



**PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE VIGILANCIA Y SEGURIDAD PRIVADA - Requisitos / SERVICIO DE TRANSPORTE DE VALORES - Definición / SERVICIO DE TRANSPORTE DE VALORES - Naturaleza jurídica para efectos tributarios. De acuerdo con el Decreto Ley 356 de 1994, es un servicio de vigilancia y seguridad privada en el que necesariamente su prestación requiere autorización previa de la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada / IVA SOBRE SERVICIO DE TRANSPORTE DE VALORES – Procedencia. Causa Iva porque cumple con el supuesto de hecho de los artículos 462-1 y 468-3 del Estatuto Tributario pues, es un servicio de vigilancia y seguridad privada / DECRETO LEY 356 DE 1994 - Alcance. Sentencia C-186 de 2003 / DECRETO LEY 356 DE 1994 - Efectos en materia tributaria / NORMAS TRIBUTARIAS - Interpretación. Reiteración de jurisprudencia / SERVICIO DE TRANSPORTE DE VALORES - Interpretación sistemática del Decreto ley 356 de 1994 con los artículos 462-1 y 468-3 del Estatuto Tributario**

2.1 En el Concepto 100208221-000026 el 7 de enero de 2015, la Dian consideró que para efectos de las obligaciones tributarias de su competencia se entiende que el transporte de valores es una actividad de vigilancia y seguridad privada conforme con el Decreto Ley 356 de 1994 (...)

2.2. Según la demanda, dicho concepto es ilegal porque el servicio de transporte de valores debe clasificarse como un transporte de cosas, motivo por el que está excluido del Iva con base en el numeral segundo del artículo 476 del Estatuto Tributario, vigente para el momento de la expedición del acto acusado, y que actualmente está previsto en el numeral noveno *ibídem*.

2.3. El Decreto Ley 356 de 1994 establece cuándo es necesario obtener la autorización por parte de la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada, presupuesto para la aplicación de las normas del Estatuto Tributario, antes reseñadas.

2.4. Sus artículos 3 y 5 disponen que los servicios de vigilancia y seguridad privada sólo podrán prestarse mediante la obtención de una licencia expedida por la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada, y con el uso de los medios (armas, personal, transporte, etc.) también autorizados por dicha autoridad. Y el artículo 6 expresamente indica que una de las modalidades en la que puede ser autorizada la prestación del servicio de vigilancia y seguridad privada es el transporte de valores, definido como *“el servicio de vigilancia y seguridad privada que se presta para transportar, custodiar y manejar valores y el desarrollo de actividades conexas”*. Así las cosas, el servicio de transporte de valores causa Iva porque cumple con el supuesto de hecho de los artículos 462-1 y 468-3 del Estatuto Tributario pues, de acuerdo con el Decreto Ley 356 de 1994, es un servicio de vigilancia y seguridad privada en el que necesariamente su prestación requiere autorización previa de la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada.

2.5. Es cierto que la Corte Constitucional señaló que el Decreto Ley 356 de 1994 no reguló de forma integral una rama del derecho, por lo que no integra todas las leyes que regulan la vigilancia y seguridad privada, sino que se limitó a regular aspectos concretos de una actividad especializada. Y también es cierto que dicha corporación señaló que los aspectos relacionados con la constitución de las empresas que prestan estos servicios deben remitirse al Código de Comercio, y los aspectos relacionados con impuestos al Estatuto Tributario. Pero no es menos cierto que esas consideraciones no impiden que las expresiones contenidas en los artículos 462-1 y 468-3 del Estatuto Tributario sean integradas con el Decreto Ley 356 de 1994 porque las normas tributarias deben interpretarse con base en los criterios previstos en el Código Civil. Por eso, si el Legislador catalogó tal servicio como de vigilancia y seguridad privada, hay que estarse a la definición legal (artículo 28). Además, debe implementarse el criterio



sistemático (artículo 30), que permite ilustrar una norma oscura acudiendo a otras leyes que regulen la materia.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 462-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 468-3 NUMERAL 4 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 476 / DECRETO LEY 356 DE 1994 - ARTÍCULO 3 / DECRETO LEY 356 DE 1994 - ARTÍCULO 5 / DECRETO LEY 356 DE 1994 - ARTÍCULO 6 / CÓDIGO CIVIL - ARTÍCULO 28 / CÓDIGO CIVIL - ARTÍCULO 30

**NOTA DE RELATORÍA:** Sobre los criterios para la interpretación de las normas tributarias se reitera la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 12 de octubre de 2017, radicación 11001-03-27-000-2013-00007-00 (19950) C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

**CONCEPTO DIAN 100208221-000026 DE 2015 - No desconocimiento del precedente de la Sección Cuarta del Consejo de Estado / IVA EN SERVICIO DE BLINDAJE PRESTADO EN FORMA INDEPENDIENTE DEL SERVICIO DE VIGILANCIA - No exclusión**

