



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D. C., dieciséis (16) de marzo de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2017-00082-01 (25900)
Demandante: OPP Graneles SA
Demandada: DIAN

Temas: IVA. 6.º bimestre de 2010. Sanción por no declarar. Servicios excluidos. Almacenamiento en puertos.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 03 de septiembre de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que negó pretensiones sin condenar en costas (f. 566 cp1).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante la Resolución nro. 312412015000042, del 02 de julio de 2015 (ff. 311 a 320 cp1), la demandada sancionó a la actora por no declarar el IVA (impuesto sobre las ventas) correspondiente al 6.º bimestre del 2010, decisión que confirmó la Resolución nro. 005474, del 28 de julio de 2016 (ff. 322 a 331 vto. cp1).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (f. 25 y 26 cp2¹):

1.1. Principales

1.1.1. Primera principal: Que son nulos, por ser abiertamente contrarios a la Constitución y la Ley, los siguientes actos administrativos:

1) La Resolución Sanción nro. 312412015000042, del 02 de julio de 2015, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá de la Dirección de

¹ La Sala denomina cp2 (cuaderno principal 2) al que contiene la reforma de la demanda con sus anexos, que presentó la demandante el 08 de agosto de 2017.



Impuestos y Aduanas Nacionales, por medio de la cual se impuso sanción a OPP Graneles por no presentar la declaración del impuesto sobre las ventas del periodo 6.º del año gravable 2010.

2) La Resolución nro. 005474, del 28 de julio de 2016, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica del Nivel Central de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por medio de la cual se ratificó, en todos sus apartes, la anterior Resolución.

1.1.2. Segunda principal: Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de OPP Graneles SA, mediante la declaración de que la sociedad no tenía la obligación de declarar y pagar el IVA correspondiente al 6.º bimestre del año 2010, en la medida en que las operaciones de almacenamiento conexas al servicio portuario de transporte de carga se encuentran excluidas del impuesto sobre las ventas y, por lo tanto, OPP no tiene la obligación de realizar ningún pago a la DIAN por concepto de la sanción por no declarar aquí debatida.

1.2. Subsidiarias

1.2.1. Primera subsidiaria: En el eventual caso de que llegara a considerarse que OPP Graneles SA tenía la obligación de declarar y pagar el IVA correspondiente al 6.º bimestre del año 2010, se declare que la sanción por no declarar impuesta a la sociedad únicamente corresponde a la suma de \$232.754.409. Esta suma se calcula como el 10% de los ingresos brutos que la Compañía obtuvo en el bimestre 6.º de 2010, por concepto del servicio portuario de almacenamiento (la cual resulta superior a las consignaciones bancarias del periodo recibidas por este concepto).

1.2.2. Segunda subsidiaria: En el eventual caso de que llegara a considerarse que OPP Graneles SA tenía la obligación de declarar y pagar el IVA correspondiente al 6.º bimestre del año 2010, y adicionalmente se desestime la aplicación de los principios de proporcionalidad, justicia y equidad tributaria respecto del cálculo de la sanción por no declarar: se declare que la sanción por no declarar impuesta a la sociedad únicamente corresponde a la suma de \$712.517.000. Esta suma se calcula como el 10% de los ingresos brutos que la Compañía según éstos fueron estimados por la DIAN en los actos demandados. Los mismos se tendrían como base, teniendo en cuenta que las consignaciones bancarias totales de la compañía (sin incluir traslados bancarios entre cuentas de OPP, reversiones bancarias, préstamos, devoluciones de pagos no aplicados y ajustes de impuestos efectuados por el banco) son inferiores al monto de ingresos brutos citado.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 29 constitucional; 27 y 28 del CC (Código Civil, Ley 84 de 1873); 476.2, 643, 715 y 716 del ET (Estatuto Tributario); 5.9 y 23 del EPM (Estatuto de Puertos Marítimos, Ley 01 de 1991); 27 y 72 de la Ley 336 de 1996; y 4.º del Decreto Reglamentario 1372 de 1992, bajo el siguiente concepto de violación (f. 35 a 62 cp2):

