CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., veinticuatro (24) de noviembre de dos mil veintidós (2022)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	68001-23-33-000-2016-00736-01 (26295)
Demandante	HORMIGÓN COLOMBIA S.A.S.
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Impuesto sobre las ventas. Bimestre 2º del año 2013. Servicio de transporte de concreto. Actividad complementaria a la operación de venta. Reiteración jurisprudencial

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante, contra la sentencia del 15 de julio de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander[1], que resolvió lo siguiente:

> *"**PRIMERO: DECLÁRASE LA NULIDAD PARCIAL** de la Liquidación Oficial de Revisión del Impuesto Sobre las Ventas del 2° Bimestre del año 2013 No. 042412015000054 de fecha 25 de mayo de 2015 y de la Resolución No. 002998 de fecha 25 de abril de 2016 por medio de la cual se resolvió recurso de reconsideración confirmando la respectiva Liquidación Oficial de Revisión del contribuyente HORMIGON COLOMBIA S.A.S.*
>
> ***SEGUNDO: ORDÉNASE** a título de restablecimiento del derecho a la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES que la sanción por inexactitud impuesta a HORMIGON COLOMBIA S.A.S en relación con la declaración del impuesto a las ventas para el 2° bimestre del año gravable 2013, sea equivalente al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, de conformidad con las consideraciones de esta providencia.*
>
> ***TERCERO: DENIÉGANSE** las demás pretensiones de la demanda.*
>
> ***CUARTO: SIN CONDENA** en costas conforme lo indicado en la parte motiva de esta providencia.*
>
> ***QUINTO:** Contra la presente providencia procede recurso de apelación en los términos del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. (…)"*

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 23 de mayo de 2013, Hormigón Colombia S.A. (hoy S.A.S. y en adelante Hormigón Colombia) presentó la declaración del impuesto sobre las ventas del bimestre 2º del año gravable 2013, en la cual registró un saldo a favor de $20.151.000.

Previa expedición de requerimiento especial, la Administración emitió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 042412015000054 del 25 de mayo de 2015, mediante la

1 Samai, índice 10. PDF "RECIBEMEMORIALESPORCORREOELECTRONICO_CORREO_CORREO_TRIBUNAL(.pdf) NroActua 10"

cual modificó la declaración así: i) reclasificó $729.908.000 declarados como ingresos brutos por operaciones excluidas, a ingresos brutos por operaciones gravadas, e ii) impuso una sanción por inexactitud de $226.942.000, liquidando un total impuesto a cargo de $247.060.000 y un total saldo a pagar de $348.630.000.

Contra este acto, la sociedad interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto mediante la Resolución Nro. 002998 del 25 de abril de 2016, confirmándolo en su integridad.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones en la reforma a la demanda[2]:

> ***"PRETENSIONES (MEDIO DE CONTROL)***
>
> ***1.*** *Declarar la nulidad de la liquidación oficial de revisión 042412015000054 del 25 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 002998 del 25 de abril de 2016 por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración.*
>
> ***3.*** *Se restablezca el derecho y en consecuencia se declare la firmeza de la declaración de IVA del período discutido levantando la sanción.*
>
> ***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.*
>
> ***6.*** *Que se me reconozca personería para actuar."*

A los anteriores efectos, la demandante invocó como violados los artículos 29 y 83 de la Constitución Política; los artículos 420, 424, 429, 447, 468, 476, 617, 683, 742 y 745 del Estatuto Tributario; los Decretos 1107 y 1372 de 1992; el artículo 264 de la Ley 223 de 1995; el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012; los conceptos de la DIAN y la Jurisprudencia mencionada. El concepto de violación de esas disposiciones se resume así:

1. Violación al principio *"in dubio pro contribuyente"* señalado en los artículos 29 de la Constitución Política y 745 del Estatuto Tributario.