2.6. Los actores sostuvieron que el concepto de la Dian desconoció el precedente establecido por esta Sección en las sentencias del 2 de abril de 2009 [Proceso: 25000-23-27-000-2004-91163-01 (16340), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia] y 8 de julio de 2010 [Proceso: 25000-23-27-000-2004-01164-01 (16779), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas]. En esos casos la Sala estudió la validez de los actos de liquidación oficial del Iva a cargo de una empresa prestadora del servicio de blindaje, actividad que también está regulada en el Decreto Ley 356 de 1994. En las sentencias se puso de presente que, para el momento de la ocurrencia de los hechos de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, el artículo 476 del Estatuto Tributario excluía del Iva los servicios de vigilancia. Sin embargo, en esos casos concretos se demostró que la empresa prestó el servicio de blindaje de forma independiente, es decir, sin tener un propósito de vigilancia, por lo que a pesar de que su actividad se encuadraba en una de las modalidades del artículo 6 del Decreto Ley 356 de 1994, no era aplicable la exclusión del Iva. Conforme con lo anterior, estas providencias no constituyen un precedente vinculante porque no tienen similitud jurídica con el caso de la referencia en la medida que las sentencias estudiaron la validez de actos administrativos de carácter particular en un proceso de nulidad y restablecimiento del derecho, mientras que en el caso bajo examen se verifica la validez de un acto de carácter general en un proceso de simple nulidad. Además, tampoco tienen similitud fáctica porque en esta oportunidad se estudia el servicio de transporte de valores, mientras que en las providencias estudiadas se analizó la aplicación del Decreto Ley 356 de 1994 para la actividad de blindaje.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 476 / DECRETO LEY 356 DE 1994 - ARTÍCULO 6

**CONTRATO DE TRANSPORTE DE VALORES - Normativa aplicable. Reiteración de jurisprudencia. Aunque el transporte de valores no es un tipo contractual expresamente regulado en el Código de Comercio, le son aplicables las normas comerciales sobre el contrato de transporte de cosas, por lo que debe cumplir todas las normas que regulan la actividad de transporte de carga marítima, fluvial, terrestre o aérea, según sea el caso / IVA SOBRE SERVICIO DE TRANSPORTE DE VALORES - Causación. La actividad está gravada con IVA por expresa disposición legal, dado que**



**cumple el hecho gravable previsto en los artículos 462-1 y 468-3 del Estatuto Tributario al ser un servicio de vigilancia y seguridad privada / CONCEPTO DIAN 100208221-000026 DE 2015 - Legalidad. No es ilegal por sostener que el transporte de valores es un servicio de vigilancia y seguridad privada con base en el Decreto Ley 356 de 1994.**

2.7. Los demandantes también sostuvieron que el transporte de valores en realidad es un contrato de transporte de carga especializado, de modo que debe considerarse excluido del Iva con base en el artículo 476 del Estatuto Tributario. Esta Sección reconoció que, aunque el transporte de valores no es un tipo contractual expresamente regulado en el Código de Comercio, le son aplicables las normas sobre el contrato de transporte de cosas. No obstante, se reitera que esta actividad está gravada por expresa disposición legal en cuanto servicio de vigilancia que requiere autorización de la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada, lo que no desconoce que a ese contrato le sean aplicadas las normas del Código de Comercio, ni desnaturaliza el tipo contractual celebrado por las empresas dedicadas a esa actividad. En otras palabras, el transporte de valores, además de causar Iva por cumplir el hecho gravable previsto en los artículos 462-1 y 468-3 del Estatuto Tributario, debe cumplir todas las normas que regulan la actividad de transporte de carga marítima, fluvial, terrestre o aérea, según sea el caso. 2.8. Finalmente, los demandantes afirmaron que el acto acusado desconoció que el Oficio 091654 del 30 de diciembre de 2004 proferido por la Dian consideró que el transporte de valores está excluido del Iva por consistir en un transporte de carga. Al respecto, la Sala observa que dicho oficio resolvió una consulta formulada sobre el *“tratamiento del IVA en el servicio de montacargas, dado que para usted existen ‘interpretaciones encontradas respecto a los temas consultados’*”. Debido a lo anterior, dicho concepto no es pertinente en el caso bajo examen, pues su análisis se centró en una modalidad de transporte diferente al de valores: el servicio transporte de montacargas. 2.9. Por lo expuesto, el Concepto 100208221-000026 el 7 de enero de 2015 no es ilegal por sostener que el transporte de valores es un servicio de vigilancia y seguridad privada con base en el Decreto Ley 356 de 1994.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 462-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 468-3 NUMERAL 4 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 476 / DECRETO LEY 356 DE 1994 - ARTÍCULO 6 / OFICIO 091654 DE 30 DE DICIEMBRE DE 2004 DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN

**NOTA DE RELATORÍA:** En relación con la aplicación al transporte de valores de la normativa que rige el contrato de transporte de cosas se cita la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 10 de agosto 2017, radicación 76001-23-31-000-2010-01447-01 (20951), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

**CLASIFICACIÓN INDUSTRIAL INTERNACIONAL UNIFORME CIIU - Alcance en materia tributaria. Línea jurisprudencial de la Sección Cuarta del Consejo de Estado. Es válida su utilización por parte de la DIAN para determinar si el servicio de transporte de valores se clasifica como un servicio de vigilancia / CLASIFICACIÓN INDUSTRIAL INTERNACIONAL UNIFORME CIIU - Finalidad / CONCEPTO DIAN 100208221-000026 DE 2015 - Legalidad**

