



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

CONSEJERO PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., siete (7) de julio de dos mil veintidós (2022)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2017-01792-01 (25950)
Demandante	OPP GRANELES S.A.
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Tema	Impuesto sobre las ventas 5º bimestre de 2011. Exclusión de IVA. Servicio de almacenamiento de mercancías. Operador portuario

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 11 de junio de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B¹, que dispuso:

“PRIMERO. NEGAR las pretensiones de la demanda presentada por la sociedad OPP Graneles S.A. contra la U.A.E. DIAN, de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia.

SEGUNDO: Por no haberse causado ni demostrado, no se condena en costas.

(...)”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 21 de diciembre de 2015, la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN le profirió a la actora, el emplazamiento para declarar Nro. 312382015000047, respecto de la declaración del 5º bimestre del año 2011.

Prevía respuesta al emplazamiento para declarar, la División de Gestión de Liquidación profirió la Resolución Sanción Nro. 312412016000051 del 18 de julio de 2016, notificada el día 22 del mismo mes y año, sancionando por no declarar al hoy actor en cuantía de \$1.125.819.000.

El recurso interpuesto contra el acto anterior, fue resuelto mediante la Resolución Nro. 005.342 el 25 de julio de 2017, confirmando la sanción por no declarar.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, la demandante formuló las siguientes pretensiones².

“Por medio de esta acción de nulidad y restablecimiento del derecho solicitamos:

- (i) Se declare la nulidad de la resolución No. 005342 del 25 de julio de 2017, por medio de la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, confirmó la resolución sanción por no declarar el impuesto*

¹ Samai, índice 2, PDF 36

² Samai, índice 2, PDF 4

sobre las ventas en el bimestre 5 del año 2011, No. 312412016000051 del 18 de julio de 2016.

- (ii) *Se declare la nulidad de la resolución sanción por no declarar No. 312412016000051 del 18 de julio de 2016, por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, decidió imponer sanción OPP Graneles S.A. por no presentar la declaración del impuesto sobre las ventas IVA correspondiente al período 5 del año 2011.*

En conjunto, nos referiremos a estas resoluciones como los “Actos Administrativos”

- (iii) *Que como consecuencia de las anteriores declaraciones se restablezca en su derecho a la sociedad OPP Gráneles, en el sentido que se declare que no tenía la obligación de presentar la declaración de IVA correspondiente al año 2011 período 5, por tratarse de una actividad excluida del IVA y que por tal motivo no se encuentra obligada a pagar suma alguna por concepto de sanción por no declarar en dicho período”.*

A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 29 de la Constitución Política; 5 (numerales 5.5 y 5.9) y 23 de la Ley 01 de 1991; 27 y 72 de la Ley 336 de 1996; 476 (numeral 2), 643, 772, 773, 774, 775 y 776 del Estatuto Tributario; 4 del Decreto Reglamentario 1372 de 1992; 1.3.1.13.3 del Decreto 1625 de 2016; Documento CONPES 3547 del 27 de octubre de 2008; y la Resolución 432 del 19 de noviembre de 2008

El concepto de la violación de estas disposiciones se resume así:

1. Vulneración por falta de aplicación del artículo 4 del Decreto Reglamentario 1372 de 1992 – Aplicación indebida del numeral 2 del artículo 476 del Estatuto Tributario

Señaló que, de acuerdo con el numeral 2 del artículo 476 del Estatuto Tributario, los servicios de transporte público y privado, nacional e internacional, de carga marítima, fluvial, terrestre y aéreo se encontraban excluidos de IVA. Adicionalmente, el artículo 4 del Decreto Reglamentario 1372 de 1992, vigente para la época de los hechos, estableció que dicha exclusión aplicaba a servicios portuarios o aeroportuarios que se prestaran con ocasión de la movilización de la carga, los cuales debían ser prestados en puertos o aeropuertos.

Señaló que la discusión versaba en la falta de aplicación y la indebida interpretación de las normas señaladas en la medida que en concepto de la Administración para que operara la exclusión, el operador de servicios portuarios necesariamente debía ser transportador.

Manifestó que, de acuerdo con el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, son nulos los actos expedidos con infracción a las normas en que debieron fundarse, por falta de aplicación, indebida o errónea aplicación, situación que se presentaba en este caso.

Adujo que los actos demandados eran nulos, ya que se interpretó de forma errónea el numeral 2 del artículo 476 del Estatuto Tributario y el artículo 4 del Decreto 1372 de 1992, en la medida en que, para aplicar a la exclusión, la normativa señalaba como requisitos: i) que un operador portuario sea quien realice la actividad portuaria, ii) que dicha actividad sea realizada en puerto o aeropuerto y iii) que la actividad portuaria se dé con ocasión de la movilización de la carga.

Por lo que, el artículo 4 del Decreto 1372 de 1992 permitía la exclusión del IVA por la prestación de servicios portuarios que se efectuaran con ocasión de la movilización de la carga, sin que estableciera excepciones. Agregó que no tendría sentido la reglamentación si en la etapa de cargue y descargue en un puerto o aeropuerto se gravaran los servicios intermedios inherentes directamente relacionados con el transporte.

Adujo que cumplió con los tres requisitos señalados en el artículo 4 del Decreto 1372 de 1992, por lo que la compañía no estaba obligada a presentar la declaración del 5º bimestre de IVA de 2011.

2. Violación al debido proceso, al separarse de la normativa vigente y del artículo 4 del Decreto 1372 de 1992 por falta de aplicación

Resaltó que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales consideraba que el artículo 4 del Decreto 1372 de 1992 no debía estar vigente o que debía modificarse.

Señaló que para esa entidad no es procedente la exclusión del IVA prevista en esa norma, en tanto el artículo 476 del Estatuto Tributario establecía antes, de forma expresa, la exclusión en el servicio de almacenamiento. No obstante, con ocasión a la modificación de la Ley 223 de 1995, se eliminó la disposición del artículo del Estatuto Tributario, por lo anterior, la Administración consideraba que también se había eliminado la posibilidad de acogerse a la exclusión señalada en el artículo 4 del Decreto 1372 de 1992.

Manifestó que tal posición era arbitraria e ilegal ya que sostuvo que el numeral 5.5. del artículo 5 de la Ley 01 de 1991 y el artículo 1 del Decreto 2091 de 1992, que se refieren a las actividades y servicios que pueden ser calificados como portuarios, entre los que se encontraba el almacenamiento, estaban vigentes.

Por lo expuesto, consideró que las normas citadas incluían el almacenamiento como actividad portuaria, relacionado con el transporte o movilización de carga; por ser una actividad portuaria el almacenamiento tenía implícita la exclusión del IVA, de manera que no estaba obligada a presentar declaración del IVA.