Transcribió el artículo 745 del Estatuto Tributario contentivo del principio *"in dubio pro contribuyente"*. Recordó que esa disposición consiste en resolver las dudas de manera favorable para el contribuyente al momento de proferir una liquidación oficial o resolver un recurso, siempre y cuando no se trate de las circunstancias especiales descritas de manera taxativa en los artículos 786 a 791 del Estatuto Tributario, disposición que estimó violada pues la DIAN no tuvo en cuenta que la totalidad de los vehículos que transportaban el concreto no eran de propiedad de la sociedad;

[2] Samai, índice 2. PDF "ED_CUADERNO2_13OTROS-REFORMA D EMANDA (.pdf) NroActua 2"

SC 5780-6

que así las cosas, la entidad demandada invirtió la carga de la prueba, obligándolo a probar unos hechos, cuando debió ser la Administración la encargada de realizar las diligencias necesarias para desvirtuar las afirmaciones del contribuyente.

Indicó que la Administración olvidó que Hormigón Colombia manifestó, sobre el transporte, que, se tiene servicio propio y, solo en ciertas eventualidades, se contrataba a terceros y la empresa asume el costo de este, por lo que la Autoridad Tributaria debió revisar, de una manera más detallada, comprobantes de contabilidad, transacciones, comprobantes de egreso, facturación de terceros y su asiento contable, tarjetas de propiedad, la existencia de contratos de arrendamiento, cuentas de cobro, y retenciones en la fuente, y no simplemente las facturas y el libro auxiliar, para verificar si los vehículos eran propiedad de la sociedad o de terceros y no limitarse a afirmar que lo facturado se llevó como ingresos propios, hecho que no estaba siendo desconocido.

Citó la sentencia del Consejo de Estado del 5 de octubre de 2006, exp. 4944, C.P. Héctor Romero Díaz, para afirmar que se violó el debido proceso en materia probatoria porque las dudas se debieron resolver en favor del contribuyente y la DIAN injustamente le trasladó la carga de la prueba, sin contar con que el transporte se contrataba, en ocasiones, con terceros. Acusó los actos de falsa motivación.

2. Falsa motivación por indebida calificación de los motivos y desconocimiento de la ley al ignorar el servicio de transporte como excluido de IVA.

Precisó que la actuación de la DIAN adolece de falsa motivación al incluir en la declaración de IVA los ingresos brutos por operaciones excluidas al valor de cero pesos, por cuanto estaría tratando el servicio de transporte de carga como gravado a la tarifa general olvidando que es un servicio excluido, para lo cual citó el artículo 476 del Estatuto Tributario y explicó el concepto de exclusión.

Trajo a colación el artículo 468 del Estatuto Tributario, el Concepto Unificado 001 de 2003 y el Oficio 018136 de 2013 de la DIAN, el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 y la Sentencia del Consejo de Estado 18042 de 27 de octubre de 2011, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, para señalar que la sociedad trató el servicio como excluido con fundamento en la ley y al amparo de la doctrina de la DIAN.

Transcribió el artículo 447 del Estatuto Tributario y la definición de acarreo del diccionario de la Real Academia para argumentar que por analogía no se puede extender el término acarreo a un servicio excluido, pues hay diferencias conceptuales entre el acarreo y el servicio de transporte, sobre lo cual refiere a definiciones del diccionario contable y del artículo 981 del Código de Comercio.

Estimó que, aun acogiendo la tesis de la DIAN, el acarreo es un gasto accesorio a la prestación de un servicio excluido como el de transporte, por lo que lo accesorio debe seguir la suerte de lo principal. Manifestó que la sociedad tiene como actividad secundaria en el RUT el transporte de carga por lo cual podía facturarlo por separado con exclusión del impuesto sobre las ventas. Citó los Decretos 1372 de 1992 y 1107 de 1992.

Advirtió que la DIAN señaló de forma falsa que el concreto se transportaba en vehículos propios y se facturó evadiendo el IVA. Aclaró que el transporte no hace

SC 5780-6

parte de una operación integral sino separada y se refirió nuevamente al Concepto Unificado 001 de 2003.

Cuestionó que la Administración no tuvo en cuenta que los ingresos por el servicio de transporte se causaron como excluidos contablemente y no realizó las diligencias necesarias para la correcta determinación del impuesto, por lo que motivó su actuación en forma subjetiva y caprichosa, omitiendo hechos probados, desconociendo los artículos 468 y 476 del Estatuto Tributario, su doctrina oficial, la sentencia del 13 de agosto de 2015, Radicado 2012-00092, C.P. Hugo Fernando Bastidas del Consejo de Estado y aplicando indebidamente el artículo 447 del Estatuto Tributario.