3.1. El otro fundamento de la Dian para considerar que el transporte de valores es un servicio de vigilancia y seguridad privada fue la Clasificación CIIU versión 4. Según los actores, esta clasificación no puede ser utilizada como criterio de



interpretación porque su única finalidad es permitir la comparación de datos estadísticos, por lo que esta Sección declaró nulos los actos que la han adoptado para efectos tributarios. 3.2. Esta Sala tuvo oportunidad de analizar los efectos de la implementación de esta clasificación en materia tributaria en las sentencias del 4 de marzo de 2010 [Proceso: 25000-23-27-000-2002-01129-02 (16751), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas], del 2 de diciembre del mismo año [Proceso: 25000-23-27-000-2006-01012-02 (17271), sentencia del 2 de diciembre de 2010, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas] y del 9 de marzo de 2017 [Proceso: 11001-03-27-000-2012-00042-01 (19715), C.P.: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas]. En ellas se indicó que el Dane implementó la Clasificación CIIU con base en la recomendación hecha por la Comisión de Estadística de las Naciones Unidas, y que su finalidad es estandarizar los datos clasificándolos por categorías internacionalmente comparables de tipos de actividad económica. 3.3. Cabe agregar que en las sentencias del 4 de marzo y del 2 de diciembre de 2010, se estudió la legalidad de una resolución proferida por el Alcalde Mayor de Bogotá en la que adoptó la Clasificación CIIU versión 3 para catalogar las actividades de edición de libros y de edición de periódicos y revistas, con el fin de determinar cuál es la tarifa correspondiente para el Ica. La Sección admitió que dicha clasificación se podía utilizar con estos efectos, pero declaró nulo el acto administrativo en la medida que el Alcalde Mayor de Bogotá actuó sin competencia porque, al adoptar dicha clasificación, modificó las tarifas que habían sido fijadas por el Concejo Distrital. De otro lado, en la sentencia del 9 de marzo de 2017, la Sala consideró válido que el Decreto 4956 de 2011 precisara cuáles son los usuarios industriales de gas natural domiciliario exonerados de la contribución de solidaridad mediante la remisión a los códigos de la Resolución 00431 de 2008 que, a su vez, implementó la Clasificación CIIU versión 3. Lo anterior significa que, si bien es cierto que la Clasificación CIIU tiene, en principio, un fin estadístico, también lo es que nada impide que la autoridad tributaria la adopte para clasificar una actividad económica con fines tributarios, siempre y cuando lo haga respetando el límite de sus competencias legales y constitucionales. 3.4. De otro lado, el Director General de Impuestos y Aduanas de la Dian adoptó la Clasificación CIIU versión 4 mediante la Resolución 000139 de 2012 *“para efectos del control y determinación de los impuestos y demás obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias”*. Como lo indicó la parte demandada, dicha resolución estaba vigente al momento en que fue proferido el concepto acusado y no ha sido objeto de suspensión ni de nulidad. Además, la Sala no observa algún motivo para inaplicarla en el caso bajo examen. Debido a lo anterior, se trata de un acto administrativo que goza de la presunción de legalidad y, por lo tanto, surte efectos jurídicos. 3.5. En el caso bajo examen, el Concepto 100208221-000026 el 7 de enero de 2015 fue proferido para resolver si el servicio de transporte de valores se clasifica como un servicio de vigilancia. De esta forma, y teniendo en cuenta la presunción de legalidad de la Resolución 000139 de 2012, resulta válido que la Dian utilizara la Clasificación CIIU versión 4 para determinar si el transporte de valores es una actividad de vigilancia y seguridad privada.

**FUENTE FORMAL:** DECRETO 4956 DE 2011 / RESOLUCIÓN 00431 DE 2008 DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN / RESOLUCIÓN 000139 DE 2012 DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN

**NORMA DEMANDADA:** CONCEPTO 100208221-000026 de 2015 (7 de enero) DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN (PARCIAL) (No anulado)





Radicado: 11001-03-27-000-2015-00033-00(21758)

Demandante: CARLOS FERNANDO ZARAMA VÁSQUEZ Y CÉSAR CAMILO CERMEÑO CRISTANCHO

**CONDENA EN COSTAS EN PROCESOS DE SIMPLE NULIDAD -  
Improcedencia, No hay lugar a la condena porque se trata de un proceso en  
el que se ventila un interés público**

No habrá condena en costas porque, al ser un proceso de simple nulidad, se está ventilando un interés público, según lo dispone el artículo 188 del CPACA.

**FUENTE FORMAL:** LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 188

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Consejero ponente:** JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., catorce (14) de agosto de dos mil diecinueve (2019)

**Radicación número:** 11001-03-27-000-2015-00033-00(21758)

**Actor:** CARLOS FERNANDO ZARAMA VÁSQUEZ Y CÉSAR CAMILO CERMEÑO  
CRISTANCHO

**Demandado:** DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

**FALLO**

Procede la Sección Cuarta a decidir la demanda presentada por Carlos Fernando Zarama Vásquez y César Camilo Cermeño Cristancho contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante Dian), en la que solicita la nulidad de algunos apartes del Concepto 100208221-000026 del 7 de enero de 2015.

**ANTECEDENTES**

**1. Demanda**

**1.1. Pretensiones**

En ejercicio del medio de control de simple nulidad, Carlos Fernando Zarama Vásquez y César Camilo Cermeño Cristancho solicitaron que se hicieran las siguientes declaraciones:

*“Que se declare la nulidad de los siguientes apartes resaltados (con negrilla, subrayas y resaltado en gris) del Concepto 100208221-000026 de fecha 7 de enero de 2015, emitido por el Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (A) de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, transcrito a continuación:*

(...)