Precisó que el artículo 4 del Decreto 1372 de 1992 no definió ninguna excepción, por lo que la posición de la DIAN conllevaba a una actuación ilegal y vulneraba el derecho al debido proceso.

Hizo referencia a los artículos 27 y 28 del Código Civil, ya que ellos indicaban que las normas debían entenderse en su sentido literal y no debía analizarse el espíritu de la norma, cuando esta era clara, por lo que de dichas normas se derivaba que la DIAN debió efectuar una interpretación normativa.

Precisó que, el Decreto 1625 de 2016 recopiló el artículo 4 del Decreto 1372 de 1992, motivo por el cual la disposición se encontraba vigente.

3. Violación al artículo 29 de la Constitución - debido proceso, al exigirse requisitos no contemplados para la exclusión del IVA. Vulneración del artículo 4 del D. 1372 de 1992 por aplicación e interpretación errónea

Indicó que la DIAN fundó sus argumentos en el numeral 2.3.2 del Concepto Unificado 001 de 2003 que establecía que el servicio de almacenamiento no se encontraba excluido de IVA, salvo que se realizara directamente por la empresa transportadora. No obstante, la norma señala que el requisito era que el servicio portuario se diera con ocasión del transporte o movilización de la carga. Así, la Administración vulneraba el artículo 27 de la Ley 333 de 1996, en tanto esa norma establecía como un servicio conexo al transporte aquellos que se prestaban en puertos, bajo la categoría de transporte marítimo.

Precisó que no se había realizado una valoración del nexo que existía entre el descargue, almacenamiento y transporte de carga y exigió requisitos adicionales a los contemplados en la ley, vulnerando los principios de legalidad y seguridad jurídica. Dijo que Graneles no hizo otra cosa que acogerse a la exclusión consagrada en la ley y excluyó el IVA en la actividad desarrollada en el puerto de Buenaventura, el cual consistía en la prestación de un servicio portuario que se dio



con motivo del transporte y de la movilización de carga.

4. OPP Gráneles prestó el servicio de almacenamiento con ocasión al transporte y movilización de la carga y en consecuencia se debe dar aplicación a la exclusión del IVA del artículo 4 del Decreto 1372 de 1992.

Manifestó que existió una falta de valoración de las pruebas aportadas, ya que el numeral 5.9 del artículo 5º de la Ley 01 de 1991 definía a los operadores portuarios y que Graneles estaba registrada para la prestación de servicios de manipulación de carga en el puerto de Buenaventura, dentro de la división 63 “*actividades complementarias y auxiliares al transporte*”. Por lo que son prestadores de servicios relacionados con la movilización de la carga.

Lo anterior, en la medida en que se permitía el cargue y descargue de los buques colocando la mercancía en óptimas condiciones de seguridad, para que los clientes dispongan de la carga para continuar su transporte hasta el destino final, existiendo la posibilidad de que se requiera horas o meses para el retiro de la mercancía de la zona portuaria.

Manifestó que mediante Resolución Nro. 14630 del 5 de diciembre de 2006, la Subdirectora de Gestión de Registro Aduanero, ordenó renovar la habilitación del depósito público de Gráneles.

Posteriormente, mediante la Resolución 2655 del 12 de abril de 2012 se efectuó la renovación de la habilitación y, como consecuencia, también las actividades de cargue, descargue, movilización, acopio de las mercancías que estén a disposición de la compañía, ya sea en tránsito o para ser importadas.

Dijo que la Resolución Nro. 07726 del 01 de marzo de 2015 de la Superintendencia de Puertos y Transporte reglamentó la inscripción y registro de operadores portuarios marítimos y fluviales, en donde definió la actividad portuaria marítima, el almacenamiento, el operador portuario marítimo y demás actividades y conceptos propios de la cadena logística que desarrolla en puertos. Adicionalmente, indicaba que en el grupo de servicio de carga se encontraba el almacenamiento, el cual correspondía a un servicio portuario.

5. Las actividades desarrolladas por OPP Gráneles son conexas al transporte de la carga y por tanto se encuentran excluidas del IVA

Explicó que el numeral 2º del artículo 476 del Estatuto Tributario excluía de IVA los servicios de transporte público o privado, nacional o internacional, de carga marítima, fluvial, terrestre y aérea. Señaló que, el artículo 4º del Decreto 1372 de 1992, que reglamentó la exclusión, estableció los requisitos para acceder a dicho tratamiento, incluyendo a los servicios portuarios y aeroportuarios que con motivo de la movilización de la carga se prestara en puertos y aeropuertos.

Sostuvo que de la anterior normatividad se podía concluir que, por regla general, se encontraban gravados con IVA. Pero cuando el almacenaje se diera con motivo de la movilización de carga adquirirían el beneficio de la exclusión.

Reiteró que el numeral 5.5. del artículo 5º de la Ley 01 de 1991 y el artículo 1 del Decreto 2091 de 1992 señalaban como actividades portuarias, entre otras, el almacenamiento. De igual manera, insistió en señalar que las normas no obligaban a que el transportador fuera a su vez el operador portuario. Indicó que lo que exigía la norma era que las actividades se dieran con ocasión del transporte o movilización de la carga.

Manifestó que el Ministerio de Transporte mediante Concepto Nro. 2012-321-056388-2 del 8 de agosto de 2012, señaló los servicios portuarios como

relacionados directamente con la movilización o transporte de la carga e hizo referencia a la sentencia del 30 de marzo de 2006, exp. 14976, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

Adujo que Graneles prestó el servicio portuario de almacenamiento con ocasión al transporte de carga y explicó la operación portuaria desarrollada por la compañía (desestiba, descarga, transporte, almacenamiento y evacuación) y comentó que los servicios de la compañía tenían como objetivo que la carga pudiera salir del puerto al interior del país, por lo que se encontraba en una fase intermedia entre la descarga de los buques y el cargue de camiones y no prestaba los servicios portuarios de forma independiente o aislada al transporte de carga, sino con ocasión al transporte.

Agregó que los servicios prestados por Graneles se encaminan en cumplir cada una de las etapas del transporte y se relacionaban con la correcta movilización de la mercancía. Así, la fase de almacenamiento cargue, descargue y movilización del producto no constituían un servicio independiente del servicio de transporte, sino que se prestan con ocasión a la movilización de los productos importados.

Recalcó que la DIAN no hizo un análisis juicioso en relación con la causalidad el servicio portuario de almacenamiento y el transporte de carga.

