



CARGO DE VIOLACIÓN DEL DEBIDO PROCESO POR RECHAZO DE PRUEBA PERICIAL ADOPTADO EN PROVIDENCIA ANTERIOR A LA SENTENCIA APELADA - No procede pronunciamiento / PROVIDENCIA EJECUTORIADA - Efectos jurídicos. Tiene efectos de cosa juzgada

[L]a Sala advierte que no se pronunciará sobre el cargo de apelación relativo a la violación del debido proceso por rechazo de la prueba pericial, toda vez que ese reproche no se dirige contra la sentencia impugnada sino contra una providencia anterior que hizo tránsito a cosa juzgada. Lo anterior, porque esa decisión fue adoptada por el *a quo* en la audiencia inicial del 25 de abril del 2017, mediante el auto que resolvió la solicitud de pruebas y su confirmatorio, que negó el recurso de reposición interpuesto por la demandante

BASE GRAVABLE DEL IVA EN LA VENTA DE BIENES Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS - Regla general. Integralidad de la operación económica. Reiteración de jurisprudencia. La base gravable debe incluir todas las erogaciones complementarias del negocio gravado / DETERMINACIÓN DE LA BASE GRAVABLE DEL IVA EN LA VENTA DE BIENES Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS – Prueba de la integralidad de la operación. Análisis en cada caso concreto. Reiteración de jurisprudencia / SERVICIOS EXCLUIDOS DEL IVA – Transporte de carga / TRANSPORTE DE CARGA EXCLUIDO DE IVA – Prueba. Reiteración de jurisprudencia. Para comprobar que el servicio de transporte de un bien vendido está excluido del IVA en virtud del ordinal 2 del artículo 476 del Estatuto Tributario se debe demostrar que el transporte es ajeno a toda la operación y que cuenta con un fin económico distinto e independiente al negocio de venta / TITULARIDAD DE EXENCIÓN O DESGRAVACIÓN TRIBUTARIA – Carga probatoria. Corresponde al interesado demostrar las circunstancias que lo hacen titular, acreedor o beneficiario de una exención o desgravación tributaria / TRANSPORTE O ACARREO DE BIENES VENDIDOS – Base gravable del IVA. Integralidad de la operación económica / BASE GRAVABLE DEL IVA EN TRANSPORTE O ACARREO DE BIENES VENDIDOS – Venta de concreto u hormigón. En el caso se probó que el servicio de transporte tenía una función instrumental o accesoria asociada a la operación de venta de concreto y, en consecuencia, hacía parte de la base gravable de esta, por disposición expresa del artículo 447 del ET

Conforme con el precedente que se reitera, al definir la base gravable del IVA en la venta de bienes, el artículo 447 del ET contempla la operación económica en su integridad, como unidad, de manera que aquella debe incluir todas las «*erogaciones complementarias*» del negocio gravado. Así, para satisfacer el mandato de esa norma, deben valorarse, en cada caso concreto, las enunciaciones preceptivas de las partes contractuales, los comportamientos conexos o dependientes de tales disposiciones y la situación objetiva del negocio celebrado. En virtud de ese razonamiento, la Sala concluyó que a fin de comprobar que el transporte de un bien vendido es independiente del negocio de venta y que, por ello, el servicio está excluido del IVA en virtud del artículo 476.2 *ejusdem* (vigente para la época), el contribuyente debe demostrar fehacientemente que el transporte resulta ajeno a toda la operación y que cuenta con un fin económico distinto al negocio de venta. Así, porque el artículo 788 del ET (concordante con los artículos 167 del CGP y 177 del CPC) dispone que le corresponde al interesado demostrar las circunstancias que lo hace acreedor a una exención tributaria. En el evento contrario, esto es, si no lograra acreditar la independencia