*Solicito que se declare la nulidad de los tres apartes señalados del acto administrativo demandado, que recojo así:*



*Primer aparte:*

*'...para efectos de las obligaciones tributarias de competencia de la DIAN'*

*Segundo aparte:*

*'...para efectos de las obligaciones en materia tributaria, de competencia de la DIAN frente a quien presta los servicios de transporte de valores, ...'*

*Tercer aparte:*

*'... tratándose del transporte de valores, se concluye que para efectos de los asuntos de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, quienes presten este servicio, deben tener en cuenta como actividad económica 'las actividades de seguridad privada'.*

*En estos apartes de forma ilegal se establece que para efectos de los impuestos (obligaciones tributarias), la actividad de transporte de valores se clasifica como actividad de seguridad, a pesar de que la naturaleza material y tributaria de esta actividad de transporte está definida en las leyes especiales de transporte y en las normas tributarias; y no puede la DIAN cambiar dicha condición jurídica y tributaria basada en la Clasificación Industrial Internacional Uniforme CIIU, que está establecida para efectos estadísticos y, en la normativa del Estatuto de Vigilancia y Seguridad, que define las actividades sobre las cuales se ejerce la supervisión por parte de la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada, las cuales se cumplen en el ámbito de las aplicaciones señaladas (fines estadísticos y de supervisión), pero no en efectos tributarios<sup>1</sup>.*

## **1.2. Hechos relevantes para el asunto**

A raíz de una solicitud hecha al Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina de la Dian para que proferiera un concepto sobre si el transporte de valores se debe clasificar como un servicio de vigilancia privada, la autoridad tributaria proferió el Concepto 100208221-000026 el 7 de enero de 2015, en el que sostuvo que el transporte de valores se considera un servicio de vigilancia privada con base en el Decreto Ley 356 de 1994 y la Clasificación Industrial Internacional Uniforme versión 4 (en adelante Clasificación CIIU).

## **1.3. Normas violadas y concepto de violación**

### **1.3.1. Falta de competencia por violación de los artículos 150 y 338 de la Constitución, el Estatuto Tributario y el Decreto 4048 de 2008**

El Concepto 100208221-000026 el 7 de enero de 2015 modificó el hecho generador del Iva porque, al sostener que el transporte de valores es un servicio de vigilancia y seguridad privada, alteró su verdadera naturaleza jurídica como transporte de carga especializada.

En efecto, el concepto acusado incide en el impuesto a cargo de las empresas de transporte de valores porque, por un lado, el artículo 476 del Estatuto Tributario dispone que el servicio de transporte de carga está excluido de este impuesto, pero por el otro, la Ley 1607 de 2012 establece que el servicio de vigilancia privada tiene una tarifa del 10% sobre el AIU.

---

<sup>1</sup> Folios 5 a 7 del expediente.



Así las cosas, debido al error en que incurrió la Dian, actualmente se considera que el servicio de transporte de valores causa Iva aunque por su verdadera naturaleza de transporte de carga está excluido de este impuesto.

Por lo expuesto, la Dian actuó fuera de su competencia, prevista en el Decreto 4048 de 2008, y desconoció los artículos 150 y 338 de la Constitución porque el hecho generador de los impuestos sólo puede ser determinado por el Congreso de la República.

### **1.3.2. Falsa motivación por aplicar la Clasificación CIIU y el Estatuto de Vigilancia y Seguridad Privada**

El concepto acusado sostuvo que la actividad de transporte de valores es un servicio de vigilancia y seguridad privada con base en la Clasificación CIIU y el Decreto Ley 356 de 1994, a pesar que ninguna de esas normas tiene efectos tributarios.

La primera de ellas fue adoptada por la Dian mediante la Resolución 000139 de 2012 para fines exclusivamente estadísticos, pues su finalidad es permitir la comparación internacional de las estadísticas recolectadas al interior de los Estados.

Esta afirmación es reforzada en que el Departamento Administrativo Nacional de Estadística (en adelante Dane) también adoptó esta clasificación en la Resolución 066 de 2012, en la que expresamente indicó que no se trata de una clasificación de servicios, sino en una herramienta estadística.

Así mismo, en la página web de esta entidad, se define la Clasificación CIIU como una categorización de actividades económicas por procesos productivos que clasifica unidades estadísticas con base en su actividad económica principal con el fin de ofrecer un conjunto de categorías de actividades que se pueda utilizar para la reunión, análisis y presentación estadística.

Es por esto que el Consejo de Estado señaló que, en materia tributaria, debe aplicarse el régimen correspondiente a la naturaleza real de la actividad gravada y no al que corresponde según la Clasificación CIIU. Con este fundamento, esta corporación declaró nulos los actos administrativos que utilizaron esta clasificación para efectos tributarios del Ica sobre las actividades de publicación de libros, de edición de periódicos y revistas, y de construcción para uso propio<sup>2</sup>.

Estas providencias constituyen un precedente porque resolvieron el mismo problema jurídico planteado en el proceso de la referencia, por lo que debe reiterarse esta postura para declarar nulo el concepto acusado.

De otro lado, en la determinación del régimen tributario del transporte de valores no es aplicable el Decreto Ley 356 de 1994 (Estatuto de Vigilancia y Seguridad Privada).

Es cierto que esta norma señala que sólo podrá prestarse el servicio de transporte de valores con la autorización de la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada, pero también lo es que en él se define la empresa de transporte de valores como aquella sociedad de responsabilidad limitada cuyo objeto es la prestación remunerada de un servicio de transporte, por lo que no es más que un transporte de carga con una regulación especial.

Además, en la sentencia del 2 de abril de 2009 (16340), el Consejo de Estado señaló que el régimen tributario de una actividad no depende de su definición en el Decreto 356 de 1994, sino que deben tenerse en cuenta las verdaderas condiciones en que es prestado el servicio.

<sup>2</sup> Los demandantes citan los siguientes procesos: 25000-23-27-000-2002-01129-02, 25000-23-27-000-2008-00153-01, 25000-23-27-000-2006-01012-02 y 25000-23-27-000-2005-00013-01.