6. Las actividades desarrolladas por la sociedad deben ser analizadas de manera integral para determinar la relación con el transporte y la movilización de la carga

Insistió en la falta de análisis de la Administración respecto del servicio de almacenamiento prestado por la sociedad y su relación con el servicio de transporte, ya que los servicios portuarios eran una actividad obligatoria y fundamental para la movilización de la carga y se presta únicamente con ocasión de la movilización de la carga, por lo que es una actividad conexas al transporte y, como consecuencia, se encuentran excluidos de conformidad con el artículo 4 del Decreto 1372 de 1992.

Dijo que la sentencia del 27 de octubre de 2011, exp. 18042 C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, reafirmó la tesis acerca de que los servicios excluidos son aquellos que están directamente relacionados con la actividad portuaria y que se prestaron por un operador portuario debidamente inscrito y registrado ante la Superintendencia General de Puertos.

Concluyó que el almacenamiento constituía una fase en el traslado de la carga desde que se descarga del barco hasta que se lleva a los camiones.

7. OPP Gráneles no presta el servicio de almacenaje de manera aislada, siempre lo presta con ocasión del transporte

Señaló que el servicio de almacenamiento consistía en el depósito de mercancías bajo control de la autoridad aduanera en recintos habilitados por la aduana y que además de ser obligatoria, era necesaria para que la carga llegara a su lugar de destino.

Citó el artículo 112 del Decreto 2685 de 1999 y adujo que el uso de las instalaciones debidamente habilitadas era una exigencia de dicha norma y evidenciaba que dicho almacenamiento en puerto era indispensable e inherente para la movilización.

Explicó que la DIAN desconoció lo dispuesto en las Resoluciones Nros. 3956 de 2009 del Ministerio de Transporte y 14630 del 05 de diciembre de 2006 expedida por la DIAN, en donde se manifestaba que Gráneles tenía la condición de operador portuario y de depósito público habilitado, respectivamente.

8. El servicio prestado por OPP Gráneles de almacenamiento es necesario y guarda relación con el transporte

Aclaró que la compañía prestaba el servicio de descargue y almacenamiento de productos importados con destino al interior del país y que de conformidad con el documento CONPES 3547 del 27 de octubre de 2008, se hace alusión a la relación de las actividades portuarias y el transporte de carga.

Indicó que dentro de la cadena de transporte existían servicios portuarios que eran necesarios para la movilización de la carga, por lo que no siempre el transporte era efectuado por un mismo operador, ya que el importador tenía derecho a contratar los servicios de diferentes sociedades, sin que esto implicara que se rompiera la cadena de transporte. Manifestó que el almacenamiento era necesario para cumplir con los estándares de eficiencia exigidos por la sociedad portuaria y que se efectuaba de acuerdo con las condiciones de cada cliente.

Precisó que la actividad de Graneles era la descarga de buques, por lo que se presentaban dos modalidades a saber: *i)* el despacho de la carga de manera inmediata y *ii)* la descarga de mercancía y transporte a bodegas y silos para mantenerla en condiciones óptimas y cargarla en los camiones que la llevaran a su destino final. Manifestó que dicho almacenamiento no era aislado, ya que la carga debe retirarse en el menor tiempo para garantizar calidad y poder desocupar las bodegas y silos y continuar con el servicio de descargue de buques.

Explicó que para el período 5º de 2011, la compañía prestó el servicio de descargue y almacenamiento de cereales, fertilizantes y minerales, por lo que su almacenamiento fue breve. Señaló que aportó el certificado de la sociedad Agrovic Ltda., facturas aleatorias que establecían el tiempo de almacenamiento y certificaciones expedidas por el representante legal de las compañías CIPA S.A. y Pollos El Bucanero S.A. que indicaban que la compañía fue un intermediario en la cadena logística de transporte de carga y los contratos con las empresas de transporte.

9. Violación directa del artículo 643 del Estatuto Tributario por no excluir de la base para calcular la sanción por no declarar las consignaciones que no corresponden a ingresos relacionados con la actividad

Reprochó la base que usó la DIAN para efectuar el cálculo de la sanción ya que aun cuando el artículo 643 del Estatuto Tributario señalaba como base el 10% del mayor valor de los ingresos brutos y consignaciones o de los ingresos brutos reportados en la última declaración de IVA, lo que buscaba era sancionar por la omisión por lo que la base debía ser los ingresos y consignaciones relativas al IVA y no sobre el total de los ingresos.

Se refirió a la sentencia proferida por el Consejo de Estado del 01 de junio de 2016, exp. 20764 C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, que resaltó que la sanción se cuantificaba sobre la base de los ingresos brutos, excluyendo los ingresos generados por hechos o actos que no causan el impuesto cuando este constituye la actividad principal del infractor e hizo hincapié en la sentencia C-690 de 1996.

Concluyó que al interpretar de forma errada el artículo 643 del Estatuto Tributario, había lugar a declarar la nulidad de los actos demandados.

Oposición de la demanda

La parte demandada contravirtió las pretensiones de la actora argumentando en síntesis lo siguiente³:

³ Samai, índice 2, PDF 1

El servicio portuario de almacenaje en puerto prestado por la actora no era inherente al transporte de mercancías ya que no se efectuaba con motivo de la movilización de la carga, sino que se prestaba dentro de la operación de comercio exterior o aduanera. Esto, en la medida en que el servicio de almacenaje era realizado en su calidad de depósito público autorizado por la DIAN para el almacenamiento de mercancías sujetas a control aduanero, es decir, como sitio para aquellas mercancías que se encuentran supeditadas al control de la autoridad aduanera, por lo que se relacionaba con la operación aduanera y no con la del transporte propio de mercancías.

Por lo expuesto, señaló que la discusión consistía en determinar si el servicio portuario de almacenamiento prestado por la actora correspondía a una actividad ligada de manera íntima e indivisible con la operación de movilización de la mercancía o si se trataba de una operación aduanera que no se prestaba dentro de la actividad de transporte.

Precisó que la exclusión del artículo 476 del Estatuto Tributario, relacionada con el transporte se refiere a servicios portuarios o aeroportuarios que con ocasión a la movilización de la carga se presten en puertos y aeropuertos. Así, no todos los servicios portuarios estaban inmersos en la norma, sino que debe tratarse de servicios necesarios para movilizar la carga a través del transporte de esta.

