



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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., primero (1º) de junio de dos mil veintitrés (2023)

Radicación: 68001-23-33-000-2015-01510-01 (27073)
Asunto: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante: HORMIGÓN COLOMBIA S.A.S.
Demandado: U.A.E. DIAN

Temas : Impuesto sobre las ventas. Bimestres 2º del año 2012 y 3º del año 2013. Transporte de carga de concreto. Actividad complementaria a la operación de venta. Valoración probatoria.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 19 de julio de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que declaró la nulidad parcial de los actos demandados.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente:

“PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL de la de la (sic) liquidación oficial de revisión 042412014000028 del 6 de Agosto de 2014 y la liquidación oficial de revisión 042412015000049 del 4 de mayo de 2015, conforme las razones expuestas en las consideraciones de la providencia.

SEGUNDO: A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, fijar el monto de la sanción por inexactitud en los siguientes valores:

-Proceso 680012333000-2015-01015-00:

SANCIÓN POR INEXACTITUD	
Saldo a pagar del periodo fiscal determinado	77.221.000
Saldo a favor del periodo fiscal declarado	33.572.000
Mayor saldo a pagar determinado	110.793.000
Tarifa: Ley 1819/16 art 288	100%
Sanción por inexactitud	110.793.000





- Proceso 680012333000-2016-00733-00

SANCIÓN POR INEXACTITUD	
Saldo a pagar del periodo fiscal determinado	141.919.000
Saldo a favor del periodo fiscal declarado	18.336.000
Mayor saldo a pagar determinado	160.255.000
Tarifa: Ley 1819/16 art 288	100%
Sanción por inexactitud	160.255.000

TERCERO: Negar las demás pretensiones de las demandas.

CUARTO: NO CONDENAR EN COSTAS a la parte demandada, conforme lo expuesto en la parte motiva.

(...)”

ANTECEDENTES

El 23 de mayo de 2012, HORMIGÓN S.A.S. presentó la declaración del impuesto sobre las ventas del bimestre 2º del año 2012; y el 22 de julio de 2013, la declaración del impuesto sobre las ventas del bimestre 3º del año 2013.

La DIAN formuló los requerimientos especiales respectivos, en los que propuso reclasificar ingresos por operaciones excluidas a gravadas, determinar un mayor impuesto generado e imponer sanción por inexactitud. La sociedad dio respuesta a estos actos oportunamente.

La División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bucaramanga, expidió las siguientes liquidaciones oficiales de revisión, modificando las declaraciones privadas en los términos propuestos en los requerimientos especiales:

Bimestre	Liquidación oficial de revisión
2º bimestre año 2012	LOR No. 042412014000028 del 6 de agosto de 2014
3º bimestre año 2013	LOR No. 042412015000049 del 4 de mayo de 2015

Prevía interposición de los recursos de reconsideración, la DIAN expidió las Resoluciones Nos. 008250 del 28 de agosto de 2015 y 003732 del 23 de mayo de 2016, que confirmaron los actos recurridos, respectivamente.





DEMANDA

HORMIGÓN COLOMBIA S.A.S. en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones:

Expediente 680012333000-2015-01510-00

- “1. Declarar la nulidad de la liquidación oficial de revisión 042412014000028 del 6 de Agosto de 2014 mediante la cual la DIAN impuso sanción por inexactitud en los términos del artículo 647 del Estatuto Tributario Nacional.*
- 2. Declarar la nulidad de la resolución 008250 del 28 de agosto de 2015.*
- 3. Se restablezca el derecho y en consecuencia se determine que mi Mandante no está obligado a cancelar impuesto alguno y se levante la sanción por el período investigado.*
- 4. Como pretensión SUBSIDIARIA si los Honorables Magistrados luego de un análisis probatorio consideran que efectivamente se deben trasladar los ingresos percibidos por concepto del servicio de transporte de excluidos a gravados, solicitamos se declare la nulidad parcial de la liquidación oficial de revisión levantando la sanción por inexactitud propuesta, teniendo en cuenta que los hechos y cifras declarados son reales.*
- 5. Condenar en costas a la parte demandada”.*