Esta providencia también es un precedente frente al caso concreto porque tiene identidad con el problema jurídico planteado.

### **1.3.3. Infracción de las normas en que debía fundarse el acto acusado por violación del Código de Comercio y demás normas sobre transporte**

El transporte de valores supone dos obligaciones: la movilización de bienes y su custodia. Sin embargo, sólo la primera de ellas es un elemento esencial del negocio jurídico. Esto significa que puede pactarse el transporte de valores sin la obligación de custodiarlos, pero no puede dejarse de pactar la movilización de los bienes.

Esto demuestra que el transporte de valores consiste en un contrato de transporte especializado, mientras que la custodia sólo es un elemento accesorio que busca minimizar el riesgo del encargo por voluntad de las partes.

En este orden de ideas, el transporte de valores es un negocio jurídico que cumple con el tipo contractual de transporte de cosas del artículo 981 del Código de Comercio.

Esta afirmación se refuerza en que el artículo 982 *ibídem* dispone que el transportador tiene la obligación de cumplir con el modo de transporte y clase de vehículo acordado, que puede ser blindado, además de cumplir con las normas reglamentarias, como obtener la autorización de la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada.

De otro lado, el concepto acusado desconoció el Oficio 091654 del 30 de diciembre de 2004 proferido por la Dian que consideró que el transporte de valores está excluido del Iva por consistir en un transporte de carga terrestre.

Así mismo, esta actividad también es reconocida como transporte de carga terrestre en los decretos 1554 de 1998 y 1131 de 2009 proferidos por el Gobierno Nacional; las resoluciones 3909 de 2008, 5389 de 2008 y 1525 de 2009 proferidas por el Ministerio de Transporte; y los conceptos aduaneros 092 de 2002 y 043 del 13 de agosto de 2004 proferidos por la Dian.

## **2. Oposición**

Mediante apoderado judicial, la Dian compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

### **2.1. Sobre el régimen aplicable**

La intención de los actores es beneficiar a un grupo económico conformado por las empresas de transporte de valores porque, de considerarse una actividad de transporte de carga, estaría excluida del Iva.

Sin embargo, esta interpretación no es procedente por cuanto que, como lo indicó el concepto acusado, dicho servicio no sólo supone el transporte, sino también la custodia mediante el uso de personal y armas con autorización de la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad.

En efecto, el Decreto Ley 356 de 1994 establece que se entiende por servicio de vigilancia y seguridad privada, **entre otros**, la actividad de transporte con el fin de prevenir o detener perturbaciones de la seguridad y tranquilidad individual en relación con los bienes, para lo cual sólo podrán utilizarse personal, armas y vehículos autorizados por la superintendencia.





Entre otros, porque el artículo 6 *ibídem* define, también, el transporte de valores como el servicio de vigilancia y seguridad privada que se presta para transportar, custodiar y manejar valores.

Ahora, los artículos 462-1 y 468-3 del Estatuto Tributario obligan a aplicar al Decreto Ley 356 de 1994 porque para determinar la tarifa aplicable del Iva es necesario saber si fue obtenida autorización de la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad para prestar el servicio de transporte de valores.

De esta forma, estas son las normas especiales que se aplican para las empresas de transporte de valores. Es por esto que el Consejo de Estado, en sentencia del 19 de abril de 2007 (14274), aceptó la remisión al Decreto Ley 356 de 1994 para definir qué se entiende por servicio de vigilancia y seguridad privada.

Debido a lo anterior, la actividad de transporte de valores está gravada con el Iva con una tarifa del 16% cuando el servicio sea prestado por cualquier persona, con el 5% sobre el AIU cuando sea prestado por personas con ánimo de alteridad o con el 16% sobre el AIU cuando sea prestado por cooperativas.

## **2.2. Sobre el concepto unificado de Iva**

La Dian expidió el Concepto 00001 del 19 de junio de 2003 que, aunque fue anterior a las modificaciones de la Ley 1607 de 2012, sus aspectos básicos no fueron cambiados.

En él, la entidad señaló que los servicios de vigilancia aprobados por la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada están gravados con Iva, dentro de los cuales está incluido el transporte de valores, con fundamento en el Decreto Ley 356 de 1994.

## **2.3. Sobre la Clasificación CIU versión 4**

La Clasificación CIU versión 4 fue incorporada por la Dian mediante la Resolución 00139 de 2012, por lo que tiene efectos tributarios debido a la presunción de legalidad de dicho acto administrativo.

Es por esto que el Concepto 100208221-000026 el 7 de enero de 2015 no tuvo fundamento en esta clasificación, sino en la resolución que lo incorporó, porque en el artículo 1 expresamente se indicó que es utilizada para efectos de control y determinación de los impuestos y demás obligaciones tributarias.

La información inscrita en el Registro único Tributario (en adelante Rut) se realiza con base en esta clasificación, por lo que la fiscalización realizada por la Dian tiene fundamento también en ella.

## **2.4. Sobre el nexo de causalidad para la determinación del servicio como gravado**

El Consejo de Estado, en la sentencia del 2 de abril de 2009 (16340), determinó que el servicio de blindaje no era excluido del Iva, con base en las normas entonces vigentes, porque tiene la finalidad de vigilancia privada.

Este razonamiento es aplicable al caso bajo examen, de modo que si la finalidad del transporte de valores es la seguridad, aunque sea de forma implícita, la actividad está gravada con Iva.

## **2.5. Sobre las reglas de la experiencia**

Las reglas de la experiencia permiten concluir que los valores no pueden ser transportados de cualquier manera porque es una actividad asociada a la seguridad que exige determinado tipo de vehículos, controles, personal, armas, etc.