Indicó que el servicio de movilización de carga o transporte de mercancías tiene como objetivo la movilización de cosas de un lugar a otro para entregarlas al destinatario dentro o fuera del territorio nacional, por vía marítima, fluvial terrestre o aérea. Dicha actividad se debe realizar de conformidad con las obligaciones establecidas en el artículo 981 del Código de Comercio y para acceder al tratamiento del artículo 476 del Estatuto Tributario es necesario probar la actividad mediante el contrato de transporte o cualquier documento que demuestre las obligaciones del transportador según lo establecido en el Código de Comercio.

Explicó que, de acuerdo con el Estatuto Aduanero vigente para la época de los hechos, dentro de las obligaciones del transportador estaba la entrega de la certificación del contrato de transporte y recibo de la mercancía, que debía ser transferida al consignatario en el lugar del destino.

Sostuvo que quien pretendiera el beneficio del numeral 2 del artículo 476 del Estatuto Tributario debía demostrar que la obligación de movilizar la carga en cabeza del transportador, no se culminaba en los términos del artículo 101 del Estatuto Aduanero, sino que, por el contrario, acontecía en otro lugar de conformidad con el contrato celebrado.

Expuso que los transportadores debían estar inscritos como tales en el Registro Único Tributario y concluyó que para acceder al tratamiento del artículo 476 numeral 2 del Estatuto Tributario, debía ser el transportador. Recalcó que de acuerdo con el artículo 101 del Estatuto Aduanero, el servicio de transporte de carga culmina con la movilización de la mercancía en el depósito habilitado, salvo que se pruebe mediante documentos que debía efectuarse la movilización en otro lugar.

Insistió en que la exclusión aplicaba únicamente al transportador y no respecto de los depósitos habilitados en el marco de operaciones de comercio exterior que buscaban cumplir con el control aduanero que se exigía. Dijo que el servicio de un depósito público autorizado por la autoridad aduanera no se prestaba con ocasión y con el fin de movilizar la mercancía en las operaciones de comercio exterior o de aduanas.

Reiteró que, si bien la actora sostuvo que el almacenamiento hace parte del transporte de la mercancía, no aportó ninguna prueba que demostrara que el

servicio lo prestó el transportador con el objetivo de transportar o movilizar la carga o mercancía. Hizo referencia al artículo 48 del Estatuto Aduanero que señala que el depósito público se utiliza para el almacenamiento de mercancías bajo control aduanero y no para efectos del transporte de mercancías.

Adujo que las mercancías se almacenaban en depósitos públicos con diversos fines por lo que no podía concluirse que se efectúa con ocasión y para la movilización de la carga.

Señaló que con anterioridad a la expedición de la Ley 223 de 1995, el servicio de almacenaje sí se encontraba excluido de IVA, disposición que fue regulada por el Decreto 1372 de 1996. No obstante, con la entrada en vigor de esta ley se eliminó tal tratamiento.

Recalcó que los beneficios tributarios deben ser taxativos y de interpretación restrictiva por lo que no se puede dar un tratamiento extensivo como lo pretende la demandada.

En relación con la tasación de la sanción por no declarar explicó que no se debía excluir las consignaciones que no tuvieran relación con las operaciones de almacenaje, ya que las sentencias a que hacía referencia la actora no analizaban las consignaciones sino los ingresos y porque la carga de probar el monto de las consignaciones estaba en cabeza de Graneles.

Sentencia apelada

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda⁴, bajo los siguientes razonamientos:

Dijo que el problema jurídico radicaba en establecer si la demandante estaba obligada a declarar el impuesto sobre las ventas por el quinto bimestre del año 2011, para lo cual debía determinar si el servicio de almacenamiento de mercancía en el proceso de importación estaba gravado con IVA. Que, de resultar desfavorable el análisis de ese cargo, debía resolver si en la base para calcular la sanción por no declarar, la administración debía incluir únicamente los ingresos o consignaciones relacionadas con la actividad gravada.

Hizo un recuento de los hechos probados y señaló que en el Registro Único Tributario de la contribuyente se indicaba como actividad económica el código 5210 *“almacenamiento y depósito”*

Explicó que de acuerdo con el artículo 420 del Estatuto Tributario, son hechos generadores, la venta de bienes corporales muebles y la prestación de servicios en el territorio nacional e importaciones que no hayan sido excluidas de forma expresa, cuya tarifa corresponderá a la general del 16%.

Dijo que el artículo 476 del Estatuto Tributario contemplaba los bienes y servicios que se encontraban excluidos del impuesto, aun cuando por su naturaleza pueden considerarse causadores del IVA. Que en esa disposición se señalaba que el servicio de transporte de carga nacional e internacional estaba incluido en dicho tratamiento tanto la carga marítima, fluvial, terrestre y aérea.

Hizo alusión al artículo 4º del Decreto 1372 de 1992, reglamentario del artículo anterior, que señalaba que formaban parte de los servicios de carga los servicios portuarios o aeroportuarios que con motivo de la movilización de la mercancía se prestaran en puertos y aeropuertos. Preciso que los servicios portuarios que se presten con ocasión de la movilización de carga hacen parte del servicio de

⁴ Samai, índice 2, PDF 28

transporte de carga y, por lo mismo, el beneficio de exclusión se hace extensivo a los mismos por considerarse necesario para el desarrollo del servicio original no gravado con el IVA.

Señaló que, de acuerdo con la sentencia del 27 de octubre de 2011, exp. 18042, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, no todos los servicios portuarios estaban excluidos, ya que solo se aplica para aquellos que están directamente relacionados con la movilización de la carga, dado que la exclusión opera, según la norma legal, para el servicio de transporte de carga.

En relación con la prestación del servicio de almacenamiento en puertos, se refirió a la definición establecida en el artículo 1 del Decreto 2685 de 1999, concluyendo que se trataba un servicio portuario.

Resaltó que en el texto original del artículo 476, que fue introducido con la expedición de la Ley 6 de 1992, se contemplaba como exceptuado del IVA el servicio de almacenamiento con independencia de su relación o conexión con el transporte de carga. No obstante, la disposición fue derogada en virtud de la Ley 223 de 1995, por lo que perdió sus efectos a partir de la entrada en vigencia de la norma. Por tanto, consideró que el servicio de almacenamiento comenzó a gravarse con el impuesto sobre las ventas, al no estar expresamente exceptuado.

Aclaró que el servicio de almacenamiento de mercancías correspondía a un contrato de depósito que no se asimilaba al contrato de transporte.

Manifestó que cuando la mercancía no puede ser transportada inmediatamente, el transportador debe asumir la custodia de esta, incluyendo los costos de bodegaje e incluso de vigilancia como parte del contrato de transporte, es decir, se trata de servicios accesorios o complementarios al transporte de la carga y, por tanto, tendrán el mismo tratamiento tributario del servicio principal. Sin embargo, cuando el almacenamiento se presta como un servicio autónomo, al no estar expresamente excluido del IVA, el tributo debe causarse.