3. Improcedencia de la sanción por inexactitud por diferencia de criterios, obrar de buena fe y teniendo en cuenta que los hechos y cifras declarados son veraces.

Consideró que la sanción por inexactitud no es aplicable y que, en todo caso, se configura una diferencia de criterios, sobre lo cual citó jurisprudencia del Consejo de Estado.

Para esos efectos, manifestó que para la DIAN no se dio aplicación al artículo 447 del Estatuto Tributario y, por el contrario, aplicó en estricto sentido y de manera legítima los conceptos de la DIAN, así como los artículos 420, 468 y 476 numeral 2 del Estatuto Tributario, declarando correctamente los ingresos.

Señaló que la DIAN debió tener en cuenta que se obró de buena fe, que no se dieron los supuestos para imponer la sanción por inexactitud y que, adicionalmente, no se afectó el recaudo y, por tanto, la conducta no es antijurídica pues en ningún momento la sociedad se apropió del IVA.

4. Aplicación del principio de favorabilidad señalado en el artículo 29 de la Constitución Política y el artículo 197 numeral 3 de la Ley 1607 de 2012.

Solicita la aplicación del principio de favorabilidad contenido en el artículo 29 de la Constitución Política teniendo en cuenta que los artículos 424, 429, 468, 476 y 617 del Estatuto Tributario son favorables a la sociedad y deben aplicarse en forma preferente al artículo 447 del mismo Estatuto.

Aportó dictamen pericial indicando que tenía como finalidad corroborar los hechos de la demanda y los fundamentos de derecho para el tratamiento del servicio de transporte como excluido.

Oposición de la demanda

La entidad demandada controvirtió las pretensiones, con fundamento en lo siguiente[3]:

Sobre el **primer cargo,** adujo que el debido proceso se garantizó a lo largo de la vía administrativa y que en los actos se exponen los motivos, las pruebas practicadas y valoradas, y las circunstancias de las visitas e inspecciones, todo lo cual se puso en consideración del contribuyente para que ejerciera el derecho de

[3] Samai, índice 2. PDF "ED_CUADERNO2_11CONTESTACIONDEM AND(.pdf) NroActua 2)" y "ED_CUADERNO2_19CONTESTACIONDEM AND-REFORMA DEMANDA (.pdf) Nro Actua 2"

defensa. Advirtió que, en consecuencia, no se observaban vacíos probatorios

Frente al **segundo cargo**, comentó que es necesario tener claridad sobre la operación de venta que realiza el demandante que comprende tanto la venta de concreto como su transporte para entrega, sin que sea necesario determinar si el servicio de transporte de carga es excluido o gravado.

Explicó que no se puede vender concreto y entregarlo sin transportarlo, de suerte que se trata de una operación integral, en donde la base gravable del IVA está conformada por el total de la operación, incluyendo erogaciones complementarias, conforme con el artículo 447 del Estatuto Tributario, aun cuando separadamente estén excluidas. Agregó que la exclusión operaría si el transporte fuera costeado por el comprador y contratado por la empresa por separado.

Indicó que la contadora de la sociedad manifestó que el servicio era prestado por Hormigón Colombia S.A.S. y de manera esporádica por una persona ajena a la empresa. Se opuso al argumento relativo a la falta de motivación pues el acto demandado se encuentra sustentado en el artículo 447 del Estatuto Tributario y el Concepto Unificado 001 de 2003.

Insistió en que no es conducente darle tratamiento de excluido a una parte de una operación que es integral, pues se contravendría el Concepto Unificado 001 de 2003 y el Concepto 59726 de 2012. Aclaró que la operación corresponde a un mismo negocio que se desglosa contablemente en dos cuentas (412054 y 4505) y que los clientes no deciden quién transporta el concreto, contrario a lo afirmado por la demandante.