De esta manera, no es un simple transporte de carga de cosas, como tratan de hacer ver los demandantes.

## **2.6. Sobre la jurisprudencia del Consejo de Estado**

Los actores invocaron como precedente algunas providencias del Consejo de Estado que consideraron que la Clasificación CIU no puede utilizarse para determinar la naturaleza jurídica de alguna actividad económica.

Sin embargo, estas no son verdaderos precedentes porque únicamente hacen referencia al Ica que tiene un hecho generador diferente.

Además, los argumentos de esas providencias no son aplicables respecto al Iva porque su imposición a los servicios de transporte de valores tiene origen en los artículos 362-1, 447 y 468-3 del Estatuto Tributario, pues no es una actividad exenta o excluida por los artículos 476 o 481 *ibídem*.

## **2.7. Sobre la supuesta violación de las normas comerciales, aeronáutica y aduanera**

No es pertinente analizar las normas comerciales, aeronáuticas y aduaneras invocadas por los demandantes sobre el contrato de transporte porque los elementos del Iva están determinados por las normas tributarias.

## **2.8. Sobre la falta de competencia**

La Dian actuó dentro de las competencias del Decreto 4048 de 2008 porque se limitó a interpretar las normas de acuerdo con la ley y la jurisprudencia, respetando las competencias asignadas por la Constitución al Congreso de la República.

## **3. Alegatos de conclusión de segunda instancia**

El demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

La Dian reiteró los argumentos expuestos en la oposición

## **CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

El Procurador Sexto Delegado ante el Consejo de Estado solicitó negar las pretensiones de la demanda con base en los siguientes argumentos:

El concepto acusado no está sustentado en la Clasificación CIU, sino en la Resolución 0139 de 2012 que se presume legal, y por lo tanto, es de obligatorio cumplimiento por la Dian.

Si el demandante considera que esta clasificación no es aplicable en el caso bajo examen debió solicitar la nulidad de dicha resolución y no del Concepto 100208221-000026 el 7 de enero de 2015.

De otro lado, es cierto que el transporte de valores es un servicio de transporte de carga, pero también tiene un fin de seguridad que impide separar ambas nociones.

Tanto es así que para prestar el servicio de transporte de valores es necesario obtener autorización de la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada.



## CONSIDERACIONES

### 1. Problema jurídico

Corresponde a la Sala determinar si la Dian incurrió en infracción de las normas superiores, incompetencia y falsa motivación al proferir el Concepto 100208221-000026 el 7 de enero de 2015.

Todos los cargos serán analizados conjuntamente porque tienen sustento en los mismos argumentos: i) el transporte de valores no es un servicio de vigilancia y seguridad privada, sino un servicio de transporte de cosas, y ii) la Dian no podía acudir a definiciones normativas del Decreto Ley 356 de 1994 y la Clasificación CIIU versión 4 para efectos tributarios.

### 2. Sobre los efectos tributarios del Decreto Ley 356 de 1994

2.1 En el Concepto 100208221-000026 el 7 de enero de 2015, la Dian consideró que para efectos de las obligaciones tributarias de su competencia se entiende que el transporte de valores es una actividad de vigilancia y seguridad privada conforme con el Decreto Ley 356 de 1994.

Según los actores, esta postura implica que el transporte de valores está gravado con Iva por las tarifas previstas en el artículo 462-1<sup>3</sup> y el numeral cuarto del artículo 468-3<sup>4</sup> del Estatuto Tributario.

El artículo 462-1 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, establece que el impuesto del Iva para los servicios “*de vigilancia, autorizados por la Superintendencia de Vigilancia*” tendrá una tarifa del 16% sobre el AIU, que no podrá ser inferior al 10% del valor del contrato.

Así mismo, el numeral cuarto del artículo 468-3 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 48 de la Ley 1607 de 2012, dispone que el Iva a cargo de las entidades sin ánimo de lucro cuyo objeto social sea exclusivamente la prestación de “*servicios de vigilancia autorizados por la Superintendencia de Vigilancia Privada*”, tendrá una tarifa del 5%.

2.2. Según la demanda, dicho concepto es ilegal porque el servicio de transporte de valores debe clasificarse como un transporte de cosas, motivo por el que está excluido del Iva con base en el numeral segundo del artículo 476 del Estatuto Tributario<sup>5</sup>, vigente para el momento de la expedición del acto acusado, y que actualmente está previsto en el numeral noveno *ibídem*<sup>6</sup>.

2.3. El Decreto Ley 356 de 1994 establece cuándo es necesario obtener la autorización por parte de la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada, presupuesto para la aplicación de las normas del Estatuto Tributario, antes reseñadas.

2.4. Sus artículos 3<sup>7</sup> y 5<sup>8</sup> disponen que los servicios de vigilancia y seguridad privada sólo podrán prestarse mediante la obtención de una licencia expedida por la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada, y con el uso de los medios (armas, personal, transporte, etc.) también autorizados por dicha autoridad.

<sup>3</sup> Cfr. Estatuto Tributario. Artículo 462-1. Modificación de la Ley 1607 de 2012. Artículo 46.

<sup>4</sup> Cfr. Estatuto Tributario. Artículo 468-3. Modificación de la Ley 1607 de 2012. Artículo 49.

<sup>5</sup> Cfr. Estatuto Tributario. Artículo 476. Numeral 2. Modificación de la Ley 488 de 1998. Artículo 48.