Precisó que la actividad de la actora correspondía al código 15801, el cual utilizaba para identificarse ante las autoridades aduaneras en su condición de depósito público para el almacenamiento de mercancías bajo control aduanero.

En relación con las pruebas aportadas, manifestó que se allegaron unas facturas de venta en las cuales se discriminaba la prestación del servicio de descargue a las empresas CIPA S.A. y Pollos El Bucanero S.A. y el manual del procedimiento para el descargue en motonaves; actividades que, en principio, podrían relacionarse con la movilización de la carga al constituirse en un elemento indispensable dentro de la cadena de distribución de la mercancía. No obstante, manifestó que esas pruebas resultaban irrelevantes ya que el hecho económico atribuido por la DIAN para obligar a la demandante al pago del impuesto recaía exclusivamente en la prestación del servicio de almacenamiento y no en el servicio de descargue, por lo que consideró que la demandante sí estaba obligada a presentar la declaración objeto de discusión.

En relación con la sanción por no declarar señaló que la administración realizó una depuración de las consignaciones para establecer la base de la sanción. Adicionalmente, la actora no pudo demostrar, aunque era su carga, que los valores consignados correspondían a préstamos y a la prestación de servicios no gravados, a efectos de que fueran excluidos para tasar la sanción.

Finalmente, no condenó en costas por no estar probadas dentro del expediente.

Recurso de apelación

La **demandante** recurrió la sentencia de primera instancia⁵, en general reiteró los argumentos de la demanda y señaló que:

1. La sentencia recurrida desconoce los presupuestos establecidos en el artículo 4º del Decreto Reglamentario 1372 de 1992, para la aplicación de la exclusión de IVA contenida en el numeral 2 del artículo 476 del Estatuto Tributario

Hizo referencia que del numeral 2 del artículo 476 del Estatuto Tributario y el artículo 4 del Decreto 1372 de 1992, se desprende que la exclusión comprende todos aquellos servicios que se prestan con ocasión de la movilización de la carga, ya que se entendían como servicios conexos al servicio de transporte de carga.

Manifestó que la Administración concluyó de forma errada que los servicios portuarios debían prestarse por un transportador para que aplicara la exclusión en materia de IVA.

Dijo que al analizar la operación efectuada por la actora en su conjunto se concluía que esta cumplió con los tres requisitos señalados en el artículo 4 del Decreto 1372 de 1992 para ser beneficiario de la exclusión del IVA ya que el servicio de almacenamiento en el Puerto de Buenaventura estaba relacionado con el servicio de transporte o movilización de la carga.

2. La DIAN vulnera el derecho al debido proceso de Gráneles al separarse de la normativa vigente y del artículo 4 del Decreto 1372 de 1992, aplicable al caso objeto de discusión

Manifestó que contrario a lo estipulado por la DIAN y el Tribunal, el numeral 5.5. del artículo 5 de la Ley 01 de 1991 y el artículo 1 del Decreto 2091 de 1992 se encontraban vigentes y en ellas se incluía al almacenamiento dentro de las actividades y servicios portuarios.

Reiteró el argumento según el cual el artículo 4º del Decreto 1372 de 1992 no estableció excepciones para la exclusión de IVA de los servicios portuarios y que este artículo fue incorporado al Decreto 1625 de 2016 por lo que seguía vigente.

3. La DIAN exige requisitos no contemplados en la ley para reconocer a Graneles la exclusión del IVA – Aplicación e interpretación errónea del artículo 4 del Decreto 1372 de 1992

Señaló que la DIAN desconocía que el concepto de movilización de la carga era igual a transportar la carga, es decir, implicaba llevar la carga de un lugar a otro y que con tal actuación se vulneró el artículo 27 de la Ley 333 de 1996, la cual establecía como un servicio conexo al transporte aquellas actividades que se prestaran entre puertos.

Dijo que no se realizó una valoración del nexo que existía entre los servicios de descargue, almacenamiento y cargue ejecutados por la actora con el servicio de transporte de la carga, exigiendo requisitos adicionales y condiciones que no se encontraban en la ley.

Precisó que la DIAN no demostró que las actividades de almacenaje no tuvieron ninguna relación con el servicio de transporte y que el Tribunal incurrió en vicios en su fallo al dar unas consideraciones equivocadas.

4. El Tribunal Administrativo de Cundinamarca no realizó un análisis tendiente a

⁵ Samai, índice 2, PDF 35

determinar el grado de relación entre el almacenamiento prestado por Gráneles y el servicio de transporte de la carga para la aplicación de la exclusión del IVA

Dijo que, de acuerdo con el certificado de existencia y representación legal de la actora, su objeto social principal desarrolla entre otras actividades, *“Cargue y descargue de carga general y contenedorizadora, de granel sólido, granel carbón, granel líquido, almacenamiento y porteo de carga, alquiler de equipos y suministro de aparejos, trincada, tarja, reconocimiento y clasificación, llenado y vaciado de contenedores, embalaje de carga, pesaje y cubicaje, amarre, desamarre, apertura y cierre de bodegas y entrepuente, acondicionamiento de plumas y aparejos y en general todas las labores propias de un operador portuario (...)”*.

Dijo que, el Ministerio de Transporte mediante Resolución No. 003956 del 25 de agosto de 2009, renovó el registro como Operador Portuario a Graneles, para prestar los servicios de manejo de carga marítima, carga general, granel sólido, almacenamiento, tarja, manejo y reubicación, embalaje y reembalaje, pesaje, cubicaje, marcación y rotulación, clasificación y toma de muestra; todo lo anterior en el Puerto de Buenaventura. También, resaltó que, la DIAN mediante Resolución No. 002655 del 12 de abril de 2012, renovó la habilitación del Depósito Público de Graneles, para el almacenamiento de mercancías bajo control aduanero, en la ciudad de Buenaventura.

Así, señaló que los documentos probaban que se cumplían con los requisitos para acceder a la exclusión, y procedió a reiterar la explicación de los servicios que la actora prestaba en el puerto, con ocasión del transporte y la movilización de la mercancía. Manifestó que los servicios portuarios prestados por Graneles son actividades obligatorias y fundamentales para la movilización de la carga, y que dichos servicios se prestan únicamente con ocasión del cumplimiento del contrato de transporte de carga.