Con respecto al **tercer cargo,** explicó que la sanción por inexactitud es procedente por cuanto se omitió declarar impuestos y la declaración contiene datos y factores equivocados, sobre lo cual citó jurisprudencia del Consejo de Estado. Sobre el principio de buena fe, trajo a colación la Sentencia del 22 de marzo de 2011, Exp. 17286, C.P. Hugo Fernando Bastidas, proferida por esta Sección. Manifestó que no se configura un error de interpretación ni existe un vacío legal que pueda eximir de sanción a la sociedad.

Frente al **cuarto cargo,** alude que la demandante no explicó cómo operaría la favorabilidad y se limitó a transcribir diversas normas sobre el impuesto sobre las ventas. Cuestionó que el demandante aduzca que no se violó el principio de lesividad, pues permitir que no se imponga sanción conllevaría una implícita modificación de la Ley y, además, hay otros intereses dignos de tutela como la seguridad fiscal y el orden económico nacional.

Concluyó que la carga de la prueba se invirtió, que la actora no desvirtuó la legalidad de los actos, y que el dictamen pericial es impertinente para el caso en litis en el que no se discute que, el servicio de carga esté excluido, ni que las transacciones cuenten con facturas y registros contables.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Santander declaró la nulidad parcial de los actos acusados, con fundamento en las siguientes consideraciones[4]:

[4] Samai, índice 10. PDF “RECIBEMEMORIALESPORCORREOELECTRONICO_CORREO_CORREO_TRIBUNAL (pdf) NroActua 10”

Transcribió los artículos 476 y 447 del Estatuto Tributario, el Concepto Unificado 001 de 2003 de la DIAN y la sentencia del Consejo de Estado del 29 de octubre de 2020, exp. 22968, C.P. Julio Roberto Piza sobre la base gravable del IVA en las ventas con prestación de servicio de transporte y acarreo y la carga de la prueba, para concluir que siempre que el vendedor asuma los costos de la entrega de los bienes susceptibles de ser gravados con el impuesto a las ventas, se deberán incluir dichos costos de transporte como unidad de la venta, pues la base gravable del impuesto comprende todas las «erogaciones complementarias» del negocio gravado con el IVA.

Realizó un recuento de las actuaciones administrativas y de las pruebas recaudadas, de las que resalta: i) acta de visita al contribuyente de fecha 30 de julio de 2014, firmada por el contribuyente y en donde se consigna que se tomó una muestra aleatoria de facturas, que evidencian que la sociedad factura por separado la venta de concreto u hormigón y el transporte del mismo, pese a tratarse de una misma operación comercial, determinándose igualmente que solo se cobra el respectivo IVA por la venta del concreto mas no por el servicio de transporte; ii) libro auxiliar de contabilidad para el periodo comprendido entre el 01 de marzo y 30 de abril de 2013 del contribuyente; y iii) acta de visita No. T1-2013-2014-608, del 27 de julio de 2013, en donde se dejó constancia de que la gerente de la demandante informó que *«se hace necesario contratar en algunas ocasiones el transporte para llevar el material a la obra cuando no se alcance a realizar en vehículos propios»*.

Encontró demostrado que el contribuyente realizó operaciones de venta de concreto y que, para efectuar la entrega de la mercancía, la transportaba hasta el lugar designado por el comprador, con cargo a este o al destinatario; lo cual se evidenciaba en las facturas de venta analizadas. Conforme con lo anterior, no se encontró probado el hecho de que la demandante trasladara mercaderías por fuera de las operaciones de venta analizadas, como actividad independiente, de suerte que concluyó que el transporte tenía una función instrumental, asociado a las ventas, por lo que debía incluirse en la base gravable del IVA.

Consideró procedente la sanción por inexactitud y desestimó la existencia de la diferencia de criterios, pues no advirtió circunstancias que hubiesen inducido a error a la demandante. No obstante, redujo la sanción por inexactitud, en aplicación del principio de favorabilidad, aplicando la tarifa del 100% contenida en los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016.