Expediente 680012333000-2016-00733-00

- “1. Declarar la nulidad de la liquidación oficial de revisión 042412015000049 del 4 de mayo de 2015 mediante la cual la DIAN impuso sanción por inexactitud en los términos del artículo 647 del Estatuto Tributario Nacional.*
- 2. Declarar la nulidad de la Resolución 003732 del 23 de mayo de 2016 por medio de la cual se resolvió recurso de reconsideración.*
- 3 Se restablezca el derecho y en consecuencia se mantenga la firmeza de la declaración de IVA, determinando que mi Mandante no está obligado a cancelar impuesto levantando la sanción por el período investigado.*
- 4. Como pretensión SUBSIDIARIA si los Honorables Magistrados luego de un análisis probatorio consideran que efectivamente se deben trasladar los ingresos percibidos por concepto del servicio de transporte de excluidos a gravados, solicitamos se declare la nulidad parcial de la liquidación oficial de revisión levantando la misma o en su defecto reducir la sanción por inexactitud en un 100% por principio de favorabilidad, teniendo en cuenta la diferencia de criterios y que los hechos y cifras declarados son reales.*
- 5. Condenar en costas a la parte demandada”.*

La demandante invocó como normas violadas los artículos 29 y 83 de la Constitución Política de Colombia; 420, 424, 429, 447, 468, 476, 683 y 684 del Estatuto Tributario; 197 de la Ley 1607 de 2012; 264 de la Ley 223 de 1995; 981 del Código de Comercio; y, los Decretos 1107 y 1372 de 1992.



El concepto de la violación se sintetiza así:

Sostuvo que los actos demandados incurrieron en falsa motivación al tratar el servicio de transporte de carga como gravado con IVA, sin tener en cuenta que de acuerdo con el artículo 476 numeral 2º del ET, se encuentra excluido del impuesto.

Indicó que la Administración aplicó de manera literal el artículo 447 del ET para desconocer que la sociedad se fundamentó en los artículos 468 y 476 ibídem, y en los Conceptos 001 de 2003 y 018136 de 27 de marzo de 2013 de la DIAN, en los que se precisó que el servicio de transporte se encuentra excluido de IVA.

Manifestó que como prestó el servicio en cuestión por medio de terceros y lo facturó a sus clientes en forma separada a la venta de concreto, no podía considerarse que el mismo constituyera «acarreo» de los bienes vendidos, en los términos preceptuados en el artículo 447 del ET. Y aunque lo fuese, sería accesorio al servicio de transporte y también estaría excluido del IVA. En consecuencia, los ingresos derivados de esa actividad no podían ser incluidos en la base gravable del impuesto causado por la venta de concreto.

Finalmente, consideró que la sanción por inexactitud es improcedente, porque hubo una diferencia de criterios frente al derecho aplicable pues, mientras la Administración consideró que no se aplicó el artículo 447 del ET, la sociedad dio cumplimiento a los artículos 420, 468 y 476 numeral 2º del mismo estatuto, al declarar de manera correcta sus ingresos y facturar conforme al artículo 617 ibídem.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, bajo los argumentos que se sintetizan a continuación:

Precisó que la venta de concreto y el transporte del mismo constituyen una operación integral que se encuentra gravada con el impuesto sobre las ventas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 447 del ET. Lo anterior, con fundamento en el Concepto Unificado No. 001 de 2003, según el cual el valor del transporte hace parte de la base gravable cuando el vendedor se encarga de trasladar las mercancías para su entrega al destinatario.

Señaló que el artículo 476 numeral 2º del ET, que excluye de imposición al servicio transporte de carga, solo es aplicable si el comprador contrata el transporte con un tercero y asume el costo de la prestación.

Finalmente, dijo que procede la sanción por inexactitud, toda vez que la contribuyente no demostró la existencia de las cifras y hechos denunciados, de modo que estaba probado que la base gravable declarada era menor a la que correspondía. Por último, descartó la diferencia de criterios, porque los cargos de la actora no se sustentan en la debida interpretación de la ley, sino en cuestiones probatorias.



SENTENCIA APELADA

El **Tribunal** declaró la nulidad parcial de los actos demandados. Las razones de la decisión se resumen así:

Conforme con el artículo 476 numeral 2º del ET, el servicio de transporte terrestre de carga se encuentra excluido de IVA. No obstante, debe hacerse una interpretación más amplia en concordancia con lo dispuesto en el artículo 447 del mismo estatuto.

