

NOVEDADES TRIBUTARIAS

A continuación, presentamos algunos puntos en materia tributaria que consideramos de su interés:

El servicio de transporte de carga no es gravado con IVA cuando resulta completamente ajeno a la operación de venta. Cuando está asociado a la venta, sigue el tratamiento de la operación principal.

Así lo establece el Consejo de Estado, en sentencia de octubre de 2020, expediente 68001 d-23-33-000-2015-00336-01 (22968), que en la parte pertinente dice así:

(...)

“... El artículo 447 del ET dispone que en la venta de bienes y en la prestación de servicios, la base gravable del IVA está conformada por «*el valor total de la operación*», incluidas todas las erogaciones complementarias, como «*gastos directos de financiación ordinaria, extraordinaria o moratoria, accesorios, acarreos, instalaciones, seguros, comisiones, garantías*», aun en el evento en que tales gastos «*se facturen o convengan por separado y aunque, considerados independientemente, no se encuentren sometidos a imposición*» (sentencias del 31 de enero de 2013, exp. 18288; y del 24 de enero de 2013, exp. 18082, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia). De lo anterior surge que para identificar los valores que, bajo esa norma, componen la base gravable del impuesto, se deben valorar, en cada caso concreto, las enunciaciones preceptivas de las partes contractuales (*i.e.* lo estipulado, *v.g.* el lugar que se pacta para la entrega de los bienes objeto del negocio, quién asume los gastos de entrega, referencias a otros contratos coligados, etc.), con los comportamientos conexos o dependientes de tales disposiciones (los que se vinculan con estas para alcanzar el resultado buscado, *v. g.* si el precio termina siendo trasladado de una parte a otra a pesar de lo convenido, si las partes con su conducta anterior o posterior a la celebración del contrato asumen obligaciones distintas o adicionales a las concertadas, etc.), así como la situación objetiva del negocio (*v.g.*, los usos mercantiles vigentes al momento del pacto, anteriores experiencias negociales entre las partes, restricciones de hecho o de derecho para que aquellas cumplan con sus obligaciones contractuales, las circunstancias en que surge la coligación entre los distintos negocios celebrados, entre otros aspectos)”.

“En definitiva, el citado artículo 447 contempla la operación en su integridad. Así, puede suceder que actividades que en principio están gravadas pero que son complementarias a una prestación principal desgravada resulten beneficiadas con ese tratamiento; como también que actividades accesorias desgravadas queden sujetas conforme al régimen aplicable a la prestación principal (sentencia del 27 de agosto de 2020, exp. 23567, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto)”.

“También cabe destacar que, cuando disciplinan las obligaciones propias de la parte vendedora, el Código Civil (CC) y el de Comercio (CCo) disponen que le corresponde a dicha parte asumir las expensas asociadas con la entrega del bien que se obligó a dar, sin que quepa entender que estas constituyen una obligación independiente del negocio de venta. Señaladamente, preceptúa el artículo 1881 del CC que *«al vendedor tocan naturalmente los costos que se hicieren para poner la cosa en disposición de entregarla»* y el artículo 909 del CCo que, *«salvo costumbre comercial o pacto en contrario, los gastos de entrega de la cosa vendida corresponderán al vendedor y los de recibo de la misma, al comprador»*”.

“Siendo los gastos de transporte un elemento natural del contrato de compraventa, solo se considerará que el traslado de los bienes vendidos está por fuera de la operación económica de venta en el evento en que se pruebe que las partes lo excluyeron de la relación negocial. Así, más que una cláusula contractual o un contrato específico que prescriba que el transporte del bien vendido es independiente del negocio de venta, se requiere demostrar fehacientemente que el transporte resulta ajeno a toda la operación y que cuenta con un fin económico distinto al negocio de venta. De lo contrario, el monto del transporte será una expensa asociada a la venta”.

“Son esas relaciones jurídico–privadas las que en buena parte determinan que el artículo 447 del ET ordene analizar la operación de venta en conjunto, como unidad, para incluir en la base gravable del impuesto todas las *«erogaciones complementarias»* del negocio gravado con el IVA, incluyendo el transporte ocasionado por la venta de bienes”.

(...)