Sostuvo que el almacenamiento era una fase intermedia del proceso de transporte de carga, motivo por el cual estaba excluido de IVA y que contrario a lo señalado por el Tribunal, no obedecía a procesos de definición de situaciones jurídicas de la mercancía o de cualquier naturaleza aduanera. Reiteró los argumentos respecto del al documento CONPES 3547 del 27 de octubre de 2008, en donde se mencionaban las actividades portuarias y la relación que tenía con el transporte de carga.

Expuso que el almacenamiento era necesario para cumplir con los estándares de eficiencia exigidos por la sociedad portuaria y en atención de las condiciones logísticas de cada cliente e hizo referencia al Reglamento de Condiciones Técnicas de Operaciones Portuarias (Resolución No. 001107 del 10 de marzo de 2003) y reiteró que existían dos modalidades de descargue de la mercancía.

5. Test de conexidad de las actividades desarrolladas por OPP con el servicio de Transporte de Carga

Señaló que el servicio conexo de almacenamiento prestado por la actora implícitamente hace parte de la ejecución del servicio de transporte de carga, que se trataba de una fase intermedia y, por tanto, estaba excluido.

Que dicho servicio de almacenaje era necesario para prestar el principal de transporte de carga y que el servicio principal de transporte de carga y los servicios conexos prestados por Graneles eran indivisibles y no podían prestarse de forma individual por la compañía.

6. Desconocimiento del precedente judicial – El Tribunal Administrativo de Cundinamarca desconoció flagrantemente la jurisprudencia del Consejo de Estado que respalda la exclusión de IVA por los servicios de almacenamiento prestados por OPP

Manifestó que el A quo desconoció flagrantemente la jurisprudencia del Consejo de Estado en relación con la exclusión de IVA en los servicios de almacenamiento prestados por la actora (27 de octubre de 2011, exp. 18042, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia) que hace alusión al artículo 1º del Decreto 2091 de 1992, el cual reglamenta la actividad de los operadores portuarios indicando que el almacenamiento en puerto forma parte de los servicios portuarios que están comprendidos dentro del transporte de carga.

7. Nulidad de la actuación administrativa por indebida tasación de la sanción por no declarar el impuesto sobre las ventas correspondiente al periodo 5 del año gravable 2011 – Si en gracia de discusión se llegara a aceptar la legalidad de la resolución sanción la misma se encuentra indebidamente liquidada

Reiteró que existió una indebida tasación de la sanción por no declarar, ya que esta debía calcularse únicamente respecto de los ingresos correspondientes a servicios de almacenamiento y no sobre los ingresos brutos.

8. Frente al yerro incurrido por el Tribunal por no pronunciarse respecto a los argumentos esgrimidos en los alegatos de conclusión presentados por OPP Graneles.

Manifestó que la sentencia debía ser motivada de conformidad con los argumentos planteados por las partes en todas las actuaciones surtidas en el proceso.

Dijo que, los alegatos de conclusión cobraban gran relevancia en los procesos judiciales, ya que era la última oportunidad procesal que tienen las partes para afianzar sus argumentos ante el despacho y que tenía el juez o magistrado para entender la minucia del asunto en litigio y llegar a una conclusión que le diera certeza. Señaló que el Tribunal no se pronunció sobre los argumentos señalados en los alegatos de conclusión de primera instancia, siendo esta una oportunidad procesal de reforzar sus fundamentos de hecho y de derecho.

Alegatos de conclusión

La **demandante** señaló que⁶ ratificaba los argumentos de la demanda y procedió a resumir las razones de hecho y derecho de su defensa.

Recalcó que el Tribunal fue impreciso en relación con la calidad de operador portuario debidamente autorizado de Graneles S.A., compañía que presta el servicio portuario de almacenamiento cuestionado y que constituye el hecho económico imputado por la DIAN.

Señaló que el almacenamiento es un servicio portuario que contribuye de manera directa y necesaria a la movilización de la carga, motivo por el cual está excluido de IVA.

Manifestó que la sentencia de primera instancia incurrió en defectos que dan lugar a la procedencia de la excepción de la acción de tutela contra providencias judiciales en la medida en que el juez de primera instancia decidió deliberadamente no analizar el materia probatorio o hacerlo de una manera insuficiente, en especial lo relativo a facturas de venta, manual de procedimiento para el descargue, videos de la operación comercial ejecutada por Graneles, entre otros, incurriendo en deficiencias sustanciales al adoptar la decisión impugnada.

De igual manera, el A quo se apartó del precedente jurisprudencial sentado por el Consejo de Estado, en las sentencias proferidas el 30 de marzo de 2011, exp. 14976, C.P. María Inés Ortiz Barbosa y del 27 de octubre de 2011, exp. 18042, C.P.

⁶ Samai, índice 19

Martha Teresa Briceño de Valencia.

Señaló que el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, desconoció flagrantemente los pronunciamientos emitidos por la DIAN que señalaban la procedencia de la exclusión de IVA para los servicios portuarios prestados por operadores portuarios con ocasión de la movilización de la carga y el almacenamiento.

Explicó que al realizar la lectura del fallo de primera instancia se reconocía que los servicios portuarios prestados por operadores portuarios y que se ejecuten con ocasión de la movilización de la carga gozan del beneficio de exclusión del IVA, sin embargo, al finalizar la lectura de la sentencia se observa que la decisión consistió en negar las pretensiones formuladas.

En relación con la sanción señaló que la base para realizar el cálculo de esta debía estar constituida solamente por los ingresos correspondientes a servicios de almacenamiento, los cuales eventualmente en gracia de discusión podrían resultar gravados y no sobre la totalidad de los ingresos brutos.

La **demandada**⁷ precisó que no todos los servicios portuarios pueden considerarse relacionados con el transporte de carga y sólo opera cuando el servicio portuario resulte necesario para la movilización de la carga.

Señaló que la actividad ejercida por la demandante consistía exclusivamente en el almacenamiento de mercancías sujetas a la supervisión de las autoridades aduaneras; el cual no está inmerso en el servicio de transporte de la carga y que la simple prestación de servicios portuarios no implica el transporte por lo que la actora estaba obligada a acreditar la conexión del servicio de almacenamiento con el traslado de la carga, situación que no ocurrió. Reiteró que el servicio de un depósito público autorizado por la autoridad aduanera, no se presta con ocasión y con el fin de movilizar la mercancía en las operaciones de comercio exterior o aduaneras.

Sostuvo que la afirmación y pretensión de la demandante, se aleja de la normatividad aduanera, ya que los depósitos públicos autorizados no son utilizados con motivo de la movilización de la mercancía, sino que en los términos del artículo 48 del Estatuto Aduanero en los cuales pueden permanecer las mercancías de cualquier usuario del comercio exterior.