De las pruebas allegadas al expediente, se pudo constatar que por cada venta de material se generaba una factura consecutiva para el servicio de transporte, por lo que no puede entenderse que se trata de dos actividades independientes, sino que como lo indicó la DIAN, corresponde a una operación integral que HORMIGÓN hace a sus clientes al momento de realizar la venta.

Sostuvo que la venta de concreto y el servicio de transporte de la mercancía vendida por la sociedad demandante hacen parte de una misma operación que no se encuentra excluida de gravamen, aunque se hubiesen facturado por separado dichas actividades.

Indicó que procede la sanción por inexactitud, pero, en aplicación del principio de favorabilidad de que trata el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, se ordena la liquidación al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o el saldo a favor según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por la contribuyente.

Por lo anterior, declara la nulidad parcial de los actos demandados en cuanto al monto de la sanción por inexactitud; niega las demás pretensiones de la demanda; y, se abstiene de condenar en costas.

RECURSO DE APELACIÓN

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

Insistió en los argumentos expuestos en la demanda. Adicionalmente, manifestó que la sociedad declaró como ingresos propios los obtenidos por el servicio de transporte y los trató como excluidos con base en la interpretación del artículo 476 del ET.

Precisó que con la prueba pericial decretada⁷ y la información allegada se evidenció que se pagaron sumas de dinero por concepto de transporte a terceros.

Consideró que se vulneró el principio *in dubio pro contribuyente* previsto en el artículo 745 del ET, toda vez que la Administración no tuvo en cuenta que la sociedad no era propietaria de los vehículos que transportaban concreto, por lo que si tenía una duda razonable debió resolverla a favor de la contribuyente, sin trasladarle la carga de la prueba.

Finalmente, señaló que la DIAN y el Tribunal omitieron hechos que de haber sido valorados habrían conllevado a que se tomara una decisión diferente, en cuanto se demostró la veracidad de las transacciones.

La **DIAN** presentó recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, bajo



los argumentos que se sintetizan a continuación:

Manifestó que el fallo de primera instancia fue favorable a la DIAN, pues se accedieron parcialmente a las pretensiones de la demanda, pero solo en lo referente a la reducción de la sanción por inexactitud a la tarifa del 100% en virtud del principio de favorabilidad. En consecuencia, procede la revocatoria del numeral cuarto de la sentencia apelada y, en su lugar, el reconocimiento de las costas correspondientes a las agencias en derecho a favor de la parte demandada, atendiendo lo previsto en el artículo 188 del CPCA, las cuales se cuantifican conforme se dispone en los numerales 3 y 4 del artículo 366 del CGP, es decir, atendiendo la naturaleza, calidad y duración de la gestión realizada por el apoderado, la cuantía del proceso y demás circunstancias especiales.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La **parte demandada** se pronunció frente al recurso de apelación presentado por la demandante en los términos previstos en el numeral 4º del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

Dijo que la decisión tomada en los actos administrativos demandados se encuentra conforme con la normatividad tributaria, por lo que procedía la modificación a las declaraciones privadas correspondientes al 2º periodo del año 2012 y 3º periodo del año 2013.

Por su parte el **Ministerio Público** guardó silencio durante la oportunidad prevista en numeral 6º del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por las partes, la Sala decide sobre la legalidad de los actos por los cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente a los bimestres 2º del año gravable 2012 y 3º del año gravable 2013, presentada por HORMIGÓN COLOMBIA S.A.S.

En concreto, la Sala determina (i) si el servicio de transporte de concreto prestado por la actora está excluido del Impuesto sobre las Ventas; (ii) si se valoraron debidamente las pruebas aportadas por la parte demandante; (iii) si es procedente la sanción por inexactitud; y (iv) si procede la condena en costas a favor de la parte demandada.

Para resolver, la Sala hará el análisis en el siguiente orden:

Servicio de transporte de carga – actividad complementaria a la venta de bienes. Reiteración jurisprudencial.

La Sala pone de presente que, sobre este asunto, entre las mismas partes y frente a igual situación fáctica, por otros periodos, la Sección ya se pronunció y fijó su criterio en sentencias del 29 de octubre; del 3 de diciembre de 2020; del 11 de febrero de



2021 y 15 de julio de 2021¹, por lo que, en lo pertinente, se reiteran.