entre ambos negocios jurídicos, el monto del transporte tendrá la connotación de una expensa asociada a la venta y a cargo de la parte vendedora, como lo prescriben los artículos 1881 del Código Civil y 909 del Código de Comercio, de manera que resultará gravado con el IVA (...) 5- De los (...) medios de prueba se colige que la apelante 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, o, en su defecto, contrataba con un tercero el transporte para la entrega. Así lo evidencian las facturas analizadas y el testimonio de la contadora de la parte actora. No se observa que la demandante trasladara mercaderías por fuera de las operaciones de venta analizadas, como actividad independiente (*i. e.* con el único propósito de prestar dicho servicio), de suerte que para la Sala está acreditado que el transporte tenía una función instrumental, asociada a las ventas efectuadas. No hay elementos que permitan concluir que la actora contaba con medios para prestar un servicio de transporte independiente al de la venta de concreto, como en precedencia lo ha planteado la Sección (hecho relevante según la postura expresada en la sentencia del 27 de agosto de 2020, exp. 23567, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto). Tampoco es 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 era a ella (como eventual beneficiaria de la desgravación fijada por el artículo 476.2 del ET) a quien correspondía demostrar que prestó un servicio de transporte independiente a la venta de concreto. En contraste, el material probatorio que obra en el expediente administrativo permite inferir que la actora prestó dicho servicio como accesorio o complementario a la operación de venta. En conclusión, la Sala encuentra probado que el servicio de transporte era accesorio a la venta y en consecuencia hacía parte de la base gravable de esta, por disposición expresa del artículo 447 del ET.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 447 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 476 NUMERAL 2 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 778 / CÓDIGO CIVIL - ARTÍCULO 1881 / CÓDIGO DE COMERCIO - ARTÍCULO 909 / CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL – ARTÍCULO 177 / CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO (LEY 1564 DE 2012) - ARTÍCULO 167

NOTA DE RELATORÍA: Esta sección se pronunció de forma similar al resolver una cuestión entre las mismas partes procesales en la sentencia del 29 de octubre de 2020, radicación 68001-23-33-000-2015-00336-01(22968), C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, criterio reiterado en sentencia del 3 de diciembre de 2020, radicación 68001-23-33-000-2015-01399-01(24167), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

SANCION POR INEXACTITUD – Procedencia. Inclusión de exclusiones o desgravaciones inexistentes / ERROR SOBRE EL DERECHO APLICABLE COMO CAUSAL EXIMIENTE DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD - Requisitos. Reiteración de jurisprudencia / ERROR SOBRE EL DERECHO APLICABLE COMO CAUSAL EXIMIENTE DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD - Inexistencia de colisión entre los artículos 447 y 476 ordinal 2 del ET, ni dudas interpretativas en torno a ellos / ERROR SOBRE EL DERECHO APLICABLE COMO CAUSAL EXIMIENTE DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD - No configuración. En el caso concreto no se demostró la concurrencia de la causal exculpatoria o de exoneración punitiva alegada, sino 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 / PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN EL RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO - Aplicación. Disminución de la sanción por inexactitud

Al tenor del artículo 647 del ET, entre otras, es sancionable la inclusión de desgravaciones inexistentes en la declaración, salvo que concurra alguna circunstancia constitutiva de error sobre el derecho aplicable, que actúe como causal de exoneración punitiva. Pero la mera invocación de este precepto no basta para eximir del reproche punitivo, pues su aplicación supone que esté argumentado y probado en el expediente la concurrencia de la causal exculpatoria (sentencia del 11 de junio de 2020, exp. 21640, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez). El error en cuestión se debe poder valorar de forma objetiva frente a la incertidumbre en la identificación, vigencia o contenido de la norma aplicable. Al respecto, en el caso juzgado 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. Con todo, en vista de que, con posterioridad a la imposición de la multa, el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 redujo el porcentaje de la sanción del 160 al 100%, procede, de conformidad con el principio de favorabilidad en materia punitiva (artículo 29 de la Constitución), reducir la multa determinada en el acto demandado (...) 7- En definitiva, por cuenta del principio de favorabilidad en materia punitiva y del cambio en la regulación de la sanción por inexactitud comentado, la Sala revocará la sentencia apelada. En su lugar, declarará la nulidad parcial del acto demandado, para fijar, a título de restablecimiento del derecho la multa por inexactitud que resulta más favorable para la demandante.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 29 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 447 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 476 NUMERAL 2 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 647 / LEY 1819 de 2016 - ARTÍCULO 288