Se abstuvo de condenar en costas debido a que las pretensiones de la demanda se concedieron en forma parcial.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión de primera instancia y fundamentó su recurso en los siguientes aspectos[5]:

Expresó que la DIAN no tuvo en cuenta la contabilización de los ingresos excluidos de la sociedad en el período 2 de 2013. Adujo que las pruebas que obran en el expediente demuestran que los vehículos que transportaron el hormigón son de propiedad de distintas personas naturales y jurídicas, tal como se advierte de las tarjetas de propiedad que se adjuntaron con el peritazgo.

[5] Samai, índice 2, PDF “ED_CUADERNO2_32MEMORIAL(.pdf) NroActua 2”

Afirmó que el dictamen aportado deja claro que la información se encontraba en las instalaciones de la sociedad y fue desconocida por la DIAN al realizar la visita y por la sentencia de primera instancia, que omitió que el único vehículo a nombre de Hormigón Colombia S.A.S. era un carro de placas SXS 385, cuyo 50% corresponde a María Jimena Suárez Silva, persona con la cual se firmó un contrato de arrendamiento.

Manifestó que, según acta de visita de 06 de febrero de 2017, el peritaje dio cuenta de que las transacciones están soportadas en facturas, conforme a registros contables, y a la documentación que reposaba en la empresa tales como cuentas de cobro, facturas de terceros por concepto de servicios de transporte, contratos de arrendamiento de vehículos, tarjetas de propiedad y comprobantes de contabilidad que dan cuenta de la práctica de retenciones en la fuente, por lo que el artículo 477 del Estatuto Tributario no debió aplicarse y no se evadió el IVA.

Advirtió que, si bien la sociedad declaró los ingresos del servicio de transporte como propios, los trató como excluidos a la luz del artículo 476 del Estatuto Tributario. No obstante, en la información del centro de costos del libro auxiliar aportado con el peritaje consta que la actora sí canceló sumas por concepto de transporte a terceros, lo cual no fue objetado por la DIAN, y, además, de ello hay rastro en las cuentas contables 73550001 “costos indirectos”, 2365 “retención en la fuente”, y 2335 “costos y gastos por pagar”.

Reiteró la aplicación del principio *in dubio pro contribuyente* contenido en el artículo 745 del Estatuto Tributario e insistió en que la DIAN señaló que no había prueba contable ni documental del transporte mediante terceros, de la propiedad de los vehículos y de los contratos de arrendamiento, argumento que adolece de falsa motivación.

Hizo referencia a las afirmaciones de la contadora sobre que el servicio de transporte podía prestarse por terceros y argumentó que la DIAN no debió limitarse a revisar las facturas de algunos clientes, pues ello solo es una parte de la contabilidad. Citó la sentencia del 5 de octubre de 2006, Exp. 4944, C.P. Héctor Romero Díaz.

Reiteró que la demandante aplicó de buena fe los artículos 424, 429, 468, 476 y 617 del Estatuto Tributario y los Decretos 1107 y 1372 de 1992 y que la DIAN en sus amplias facultades de fiscalización nunca tuvo en cuenta que los vehículos que transportaban el concreto no eran propiedad de la sociedad, por lo que, ante la duda razonable, debió resolverse en favor del contribuyente.

Relató que la DIAN realizó una inspección tributaria y contable superficial pues no revisó los documentos que le permitían esclarecer la verdad. Se refirió a la falsa motivación a través de cita de la sentencia de 15 de junio de 2016, radicado15001233100020040111 01. C.P. Hugo Fernando Bastidas, para indicar que la DIAN trasladó de manera injusta la carga de la prueba al contribuyente y no valoró las pruebas.

Indicó que es diferente hablar de acarreo y de servicio de transporte, y que el acarreo, en todo caso, sería un gasto accesorio al transporte que está excluido, por lo que lo accesorio seguiría la suerte de lo principal.

Insistió en que la sanción por inexactitud es improcedente frente a la existencia de

una interpretación razonable del derecho aplicable y la veracidad de las cifras declaradas, con base en jurisprudencia del Consejo de Estado.

Oposición a la apelación

El 5 de octubre de 2022, la DIAN, presentó oposición al recurso de apelación[6] y reiteró los argumentos plasmados en la contestación a la demanda sobre la integralidad de la operación de venta y transporte de hormigón para solicitar que se confirme la sentencia apelada.