El artículo 447 del ET establece la base gravable para determinar el impuesto sobre las ventas a cuyo efecto indica que, por regla general, está integrada por el valor total de la operación, la cual incluye, entre otros conceptos, los gastos directos de financiación, accesorios, acarreos, instalaciones, seguros, comisiones, garantías y demás erogaciones complementarias, aunque se facturen o convengan por separado y que considerados independientemente, no se encuentren sometidos a imposición.

Al respecto, la Sección señaló que *“siendo los gastos de transporte un elemento natural del contrato de compraventa”, lo procedente es “analizar la operación de venta en conjunto, como unidad, para incluir en la base gravable del impuesto todas la “erogaciones complementarias” del negocio gravado con el IVA, incluyendo el transporte ocasionado por la venta de bienes”*².

De acuerdo con este precepto normativo, cuando para efectos de la venta de un bien se deben realizar otras actividades como, por ejemplo, el traslado del mismo al lugar indicado por el contratante, la base gravable del IVA se debe calcular sobre todos los factores que integran la operación.

Como lo precisó la Sala, *“el hecho de que los conceptos que hacen parte de la operación económica se facturen de manera separada, no modifica de manera alguna la obligación que tiene el vendedor frente al IVA, por lo que, se reitera, si la operación principal se encuentra gravada con el impuesto, también lo estarán las prestaciones que la complementan”*³.

En esa medida, para que el transporte del bien sea independiente de la operación de venta del mismo y que, por lo tanto, el servicio de transporte esté excluido del IVA en virtud del artículo 476 numeral 2º del ET (vigente para la época de los hechos), el contribuyente debe demostrar que el transporte resulta ajeno a toda la operación y que cuenta con un fin económico distinto al negocio de venta. Pues de lo contrario, si no se logra acreditar la independencia entre ambos negocios jurídicos, el monto del transporte tendrá la connotación de una actividad complementaria a la venta y estará gravada con el IVA.

De las pruebas allegadas al expediente, se observa que, de acuerdo con el certificado de la Cámara de Comercio de Bucaramanga, HORMIGÓN COLOMBIA S.A.S. tiene como objeto social *“la producción y comercialización de concreto y los productos generados por la industria concretera en todas sus modalidades”*, y en el Registro Único Tributario – RUT aparece como actividad económica principal, la identificada con el código 2395 *“Fabricación de artículos de hormigón, cemento y yeso”*.

Para los periodos en discusión (bimestres 2º del año 2012 y 3º del año 2013), la sociedad demandante afirmó que contabilizó y facturó de manera separada la venta del concreto y el servicio de transporte del mismo, al considerar que los ingresos

¹ Exp. 22968, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; Exp. 24167, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; Exp. 23680, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; Exp. 25231, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; Exp. 25145, C.P. Milton Chaves García.

² Sentencia del 29 de octubre de 2020, Exp. 22968, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

³ Sentencia del 11 de febrero de 2021, Exp. 25231, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



derivados de ese transporte estaban excluidos del IVA, conforme con el artículo 476 numeral 2º del ET.

En efecto, en los actos administrativos demandados, la DIAN precisó que *“verificadas las pruebas obrantes en el expediente, se estableció que por las ventas realizadas a sus clientes, el contribuyente facturaba por un lado el valor de la mercancía vendida y por separado el valor del transporte, correspondiente al mismo cliente, conteniendo la misma fecha y número de factura seguido”*.

Al respecto, la Administración tributaria estimó que al estar *“probado que el servicio de transporte se presta dentro de la operación integral de venta del bien -el concreto, no puede facturarse por separado y constituye una sola operación de venta sujeta al impuesto sobre las ventas”*. Ello, con fundamento en el análisis del siguiente material probatorio:

Con ocasión de los requerimientos de la Administración, la actora aportó el balance de comprobación y auxiliar de las cuentas de ingresos e impuestos correspondientes al 2º bimestre del año 2012 y 3º bimestre del año 2013, en los que se evidencia el registro contable por la venta de concreto y el servicio de transporte, respectivamente.