Sostuvo no estar sometida al deber formal de declarar el IVA porque todos los servicios que prestó en el periodo, aun el de almacenamiento, estaban excluidos del impuesto, de acuerdo con lo previsto en los artículos 476.2 del ET y 4.º del Decreto 1372 de 1992. Explicó que el acopio de la carga hacía parte de los servicios portuarios que integraban la cadena logística del transporte, por lo que es necesario en el proceso de movilización de la mercancía que llegaba al puerto de Buenaventura con destino al interior del país; también, que cuando atracaba el buque con los bienes que sus clientes importaban (e.g. granos y harinas), recibía la documentación que acreditaba la nacionalización e iniciaba el descargue para despachar la mercancía directamente al transportador contratado por el cliente o para almacenarla temporalmente en silos y bodegas hasta entregarla para su movilización. Afirmó haber cumplido con los requisitos previstos en las citadas normas para la procedencia de la exclusión del IVA, en la medida en que realizó las actividades como operador portuario en el puerto de Buenaventura y con ocasión de la movilización de la mercancía. Insistió en que la desgravación no pendía de que los servicios portuarios fueran prestados por la empresa transportista; y censuró que su contraparte estimara que estaban gravados con el IVA los servicios de almacenamiento prestados, por el hecho de tener autorización para operar un depósito público de bienes sujetos a control aduanero. Señaló que esta función se desarrollaba en el contexto del transporte internacional de la carga, de forma conexas a la movilización de la mercancía importada, y que la demandada



omitió acreditar que esa actividad tuviera una finalidad distinta al transporte de la carga, siendo que, en su opinión, la vinculación con la finalidad de transporte estaría probada por el hecho de que la capacidad de sus depósitos impedía ofrecer independientemente el servicio de almacenamiento. Se opuso al argumento según el cual la expedición de la Ley 223 de 1995 conllevó la pérdida de vigencia de la exclusión del IVA para los servicios de almacenamiento. Al respecto manifestó que la exclusión subsistía para todos los servicios portuarios identificados en los artículos 5.º de la Ley 01 de 1991 y 1.º del Decreto 2091 de 1992 (*i.e.* cargue y descargue, almacenamiento, practicaje, remolque, estiba y desestiba, manejo terrestre o porteo de la carga, dragado, clasificación y reconocimiento).

De otra parte, argumentó que, en cualquier caso, si se juzgara que estaba gravado el servicio de almacenamiento prestado y, por ende, había omitido presentar la declaración del impuesto en el periodo, debía observarse que, los actos demandados infringían los principios de proporcionalidad, justicia y equidad tributaria, al tasar la multa sobre todas las consignaciones bancarias e ingresos brutos percibidos en el periodo, en lugar de los asociados al servicio presuntamente gravado.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 382 a 402 y 467 a 483 cp1) , para lo cual, si bien estuvo de acuerdo en que esta prestaba un servicio portuario consistente en el almacenamiento de carga en el puerto de Buenaventura, sostuvo que se trataba de una actividad gravada con el IVA porque no obedecía a la movilización de la mercancía sino a su acopio para el control aduanero. Expuso que el almacenamiento en los depósitos públicos tenía diferentes finalidades (como las de importación, exportación, transbordo, aprehensión, decomiso, abandono y levante de la carga) y que, por virtud de las modificaciones introducidas por la Ley 223 de 1995, la desgravación en vigor sería solo para el almacenamiento que se suministra con ocasión del transporte de la mercancía, dato frente al cual la actora omitió probar que el servicio en cuestión lo prestó para el transporte de carga y que lo había contratado el transportista para cumplir con las obligaciones propias del contrato de transporte; por ende, alegó la procedencia de la sanción debatida, toda vez que la demandante incumplió el deber de presentar la declaración del IVA a pesar de que no procedía la exclusión pretendida. Acerca de la cuantificación de la sanción adujo que fue acorde con lo previsto en el artículo 643 del ET, pues la actora no acreditó el valor de las consignaciones bancarias relacionadas con el servicio de acopio.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas (f. 566 cp1), porque juzgó que la actora tenía el deber de declarar el IVA por el servicio de acopio en depósitos públicos. Así debido a que la exclusión del IVA prevista para el transporte de carga se aplicaba a los servicios portuarios relativos a la movilización de la mercancía, pero no a los servicios prestados con una finalidad distinta. Sobre el almacenamiento, estimó que atendía al depósito de los bienes y no estaba excluido por asimilación al transporte; por ende, estaría gravado con el IVA, a menos de que fuese una prestación asumida por el transportista. Consideró que en el presente caso era improcedente la desgravación pretendida porque el servicio que prestó la demandante consistía en el almacenamiento de mercancías para la supervisión de la autoridad aduanera, sin que estuviere demostrado el elemento sustancial de la exclusión, *i.e.* que se tratara de una prestación realizada con ocasión de la movilización de la carga. Sobre la cuantificación de la sanción, estimó que cumplía lo establecido en el artículo 643 del ET, ya que la demandante omitió probar el monto de las consignaciones e ingresos brutos asociados