Solicitó condenar en costas a la parte apelante y adujo que las agencias en derecho no requieren prueba, pues basta con comparecer al proceso y acreditar la gestión realizada por el apoderado, lo cual se documenta con las actuaciones que obran en el expediente. Aclaró que la cuantificación de las agencias se realiza en consideración de las tarifas fijadas por el Consejo Superior de la Judicatura.

Concepto del Ministerio Público

El Procurador delegado ante esta Corporación, no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, la Sala decide sobre la legalidad de los actos por los cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al bimestre 2º del año gravable 2013, presentada por Hormigón Colombia. En tal sentido, corresponde a la Sala establecer la legalidad de los actos demandados respecto de: si el servicio de transporte de concreto prestado por la actora estaba excluido del impuesto sobre las ventas; si se valoraron debidamente las pruebas aportadas por la parte demandante; y finalmente, si era procedente la sanción por inexactitud.

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

En la demanda y en el recurso de apelación, la parte actora alega que el servicio de transporte se encuentra excluido del impuesto sobre las ventas. Adujo que el artículo 447 del Estatuto Tributario dispone que constituirán base gravable del IVA todos los gastos de financiación, tales como “acarreos”, que al no incluir el término “servicio de transporte”, no podía darle la DIAN la misma connotación. Igualmente, alegó que, si bien, declaró como ingresos propios los servicios de transporte a sus clientes, estos ingresos los trató como excluidos por interpretación del artículo 476 del Estatuto Tributario.

La DIAN en su contestación, señaló que existe una operación integral de Hormigón Colombia la cual está constituida por la venta y entrega al comprador de un bien consistente en concreto bombeado y concreto normal. Que, así las cosas y al no constituir un servicio de transporte independiente, de acuerdo con el artículo 447 del Estatuto Tributario, la base gravable del impuesto sobre las ventas era el valor total de la operación. Indicó que la base se determina por la totalidad de factores que conforman el negocio u operación, aun cuando dentro del mismo intervengan

[6] Samai, índice 20, PDF “RECIBEMEMORIALESPORCORREOELECTRONICO_DIAN_DIAN NroActua 20”

conceptos que de ser considerados en forma individual, no hubieran causado el impuesto sobre las ventas.

El Tribunal dio la razón a la DIAN, señalando que, en este caso, el servicio de transporte era accesorio a la venta y, en consecuencia, hacía parte de la base gravable del impuesto sobre las ventas.

Al respecto la Sala pone de presente que, esta Sección ya se pronunció en procesos que guardan identidad fáctica y jurídica con los del sub lite, oportunidades en las cuales analizó y definió el debate mediante sentencias 22968 del 29 de octubre; 24167 del 3 de diciembre de 2020; 23680 y 25231 del 11 de febrero de 2021; y 25145 del 15 de julio de 2021[7], por lo que, en lo pertinente, se reiterará el criterio de decisión judicial allí adoptado.

El artículo 447 del Estatuto Tributario establece la base gravable para determinar el impuesto sobre las ventas e indica que, por regla general, está integrada por el valor total de la operación, el 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 aunque considerados independientemente, no se encuentren sometidos a imposición.

Al hilo de lo anterior, señaló la Sección 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 las "erogaciones complementarias" del negocio gravado con el IVA, incluyendo el transporte ocasionado por la venta de bienes"*[8].

Así, cuando para efectos de la venta de un bien, se deban 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 de manera integral. Conforme 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"*[9].

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. De lo contrario, el monto del transporte tendrá la connotación de una actividad complementaria a la venta y en consecuencia integrará la base de IVA.

Para el periodo en discusión (bimestre 2º del año 2013), la sociedad demandante afirmó que contabilizó y facturó de manera separada la venta del concreto y el

---

[7] 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.