Así mismo, allegó las facturas que dan cuenta de que se causó el ingreso en relación con sus clientes, de forma simultánea, por venta de concreto y por la prestación del servicio de transporte, a cargo de esos clientes y en la misma fecha, así:

Bimestre 2º del año 2012

Número	Fecha expedición	adquiriente	descripción	Valor	IVA 16%	Cdno 5, Fl. digital
BG-3120	02/03/12	Ardila Romero Alban	Concreto 3000 bombeado	5.439.655,02	1.030.345	121
BG-3121	02/03/12	Ardila Romero Alban	transporte	4.831.500	0	122
BG-3122	02/03/12	Arenales Yanira	Concreto 3000 bombeado	1.706.896,51	273.103	123
BG-3123	02/03/12	Arenales Yanira	transporte	1.210.000	0	124
BG-3134	03/03/12	Arévalo Torres Dignael	Concreto 3000 bombeado	3.413.793,02	546.207	125
BG-3135	03/03/12	Arévalo Torres Dignael	transporte	2.420.000	0	126
BG-3136	05/03/12	UDI	Concreto 4000 bombeado	17.195.689	2.751.311	127





			acelerado 3 días			
BG-3136	05/03/12	UDI	transporte	13.908.000	0	128
BG-3224	20/03/12	Rojas Gustavo	Concreto 300 bombeado	5.508.620,55	861.379	129
BG-3225	20/03/12	Rojas Gustavo	transporte	4.802.500	0	130
BC-1020	02/03/12	Contadores asociados	Concreto 300 bombeado y concreto 3000 normal	4.267.241,28	682.759	131
BC-1021	02/03/12	Contadores asociados	transporte	4.237.275	0	132
BC-1022	02/03/12	Sandoval Edgar	Concreto 3000 bombeado	775.862,05	124.138	
BC-1023	02/03/12	Sandoval Edgar	Transporte	700.000	0	133
BC-1026	08/03/12	CONYSER LTDA	Concreto bombeado y concreto acelerado	11.405.172,13	399.181	134
BC-1027	08/03/12	CONYSER LTDA	transporte	13.324.065	0	135
BC-1050	13/03/12	EDIFICAR GEED S.A.S.	Concreto bombeado y concreto normal	21.446.551,20	3.431.449	136
BC-1051	13/03/12	EDIFICAR GEED S.A.S	Transporte	16.108.750	0	137
BC-1163	23/04/12	ingeniería Total	Concreto 2000 y concreto 4000 normal	15.291.379,05	2.446.621	138
BC-1164	23/04/12	ingeniería Total	transporte	7.435.000	0	139
SG-0137	27/04/12	UT Obras Civiles	Concreto bombeado 2500	12.448.275,60	1.991.724,00	142
SG-0138	27/04/12	UT Obras Civiles	Transporte	9.880.000	0	143





SG-0142	28/04/12	Constructecno	Concreto 2000 bombeado	1.019.827,57	163.172	144
SG-0143	28/04/12	Constructecno	transporte	572.000	0	145

Bimestre 3º del año 2013

Número	Fecha expedición	adquiriente	descripción	valor	Iva 16%	Fl. Digital (archivo 08)
BG-6166	06/05/13	Constructora Iscana S.A.S.	Concreto 2000 normal	1.079.741,40	172.759	139
BG-6166	06/05/13	Constructora Iscana S.A.S.	Transporte	1.035.000	0	140
BG-6328	30/05/13	Alfonso Muñoz Calderón	Concreto 3000 bombeado	2.392.241,40	362.759	142
BG-6329	30/05/13	Alfonso Muñoz Calderón	Transporte	1.800.000	0	143
BG-6331	30/05/13	Sandra Torres	Concreto 3000 bombeado	2.551.724,16	408.276	144
BG-6332	30/05/13	Sandra Torres	Transporte	2.240.000	0	145
BG-6335	31/05/13	Constructora Iscana S.A.S.	Concreto 3000 bombeado	3.907.327,62	625.172	146
BG-6336	31/05/13	Constructora Iscana S.A.S.	Transporte	3.797.500	0	147
BG-6341	31/05/13	Miguel Morales Ochoa	Concreto 3000 bombeado	1.036.637,94	165.862	148
BG-6342	31/05/13	Miguel Morales Ochoa	Transporte	845.000	0	149
BG-6258	20/05/13	Constructora Iscana S.A.S.	Concreto 3000 bombeado	1.834.051,74	293.445	150
BG-6259	20/05/13	Constructora Iscana S.A.S.	Transporte	1.782.500	0	151
BG-6260	20/05/13	Constructora Innova	Concreto 3000 Bombeado	2.153.017,26	344.483	152
BG-6261	20/05/13	Constructora Innova	Transporte	1.984.500	0	153