al servicio de almacenamiento, con lo cual la base de la multa serían las consignaciones bancarias menos los montos que certificaron los bancos por préstamos, traslados de cuentas y devoluciones.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del tribunal (f. 566 cp1), para lo cual adujo que con las facturas, los videos sobre la operación, el «*manual de procedimiento para el descargue de motonaves y para el almacenamiento en silos y bodegas*», el reporte de operaciones e inventarios y las certificaciones de los clientes y de su representante legal, demostró que los servicios portuarios que prestó en el periodo (*i.e.* cargue, descargue y almacenamiento) estaban asociados con la movilización de la mercancía de sus clientes y que, siendo conexos al transporte, estaban excluidos del IVA. Insistió en que la desgravación no dependía de que el transportista prestara o contratara los servicios y censuró que el tribunal concluyera que estaba sometida al deber formal de declarar el IVA, porque las pruebas que obraban en el expediente daban cuenta de que prestó los servicios portuarios como un todo, del cual el almacenamiento era una fase intermedia de la actividad principal, que consistía en descargar los productos a granel importados, para entregarlos a los clientes. Reiteró que procedía la exclusión del impuesto porque ese servicio cumplía con todos los requisitos previstos en los artículos 476.2 del ET y 4.º del Decreto 1372 de 1992. También alegó que la decisión del tribunal desconocía el precedente de esta Sección², conforme al cual estaban excluidos del IVA los servicios portuarios que tienen como objeto facilitar las operaciones en los puertos que se prestan con ocasión de la movilización de la mercancía, en tanto son complementarios y conexos al transporte de la carga. Además, expuso que el tribunal erró en la valoración de las pruebas respecto de la cuantificación de la sanción impuesta, dado que estas daban cuenta de las consignaciones bancarias relacionadas con la actividad de almacenamiento y aquellas que correspondían a reversiones, traslados entre cuentas y préstamos.

Alegatos de conclusión

Las partes reiteraron los argumentos planteados en etapas procesales anteriores (índices 18 y 19). Por su parte, el ministerio público pidió revocar la decisión de primera instancia porque estimó que la actora no tenía el deber de declarar el IVA en la medida en que realizó la actividad de almacenamiento con ocasión del transporte de la carga, por lo cual estaba excluida del impuesto (índice 20).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de impugnación planteados por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia del tribunal que negó sus pretensiones y se abstuvo de condenarla en costas. Por tanto, se debe determinar si los servicios que prestados por la demandante en el periodo en cuestión estaban excluidos del IVA por corresponder a actividades portuarias conexas a la movilización y al transporte de carga y si, por tal circunstancia, estaba exonerada del deber formal de presentar una autoliquidación del tributo en el periodo. De no ser así, se examinará el cálculo de la base de la multa por no declarar impuesta a la demandante.

² Citó la sentencia del 27 de octubre de 2011 (exp. 18042, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia).

2- Plantea la apelante única que no estaba sometida al deber formal de presentar una declaración del IVA por el 6.º bimestre de 2010 porque los servicios que prestó, aun el de almacenamiento, estaban asociados con la movilización de la mercancía de sus clientes y que, siendo conexos al transporte, tenían la connotación de excluidos del impuesto por disposición de los artículos 476.2 del ET y 4.º del Decreto 1372 de 1992. Argumenta también que, contrariamente a lo juzgado por el tribunal, esa desgravación no dependía de que el transportista prestara o contratara los servicios; y censuró que se concluyera que, dada su calidad de depósito público autorizado, estuvieran gravados los servicios que prestaba, porque esa tesis desconocía las pruebas que obraban en el expediente, que acreditaban que prestó los servicios portuarios como un todo, en el que el acopio era una fase intermedia de la actividad principal, que consistía en descargar los productos a granel importados, para entregarlos a los clientes; todo lo cual obedecía a que, en ocasiones, ese proceso de entrega de la carga no podía surtir directamente. Así mismo, discutió la forma en que el tribunal aplicó el precedente de esta Sección, pues, a su entender, de este se extrae que los servicios portuarios están excluidos del IVA cuando tienen como objeto facilitar las operaciones en los puertos y se prestan con ocasión de la movilización de la mercancía, en tanto son complementarios y conexos al transporte de la carga.

En el otro extremo, la demandada defiende la juridicidad de la sanción debatida porque su contraparte infringió el deber formal de declarar el IVA en el periodo discutido, al cual estaría sometida. Aunque concuerda en que la apelante prestaba un servicio portuario consistente en el almacenamiento de mercancía en el puerto de Buenaventura, sostiene que esa actividad estaba gravada con el IVA porque no obedecía a la movilización de la carga sino a su acopio para el control aduanero, a propósito de lo cual pone de presente puntualiza que el almacenamiento en los depósitos públicos tiene diferentes finalidades, y que su exclusión del IVA fue derogada por la Ley 223 de 1995. En esos términos, estima que la desgravación en vigor solo procedería para aquel servicio que se suministra con ocasión del transporte de la carga, circunstancia fáctica que la actora omitió probar, en la medida en que en el expediente no obran pruebas de que el servicio en cuestión se prestó para el transporte de carga, ni de que lo contrató el transportista para cumplir con las obligaciones del contrato de transporte.

A partir de esos planteamientos, corresponde definir si el servicio de almacenamiento que prestó la actora en el 6.º bimestre de 2010 estaba excluido del IVA y si, por ende, estaba relevada de tener que cumplir con el deber formal de declarar el impuesto, lo cual negaría la comisión de la infracción consistente en incumplir el deber de declarar y tornaría en improcedente la multa que le fue impuesta en los actos acusados.

3- Para decidir esta cuestión, la Sala advierte que ya se ha pronunciado sobre la misma clase de debates jurídicos (desde la sentencia del 27 de octubre de 2011, exp. 18042, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), fijando un criterio que se ha empleado para juzgar otros litigios existentes entre quienes son partes en el presente proceso, como ocurrió en las sentencias del 16 de junio de 2022 (exp. 25891, CP: Milton Chaves García) y del 07 de julio de 2022 (exp. 25950, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello). Así que para decidir la Sala reiterará, en lo pertinente, el criterio desarrollado en esos precedentes en los que decidieron asuntos que guardan identidad jurídica y fáctica con el *sub lite*, pero respecto de otros periodos gravables.

4- En torno al deber formal de presentar declaraciones del IVA, el artículo 601 del ET, dispone que «deberán presentar declaración bimestral ... los responsables de este impuesto, incluidos los exportadores», aunque los exonera de ese deber «en los periodos en los cuales no hayan efectuado operaciones sometidas al impuesto ni operaciones que

den lugar a impuestos descontables, ajustes o deducciones» (en la redacción vigente para la época de los hechos). Dada esa regulación del deber formal, quedaban relevados de la presentación de declaraciones del IVA aquellos responsables del impuesto que durante el periodo realizaran durante el periodo, exclusivamente, operaciones excluidas, en la medida en que estas no dan derecho a impuestos descontables, de acuerdo con el artículo 488 del ET. Con fundamento en lo anterior, y en lo pertinente al caso, aunque en principio quien realice actividades de servicios estaría sometido al deber formal de presentar una declaración del IVA en cada periodo (pues se trataría del responsable por la realización del hecho generador consistente en la «*la prestación de servicios en el territorio nacional*», de acuerdo con lo que para la época consagraban las letras b. del artículo 420 del ET y c. del artículo 437 *ibidem*), no le sería exigible esa carga a quienes durante el periodo de declaración únicamente realizaran operaciones excluidas del impuesto con fundamento en el ordinal 2.º del artículo 476 *ejusdem*, que contempla el servicio «*de transporte público o privado nacional e internacional de carga marítimo, fluvial, terrestre y aéreo*», incluyendo en el ámbito de esa exclusión «*los servicios portuarios y aeroportuarios, que con motivo de movilización de la carga se presten en puertos y aeropuertos*» (por virtud del artículo 4.º del Decreto 1372 de 1992, actualmente codificado en el artículo 1.3.1.13.3 del DUR, Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en materia tributaria).

5- A partir de las anteriores disposiciones, esta Sección³ ha establecido que los servicios portuarios están cubiertos por la exclusión el IVA referida, cuando sean accesorios a la movilización de la carga. En concreto, respecto de la actividad de acopio en puertos, en la sentencia del 16 de junio de 2022, la Sala precisó que estaría excluida cuando sea «*parte del servicio de transporte de carga*» y siempre que «*se relacione con la movilización*» de la mercancía, toda vez que solo en esos casos se trata de «*una actividad que hace parte de los servicios portuarios relacionados con la cadena de transporte de mercancías*» (exp. 25891, CP: Milton Chaves García). Entonces, el responsable debe demostrar fehacientemente que el servicio de almacenamiento se presta con motivo de la movilización de la mercancía. Así, porque el artículo 788 del ET (concordante con el artículo 167 del CGP) dispone que le corresponde al interesado demostrar las circunstancias que lo hacen acreedor a una exención tributaria. En el evento contrario, esto es, si no lograra acreditar que el servicio es accesorio a la movilización de la mercancía, el monto cobrado por el almacenamiento resultará gravado con el IVA.

6- Sobre lo anterior, está acreditado en el plenario lo siguiente:

(i) La actividad económica de la demandante comprende, entre otros servicios, el «*cargue y descarga de la carga general y contenedorizada*», y el «*almacenamiento y porteo de carga*» (ff. 760 a 765 y 2002 y 2003 cp2). Además, mediante la Resolución nro. 003956, del 25 de agosto de 2009, el Ministerio de Transporte le renovó su registro como operadora portuaria autorizada para llevar a cabo, entre otras, la actividad de almacenamiento de carga (ff. 67 y 68 cp2). Asimismo, con la Resolución nro. 14630 del 05 de diciembre de 2006 la DIAN habilitó a la demandante como «*depósito público para el almacenamiento de mercancía bajo control aduanero*» (ff. 35 a 36 cp1).

(ii) Mediante correo electrónico del 05 de abril de 2013, la autoridad le solicitó a la actora entregar el detalle y las facturas de venta relacionadas con los «*ingresos cobrados por concepto del servicio de almacenamiento*» (f. 24 caa).

³ En este sentido, pueden consultarse las sentencias del 07 de diciembre de 2004 (exp. 14669, CP: Ligia López Díaz), 27 de octubre de 2011 (exp. 18042, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), 16 de junio de 2022 (exp. 25891, CP: Milton Chaves García), y 7 de julio de 2022 (exp. 25950, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

(iii) La contribuyente entregó copia de las facturas que incluían el servicio de almacenamiento, los soportes sobre su contabilización y un registro de almacenamiento que identifica el cliente, la motonave que transportó la carga hasta el puerto, el producto importado, la cantidad, el lugar en el que se acopia y el tiempo durante el cual permanece almacenada, los cuales no superan los 30 días (ff. 49 a 72, 96 a 1951, 2057 a 2067 y 2098 a 2249 caa).

(iv) En visita del 29 de mayo de 2013, uno de los clientes de la actora le indicó a la Administración que importaba maíz, frijol, sorgo y torta de soya de Argentina, Brasil y Estados Unidos. Asimismo, describió que los proveedores del exterior le entregan la carga en el puerto de Buenaventura, por lo que contrata de la demandante el descargue y almacenamiento, para su posterior transporte hasta el interior del país a través de empresas transportistas (ff. 2258 y 2269 caa).

(v) En visita del 30 de mayo de 2013, otro cliente informó que pagó a la demandante los servicios de descargue y almacenamiento para transportar maíz que importaba desde Argentina. También, aportó las facturas que contenían esas operaciones (ff. 2270 a 2294 caa).

(vi) El 17 de diciembre de 2014, la demandada emplazó a la actora para que declarara el IVA generado en el 6.º bimestre del 2010 por el servicio de almacenamiento (ff. 2563 a 2569 caa).

(vii) El 02 de julio de 2015, la autoridad tributaria profirió la Resolución nro. 312412015000042 por medio de la cual sancionó a la demandada por no declarar el IVA correspondiente al 6.º bimestre de 2010 (ff. 2681 a 2890 caa). Esa decisión fue confirmada con la Resolución nro. 005474, del 28 de julio de 2016 (ff. 2754 a 2763 caa).

(viii) Con la demanda y su reforma, la actora aportó documento con el «*procedimiento para el descargue de motonaves*» el cual tiene como propósito «*establecer el procedimiento para ejecutar y controlar el descargue de motonaves con cargamentos a granel o en sacos, bajo las modalidades de despacho directo y descargue a silos y/o bodegas...*» (f. 343 cp2). Respecto del despacho directo, el documento señala que «*la empresa transportadora ubica los vehículos dentro del Terminal Marítimo*» y, seguidamente al descargue, «*se envían al cliente*» (f. 351 cp2). También, allegó el documento denominado «*procedimiento para almacenamiento en silos*» el cual identifica que su propósito es «*establecer el procedimiento para el adecuado y eficaz almacenamiento y despacho de productos en silos de la compañía*», precisa que «*el producto se transporta desde el buque hasta el sitio asignado*» y, «*una vez finalizada la motonave que se recibe se envía el prorrateo por cliente*», se coordina el ingreso de los vehículos a las instalaciones portuarias, «*si el vehículo es apto para el cargue y los documentos están conforme, se realiza el pesaje inicial y se envía al respectivo sitio de almacenamiento para su cargue. En el sitio de despacho, el funcionario responsable de la entrega ... revisa la documentación del conductor, del vehículo y la orden de cargue, si la verificación es conforme, se coordina y se ejecuta el cargue del vehículo y se deja el respectivo registro del sitio del despacho*» (ff. 354 a 359 cp1). Asimismo, obra en el expediente el «*procedimiento para almacenamiento en bodegas*» en el que se describe el proceso a partir del descargue de las motonaves y hasta el despacho a los clientes, en términos similares a los descritos para el acopio en los silos (ff. 359 a 363).

(ix) Obra en el expediente, certificación emitida por el representante legal de la demandante, quien indicó que los servicios portuarios que «*prestaron en el bimestre 6.º del año 2010, fueron con ocasión de la movillización de la carga de sus clientes, que es*

recibida en el puerto de Buenaventura». También que «no recibe carga de sus clientes con la finalidad única de almacenar la misma en el depósito público de la compañía», pues para ello el puerto «impone una restricción a la entrada de carga a sus instalaciones, pues a las mismas no puede ingresar ninguna carga que no haga parte de un proceso de importación o de exportación». Explicó que como su actividad principal es el descargue de la mercancía, «incentiva a sus clientes a movilizar la carga con la mayor celeridad posible, a través de aumentos considerables en las tarifas cobradas en caso de demora en la recogida del producto», y ello se evidencia en que «la capacidad estática de almacenamiento con que cuenta la Compañía es sumamente inferior a dicho volumen de carga» (ff. 364 y 365 cp2)

(x) El revisor fiscal de la demanda, certificó que en «los registros contables de la Compañía para el año 2010 ... clasificaba dentro de la cuenta PUC 4145 "transporte, almacenamiento y comunicaciones" la totalidad de los ingresos derivados de la prestación de servicios portuarios prestados con motivo de la movilización de la carga de sus clientes». Además, precisa que, «si bien todas las actividades que le generaron ingresos operacionales a la compañía corresponden a la prestación de servicios portuarios prestados con motivo de la movilización de la carga de sus clientes, la contabilización de dichos ingresos se efectuó en forma separada dentro de la citada cuenta PUC 4145». Así, «aquellos ingresos que remuneraban las actividades de descargue de los buques se clasificaron dentro de la cuenta PUC 414530 "manipulación de carga", los que remuneraban las demás actividades prestadas con ocasión de la movilización de la carga (entre ellas el almacenamiento de la misma hasta su entrega al transportador) se clasificaron dentro de la cuenta PUC 414540 "Servicios complementarios para el transporte", y los ingresos ligados a otras actividades relacionadas con el servicio de manipulación de carga se clasificaron dentro de la cuenta PUC 414595 "actividades conexas"» (ff. 615 y 616 cp2).

(xi) Igualmente, la demandante aportó documento denominado «reporte de operaciones por el bimestre 6.º del año 2010» en el que relaciona cada motonave que descargó, la cantidad de mercancía descargada, y el detalle de la carga que se almacenó para su posterior despacho a los transportistas designados por los clientes y aquella que fue despachada de forma inmediata al descargue (f. 366 cp2).

(xii) Uno de los clientes de la demandante certificó que, para el periodo de la litis, contrató «la prestación de los servicios de operación portuaria que se requieren para movilizar la carga que recibe en el puerto de Buenaventura», entre esos «el descargue de la mercancía desde el buque y su almacenamiento en las bodegas ... hasta su entrega al transportador contratado por la Compañía». Además, precisó que «no entregó en el año 2010 ... ningún tipo de carga para su almacenaje en puerto, distinta a aquella que llega en buque a las instalaciones portuarias de Buenaventura; es decir, que los servicios de almacenamiento ... únicamente se prestan como parte esencial de los servicios de operación portuaria contratados con motivo de la movilización de la carga importada por la Compañía» (f. 756 cp2).

(xiii) Otro cliente certificó que contrató a la actora para «la prestación de los servicios portuarios que se requieren para movilizar la carga que recibe en el puerto de Buenaventura», los cuales «incluyen el descargue de la mercancía desde el buque y su almacenamiento en las bodegas, hasta su entrega al transportador contratado por la Compañía». Asimismo, indicó que «no entregó ... ningún tipo de carga para su almacenaje en puerto, distinta a aquella que llega en buque a las instalaciones portuarias de Buenaventura, y que debe ser transportada a las instalaciones de la Compañía. Es decir, que los servicios de almacenamiento ... únicamente se prestan como parte esencial



de los servicios portuarios contratados con motivo de la movilización de la carga importada por la Compañía» (f. 757 cp2).

7- Para solucionar el problema jurídico, la Sala parte de reiterar que, de acuerdo con los precedentes de la Sección, en el ámbito del IVA, el transporte de carga está desgravado y, ello incluye los servicios portuarios que se presten, en los puertos, con ocasión de la movilización de las mercancías. En el plenario consta que, el almacenamiento facturado estaba relacionado con la parte de la mercancía respecto de la cual la actora prestó el servicio de descargue sin su entrega inmediata a los importadores, lo que indica que no percibía ingresos por concepto de almacenamiento de manera aislada, sino como parte de una cadena logística en el transporte de la carga, que iniciaba con el descargue de las motonaves que transportaban los bienes importados y concluía con su entrega al transportista contratado por el dueño de la carga. Asimismo, se destaca que la mercancía se descargaba en dos modalidades, en ocasiones de manera directa en los vehículos designados por los clientes, y en otras se almacenaba por un periodo de tiempo corto, para su posterior entrega al transportista, con ello queda en evidencia que la finalidad del servicio era permitir la movilización de la mercancía en los casos en que no podía hacerse su entrega inmediata al transportista para su traslado al lugar de destino. Por ello, bajo cualquiera de las dos modalidades, la mercancía estaba solo en tránsito en el puerto.

Entonces, de los procedimientos de la actora; el despacho directo que, en ocasiones, realizó de los bienes descargados; la intermediación del acopio entre el descargue y despacho de la mercancía a los clientes; el corto periodo de tiempo durante el cual permanece la carga en los silos y bodegas; las manifestaciones de los clientes, según las cuales el servicio de almacenamiento se prestó únicamente para el despacho de la mercancía descargada de los buques; se concluye que la actividad de almacenamiento desarrollada fue con ocasión de movilización de la carga que arribaba al puerto de Buenaventura. Así, si bien se verifica que la demandante estaba autorizada para almacenar mercancía para su revisión por la autoridad aduanera, en el expediente no obra prueba de que esa fuera la finalidad del servicio de almacenamiento prestado en el periodo en cuestión, pues la autoridad tributaria se limitó a afirmarlo como una posible causa del acopio, pero sin allegar las pruebas que permitieran verificar que la mercancía en cuestión, se encontraba bajo control aduanero, ni desvirtuó las pruebas que aportó la compañía, las cuales daban cuenta de que la mercancía se almacenó para ser despachada, en los siguientes días, a los clientes, a través de los transportistas por ellos designados. Tampoco, comparte la Sala que para la exclusión debatida el servicio de almacenamiento deba prestarse o contratarse por el transportista, pues (como se vio) esta exigencia no está prevista en las normas aplicables, sino que le corresponde a quien presta los servicios, probar que fueron con ocasión de la movilización de la carga, lo que quedó suficientemente acreditado en el plenario, con los medios probatorios que se refirieron.

8- Por consiguiente, bajo los criterios de decisión identificados y los hechos probados, la Sala juzga que la actividad de almacenamiento de la actora, en el 6.º bimestre de 2010, estaba cubierta por la exclusión contenida en el ordinal 2.º del artículo 476 del ET reglamentada por el artículo 4.º del Decreto 1372 de 1992. De modo que, como solo prestó servicios excluidos del IVA, según las prescripciones de los artículos 420 y 601 del ET, no se encontraba sujeta al deber formal de presentar declaración en dicho periodo. En consecuencia, la Sala procederá a revocar la sentencia de primera instancia, puesto que quedó probada la ilegalidad de los actos demandados, por medio de los cuales se sancionó a la actora por no declarar el IVA en el 6.º bimestre de 2010. Prospera el cargo de apelación.



9- Toda vez que se determinó que era improcedente la multa impuesta a la actora, porque los servicios que prestó en el periodo *sub examine* estaban excluidos del IVA, la Sala estima que es improcedente estudiar el cargo de apelación referente a su cuantificación.

10- En suma, por el cargo de apelación que prosperó, la Sala revocará la sentencia de primera instancia, para en su lugar declarar la nulidad de los actos administrativos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, que la actora no tenía el deber de declarar el IVA en el 6.º bimestre del 2010.

11- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia apelada, en su lugar se dispone:

Primero: Declarar la nulidad de los actos acusados.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho, **declarar** que la actora no tenía el deber de presentar declaración de IVA correspondiente al 6.º bimestre del año 2010.

2. Sin condena en costas en ambas instancias.

3. **Reconocer** personería a la apoderada de la demandada, conforme al poder conferido (índice 25).

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

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN