ley 488 de 1998 modificó el artículo 476 y estableció en el numeral 7 los siguientes servicios excluidos del impuesto sobre las ventas: “Los servicios de aseo, los 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 Trabajo y Seguridad Social, o por la autoridad competente”. La Ley 788 de 2002 derogó esta exclusión del IVA y adicionó el Estatuto Tributario con el artículo 468-3 el cual estableció que a partir de 1 de enero de 2003 esos servicios estarían gravados con la tarifa del 7% y a partir de 1 de enero de 2005, la tarifa pasaría al 10%. Actualmente estos servicios, entre otros, están gravados a la tarifa del 1.6% según el artículo 32 de la Ley 1111 de 2006 que adicionó el artículo 462-1 del Estatuto Tributario.

Ahora bien, sobre el servicio de vigilancia, para la fecha en que se estableció la exclusión del IVA se encontraba regulado por el Decreto 848 de 1990 del Ministerio de Defensa Nacional “Estatuto de Vigilancia Privada” en cuyo artículo 1 definía la vigilancia privada, como la prestación remunerada de servicios de vigilancia, que comprende la protección de bienes muebles e inmuebles, de personas naturales o jurídicas de derecho público o privado, escolta a personas y vehículos y transporte de mercancías o valores. Las empresas de vigilancia privada eran supervisadas y controladas por el Ministerio de Defensa Nacional (artículo 14 ibídem).

Luego de la Constitución de 1991⁴ y en desarrollo de la Ley 61 de 1993 por medio de la cual se revistió al Presidente de la República de facultades extraordinarias para dictar normas sobre armas, municiones y explosivos, y para reglamentar la vigilancia y seguridad privadas, se expidió el Decreto 356 de 1.994 “Estatuto de Vigilancia y Seguridad Privada” y definió los servicios de vigilancia y seguridad privada así:

“ART: 2º. **Servicios de Vigilancia y Seguridad Privada.** Para efectos del presente Decreto entiéndese por servicios de vigilancia y seguridad privada las actividades que en forma remunerada o en beneficio de una organización pública o privada, desarrollan las personas naturales o jurídicas, tendientes a prevenir o detener perturbaciones a la seguridad y tranquilidad individual en lo relacionado con la vida y los bienes propios o de terceros y la fabricación, instalación, comercialización y utilización de equipos para vigilancia y seguridad privada, blindajes y transporte con este mismo fin” (Subraya la Sala).

A juicio de la Sala, si bien esta disposición agrupa ciertas actividades bajo una misma definición “servicios de vigilancia y seguridad privada”, lo cierto es que no todas las que describe pueden considerarse como correspondientes al servicio de vigilancia, que es al que se refiere el artículo 476 del Estatuto Tributario.

En efecto, todos los servicios que se enlistan en la disposición, aunque genéricamente y por el objeto del Decreto se denominan como de “vigilancia y seguridad privada”, son diferenciables, pues algunos corresponden a vigilancia y otros a seguridad privada, por ello el artículo 4 ibídem señala el campo de aplicación del decreto así:

² La regla general antes de 1992 era que sólo algunos servicios estaban gravados con IVA, a partir de la Ley 6 de 1992 el gravamen se estableció de manera general para todos los servicios salvo los expresamente exceptuados en el artículo 476 del Estatuto Tributario.

³ Historia de las Leyes. Senado de la República. Legislatura 1992 Tomo IV. Informe de los Senadores Liberales de la Subcomisión de la Comisión Tercera del Senado sobre Ponencia para primer debate al Proyecto de Ley 20/92 Cámara de Representantes. Pág. 274.

⁴ El artículo 2 estableció los fines esenciales del estado y previó que las autoridades de la República están instituidas para proteger a todas las personas residentes en Colombia, en su vida, honra y bienes.

ART. 4º -**Campo de aplicación.** Se hallan sometidos al presente decreto:

1. Los servicios de vigilancia y seguridad privada con armas de fuego o con cualquier otro medio humano, animal, tecnológico o material.
2. Los servicios de transporte de valores.
3. Los servicios de vigilancia y seguridad de empresas u organizaciones empresariales, públicas o privadas.
4. Los servicios comunitarios de vigilancia y seguridad privada
5. Los servicios de capacitación y entrenamiento en vigilancia y seguridad privada.
6. Los servicios de asesoría, consultoría e investigación en seguridad.
7. La fabricación, instalación, comercialización y utilización de equipos para vigilancia y seguridad privada.
8. Utilización de blindajes para vigilancia y seguridad privada.