BG-6262	20/05/13	Constructora Iscana S.A.S	Concreto 3000 Bombeado	478.448,28	76.552	154
BG-6263	20/05/13	Constructora Iscana S.A.S	Transporte	420.000	0	155
BG-6208	10/05/13	Everest Constructora	Concreto 4000 bombeado	1.345.689,66	253.310	156
BG-6208	10/05/13	Everest Constructora	Transporte	854.000	0	157
BG-6343	04/06/13	Constructora Villapisan	Concreto 3500 bombeado	948.275,85	151.724	158
BG-6344	04/06/13	Constructora Villapisan	Transporte	896.500	0	159
BG-6345	04/06/13	Cañaveras de Inversiones	Concreto 4000 bombeado	1.384.337,94	221.462	160
BG-6346	04/06/13	Cañaveral de Inversiones	Transporte	1.058.400	0	161
BG-6347	04/06/13	María Cristina Osorio	Concreto 3000 bombeado	1.116.379.32	178.621	162
BG-6348	04/06/13	María Cristina Osorio	Transporte	1.015.000	0	163
BG-6349	04/06/13	Garzón Arias Matilde	Concreto 3000 bombeado	797.413,80	127.586.	164
BG-6350	04/06/13	Garzón Arias Matilde	Transporte	575.000	0	165
BG-6351	04/06/13	Herreños Yohanis		2.232.758,64	357.241	166
BG-6352	04/06/13	Herreño Yohanis	Transporte	2.100.000	0	167
BG-6353	05/06/13	Everest Constructora S.A.S.	Concreto 3000 bombeado	7.176.724.20	1.148.276	168
BG-6354	05/06/13	Everest Constructora S.A.S.	Transporte	5.850.000	0	169
BG-6355	05/06/13	Pérez Reyes Gonzalo	Concreto 3000 bombeado	1.913.793,12	306.207	170
BG-6356	05/06/13	Pérez Reyes Gonzalo	Transporte	1.920.000	0	171





BG-6357	05/06/13	Jiménez Lobo Luis	Concreto 3000 bombeado	1.196.120,70	191.379	172
BG-6358	05/06/13	Jiménez Lobo Luis	Transporte	1.200.000	0	173
BG-6359	06/06/13	Constructora villapisan	Concreto 350 normal	775.862,06	124.138	174
BG-6360	06/06/13	Constructora villapisan	Transporte	666.000	0	175
BG-6361	06/06/13	Procesos constructivos integrados	Concreto 3000 bombeado	956.896,56	153.103	176
BG-6362	06/06/13	Procesos constructivos integrados	Transporte	930.000	0	177

Por su parte, en la visita realizada el 16 de abril de 2013, la contadora de la parte actora manifestó que *“la actividad de la empresa es la elaboración de hormigón (mezcla arena, concreto, cemento triturado y agua) y se lo transportamos al cliente en el sitio de la obra. Con respecto al transporte es un servicio propio y cuando se llegue a presentar una eventualidad se contrata con un tercero y la misma empresa asume el transporte”*.

De los medios de prueba a los que se ha hecho referencia, se advierte que la sociedad demandante realizó operaciones de venta de concreto y para efectos de la entrega de la mercancía, incluyó el servicio de transporte hasta el lugar designado por el comprador, con cargo a este o al destinatario, o, en su defecto, contrató el transporte con un tercero para la entrega.

Sobre este punto en particular, la Sala precisó que *“el hecho de que el referido servicio se haya subcontratado, o que los vehículos con los cuales se transportó el concreto sean de propiedad de terceros, en nada cambia la determinación del impuesto pues, se reitera, el IVA se generó por la venta del concreto realizada por la demandante a sus clientes, actividad que incluía, inescindiblemente, el transporte del mismo, el cual facturó y contabilizó a nombre propio”*⁴.

Es este caso, la contribuyente no demostró que el servicio de transporte se prestara como una actividad independiente de las operaciones de venta de concreto, por lo tanto, está acreditado que el transporte tenía una función complementaria o accesorio, asociada a las ventas efectuadas y aunque se hubiesen facturado de manera separada, debió incluirse el transporte en la base gravable para liquidar el IVA sobre el total de la operación.

Ahora bien, de las conclusiones a las que llegó el auxiliar de la justicia en el dictamen pericial para cada periodo en discusión (bimestres 2º del año 2012 y 3º del año 2013), se observan afirmaciones generales en cuanto a que la venta fue declarada como gravada y el transporte como excluido de IVA, pero de estas aseveraciones no se logra

⁴ Sentencia del 11 de febrero de 2021, Exp. 25231, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.





evidenciar y comprobar que el servicio de transporte hubiese sido independiente de la venta. Por el contrario, como se demostró con las pruebas obrantes en el expediente y conforme lo ha sostenido esta Sección en procesos adelantados entre las mismas partes “el servicio de transporte era accesorio a la venta de concreto y, en consecuencia, hacía parte de la base gravable de esta”⁵.

En consecuencia, la prestación del servicio de transporte como actividad complementaria a la venta del bien se encuentra gravada con el IVA sobre el valor total de la operación, por lo que procedía la reclasificación de ingresos efectuada por la Administración tributaria en los actos demandados y, en esa medida, estos no incurrieron en falsa motivación. Por lo tanto, la apelación presentada por la parte demandante no tiene vocación de prosperar.

Sanción por inexactitud

La sanción impuesta a la actora es procedente, porque la demandante incluyó en su declaración, como excluidos del IVA, los ingresos gravados por el transporte de la mercancía, actividad complementaria o accesorio de la operación de venta de concreto, circunstancia que constituye inexactitud sancionable.

Además, no se evidencia una diferencia de criterios que la exonere de la sanción, toda vez que, como se expuso en la sentencia del 11 de febrero de 2021⁶, que se reitera:

“(…) no se observa una colisión entre los artículos 447 y 476, ordinal 2.º, del ET, ni dudas interpretativas en torno a ellos, como quedó explicado en el fundamento jurídico nro. 3 de esta sentencia, sino que se encuentra demostrado que la contribuyente intentó recaer en el ámbito de una exclusión, para lo cual facturó de forma separada el servicio de transporte, de la venta del concreto, ignorando sin ninguna justificación objetiva el precepto que establece el contenido de la base gravable del IVA para la venta de bienes y prestación de servicios. No se debaten obscuridades en la norma, ni circunstancias particulares que hayan inducido a error a la demandante al autoliquidar el impuesto. En consecuencia, no se configuró la causal exculpatoria que se invoca, de manera que no hay lugar a la prosperidad de la pretensión subsidiaria de la actora”.

Tal como lo precisó el *a quo*, debe aplicarse el principio de favorabilidad en materia sancionatoria de que trata el artículo 282 parágrafo 5 de la Ley 1819 de 2016, para establecer el valor de la sanción por inexactitud⁷ en el 100 % de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el valor declarado. En consecuencia, el cargo de la demandante no prospera.

Condena en costas

La DIAN considera que es suficiente haberse dictado un fallo a favor de la Administración tributaria para la imposición de la condena en costas a la parte vencida (demandante).

⁵ Sentencias del 29 de octubre de 2020, Exp. 22968, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez y del 3 de diciembre de 2020, Exp. 24167, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. Reiteradas en sentencia del 11 de febrero de 2021, Exp. 25231, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; y del 15 de julio de 2021, Exp. 25145, C.P. Milton Chaves García.

⁶ Exp. 23680, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁷ Los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016 modificaron los artículos 647 y 648 del Estatuto Tributario.



Radicado: 68001-23-33-000-2015-01510-01 (27073)
Demandante: Hormigón Colombia S.A.S.
FALLO

Conforme con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, no procede la condena en costas, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen, razón por la cual no se condenará en esta instancia.

Con fundamento en lo anterior, se confirmará la sentencia de primera instancia, sin condena en costas en ambas instancias.

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

FALLA

PRIMERO: CONFIRMAR la sentencia apelada.

SEGUNDO: SIN COSTAS en ambas instancias.

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

La anterior providencia se estudió y aprobó en 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