Dijo que de la valoración de las pruebas aportadas en sede administrativa y judicial no se desvirtuó los ingresos gravados que se plasmaron en la liquidación oficial de aforo, ni tampoco se demostró a través de los medios idóneos valores que pudieran disminuir la base gravable determinada por la DIAN.

Se refirió a los ingresos recibidos por Graneles por concepto de arrendamiento precisando que ni en sede administrativa, ni judicial, la actora allegó constancia de pago del canon de arrendamiento para verificar la realidad de la operación.

Concepto del Ministerio Público

El agente del Ministerio Público no presentó escrito.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

De conformidad con los cargos de apelación formulados por la demandante respecto de la sentencia de primera instancia, que negó las pretensiones de la demanda, juzga la Sala la legalidad de los actos mediante los cuales la

⁷ Samai, índice 18

administración impuso sanción por no declarar IVA por el 5º bimestre del año 2011.

El problema jurídico se centra en determinar si al servicio de almacenaje prestado por la apelante durante el 5º bimestre del año 2011 le era aplicable la exclusión de IVA prevista en el numeral 2º del artículo 476 del Estatuto Tributario. Definido lo anterior, en caso de ser procedente se analizará, si resulta correcta la imposición de la sanción por no declarar, en los términos del artículo 643 del Estatuto Tributario; y si el Tribunal incurrió en un yerro al no pronunciarse sobre los nuevos argumentos incluidos en los alegatos de conclusión de la primera instancia.

El Tribunal concluyó que el servicio de almacenamiento o bodegaje de mercancías estaba gravado con IVA, por tratarse de un servicio de depósito público utilizado para fines aduaneros. La sociedad demandante sustenta el recurso de apelación en que el servicio de almacenamiento es conexo y que implícitamente hacían parte de la ejecución del servicio de transporte de carga, que se trataba de una fase intermedia y, por tanto, estaba excluido. Señala que dicho servicio de almacenaje era necesario para prestar el principal de transporte de carga y que el servicio principal de transporte de carga y los servicios conexos prestados por Graneles eran indivisibles y no podían prestarse de forma individual por la compañía.

Sea primero señalar que acorde con el artículo 420 del Estatuto Tributario, la regla general es que constituye hecho generador de IVA, *la prestación de servicios en el territorio nacional*, entre otros eventos.

Sin embargo, como excepción, señalaba el artículo 476 *ibidem*, según texto vigente para la época:

“Artículo 476. Servicios excluidos del impuesto sobre las ventas. Se exceptúan del impuesto los siguientes servicios:

(...).

- 2. El servicio de transporte público, terrestre, fluvial y marítimo de personas en el territorio nacional, y el de transporte público o privado nacional e internacional de carga marítimo, fluvial, terrestre y aéreo. Igualmente, se exceptúan el transporte de gas e hidrocarburos.*

Esta disposición fue reglamentada por el artículo 4º del Decreto 1372 de 1992, compilado en el artículo 1.3.1.13.3 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, así:

*“Para los efectos de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 476 del Estatuto Tributario también **forman parte del servicio de transporte de carga, los servicios portuarios y aeroportuarios, que con motivo de movilización de la carga se presten en puertos y aeropuertos**”. (énfasis propio).*

En el marco anterior, la exclusión del IVA no solo aplicaba al servicio de transporte de carga propiamente tal, sino que comprendía servicios vinculados a ese transporte, como los portuarios y aeroportuarios que se prestaran en puertos y aeropuertos, con ocasión de la movilización de la carga.

Sobre este particular, se pronunció la Sección en sentencia del 27 de octubre de 2011, exp. 18042, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, así:

De esta manera, se observa que al reglamentarse la exclusión del impuesto sobre las ventas por el servicio de transporte (art. 476-2 E.T.), el Gobierno consideró que para esos efectos, los servicios portuarios que con motivo de movilización de la carga se presten en puertos, hacen parte del servicio de transporte de carga, lo que no conlleva a que se le asimile al servicio de transporte como tal, actividad que tiene su propia regulación.

Sin embargo, debe precisarse que de conformidad con las normas citadas y tratándose de un beneficio como es la exclusión del IVA, no todos los servicios portuarios gozan de dicho tratamiento, toda vez que solo se aplica para aquellos que están directamente relacionados

con la movilización de la carga, dado que la exclusión opera, según la norma legal, para el servicio de transporte de carga.

Considerado lo anterior, se precisa determinar si el servicio de almacenaje puede considerarse como prestado con ocasión de la movilización de la carga, propósito para el cual, se acudirá a la normativa especial.

El Estatuto de Puertos Marítimos (Ley 1ª de 1991), trae las siguientes definiciones:

“Puerto. Es el conjunto de elementos físicos que incluyen obras, canales de acceso, instalaciones y de servicios, que permiten aprovechar un área frente a la costa o ribera de un río en condiciones favorables para realizar operaciones de cargue y descargue de toda clase de naves, intercambio de mercancías entre tráfico terrestre, marítimo y/o fluvial. Dentro del puerto quedan los terminales portuarios, muelles y embarcaderos.”⁸

“Operador portuario. Es la empresa que presta servicios en los puertos, directamente relacionados con la entidad portuaria, **tales como cargue y descargue, almacenamiento, practicaje,** remolque, estiba y desestiba, manejo terrestre o porteo de la carga, dragado, clasificación, reconocimiento y usería.”⁹ (Negrilla y resaltado de la Sala).

Por su parte, el Decreto 2091 de 1992, por el cual se reglamenta la actividad de los operadores portuarios, en su artículo 1º señala el **“almacenamiento”** entre los servicios que pueden prestar los operadores portuarios.

Surge de lo anterior que, el servicio de almacenamiento se encuentra comprendido dentro de los servicios portuarios vinculados al movimiento de la carga, razón por la que esta Sala precisó que, el mismo se enmarcaba en la exclusión de IVA prevista en el numeral 2 del artículo 476 del ordenamiento tributario nacional, mediante Sentencia del 27 de octubre de 2011, exp. 18042, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. En dicha oportunidad se señaló:

*“(…) los servicios portuarios están concebidos para facilitar las operaciones de cargue y descargue de las naves y el intercambio de mercancías movilizadas por los diferentes medios de transporte, se concluye que **el servicio de almacenaje, para efectos del impuesto sobre las ventas, se considera como un servicio prestado en puerto con motivo de la movilización de la carga** y, por lo tanto, goza de la exclusión del IVA prevista en el numeral 2 del artículo 476 del Estatuto Tributario”.*

Para el caso, dan cuenta los antecedentes de lo siguiente:

- Certificado de existencia y representación expedido por la Cámara de Comercio de Bogotá de la sociedad OPP GRANELES S.A., la cual tiene el siguiente objeto social:

“La sociedad tendrá como objeto social principal el desarrollo de las siguientes actividades: i) cargue y descargue de la carga general y contenedorizada, de granel sólido, granel carbón, granel líquido, almacenamiento y porteo de carga alquiler de equipos y suministro de aparejos, trincada, tarja, reconocimiento y clasificación, llenado y vaciado de contenedores, embalaje de carga, pesaje y cubicaje, amarre, desamarre, apertura y cierre de bodegas y entrepuente, acondicionamiento de plumas y aparejos y en general todas las labores propias de un operador portuario(…)”¹⁰ (Se subraya).