Otra distinción son los medios que pueden utilizarse para el desarrollo de los servicios de vigilancia y seguridad privada, como son las armas de fuego, recursos humanos, animales, tecnológicos o materiales, vehículos e instalaciones físicas, y cualquier otro medio autorizado por la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada (artículo 5 ibídem).

Y, finalmente, las modalidades para la prestación de los servicios de vigilancia y seguridad privada, los enumera el artículo 6 ibídem así:

1. **Vigilancia fija.** Es la que se presta a través de vigilantes o de cualquier otro medio, con el objeto de dar protección a personas o a bienes muebles o inmuebles en un lugar determinado.
2. **Vigilancia móvil.** Es la que se presta a través de vigilantes móviles o cualquier otro medio, con el objeto de dar protección a personas, bienes muebles o inmuebles en un área o sector delimitado.
3. **Escolta.** Es la protección que se presta a través de escoltas con armas de fuego, o de servicios de vigilancia y seguridad privada no armados a personas, vehículos, mercancías o cualquier otro objeto, durante su desplazamiento.
4. **Transporte de valores.** Es el servicio de vigilancia y seguridad privada que se presta para transportar, custodiar y manejar valores y el desarrollo de actividades conexas.

De acuerdo con lo anterior, el hecho de que el Decreto 356 de 1994 denomine todas esas actividades como de vigilancia y seguridad privada, no significa que todas ellas sean servicios de vigilancia, pues, como lo precisó la Corte Constitucional en la sentencia **C-186 de 4 de marzo de 2003**, aunque el estatuto de vigilancia y seguridad privada contenido en el Decreto 356 de 1994 es un régimen jurídico novedoso en estas materias, no se puede calificar como un código en materia de vigilancia y seguridad privada, pues, no pretende sistematizar, integrar o incorporar en único conjunto normativo todas las leyes o normas que regulan la vigilancia y seguridad privada, ya que existen otras cuestiones como la constitución de las empresas de vigilancia y seguridad privada, que se rigen por las normas del Código de Comercio o normas sobre cooperativismo contenidas en otras leyes o el régimen laboral de quienes prestan sus servicios a dichas empresas que está regulado en el Código Sustantivo del Trabajo y lo relativo a impuestos que se encuentra en el Estatuto Tributario.

Por ello, para la Sala, el mismo artículo 2 del Decreto define el servicio de vigilancia y seguridad privada, “para efectos del presente Decreto”, cuya finalidad fue regular la actividad de tales empresas en los términos que la ley autorizó, mediante un marco normativo dirigido a identificar los tipos de actividades que reglamentaría y a unificar los criterios para establecer los controles y requisitos para su funcionamiento, debido, no sólo a que se trata de un servicio que demanda mucho cuidado en su prestación, sino porque se trata de una función que corresponde al Estado pero que es cumplida por particulares. En consecuencia, no puede considerarse que las definiciones que allí se enuncian deban aplicarse de manera absoluta a otras disciplinas sin consultar su consonancia.

Lo anterior, tiene más relevancia en materia de exclusiones tributarias, cuya aplicación es restrictiva y en la que no se permiten interpretaciones analógicas ni extensivas a supuestos de hecho no contemplados por la ley que consagra la excepción. En este caso, el artículo 476 numeral 7, vigente para la época de los hechos, contemplaba como excluido del IVA los servicios de vigilancia aprobados por la Superintendencia de

Vigilancia Privada, los cuales deben entenderse en las modalidades que se citaron y si la actividad de blindaje se presta dentro de una de esas modalidades sí correspondería al servicio de vigilancia, pero si se presta de manera independiente no puede considerarse que se trate de un servicio de vigilancia.

Ahora bien, el hecho de que el Decreto 2187 de 2001 por medio del cual se reglamenta el Estatuto de Vigilancia y Seguridad Privada defina en el artículo 36 como actividad de blindaje en los servicios de vigilancia y seguridad privada, entre otros, la fabricación, producción, ensamblaje o elaboración de equipos, elementos, productos o automotores blindados para la vigilancia y seguridad privada y la Instalación y/o acondicionamiento de elementos, equipos o automotores blindados, no significa que el desarrollo de tales actividades siempre estén excluidas del impuesto sobre las ventas, pues para gozar del beneficio, deben ejecutarse junto con el servicio de vigilancia, ya que si se prestan de manera independiente corresponderán a una actividad de seguridad privada más no de vigilancia.

