



Radicación: 25000-23-37-000-2017-01836-01 (27148)
Demandante: OPP GRANELES S.A.
FALLO

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., quince (15) de marzo de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación 25000-23-37-000-2017-01836-01 (27148)
Demandante OPP GRANELES S.A.
Demandado DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, DIAN
Temas: Impuesto sobre las ventas 6to periodo de 2011. Exclusión de IVA. Almacenaje en puertos. Sanción por no declarar. Reiteración.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante en contra de la sentencia del 26 de junio de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas¹.

ANTECEDENTES

El 19 de febrero de 2016 la DIAN expidió el Emplazamiento para Declarar 31238201600001, en el que invitó a la demandante a presentar su declaración del periodo 6 del impuesto sobre las ventas -IVA-, so pena de incurrir en sanción por no declarar².

El 6 de septiembre de 2016 la DIAN expidió la Resolución 312412016000054 en la que impuso sanción por no declarar del periodo 6 de IVA a la demandante por \$1.044.143.000³.

El 4 de noviembre de 2016 la actora presentó recurso de reconsideración en contra de la resolución sanción enunciada, la cual fue resuelta mediante la Resolución 6944 de 12 de septiembre de 2017 en la que se confirmó en su totalidad el acto recurrido⁴.

DEMANDA

OPP GRANELES S.A., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones⁵:

“(i) Se declare la nulidad de la resolución No. 006944 del 12 de septiembre 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

¹ Índice 2 de la plataforma SAMAI

² *Ibídem*

³ *Ibídem*

⁴ *Ibídem*

⁵ *Ibídem*



sanción por no declarar del Impuesto Sobre las Ventas en el bimestre 6 del año 2011, No. 312412016000054 del 6 de septiembre de 2016.

(ii) Se declare la nulidad de la resolución sanción por no declarar No. 312412016000054 del 6 de septiembre 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 a OPP Graneles S.A., por no presentar la declaración del impuesto sobre las ventas IVA correspondiente al periodo 6 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 Graneles, en el sentido que se declare que no tenía la obligación de presentar la declaración de IVA correspondiente al año 2011 periodo 6, 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 periodo.”

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículos 476, 643, 772 y 776 del Estatuto Tributario.
- Artículos 5 y 23 de la Ley 1 de 1991.
- Artículos 27 y 72 de la Ley 336 de 1996.
- Artículo 4 del Decreto Reglamentario 1372 de 1992.
- Documento CONPES 3547 de 27 de octubre de 2008.
- Resolución 432 de 19 de noviembre de 2008.
- Artículo 1.3.1.13.3 del Decreto Único 1625 de 2016

El concepto de la violación se sintetiza así⁶:

Alegó que el artículo 4 del Decreto 1372 de 1992 y el numeral 2 del artículo 476 del Estatuto Tributario establecen exclusión de IVA, para todos los servicios portuarios y aeroportuarios con ocasión a la movilización de carga prestados en puertos y aeropuertos, por lo que el beneficio no solo recae para transporte, sino para cargue, descargue, almacenamiento y practicaaje.

Advirtió que los actos demandados son violatorios del artículo 29 de la Constitución Política y los artículos 27 y 28 del Código Civil, ya que contradicen al artículo 4 del Decreto 1372 de 1992 y el numeral 2.3.2 del Concepto Unificado 1 de 2003, los cuales ordenan que el servicio portuario de almacenamiento se encuentra excluido de IVA.

Aclaró que los actos demandados son violatorios de los principios de legalidad y seguridad jurídica, ya que al interpretar que para ser beneficiario de la exclusión de IVA se requiere ser transportador se está solicitando un requisito no previsto por la ley.

Manifestó que los actos demandados no cumplen con el artículo 643 del Estatuto Tributario, debido a que en el cálculo de la sanción incluyen todos los ingresos y no solo los relacionados con la actividad que pudo generar IVA.

⁶ *Ibídem*



CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos⁷:

Explicó que la exclusión de IVA del artículo 476 del Estatuto Tributario no favorece a las actividades de almacenaje, que es la que realiza la demandante al ser un “Deposito público” autorizado por la DIAN en relación con mercancías bajo control aduanero, por lo que no hay relación con la movilización de mercancías.

Advirtió que el artículo 101 del Estatuto Aduanero ordenaba, que las obligaciones de los transportadores terminan cuando la mercancía es entregada en los depósitos habilitados, por lo que la actividad de la actora no se relaciona con el transporte.

Aclaró que los “Depósitos públicos” que se encuentran autorizados por la DIAN no se relacionan con el transporte de mercancías, ya que se depositan mercancías para importación, exportación, trasbordo, aprehensión, decomiso de mercancía y abandono, como lo determina el artículo 72 del Estatuto Aduanero.

Manifestó que los “Depósitos públicos” solo prestan servicios de depósito con el fin de control aduanero y no se relaciona con la movilización de carga, situación que la demandante no contradice en el expediente.

Explicó que la sanción por no declarar es procedente de acuerdo con el artículo 643 del Estatuto Tributario, ya que la actora no presentó la declaración de IVA del periodo cuestionado.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B negó las pretensiones de la demanda y la condena en costas. Las razones de la decisión se resumen así⁸:

Explicó que el artículo 476 del Estatuto Tributario establecía de forma específica la exclusión de IVA, para el servicio de transporte, pero no incluye el de depósito.

Aclaró que la actividad de la demandante es la de “almacenamiento y depósito”, y la DIAN lo reconoció como “depósito público”, por lo que acorde con las pruebas no realizó actividades de transporte, sino de depósito. En consecuencia, al determinarse que la actividad fue de depósito y no de transporte la demandante no tenía derecho a la exclusión de IVA del artículo 476 del Estatuto Tributario en el bimestre 6 de 2011.

Señaló que la sanción del artículo 643 del Estatuto Tributario es procedente, porque la actora se encontraba obligada a presentar la declaración de IVA del periodo mencionado. Adicionalmente, de acuerdo con las pruebas contables allegadas al expediente la sanción enunciada se determinó de forma correcta por la DIAN.

⁷ Índice 2 de la plataforma SAMAI

⁸ Índice 2 de la plataforma SAMAI.



RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló con fundamento en los siguientes argumentos⁹:

Alegó que la sentencia de primera instancia desconoce los presupuestos establecidos en el artículo 4 del Decreto Reglamentario 1372 de 1992, para la aplicación de la exclusión de IVA del numeral 2 del artículo 476 del Estatuto Tributario, debido a que dicho artículo establece de forma clara, que los servicios de almacenamiento prestados en puerto son excluidos de IVA.

Advirtió que los actos demandados vulneran el derecho al debido proceso, ya que desconocen lo establecido en el artículo 4 del Decreto 1372 de 1992, el cual se encontraba vigente en el momento de los hechos, pese a que mediante la Ley 223 de 1995 se eliminó la exclusión de IVA, para los servicios de almacenamiento.

Manifestó que el fallo de primera instancia no realizó un análisis para verificar la relación entre el servicio de almacenamiento y el de transporte, ya que las actividades auxiliares como el almacenamiento hacen parte de la movilización de carga al puerto al ser necesario.

Alegó que la sanción se calculó de forma incorrecta en los actos administrativos demandados, porque solo deben estar en la base gravable el valor de los ingresos y consignaciones relacionadas con el servicio de almacenamiento y no sobre la totalidad de los ingresos brutos.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La parte demandada no se pronunció respecto al recurso de acuerdo con lo establecido en el numeral 4 del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo modificado, por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

El **Ministerio Público** no se pronunció.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, se debe establecer si el artículo 476 del Estatuto Tributario excluye de IVA la actividad de transporte portuario y aeroportuario incluye la actividad de depósito de mercancías, y si procede la sanción prevista en el artículo 643 del Estatuto Tributario.

Del alcance del artículo 476 del Estatuto Tributario

La demandante alegó, que los actos administrativos demandados y el Tribunal aplican de forma errónea el numeral 2 del artículo 476 del Estatuto Tributario y el artículo 4 del Decreto Reglamentario 1372 de 1992, debido a que determinan la exclusión de IVA para los servicios portuarios conexos a la movilización de carga, por lo que deben incluir al de almacenamiento.

⁹ *Ibídem*



La Sala reitera el criterio expuesto en sentencia del 16 de junio de 2022, en el cual estudió un caso similar entre las mismas partes, en el que se analizaron cargos idénticos de apelación, pero para el bimestre 4 de IVA del año 2011 en la que se concluyó lo siguiente¹⁰:

“De acuerdo con el artículo transcrito, cuando existen créditos navales se permite tener privilegios sobre las cosas cargadas, en las que de forma específica se relacionan los créditos de transporte junto con los derechos de bodegaje o almacenamiento, ya que en materia de transporte fluvial se requiere de su uso.

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. [...]

Se resalta del objeto social de la empresa, que realiza actividades de almacenamiento en el Puerto de Buenaventura y en otros puertos del país, como operador portuario. Adicionalmente, la demandante contaba con el registro de operador portuario emitido mediante la Resolución 3956 de 25 de agosto de 2009 por el Ministerio de Transporte.

Para complementar sus actividades de almacenamiento la sociedad actora contaba con permiso para operar como depósito público durante 5 años por parte de la DIAN, de acuerdo con la Resolución 14630 de 5 de diciembre de 2006, la cual se renovó mediante Resolución 2655 de 12 de abril de 2012. Adicionalmente, en documento del sistema de gestión de calidad, en el cual se explica el procedimiento de descargue de motonaves se evidencia, que en últimas la mercancía se deposita, como lo establece documentos COMPES, los videos y los demás documentos técnicos.” (Subraya la Sala)

De acuerdo con el criterio expuesto, la actividad de almacenamiento de mercancías en puerto hace parte del servicio de carga. En consecuencia, los actos administrativos demandados y la sentencia de primera instancia desconocen lo establecido en el numeral 2 del artículo 476 del Estatuto Tributario y el artículo 4 del Decreto Reglamentario 1372 de 1992, porque el servicio de almacenaje se encuentra excluido de IVA.

En consecuencia, la sala revocará la sentencia de primera instancia y declarará la nulidad de los actos demandados.

Condena en costas

Finalmente, en cuanto a la condena en costas (agencias en derecho y gastos del proceso), se observa que a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (num. 8) del CGP, no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen, razón por la cual, no se condenará en costas en esta instancia procesal.

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

¹⁰ Exp. 25891. C.P. Milton Chaves García



Radicación: 25000-23-37-000-2017-01836-01 (27148)
Demandante: OPP GRANELES S.A.
FALLO

FALLA

PRIMERO: REVOCAR la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, del 26 de junio de 2020. En su lugar:

*“**PRIMERO.** Declarar la **NULIDAD** de la Resolución Sanción por No Declarar 312412016000054 del 6 de septiembre de 2016 y la Resolución 006944 del 12 de septiembre de 2017, expedidas por la DIAN.*

*A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** que OPP GRANELES S.A. no está obligada a presentar la declaración de IVA correspondiente al bimestre 6 del año 2011”*

SEGUNDO: No se condena en costas

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Aclaro voto

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador.aspx>