“...Como la apelante única alega que la actividad de transporte de los bienes vendidos no se enmarca en el supuesto de hecho del artículo 447 del ET, sino en la exclusión prevista en el ordinal 2.º del artículo 476 del ET (vigente para

la época), recae sobre ella la carga probatoria, pues el artículo 788 *ibidem* preceptúa que le corresponde a los interesados «*demostrar las circunstancias que los hacen acreedores a una exención tributaria, cuando para gozar de ésta no resulte suficiente conocer solamente la naturaleza del ingreso o del activo*». Ese mandato ha sido destacado por la jurisprudencia de la Sala, en concordancia con los artículos 167 del CGP y 177 del CPC, para concluir que la carga de demostrar los aspectos negativos de la base gravable recae sobre el sujeto pasivo, pues es él quien los invoca para hacerlos valer (sentencias del 27 de junio de 2019 y del 22 de octubre de 2020, exps. 22250 y 23318, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez”.

“Por consiguiente, debe juzgarse si se encuentra probado por la demandante que el servicio de transporte debatido resulta completamente ajeno a la operación de venta de concreto, a efectos de que se le pueda calificar como un servicio de transporte de carga excluido.

“Sobre lo anterior, está acreditado en el plenario lo siguiente:

(i) De conformidad con el Certificado de Existencia y Representación Legal aportado con la demanda, el objeto social de la actora consiste en «*la producción y comercialización de concreto y los productos generados por la industria concretera en todas sus modalidades. La comercialización de materiales para la construcción*», para lo cual «*podrá desarrollar otras actividades como*» la explotación de reservas de materias primas, prestar asesoría o asistencia técnica respecto de actividades de construcción y de la industria *concretera*, y celebrar contratos de servicio de transporte, cuentas en participación, contratos con entidades bancarias, entre otros, y, en general, toda clase de operaciones (f. 15).

(ii) El 21 de septiembre de 2012, la actora presentó la declaración del IVA correspondiente al 4° bimestre de ese año, en la que liquidó ingresos por operaciones excluidas de \$694.421.000; e ingresos brutos por operaciones gravadas de \$820.749.000 (f. 127).

(iii) Por medio del Acta de Visita nro. OP-2012-2013-500, del 09 de agosto de 2013, la Administración solicitó el libro auxiliar de ingresos por la prestación del servicio de transporte, en el que se comprueban ingresos por \$694.421.409 (cuenta 41405) y el libro auxiliar de ingresos por las ventas de concreto que documentó un valor de ingresos por \$820,324,550 (cuenta 412054) en el bimestre en discusión (ff. 141 a 174).

(iv) Con ocasión de tal requerimiento, la actora aportó una muestra de seis facturas que dan cuenta de que se causó el ingreso en relación con tres de sus clientes, de forma simultánea, por venta de concreto y por la prestación del servicio de transporte, a cargo de los mismos clientes y en la misma fecha, así (ff. 175 a 180):

a) El 31 de julio de 2012, expidió la factura nro. BG-4300, por concepto de servicio de transporte, por valor de \$1.001.000, sin IVA, y la factura nro. BG-4299, por concepto de venta de concreto bombeado, por valor de \$1.260.000, incluido IVA; ambas para el mismo adquirente y con destino a la misma dirección en el municipio de Piedecuesta.

b) El 31 de julio de 2012, expidió la factura nro. BG-4298, por concepto de servicio de transporte, por valor de \$6.583.000, sin IVA, y la factura nro. BG-4297, por concepto de venta de concreto bombeado, por valor de \$8.728.448, incluido IVA; ambas para el mismo adquirente y con destino a la misma dirección en la ciudad de Bucaramanga.

c) El 30 de agosto de 2012, expidió la factura nro. BG-4518, por concepto de servicio de transporte, por valor de \$5.964.000, sin IVA, y la factura nro. BG-4517, por concepto de venta de concreto bombeado, por valor de \$6.630.000, incluido IVA; ambas para el mismo adquirente y con destino a la misma dirección en la ciudad de Bucaramanga.

(v) En el Acta de Visita nro. OT- 2012-2012-1200, del 16 de abril de 2013, se dejó constancia de que la contadora de la demandante informó que *«la actividad de la empresa es la elaboración de hormigón (mezclado de arena, concreto, cemento triturado y agua) y se lo transportamos al cliente en el sitio de la obra. Con respecto al transporte se tiene servicio propio y cuando se llegue a presentar una eventualidad, se contrata con un tercero y la empresa Hormigón asume el transporte»* (ff. 183 a 184).

(vi) Con base en la información aportada por la contribuyente, se evidencia en la hoja de trabajo del 06 de febrero de 2014 que para el 4° bimestre del 2012, por cada operación de venta gravada con el IVA, la demandante facturó una operación de transporte excluida del impuesto (ff. 194 a 197)".

(...)

“... 6- Se colige que la apelante realizó operaciones de venta de concreto y que, para efectuar la entrega la mercancía, la transportaba hasta el lugar designado por el comprador, con cargo a este o al destinatario, o, en su defecto, contrataba con un tercero el transporte para la entrega. Así lo evidencian las facturas analizadas y el testimonio de la contadora de la parte actora. No se observa que la demandante trasladara mercaderías por fuera de las operaciones de venta analizadas, como actividad independiente (*i. e.* con el único propósito de prestar dicho servicio), de suerte que para la Sala está acreditado que el transporte tenía una función instrumental, asociada a las ventas efectuadas”.

“No hay elementos que permitan concluir que la actora contaba con medios para prestar un servicio de transporte independiente al de la venta de concreto, como en precedencia lo ha planteado la Sección (hecho relevante según la postura expresada en la sentencia del 27 de agosto de 2020, exp. 23567, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto). Tampoco es de recibo el argumento de la demandante según el cual la Administración no satisfizo cabalmente su carga probatoria y omitió valorar la totalidad de los documentos allegados en sede administrativa, lo que generó una duda que debía resolverse a su favor, comoquiera que del material probatorio aportado al expediente se infiere que la actora prestó el servicio de transporte como accesorio o complementario al de venta de concreto y era a ella a quien correspondía demostrar que lo prestó como servicio independiente, ajeno a la base gravable del IVA causado por la venta de concreto, lo que no ocurrió”.

“En conclusión, la Sala encuentra probado que el servicio de transporte era accesorio a la venta y en consecuencia hacía parte de la base gravable de esta. No prospera el cargo de apelación”.

En operaciones de confirming, el descuento realizado al proveedor no es deducible para el deudor porque no se cumplen los criterios generales de deducibilidad (artículo 107 del Estatuto Tributario). Así lo establece la DIAN, mediante el concepto 100208221-0180, de diciembre de 2020, dice así el concepto en la parte pertinente:

(...)

“En primera medida, debe ponerse de presente que el *confirming* consiste en una operación financiera bajo la cual una entidad financiera, por cuenta de un deudor, realiza el pago de facturas a los proveedores de este último”.

“En este sentido, la Superintendencia Bancaria (actualmente Superintendencia Financiera) mediante Concepto 51132 del 21 de noviembre de 2003, definió la figura del *confirming* en los siguientes términos:

"(...) Operación financiera consistente en confirmar a un vendedor que se asume el pago de una operación de compra-venta por cuenta de un tercero con el que se concierta el reembolso una vez que haya vendido el equipo o la mercancía objeto de la compraventa (.....)"

“Así, el *confirming* se estructura como un contrato atípico en el cual intervienen: **(i)** un deudor, **(ii)** la entidad financiera, quien presta el servicio de gestión de los pagos a los proveedores del deudor y, **(iii)** los proveedores del deudor, beneficiarios del contrato de *confirming*”.

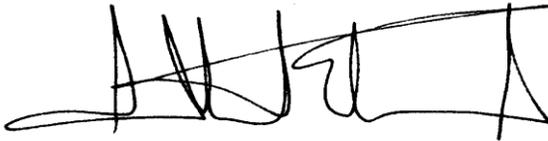
“Igualmente, en su calidad de contrato innominado, las partes en virtud de su autonomía contractual pueden pactar diversas modalidades de remuneración para la entidad financiera gestora de los pagos tales como comisión, interés de anticipo o descuento sobre el pago anticipado (lo anterior sin perjuicio que la operación tenga una naturaleza diferente, como puede ser el caso de un contrato de mandato, por lo que se deben determinar las implicaciones tributarias en cada caso particular)”.

“Ahora bien, en el supuesto que la remuneración consista en un descuento, la entidad financiera efectúa un descuento sobre el pago de la obligación, modalidad que se conoce como *confirming* de descuento. De esta forma, el *confirming* faculta a los proveedores para cobrar sus facturas de forma anticipada, sin necesidad de esperar a la fecha de vencimiento de las mismas, supuesto en el cual el proveedor será objeto de un descuento al momento del pago. Teniendo en cuenta el supuesto planteado por el peticionario, este Despacho considera que no procede la deducibilidad del mencionado descuento por parte del deudor”.

“Así las cosas, por cuanto no se cumplen las disposiciones señaladas arriba, esto es, no existe un gasto devengado por parte de dicha empresa deudora, como tampoco existe una expensa que cumpla con los requisitos previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario. En efecto, el descuento se practica a los proveedores, teniendo en cuenta que son ellos quienes se benefician del *confirming*”.

Esperamos que esta información les sea de utilidad.

Reciban un cordial saludo,



ALBERTO ECHAVARRÍA SALDARRIAGA
Vicepresidente de Asuntos Jurídicos