[8] Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 29 de octubre de 2020, Exp. 22968, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

[9] Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 11 de febrero de 2021, Exp. 25231, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

servicio de transporte del mismo, al considerar que los ingresos derivados de ese transporte estaban excluidos del IVA, conforme con el artículo 476 numeral 2º del Estatuto Tributario. Sobre este particular, señalan los actos administrativos demandados: *"se solicitaron los documentos soportes correspondientes al bimestre investigado (…), donde se establece que a los clientes se les factura por separado tanto la venta del concreto como la prestación del servicio de transporte del mismo hasta la obra, pese a corresponder a una misma y única operación comercial, evidenciándose que solo cobra el IVA por la venta de concreto más no por la prestación del servicio de transporte tal y como consta en las respectivas facturas de venta y en auxiliar de ventas período 2 del año gravable 2013"*[10].

Al respecto, la Administración Tributaria estimó que al estar *"para el caso en comento si la empresa produce y vende mercancías (hormigón) y a su vez se encarga de transportarlo para su entrega al comprador o destinatario; el valor del transporte que por regla general se encuentra excluido del IVA cuando se presente en forma individual, para el caso en estudio debe ser sujeto al impuesto sobre las ventas por tratarse de una operación integral"*[11].

Para decidir, encuentra la Sala que en el plenario se encuentra probado lo siguiente:

- De acuerdo con el certificado de existencia y representación legal expedido por la Cámara de Comercio de Bucaramanga, Hormigón Colombia tiene como objeto social principal *"la producción y comercialización de concreto y los productos generados por la industria concretera en todas sus modalidades"*[12].
- En el Registro Único Tributario – RUT de la sociedad aparece como actividad económica principal, la identificada con el código 2395 *"Fabricación de artículos de hormigón, cemento y yeso"*[13]. Esa actividad económica tiene como fecha de inicio el 2 de junio de 2006.
- El 22 de julio de 2014, la DIAN expidió el Auto de Verificación o Cruce nro. 724, en virtud del cual se realizó visita al contribuyente el 30 de julio del mismo año, la cual fue atendida por el gerente. En tal oportunidad, la Administración señaló[14]:

  "La empresa se encuentra ubicada en el parque Indust. II de la ciudad de Bucaramanga, cuenta con un área de oficinas de una planta de 7x12 cm donde funciona un área de contabilidad, recepción, admon y operación donde laboran 8 personas las cuales se encuentran vinculadas por medio de una empresa de empleo temporal por labor contratada. De igual manera, la empresa cuenta con una zona de taller (…), zona de dosificación donde se hace el pesado de los agregados (arena y triturado) para posteriormente ser cargados en el vehículo de transporte junto con el cemento.(...) "

  Adicionalmente, en la visita, la DIAN solicitó a la contribuyente los auxiliares de ventas y cuentas de ingresos para el período 2 de 2013, los impuestos del período, balance de comprobación con cierre a 31 de diciembre de 2013, y el consecutivo de las facturas de venta correspondientes al bimestre investigado.

- Con ocasión de estos requerimientos, la actora aportó el balance de comprobación de la cuenta 4 y el auxiliar de ventas del segundo período de

[10] Ibídem. Fl 112.
[11] Ibídem. Fl. 112.
[12] Samai, índice 2, PDF "ED_CUADERNO2_02ANEXOS(.pdf) Nro Actua 2" Fl. 2
[13] Ibídem. Fl. 8.
[14] Ibídem Fls. 18 y 19.

2013, con el detalle de lo contabilizado en la cuenta 412054 *"ELAB. ART HORMIGÓN Y CONCRETOS"* con un saldo de $1.610.732.120; y, en la cuenta 414505 *"SERVICIO DE TRANSPORTE"* por valor de $1.314.010.100.[15]

- Así mismo, allegó facturas de marzo y abril de 2013 [16] que evidencian que la demandante expedía, de manera simultánea, el mismo día y al mismo cliente dos facturas: una por venta de concreto que incluía IVA y otra por la prestación del servicio de transporte sin liquidar ese impuesto.

Del anterior recuento probatorio, encuentra la Sala acreditado que el servicio de transporte se prestó como una actividad accesoria a la de la venta de concreto, con prescindencia de que se hubiesen facturado de manera separada, de manera que los correspondientes ingresos configuraban un mayor valor de la base gravable del IVA conforme a lo previsto en el artículo 447 del Estatuto Tributario.

