

**OFICIO N° 590**  
**20-05-2020**  
**DIAN**

100208221 - 590  
Bogotá, D.C.

<b>Tema</b>	Impuesto a las ventas
<b>Descriptor</b>	Servicios excluidos
<b>Fuentes formales</b>	Numeral 9 del artículo 476 del Estatuto Tributario Artículo 11 de la Ley 2010 de 2019 Concepto Unificado No. 00001 de 2003

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública remite por considerar de competencia de este Despacho, la siguiente consulta:

*“Nos adjudicaron un contrato de concesión, para realizar una troncal de transporte en una ciudad; en este contrato nosotros aportamos el 80% del contrato y el estado aportara el 20%. La compañía aportara los buses, materiales de construcción, mantenimiento y operación de la flota de buses por 5 años para recaudar el dinero que la compañía aporato al inicio para realizar el contrato.  
Se va a subcontratar a una empresa para que realizar la operación de la flota, el mantenimiento de los buses y estaciones y el servicio de recaudo de pasajes de transporte público. La pregunta es:*

- 1. ¿El servicio de transporte de pasajeros, junto con el mantenimiento estaría excluido de IVA?*
- 2. ¿Lo que me cobra el subcontratista por operar los buses si estaría excluido de IVA?, según lo contemple el Art. 476 E.T. El dinero que recibo por recaudo sería un ingreso recibido para terceros, ya que este dinero se deposita al cliente y luego yo le cobro a él, por el objeto pactado inicialmente en el contrato de construcción.*
- 3. El ingreso que voy a obtener de mi cliente, lo registrare como contrato de construcción, o si por el contrario mi subcontratista de transporte de pasajeros le pago como excluido, a mi cliente también le cobro excluido de IVA, esto ya que sería el objeto real; además el contrato general fue por construcción y no sistema de transporte.*
- 4. ¿Cuál es el tratamiento tributario correcto?”*

Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes:

De conformidad con lo dispuesto en el numeral 9 del artículo 476 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 11 de la Ley 2010 de 2019, se encuentra excluido del impuesto sobre las ventas:

“(…)

*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.”*

Sobre el servicio de transporte de personas, específicamente el transporte público de personas, el Concepto Unificado No. 00001 de 2003:

*“El transporte es un contrato mediante el cual, una de las partes se obliga con otra, a cambio de un precio, a conducir de un lugar a otro personas o cosas y entregar estas al destinatario, por determinado medio y en el plazo fijado.*

*El servicio de transporte público de personas es aquel que tiene por objeto la movilización de estas en el territorio nacional, en el cual prima el interés general sobre el particular, siendo regulado por el Estado en lo referente a sus condiciones de operabilidad.*

*Por otra parte, para determinar el alcance de la exclusión se deben tener en cuenta las definiciones establecidas por la Ley 336 de 1996 por lo que se considera pertinente hacer cita textual del artículo 5º de la Ley 336 de 1996, que dispone: El carácter de servicio público esencial bajo la regulación del Estado que la ley le otorga a la operación de las empresas de transporte público, implicará la prelación del interés general sobre el particular, especialmente en cuanto a la garantía de la prestación del servicio y a la protección de los usuarios, conforme a los derechos y obligaciones que señale el Reglamento para cada Modo (...)*

*El servicio privado de transporte es aquel que tiende a satisfacer necesidades de movilización de personas o cosas, dentro del ámbito de las actividades exclusivas de las personas naturales y/o, jurídicas. En tal caso sus equipos propios deberán cumplir con la normatividad establecida por el Ministerio de Transporte. Cuando no se utilicen equipos propios, la contratación del servicio de transporte deberá realizarse con empresas de transporte público legalmente habilitadas en los términos del presente estatuto.*

*Esta noción legal pone de presente el panorama para identificar los elementos esenciales del carácter público del transporte de personas.*

*En este sentido, el artículo 3º de la Ley 105 de 1993 al referirse al carácter de servicio público del transporte, expresa: La operación del transporte público en Colombia es un servicio público bajo la regulación del Estado, quien ejercerá el control y la vigilancia necesarios para su adecuada prestación, en condiciones de calidad, oportunidad y seguridad.*

*Conforme con estas disposiciones se encuentra excluido del Impuesto sobre las Ventas, el servicio de transporte de pasajeros que atienda las características que hacen público el servicio.*

*(...)*

Así las cosas, la exclusión solo versa sobre el servicio de transporte y para la presente consulta el transporte público de personas, que además debe considerar los elementos analizados en la interpretación oficial antes citada. Esto para efectos de resolver la primera y segunda pregunta, formuladas por la peticionaria.