- Registro Único Tributario, de la actora, en la que se señala como actividad comercial el **“almacenamiento y depósito”**.
- Resolución No. 003956 del 25 de agosto de 2009, por medio de la cual el Ministerio de Transporte registró y clasificó como operador portuario DT- 610 a la sociedad OPP Graneles S.A., que señala:

“ARTÍCULO PRIMERO: Sentar la anotación de **renovación del registro como Operador Portuario DT- 610 a OPP GRANELES S.A., NIT 805000308-3, para prestar los servicios de:**

⁸ Artículo 5 numeral 5.11.

⁹ Artículo 5 numeral 5.9.

¹⁰ Samai, índice 2, PDF 6.

manejo de carga marítima, carga general, granel sólido, **almacenamiento, otras actividades a (sic) la carga, tarja, manejo y reubicación, embalaje y reembalaje, pesaje, cubicaje, marcación y rotulación, clasificación y toma de muestra, en el puerto de Buenaventura.**

ARTÍCULO SEGUNDO: La anotación tendrá vigencia de dos (2) años contados a partir de la fecha de ejecutoria de esta resolución (...)

ARTÍCULO TERCERO: El operador portuario, **DT – 610, OPP GRANELES S.A.**, deberá dar estricto cumplimiento en todas sus partes al Decreto 2091 de 1992, y demás normas concordantes sobre la materia. El incumplimiento de estas normas ocasionará la cancelación del Registro de Operador Portuario y las sanciones a que haya lugar (...)”¹¹ (Énfasis propio).

- Resolución número 14639 del 5 de diciembre de 2006 de la DIAN, por la cual se renovó la habilitación del depósito público de la sociedad OPP Granelera S.A. (hoy OPP Graneles S.A.) para “**el almacenamiento de mercancías bajo control aduanero**”, en la ciudad de Buenaventura, por el término de cinco (5) años contados a partir de la ejecutoria de esa resolución (2 de enero de 2007).
- Certificación suscrita por el Gerente de Operaciones de Graneles respecto de las modalidades de descargue:

*“(ii) Que las modalidades de descargue y entrega del producto a los clientes puede ser mediante despacho directo, es decir, se descarga la mercancía del buque (previamente nacionalizada) y mediante una maquinaria especializada (Siwertell, Vigan, Cuchara y Tolva) es puesta en camiones contratados por el cliente para su posterior retiro del puerto de manera inmediata; y la segunda modalidad, se **da mediante descargue del producto del buque a un silo o bodega y la entrega del producto al cliente se da en el punto de abastecimiento en el silo**, es decir, el producto es descargado del buque, posteriormente es trasladado a los silos y desde allí son despachados a los camiones que han sido contratados por el cliente para su posterior retiro” (Resaltado propio).*

Acorde con lo anterior, el servicio de almacenamiento de la carga, se da como un servicio intermedio y temporal al transporte de carga. Sobre este particular, se pronunció esta Corporación en sentencia del 07 de diciembre de 2004, exp. 14669, C.P. Ligia López Díaz, precisando:

*“La entidad demandada ha señalado que la función de la sociedad actora era la de recibir, almacenar y custodiar las mercancías entregadas por el transportador, reconociendo así el requisito mencionado en su concepto, **de que se trata de servicio de bodegaje a cargo del transportador, el cual forma parte de los servicios portuarios relacionados con la movilización de mercancías que se encuentran excluidos del impuesto sobre las ventas.**” (Énfasis propio).*

Igualmente, destaca la Sala que recientemente se pronunció esta judicatura sobre el mismo tema dentro de un proceso entre las mismas partes definido mediante sentencia del 16 de junio de 2022, exp. 25891, C.P. Milton Chaves García, el cual guarda identidad fáctica y jurídica con el asunto aquí debatido, precedente que se reiterará en esta oportunidad, así:

“En este orden de ideas se advierte que la actividad de almacenamiento de mercancías en puerto se encuentra excluida de IVA, debido a que es parte del servicio de transporte de carga y se relaciona con la movilización de la carga de transporte fluvial”.

Por lo expuesto, encuentra la Sala que el servicio de almacenaje prestado por la sociedad actora se encuentra comprendido en la exclusión del impuesto sobre las ventas prevista en el numeral 2° del artículo 476 del Estatuto Tributario y su reglamentario, artículo 4° del Decreto 1372 de 1992. En consecuencia, se procederá a declarar la nulidad de los actos administrativos demandados.

A título de restablecimiento del derecho, se declarará que la demandante no era responsable del IVA respecto del servicio de almacenamiento por el periodo

¹¹ Samai, índice 2 PDF 2



gravable objeto de discusión y, por tanto no había lugar a la imposición de la sanción por no declarar derivado de este concepto.

Toda vez que prosperó el recurso de apelación, la Sala se relevaba de analizar los demás cargos.

Finalmente, sobre las costas debe advertirse que según el numeral 4° del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable al caso concreto por expresa remisión del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, cuando la sentencia de segunda instancia revoque totalmente la del inferior, la parte vencida será condenada a pagar las costas en ambas instancias. Sin embargo, no se condenará en costas a la demandada por no obrar prueba de su causación, como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso.

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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia proferida el 11 de junio de 2020 por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B. En su lugar se dispone:

PRIMERO: DECLARAR la nulidad de la resolución sanción por no declarar No. 312412016000051 del 18 de julio de 2016 y de la resolución No. 005342 del 25 de julio de 2017, por medio de las cuales la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos y la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, respectivamente, impusieron sanción por no declarar el impuesto sobre las ventas en el bimestre 5 del año 2011 a la sociedad OPP Graneles S.A.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** que la sociedad OPP Graneles S.A. no estaba obligada a presentar la declaración del impuesto sobre las ventas del 5° periodo del año gravable 2011, conforme con la parte motiva de esta providencia”.

2. Sin condena en costas en ambas instancias.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cumplase.**

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

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Ausente con permiso)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO