

100202208-0217

Bogotá, D.C., 5 de febrero de 2024

Tema: Impuesto sobre las ventas
Descriptores: Servicios excluidos
Fuentes formales: Artículo 476 del Estatuto Tributario
Artículo 1.3.1.13.3. del Decreto 1625 de 2016
Sentencias del Consejo de Estado de junio 16 de 2022, Radicación 25000-23-37-000-2017-01452-01 (25891) y de julio 7 de 2022, Radicación 25000-23-37-000-2017-01792-01 (25950).

Cordial saludo,

Este Despacho es competente para resolver las peticiones de reconsideración de conceptos expedidos por la Subdirección de Normativa y Doctrina¹.

El peticionario solicita la reconsideración del Oficio 903358 - interno 516 de abril 27 de 2022 por ser contrario a lo expresado por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en la Sentencia del 16 de junio de 2022 (Radicación 25000-23-37-000-2017-01452-01 (25891)).

Agrega, que el Oficio 903358 es contrario al Oficio 026718 de octubre 25 de 2019, al concluir que el hecho de que el servicio de almacenamiento en puerto constituya un servicio portuario ello no determina que su prestación se encuentre cobijada por la exclusión del IVA de que trata el #9 del artículo 476 del Estatuto Tributario.

En el pronunciamiento objeto de disenso la Subdirección de Normativa y Doctrina señaló:

“Artículo 476. Servicios excluidos del impuesto a las ventas (IVA). Se exceptúan del impuesto los siguientes servicios y bienes relacionados:

(...)

9. 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 excluye el transporte de gas e hidrocarburos”.

¹ Ver: Num. 20, Art. 55, Dec. 1742 de 2020.

Adicionalmente, la norma del Decreto 1625 de 2016 aplicable al asunto en estudio es el artículo 1.3.1.13.3., el cual dispone:

“Artículo 1.3.1.13.3. Impuesto sobre las ventas por servicios de transporte. 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”. (*hoy numeral 9º del artículo 476 ibídem).

En tal sentido, el Concepto Unificado 0001 del 19 de junio de 2003, Título IV, Capítulo I, Núm. 2.3.2., precisa sobre el tema objeto de la consulta:

“2.3.2. Servicio de almacenamiento a propósito del servicio de transporte de carga.

Los servicios portuarios y aeroportuarios, que con motivo de la movilización de la carga se presten en los puertos o aeropuertos forman parte del servicio de transporte de carga excluido del impuesto sobre las ventas.

El servicio de almacenamiento en puertos y aeropuertos no se encuentra excluido del impuesto porque solamente los que se efectúan con motivo de la movilización de la mercancía gozan de este beneficio. El hecho de que constituya un servicio portuario o aeroportuario según el caso, condición que no se desconoce, no determina que su prestación se encuentre cobijada por la exclusión a que se refiere el artículo 4º del Decreto Reglamentario 1372 de 1992*, cuando señala que forman parte del servicio de transporte de carga, los servicios portuarios y aeroportuarios que con motivo de la movilización de la carga se presten en puertos y aeropuertos.

El servicio de almacenamiento de mercancías corresponde a un típico contrato de depósito y por lo tanto así se refiera a mercancías en proceso de importación, no se asimila a contrato de transporte por cuanto cada uno goza de características esenciales que los diferencien en cuanto a su objeto. Por ende, el servicio de almacenamiento de mercancías en proceso de importación, se encuentra gravado con el impuesto sobre las ventas, excepto el que corresponda al bodegaje o almacenamiento a cargo de la empresa transportadora con motivo de su movilización, en desarrollo del contrato de transporte.

Por lo tanto, otros servicios que no impliquen directamente tal movilización, aunque se presten en puertos y aeropuertos, y así tengan relación con empresas o actividades de transporte, están sujetos al impuesto sobre las ventas, como el agenciamiento comercial y portuario de buques, o el de almacenamiento de carga o contenedores”.

Así las cosas, para efectos de lo consultado, los peticionarios deberán evaluar, en cada caso particular, si los servicios de almacenamiento en puerto que presten los operadores portuarios son con motivo de movilización de la carga y, por tanto, son servicios portuarios excluidos de IVA, pues en caso contrario estarán sujetos al impuesto sobre las ventas.

(...)

(...) Adicionalmente, debe señalarse que este Despacho no es competente para pronunciarse sobre la aplicación de la Ley 1 de 1991 o de la Resolución 7726 de 2016, de

conformidad con las funciones y competencias atribuidos al mismo en virtud del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020. (énfasis propio)

Sobre el particular, son consideraciones de esta Dirección las siguientes:

En la Sentencia de junio 16 de 2022, Radicación 25000-23-37-000-2017-01452-01 (25891), el Consejo de Estado manifestó, en torno al numeral 2 (hoy numeral 9) del artículo 476 del Estatuto Tributario y el artículo 4 del Decreto 1372 de 1992 (hoy compilado en el artículo 1.3.1.13.3. del Decreto 1625 de 2016), lo siguiente:

En relación con la aplicación de los artículos mencionados a actividades conexas a los contratos de transporte, esta Sala en sentencia de 27 de octubre de 2011, precisó lo siguiente:

“Ahora bien, 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.”

“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.”

Por su parte, el Decreto 2091 de 1992, por el cual se reglamenta la actividad de los operadores portuarios, en su artículo 1º señala:

“Artículo 1. Los operadores portuarios podrán, entre otros, prestar los siguientes servicios:

-Practicaje.

(...)

-Almacenamiento.

(...)”

Conforme con lo anterior, el practicaje constituye un servicio directamente relacionado con la actividad portuaria, que es prestado por un operador portuario debidamente inscrito y registrado ante la Superintendencia General de Puertos (...)

(...)

(...) teniendo en cuenta que 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 practicaje, 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.”

De acuerdo con el criterio expuesto, existen diferentes servicios que se prestan en puertos, que se encuentran relacionados con el transporte de mercancías, por lo que se encuentran excluidos de IVA. Además, se advierte, que así como el practica el servicio de almacenamiento es una actividad que hace parte de los servicios portuarios relacionados con la cadena de transporte de mercancías al ser necesario que un operador portuario lo preste.

Se advierte, que de aceptarse los argumentos de los actos demandados en que el contrato de transporte es separado e individual al de depósito y en consecuencia no se encuentra excluido de IVA, se estaría contradiciendo la postura de la Sala enunciada, ya que ningún servicio portuario se ajustaría al artículo 4 del Decreto Reglamentario 1372 de 1992 al ser servicios diferentes al de transporte.

(...)

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. (énfasis propio)

Esta misma lógica se encuentra en las Sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 7 de julio de 2022 (Radicación 25000-23-37-000-2017-01792-01 (25950))² y del 27 de octubre de 2011 (Radicación 11001-03-27-000-2009-00049-00 (18042))³. Así, es posible concluir que la jurisprudencia es uniforme al considerar que la exclusión del numeral 9 del artículo 476 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 1.3.1.13.3 del Decreto 1625 de 2016, que están excluidos del IVA los servicios portuarios que se prestan con motivo de movilización de la carga en los puertos.

En el Descriptor 2.3.1 (Servicio de transporte de carga) del Concepto 00001 de junio 19 de 2003 se concluyó:

(...) la prestación de servicios que involucran, por su naturaleza, el transporte mismo de la carga, aún aquellos que según el Decreto 1372, deben realizarse para la movilización de la carga, o aquellas actividades y operaciones que efectuadas en los puertos o aeropuertos respectivos, conduzcan o tengan como finalidad movilizar la carga, según el numeral 2º. del artículo 476 citado, se encuentran excluidos del impuesto sobre las ventas. (énfasis propio) (la referencia al numeral 2 del artículo 476 del Estatuto Tributario debe entenderse realizada hoy en día a su numeral 9). (énfasis propio)

A partir de lo expuesto, se concluye que el servicio de almacenamiento en puerto, prestado por un operador portuario con motivo de la movilización de la carga, se considera que hace parte del servicio de transporte de carga y, por lo tanto, se encuentra excluido del IVA, de conformidad con el numeral 9 del artículo 476 del Estatuto Tributario.

No obstante, se aclara que, si bien existen diferentes servicios que se prestan en puerto por parte de los operadores portuarios, únicamente aquellos que se encuentran

² En esta oportunidad, el Consejo de Estado concluyó que el servicio de almacenamiento como servicio portuario vinculado al movimiento de carga está excluido del IVA.

³ En esta ocasión, el Consejo de Estado se refirió al mismo asunto y precisó que “tratándose 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.”

relacionados con el transporte de mercancías gozan del referido beneficio tributario, como fuera explicado por el Consejo de Estado en las providencias antes reseñadas.

Por ende, el Oficio 903358 - interno 516 de abril 27 de 2022 resulta coherente con lo anterior, al afirmar que “los peticionarios deberán evaluar, en cada caso particular, si los servicios de almacenamiento en puerto que presten los operadores portuarios son con motivo de movilización de la carga y, por tanto, son servicios portuarios excluidos de IVA, pues en caso contrario estarán sujetos al impuesto sobre las ventas” (énfasis propio). Por tal motivo, el mismo se confirma en esta oportunidad.

En lo que se refiere al Oficio 026718 de octubre 25 de 2019, este Despacho aseveró en el mismo:

(...) los servicios portuarios prestados por las empresas denominadas operadores portuarios, incluido el servicio de tarja marítima, están excluidos del impuesto a las ventas. (énfasis propio)

Así las cosas, debe precisarse que, para efectos de la exclusión del IVA, es indispensable los mencionados servicios portuarios se presten con motivo de la movilización de la carga.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” –“Doctrina”, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

GUSTAVO ALFREDO PERALTA FIGUEREDO

Director de Gestión Jurídica

UAE-DIAN

Cra. 8 # 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín.

Bogotá, D.C.

Proyectó: Zulema Silva Meche – Subdirección de Normativa y Doctrina

Revisó: Alfredo Ramírez Castañeda – Subdirector de Normativa y Doctrina