De otra parte, tampoco modifica la conclusión anterior el hecho de que el artículo 37 ibídem defina las empresas blindadoras como sociedades legalmente constituidas cuyo objeto social sea la prestación remunerada de servicios de vigilancia y seguridad privada, a través de la adecuación de los tipos de blindajes señalados en el artículo anterior, pues, tal hecho responde a que el concepto de “vigilancia y seguridad privada” abarca todo tipo de empresa que realiza alguna de las actividades que el Estatuto de vigilancia y seguridad privada describió como tales de manera genérica y no por ello puede considerarse que la empresa blindadora, que sólo se dedique al blindaje, preste un servicio de vigilancia.

La Sala en sentencia de 19 de abril de 2007 consideró que el alquiler de radios, monitoreo de alarmas, monitoreo de radios, respuesta móvil alarmas, respuesta técnica, respuesta móvil radios, informes y aperturas, uso de frecuencias y vehículos, eran herramientas que garantizaban y facilitaban el servicio de vigilancia prestado por la demandante, por lo tanto los ingresos percibidos por tales actividades estaban excluidos del IVA. En este pronunciamiento se confirma que tales actividades deben prestarse junto con el servicio de vigilancia o ser una modalidad del servicio de vigilancia, lo cual no puede predicarse de la actividad de blindaje independientemente considerada⁵.

En el caso de la actora, su objeto social es:

Objeto Social: A.- El blindaje de automotores, carros y todo tipo de vehículos de tracción mecánica o motorizada o movidos por su propia fuerza impulsadora. Para vigilancia y seguridad privada a terceros, entendiendo por blindaje todo tipo de revestimiento, cerramiento, superposición, adición o modificación, hechas por los mismos vehículos con fines de protección de los mismos contra exteriores o impactos provenientes de afuera. La prestación remunerada de servicios de seguridad particular o privada, tal como el de estudio de planes y programas de seguridad para cada industria, comercio, sector residencial de casas o apartamentos, convenciones, etc. Programación, preparación o desarrollo de cursos de seguridad empresarial, industrial, comercial, residencial y de sistemas de seguridad; diseño, elaboración e instalación de proyectos y programas de seguridad mecánica, eléctrica, centros de control de alarmas y similares, mallas eléctricas; elaboración, distribución y venta de publicaciones relativas a seguridad tales como libros, revistas, periódicos, etc. Contratación de convenios de asociaciones o similares con empresas privadas de vigilancia; diseño, instalación y servicio de comunicaciones sistematizadas para seguridad; diseño y/o venta de los mismos o asociación con empresas con dicho objeto social como principal; así como en general todo lo relativo, conexo o complementario con la seguridad privada. Además podrá dedicarse al estudio, diseño, construcción, restauración, remodelación de obras civiles, tales como edificaciones de alta seguridad. B. La prestación de servicios adicionales es en relación con el cubrimiento, revestimiento [...] el manejo,

⁵ Exp. 14274. C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

importación de la materia prima para su fabricación, las partes o del producto terminado o partes del mismo, su venta, su comercialización y mercadeo, su producción integral, ensamblaje, montaje y reparación de los productos de blindaje. C. La publicidad de los productos que se fabriquen [...]. D. La fabricación, elaboración y terminación de los elementos y componentes aptos para el sistema de vigilancia y seguridad privada [...]. E. La explotación de las industrias relacionadas con el blindaje, vigilancia y seguridad privada.

De acuerdo con lo anterior, la actora es una empresa cuyo objeto social es el servicio de blindaje que para efectos del Estatuto de Vigilancia y Seguridad Privada pertenece al tipo de empresas que prestan el servicio de vigilancia y seguridad privada y para su constitución y funcionamiento debe reunir los requisitos que el Estatuto y el Decreto 2187 de 2001 disponen, sin embargo, conforme con el criterio expuesto, por este sólo hecho no puede considerarse que presta un servicio de vigilancia, que es en términos del artículo 476 numeral 7 el excluido del impuesto a las ventas.

En consecuencia, los ingresos que declaró la actora como excluidos del impuesto a las ventas por la actividad de blindaje no se ajustó a derecho, pues, son ingresos por operaciones gravadas como lo determinó la DIAN y lo decidió el Tribunal, razón por la cual en este aspecto se confirmará la decisión apelada. No prospera el cargo.

2. Pretensión subsidiaria:

La actora solicita que en el evento de que se considere que el servicio de blindaje está gravado con el impuesto a las ventas, se acepten los impuestos descontables originados por la adquisición de bienes y servicios necesarios para prestación del servicio de acuerdo con los artículos 485 y 498 del Estatuto Tributario, en la cuantía que fueron certificados por el Revisor Fiscal de la Compañía.

Para la DIAN, no procede el reconocimiento de impuestos descontables, pues la sociedad los declaró como costos o deducciones en la declaración de renta de 2001, en contravía del artículo 493 del Estatuto Tributario conforme al cual los impuestos descontables no constituyen costo ni deducción y en ningún caso el impuesto a las ventas que deba ser tratado como descuento, puede ser tomado como costo o gasto en el impuesto sobre la renta.

Para la sociedad el fundamento de la DIAN no tiene sustento probatorio por lo que se trata de una simple afirmación que ilegalmente avaló el Tribunal.

Pues bien, en la resolución que decidió el recurso de reconsideración la DIAN señala que del análisis de los antecedentes, concretamente en la inspección contable, se concluye que el IVA que la sociedad no solicitó como descutable, de acuerdo con el cálculo efectuado de proporcionalidad con las ventas excluidas, lo solicitó en la declaración de renta de 2001 como costo o deducción⁶.

De lo anterior, la Sala estima que el fundamento de la DIAN sí tiene un soporte probatorio que debió ser desvirtuado por la actora, sin embargo, la certificación del revisor fiscal no es conducente para ese propósito, pues, se limita a calcular los impuestos descontables por operaciones gravadas y establecer la diferencia frente a los declarados por el quinto bimestre de 2001, pero no se refiere a su no inclusión en la declaración de renta como costo o gasto según lo cuestionó la DIAN.

Sobre el punto, la Sala en un asunto similar al que ahora se discute consideró que no era procedente el ajuste de impuestos descontables cuando se adicionan los ingresos por operaciones gravadas que habían sido declarados como excluidos, porque la contribuyente al tratar como excluidos los ingresos que se discutían, debió a su vez, tratar como un mayor costo o gasto el valor de los impuestos descontables originados en la adquisición de bienes y servicios destinados a las operaciones excluidas, por tanto, “si ahora

⁶ Folio 103 c.a. 1.

se aceptara tales impuestos descontables, se estaría reconociendo doble beneficio en relación con un mismo hecho, lo cual no es procedente en materia tributaria”⁷.

En efecto, conforme al artículo 488 del Estatuto Tributario sólo son descontables los impuestos originados en operaciones que constituyan costo o gasto para la empresa y que se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto a las ventas. Y, según el artículo 493 ibídem los impuestos descontables no constituyen costo o deducción es decir, en “ningún caso” el impuesto a las ventas que deba ser tratado como descuento, podrá ser tomado como costo o gasto en el impuesto sobre la renta.

Como en el presente caso la actora no desvirtuó que el impuesto sobre las ventas que era descontable por corresponder a la adquisición de bienes y servicios destinados al servicio de blindaje, no fue tratado como costo o gasto en el impuesto de renta de 2001, no procede su reconocimiento en esta oportunidad, porque correspondería a un doble beneficio tributario en relación con el mismo concepto, el cual, como se precisó, no es permitido legalmente. No prospera la pretensión subsidiaria.

3. Sanción por inexactitud

Conforme al artículo 647 del Estatuto Tributario constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, entre otras, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Sin embargo, no hay lugar a la sanción cuando el menor valor a pagar se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.”

En el presente caso es evidente la diferencia de criterios entre la Administración y la contribuyente, pues la primera considera que el servicio de blindaje separado del servicio de vigilancia no está excluido del impuesto a las ventas, mientras que la actora, considera que el servicio de blindaje es un servicio de vigilancia y seguridad privada conforme a la definición que de este concepto consagra el Estatuto de Vigilancia y Seguridad Privada; argumento que, aunque no es correcto para efectos de IVA, tiene sustento jurídico del cual percibe su interpretación.

Además, los valores declarados por la demandante como ingresos por operaciones excluidas fueron completos y verdaderos, es decir, no se omitieron los ingresos, sólo que fueron declarados como excluidos y la DIAN en los actos acusados los adicionó a los ingresos por operaciones gravadas. En consecuencia, no se configura la conducta sancionable según el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Por lo expuesto y en atención a que se debe levantar la sanción por inexactitud, la Sala practica una nueva liquidación así:

IMPUESTO GENERADO POR OPERACIONES GRAVADAS	68.312.000
TOTAL IMPUESTOS DESCONTABLES	681.000
Saldo PAGAR PERIODO FISCAL	67.631.000
RETENCIONES POR IVA QUE LE PRACTICARON	886.000
SANCIONES	0
TOTAL SALDO A PAGAR	66.745.000

⁷ Entre otras, sentencias de 18 de agosto de 2000, Exp. 10453 C.P. Delio Gómez Leyva y de 15 de septiembre de 2000, Exp. 10563 C.P. Daniel Manrique Guzmán.

En consecuencia, se impone revocar la decisión del Tribunal y en su lugar, anular parcialmente los actos demandados. A título de restablecimiento del derecho se fijará como total saldo a pagar por impuesto sobre las ventas por el quinto bimestre de 2001 \$66.745.000.

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

F A L L A

REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar dispone:

1. DECLÁRASE la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 300642003000056 de 10 de abril de 2003 y de la Resolución 300662003000044 de 23 de diciembre de 2003 que la confirmó, por medio de las cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre las ventas por el quinto bimestre de 2001 presentada por la FÁBRICA INTERNACIONAL DE BLINDAJES LTDA.

2. En consecuencia y a título de restablecimiento del derecho, fíjase como total saldo a pagar de la FÁBRICA INTERNACIONAL DE BLINDAJES LTDA., por el impuesto sobre las ventas del quinto bimestre de 2001, SESENTA Y SEIS MILLONES SETECIENTOS CUARENTA Y CINCO MIL PESOS MONEDA LEGAL (\$66.745.000 M/L).

RECONÓCESE a la abogada Flori Elena Fierro Manzano como apoderado de la DIAN.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

Radicación: 25000-23-27-000-2004-911163-01-16340
ACTOR: FÁBRICA INTERNACIONAL DE BLINDAJES LTDA
C/DIAN
IMPUESTO A LAS VENTAS 2001

Hechos: la sociedad presentó declaración de IVA por el quinto bimestre de 2001 y previo requerimiento especial, la DIAN practicó liquidación de revisión porque los ingresos declarados como excluidos por el servicio de blindaje correspondían a operaciones gravadas, toda vez que el blindaje se prestó independientemente del servicio de vigilancia. Impuso sanción por inexactitud. La liquidación de revisión fue confirmada en reconsideración.

Se demanda la liquidación de revisión y la resolución que la confirmó porque conforme al Estatuto de Vigilancia y Seguridad Privada contenido en el Decreto 356 de 1994 el servicio de blindaje hace parte del servicio de vigilancia y por tanto está excluido del IVA según el artículo 476 numeral 7 del Estatuto Tributario. En subsidio solicita que se reconozcan los impuestos descontables correspondientes a tales servicios. La sanción es improcedente porque existe diferencia de criterios.

Tribunal: Negó las pretensiones porque el servicio de blindaje se prestó independientemente del servicio de vigilancia y por tanto no está excluido del IVA. No procede el reconocimiento de impuestos descontables porque la actora no desvirtuó la tesis de la DIAN de que se incluyeron en la declaración de renta como costos o deducciones.

Proyecto: Revoca la sentencia y anula parcialmente la decisión para levantar la sanción por inexactitud porque existe diferencia de criterios sobre la naturaleza del servicio de blindaje. La definición de servicio de vigilancia y seguridad privada que consagra el Decreto 356 de 1994 es para efectos de ese decreto por lo tanto no puede aplicarse en materia de IVA y menos para efectos de la exclusión que expresamente señala como tal el servicio de vigilancia. Los ingresos adicionados no fueron por servicio de vigilancia sino por blindaje que presta la sociedad independientemente del servicio de vigilancia. No se reconocen los impuestos descontables porque fueron declarados como costos o deducciones en el impuesto de renta no obstante el artículo 493 del Estatuto Tributario no lo permite.

Magistrado Tribunal Administrativo de Cundinamarca
Luz Mary Cárdenas Velandia

Apoderados

Demandante: Fernando Núñez Africano

Demandada: Luis Carlos Lara Gámez
Flori Elena Fierro Manzano

PAA