<sup>6</sup> Cfr. Estatuto Tributario. Artículo 476. Numeral 9. Modificación de la Ley 1943 de 2018. Artículo 10.

<sup>7</sup> Cfr. Decreto Ley 356 de 1994. Artículo 3.

<sup>8</sup> Cfr. Decreto Ley 356 de 1994. Artículo 5.



Y el artículo 6 expresamente indica que una de las modalidades en la que puede ser autorizada la prestación del servicio de vigilancia y seguridad privada es el transporte de valores<sup>9</sup>, definido como *“el servicio de vigilancia y seguridad privada que se presta para transportar, custodiar y manejar valores y el desarrollo de actividades conexas”*.

Así las cosas, el servicio de transporte de valores causa Iva porque cumple con el supuesto de hecho de los artículos 462-1 y 468-3 del Estatuto Tributario pues, de acuerdo con el Decreto Ley 356 de 1994, es un servicio de vigilancia y seguridad privada en el que necesariamente su prestación requiere autorización previa de la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada.

2.5. Es cierto que la Corte Constitucional señaló que el Decreto Ley 356 de 1994 no reguló de forma integral una rama del derecho, por lo que no integra todas las leyes que regulan la vigilancia y seguridad privada, sino que se limitó a regular aspectos concretos de una actividad especializada<sup>10</sup>.

Y también es cierto que dicha corporación señaló que los aspectos relacionados con la constitución de las empresas que prestan estos servicios deben remitirse al Código de Comercio, y los aspectos relacionados con impuestos al Estatuto Tributario.

Pero no es menos cierto que esas consideraciones no impiden que las expresiones contenidas en los artículos 462-1 y 468-3 del Estatuto Tributario sean integradas con el Decreto Ley 356 de 1994 porque las normas tributarias deben interpretarse con base en los criterios previstos en el Código Civil<sup>11</sup>.

Por eso, si el Legislador catalogó tal servicio como de vigilancia y seguridad privada, hay que estarse a la definición legal (artículo 28<sup>12</sup>). Además, debe implementarse el criterio sistemático (artículo 30<sup>13</sup>), que permite ilustrar una norma oscura acudiendo a otras leyes que regulen la materia.

2.6. Los actores sostuvieron que el concepto de la Dian desconoció el precedente establecido por esta Sección en las sentencias del 2 de abril de 2009<sup>14</sup> y 8 de julio de 2010<sup>15</sup>.

En esos casos la Sala estudió la validez de los actos de liquidación oficial del Iva a cargo de una empresa prestadora del servicio de blindaje, actividad que también está regulada en el Decreto Ley 356 de 1994.

En las sentencias se puso de presente que, para el momento de la ocurrencia de los hechos de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, el artículo 476 del Estatuto Tributario excluía del Iva los servicios de vigilancia.

Sin embargo, en esos casos concretos se demostró que la empresa prestó el servicio de blindaje de forma independiente, es decir, sin tener un propósito de vigilancia, por lo que a

<sup>9</sup> Cfr. Decreto Ley 356 de 1994. Artículo 6. Numeral 4.

<sup>10</sup> Corte Constitucional. Sentencia C-186 de 2003. M.P.: Clara Inés Vargas Hernández.

<sup>11</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 11001-03-27-000-2013-00007-00 (19950). Sentencia del 12 de octubre de 2017. C.P.: Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>12</sup> Cfr. Código Civil. Artículo 28.

<sup>13</sup> Cfr. Código Civil. Artículo 30.

<sup>14</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-27-000-2004-91163-01 (16340). Sentencia del 2 de abril de 2009. C.P.: Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>15</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-27-000-2004-01164-01 (16779). Sentencia del 8 de julio de 2010. C.P.: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.





pesar de que su actividad se encuadraba en una de las modalidades del artículo 6 del Decreto Ley 356 de 1994, no era aplicable la exclusión del Iva.

Conforme con lo anterior, estas providencias no constituyen un precedente vinculante porque no tienen similitud jurídica con el caso de la referencia en la medida que las sentencias estudiaron la validez de actos administrativos de carácter particular en un proceso de nulidad y restablecimiento del derecho, mientras que en el caso bajo examen se verifica la validez de un acto de carácter general en un proceso de simple nulidad.

Además, tampoco tienen similitud fáctica porque en esta oportunidad se estudia el servicio de transporte de valores, mientras que en las providencias estudiadas se analizó la aplicación del Decreto Ley 356 de 1994 para la actividad de blindaje.

2.7. Los demandantes también sostuvieron que el transporte de valores en realidad es un contrato de transporte de carga especializado, de modo que debe considerarse excluido del Iva con base en el artículo 476 del Estatuto Tributario.

Esta Sección reconoció que, aunque el transporte de valores no es un tipo contractual expresamente regulado en el Código de Comercio, le son aplicables las normas sobre el contrato de transporte de cosas<sup>16</sup>.

No obstante, se reitera que esta actividad está gravada por expresa disposición legal en cuanto servicio de vigilancia que requiere autorización de la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada, lo que no desconoce que a ese contrato le sean aplicadas las normas del Código de Comercio, ni desnaturaliza el tipo contractual celebrado por las empresas dedicadas a esa actividad.

En otras palabras, el transporte de valores, además de causar Iva por cumplir el hecho gravable previsto en los artículos 462-1 y 468-3 del Estatuto Tributario, debe cumplir todas las normas que regulan la actividad de transporte de carga marítima, fluvial, terrestre o aérea, según sea el caso.

2.8. Finalmente, los demandantes afirmaron que el acto acusado desconoció que el Oficio 091654 del 30 de diciembre de 2004 proferido por la Dian consideró que el transporte de valores está excluido del Iva por consistir en un transporte de carga.

Al respecto, la Sala observa que dicho oficio resolvió una consulta formulada sobre el *"tratamiento del IVA en el servicio de montacargas, dado que para usted existen interpretaciones encontradas respecto a los temas consultados"*<sup>17</sup>.

Debido a lo anterior, dicho concepto no es pertinente en el caso bajo examen, pues su análisis se centró en una modalidad de transporte diferente al de valores: el servicio transporte de montacargas.

2.9. Por lo expuesto, el Concepto 100208221-000026 el 7 de enero de 2015 no es ilegal por sostener que el transporte de valores es un servicio de vigilancia y seguridad privada con base en el Decreto Ley 356 de 1994.

### **3. Sobre la aplicación de la Clasificación CIU versión 4**

3.1. El otro fundamento de la Dian para considerar que el transporte de valores es un servicio de vigilancia y seguridad privada fue la Clasificación CIU versión 4.

<sup>16</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 76001-23-31-000-2010-01447-01 (20951). Sentencia del 10 de agosto de 2017. C.P.: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>17</sup> Esta información puede verificarse en el siguiente enlace: <https://www.cijuf.org.co/codian04/diciembre/o91654.html>.



Según los actores, esta clasificación no puede ser utilizada como criterio de interpretación porque su única finalidad es permitir la comparación de datos estadísticos, por lo que esta Sección declaró nulos los actos que la han adoptado para efectos tributarios.

3.2. Esta Sala tuvo oportunidad de analizar los efectos de la implementación de esta clasificación en materia tributaria en las sentencias del 4 de marzo de 2010<sup>18</sup>, del 2 de diciembre del mismo año<sup>19</sup> y del 9 de marzo de 2017<sup>20</sup>.

En ellas se indicó que el Dane implementó la Clasificación CIU con base en la recomendación hecha por la Comisión de Estadística de las Naciones Unidas, y que su finalidad es estandarizar los datos clasificándolos por categorías internacionalmente comparables de tipos de actividad económica.

3.3. Cabe agregar que en las sentencias del 4 de marzo y del 2 de diciembre de 2010, se estudió la legalidad de una resolución proferida por el Alcalde Mayor de Bogotá en la que adoptó la Clasificación CIU versión 3 para catalogar las actividades de edición de libros y de edición de periódicos y revistas, con el fin de determinar cuál es la tarifa correspondiente para el Ica.

La Sección admitió que dicha clasificación se podía utilizar con estos efectos, pero declaró nulo el acto administrativo en la medida que el Alcalde Mayor de Bogotá actuó sin competencia porque, al adoptar dicha clasificación, modificó las tarifas que habían sido fijadas por el Concejo Distrital.

De otro lado, en la sentencia del 9 de marzo de 2017, la Sala consideró válido que el Decreto 4956 de 2011 precisara cuáles son los usuarios industriales de gas natural domiciliario exonerados de la contribución de solidaridad mediante la remisión a los códigos de la Resolución 00431 de 2008 que, a su vez, implementó la Clasificación CIU versión 3.

Lo anterior significa que, si bien es cierto que la Clasificación CIU tiene, en principio, un fin estadístico, también lo es que nada impide que la autoridad tributaria la adopte para clasificar una actividad económica con fines tributarios, siempre y cuando lo haga respetando el límite de sus competencias legales y constitucionales.

3.4. De otro lado, el Director General de Impuestos y Aduanas de la Dian adoptó la Clasificación CIU versión 4 mediante la Resolución 000139 de 2012 *“para efectos del control y determinación de los impuestos y demás obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias”*<sup>21</sup>.

Como lo indicó la parte demandada, dicha resolución estaba vigente al momento en que fue proferido el concepto acusado y no ha sido objeto de suspensión ni de nulidad. Además, la Sala no observa algún motivo para inaplicarla en el caso bajo examen.

Debido a lo anterior, se trata de un acto administrativo que goza de la presunción de legalidad y, por lo tanto, surte efectos jurídicos.

<sup>18</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-27-000-2002-01129-02 (16751). Sentencia del 4 de marzo de 2010 C.P.: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

<sup>19</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-27-000-2006-01012-02 (17271). Sentencia del 2 de diciembre de 2010 C.P.: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

<sup>20</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 11001-03-27-000-2012-00042-01 (19715). Sentencia del 9 de marzo de 2017 C.P.: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

<sup>21</sup> Resolución 000139 de 2012. Artículo 1.



3.5. En el caso bajo examen, el Concepto 100208221-000026 el 7 de enero de 2015 fue proferido para resolver si el servicio de transporte de valores se clasifica como un servicio de vigilancia.

De esta forma, y teniendo en cuenta la presunción de legalidad de la Resolución 000139 de 2012, resulta válido que la Dian utilizara la Clasificación CIU versión 4 para determinar si el transporte de valores es una actividad de vigilancia y seguridad privada.

#### 4. Sobre la condena en costas

No habrá condena en costas porque, al ser un proceso de simple nulidad, se está ventilando un interés público, según lo dispone el artículo 188 del CPACA<sup>22</sup>.

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

### FALLA

1. **Negar** las pretensiones de la demanda.
2. **Sin** condena en costas.

### CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

Esta sentencia se estudió y aprobó en sesión celebrada en la fecha.

**JULIO ROBERTO PIZA  
RODRÍGUEZ**  
Presidente

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL  
BASTO**

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ  
RAMÍREZ**

<sup>22</sup> Cfr. Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. Ley 1437 de 2011. Artículo 188.