No resulta de recibo el argumento de la demandante según el cual la supuesta inactividad probatoria de la Administración generó una duda que debía resolverse en su favor, comoquiera que le correspondía demostrar que prestó un servicio de transporte independiente a la venta de concreto, lo cuál no ocurrió. Por el contrario, se reitera que el material probatorio obrante en el plenario, da cuenta de que el servicio de transporte era accesorio o complementario a la venta del concreto.

Si bien la parte demandante alega que la totalidad de los vehículos que prestaban el servicio de transporte no eran de su propiedad, la Sala reitera su criterio y pone de presente 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"*[17]

Respecto del dictamen pericial, se observa que se concreta en señalar que[18] las operaciones estuvieron soportadas en facturas y en la contabilidad, aspecto que no fue objeto de debate, y que los ingresos por servicio de transporte se llevaron como excluidos al ser causados en cabeza de un tercero, propietario del vehículo de carga, según los contratos y la tarjeta de propiedad, circunstancias que en nada afectan el hecho de que el transporte era accesorio a la operación principal, que era la venta del concreto.

En tal sentido se pronunció la Sección en los 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"*[19], de suerte que no cabe la aplicación del principio de *in dubio pro contribuyente* ni los cuestionamientos frente a la muestra de facturas analizadas.

En consecuencia, los ingresos por la prestación del servicio de transporte como actividad complementaria a la venta del concreto, debía integrar la base de IVA a la

---

15 Ibídem. Fls. 21 a 59.
16 Folios 58 a 97 (Samai índice 2 PDF "ED_CUADERNO2_02ANEXOS(.pdf)")
17 Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta Sentencia del 11 de febrero de 2021, Exp. 25231, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.
18 Samai, índice 2, PDF "ED_CUADERNO2_14MEMORIAL(.pdf) NroActua 2" Fl. 2
19 Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta 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 sentencias 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.

luz del artículo 447 del Estatuto Tributario, de manera que era procedente la reclasificación de ingresos efectuada por la Administración Tributaria en los actos demandados y, en tal medida no observa la Sala configurada la falsa motivación alegada por la apelante.

Adicionalmente, si bien la sentencia de primera instancia no se pronunció respecto del dictamen pericial y los documentos allegados, ello no tiene virtualidad de modificar el alcance de la decisión, por cuanto, se insiste, el hecho en controversia es la integralidad de la operación, lo que no se desvirtúa con el experticio, ni con los contratos y tarjetas de propiedad de los vehículos. En consecuencia, no se dará prosperidad a la apelación presentada por la actora.

2. Sanción por inexactitud

Aduce la demandante que se configura una diferencia de criterios como causal de exoneración de la sanción en tanto existe una colisión de interpretación entre los artículos 476 y 447 del Estatuto Tributario.

Para la Sala, la sanción impuesta a la actora resulta procedente, en tanto la actora trató como excluidos ingresos que debieron integrar la base gravable del impuesto sobre las ventas, lo que se tradujo en un menor impuesto, proceder que constituye inexactitud sancionable.

Además, no encuentra la sala configurada una diferencia de criterios, toda vez que, como se expuso en la sentencia del 11 de febrero de 2021[20], 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".*

Por lo anterior, se mantendrá la sanción de inexactitud, liquidada en el 100 % de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor entre la liquidación oficial y el valor declarado, conforme lo precisó el *a quo,* en aplicación del principio de favorabilidad de que trata el artículo 282 parágrafo 5 de la Ley 1819 de 2016, para establecer el valor de la sanción por inexactitud Por lo cual, se confirma la sanción liquidada en la sentencia de primera instancia.

3. Condena en costas

Finalmente, la Sala no condenará en costas en segunda instancia, porque no obra elemento de prueba que demuestre las erogaciones por ese concepto, como lo exige para su procedencia el artículo 365 del CGP, aplicable por disposición del artículo 188 del CPACA, contrario a lo afirmado por la entidad demandada.

[20] Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia de 11 de febrero de 2021. Exp. 23680, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

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

1. **Confirmar** la sentencia de primera instancia, proferida el 15 de julio de 2021, por el Tribunal Administrativo de Santander, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

2. **Sin costas** en segunda instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

SC 5780-6