También tenga en cuenta que el Concepto Unificado No. 00001 de 2003, se ha pronunciado sobre el contrato de concesión en los siguientes términos:

*“De conformidad con el numeral 4o. del artículo 32 de la Ley 80 de 1993 son contratos de concesión “los que celebran las entidades estatales con objeto de otorgar a una persona llamada concesionario la prestación, operación, explotación, organización o gestión, total o parcial, de un servicio público o la construcción, explotación o conservación, total o parcial, de una obra o bien destinados al servicio público, así como todas aquellas actividades necesarias para la adecuada prestación o funcionamiento de la obra o servicio por cuenta y riesgo del concesionario bajo la vigilancia y control de la entidad concedente, a cambio de una remuneración que puede consistir en derechos, tarifas, tasas, valorización o en la participación que se le otorgue en la explotación del bien, o en una suma periódica, única o porcentual, y, en general, en cualquier otra modalidad de contraprestación que las partes acuerden”.*

***En la definición transcrita se observa que el particular, en virtud del contrato de concesión con una entidad estatal se encuentra frente a varias posibilidades, a saber:***

- 1. La del que asume la construcción y mantenimiento de una obra pública.***
- 2. La del que asume la gestión de un servicio público que corresponde al Estado, relevando a este de dicha carga.***
- 3. La del particular que obtiene una autorización para explotar un bien de uso público.***

***En cualquiera de los casos citados, el concesionario -particular- recibe una remuneración, la cual puede consistir en derechos, tasas, valorizaciones, participaciones que se le otorguen por la explotación del bien o por cualquier clase de prestación que acuerden las partes.***

*La citada remuneración en general se denominará tasa cuando se trate de un servicio y peaje cuando se trate de la construcción de una vía pública. Al respecto, el artículo 30 de la Ley 105 de 1993 prevé que la Nación, los Departamentos, los Distritos y los Municipios, en sus respectivos perímetros, podrán otorgar concesiones a particulares para la construcción, conservación y rehabilitación de los proyectos de infraestructura vial. Para la recuperación de la inversión, el Estado podrá establecer peajes.*

*Al respecto, el Consejo de Estado se expresó en los siguientes términos: “En la concesión se originan para el concesionario ciertos derechos que emanan directamente del contrato, que son de carácter patrimonial o relacionados con su condición de concesionario, derechos que compensan las cargas que asume y son factor determinante en el equilibrio financiero del convenio. **Pero por el hecho de la concesión el servicio no pierde la calidad de público para convertirse en mero negocio privado, ni la Administración queda eximida de sus responsabilidades o limitada en sus poderes legales para asegurar el funcionamiento del servicio en consonancia con el interés general**” (C. de E. Consulta. Sentencia 561 de marzo 11 de 1972).*

*Las tasas, contribuciones y peajes son tributos, que el Estado en ejercicio de su poder de imposición exige, es decir, tienen la naturaleza de ingresos tributarios. El hecho de que el servicio u obra se preste o realice a través de una concesión no lo desnaturaliza, solo que en este caso el Estado se vale de la extensión, que para la realización de obras o funciones propias le permite la ley realizar por medio del particular.*

*De acuerdo con lo previsto en el artículo 10 del Decreto 1372 de 1992, tratándose de tasas, peajes y contribuciones, que se perciben por el Estado o por las entidades de derecho público, directamente o a través de concesiones, no están sometidas al impuesto sobre las ventas.*

*La norma en comento reglamenta la exclusión del IVA cuando el Estado percibe ingresos por prestar un servicio público o por permitir el uso de una obra pública. Es decir estos hechos u operaciones, cuando son realizados por el Estado, no causan IVA, por lo que la misma norma previó que igualmente cuando el Estado opere a través de concesiones tampoco se causa con la finalidad de no propiciar distorsión frente a la posibilidad de las entidades públicas de actuar directamente utilizando los elementos y medios del Estado, o cuando por diversas razones, sea necesario utilizar la figura de la concesión manejada por un particular.*

*Luego la exclusión de que trata el artículo 10 del Decreto 1372 de 1992 cubija a las tasas, peajes y contribuciones cuando constituyan una forma de remuneración para los particulares en los contratos de concesión, toda vez que se trata de ingresos tributarios del Estado, percibidos indirectamente.*

***Es importante tener en cuenta que la exclusión se refiere a las tasas percibidas como remuneración del contrato de concesión. En consecuencia, los servicios prestados por el particular o contratados por el concesionario con terceros se encuentran gravados con el IVA.***” (Negrilla fuera del texto)

Es necesario mencionar que el artículo 10 del Decreto 1372 de 1992, fue compilado en el artículo 1.3.1.13.6. del Decreto 1625 de 2016.

Por último, se le informa a la peticionaria que este Despacho carece de competencia para pronunciarse, sobre la forma como se debe hacer el registro contable del contrato materia de consulta. También se reitera que la labor desarrollada por este Despacho, no tiene por objeto prestar asesoría específica para atender casos particulares, esto para efectos de lo planteado en las preguntas 3 y 4.

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](http://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”-“técnica”, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

**PABLO EMILIO MENDOZA VELILLA**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