CONDENA EN COSTAS – Improcedencia. Falta de prueba de su causación

[E]n lo que respecta a la condena en costas, la Sala se abstendrá de imponerlas, toda vez que no se encuentran acreditadas las exigencias que al efecto realiza el ordinal 8.º del artículo 365 del CGP (norma aplicable por remisión expresa del artículo 188 del CPACA) para su procedencia.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 188 / CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO (LEY 1564 DE 2012) - ARTÍCULO 365 NUMERAL 8



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D. C., once (11) de febrero de dos mil veintiuno (2021)

Radicación número: 68001-23-33-000-2015-01452-01(23680)

Actor: HORMIGÓN COLOMBIA SA

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia proferida en audiencia inicial por el Tribunal Administrativo de Santander el 25 de abril de 2017, que resolvió (ff. 557 a 562 cp2):

Primero. Denegar las pretensiones de la demanda.

Segundo. Condenar en costas a la parte demandante. Las agencias en derecho se fijarán por auto separado. Liquidense las costas de manera concentrada en la Secretaría de la Corporación.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Con la Liquidación Oficial de Revisión nro. 042412014000090, del 27 de octubre de 2014, la Administración modificó la declaración del IVA presentada por la demandante por el tercer bimestre de 2012. En concreto, rechazó los ingresos declarados como excluidos y los incluyó como gravados a la tarifa general, desconoció el saldo a favor autoliquidado en bimestres anteriores e impuso sanción por inexactitud (ff. 26 a 35 cp2). Ese acto fue confirmado por la Resolución nro. 010853, del 05 de noviembre de 2015, que desató el recurso de reconsideración interpuesto (ff. 49 a 59 cp2).

ANTECEDENTE

S PROCESALES Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del



Radicado: 68001-23-33-000-2015-01452-01 (23680)
Demandante: Hormigón Colombia SA

derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 2 a 21 cp2):

1. Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 042412014000090 del 27 de octubre 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 0010853 del 5 de noviembre 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 del 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.

A los anteriores efectos, la demandante invocó como normas vulneradas los artículos 28 y 83 de la Constitución; 264 de la Ley 223 de 1995; 197 de la Ley 1607 de 2012; y los Decretos 1107 y 1372 de 2013.

El concepto de la violación de estas disposiciones se resume así (ff. 2 a 21 cp2):

Señaló que la Administración vulneró su derecho al debido proceso, porque no tuvo conocimiento del requerimiento especial. De fondo, reprochó que la Administración clasificara como gravados con el IVA los ingresos obtenidos por la prestación del servicio de transporte de carga del concreto vendido, pese a que el artículo 476.2 del ET prescribe que el servicio de transporte se encuentra excluido del impuesto, lo cual reconoce la propia doctrina administrativa en el Concepto Unificado nro. 001 de 2003 y el Oficio nro. 018136 de 2013. 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. Argumentó que, incluso si fuese acarreo, sería accesorio al servicio de transporte y también estaría excluido del IVA. Por ende, alegó que los ingresos derivados de esa actividad no podían ser incluidos en la base gravable del impuesto causado por la venta de concreto; y que, al decidir lo contrario, el acto acusado incurrió en falsa motivación y violó las normas en que debió fundarse.

Censuró que se le impusiera la sanción por inexactitud, pues estima haber declarado cifras y hechos completos y haber obrado de buena fe. Además, solicitó la aplicación del principio de favorabilidad, a fin de que se prefiera la norma que excluye el ingreso por la prestación del servicio de transporte sobre el artículo 447 *ibidem*. Sostuvo que, en ningún caso cabía imponerle la multa en cuestión porque, de haber incurrido en la conducta infractora, habría obrado bajo error respecto de la interpretación del derecho aplicable.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la demanda, para lo cual (ff. 149 a 173 cp2):

Afirmó que la actora vendía concreto y se encargaba de transportarlo para su entrega al comprador o destinatario, de modo que, por expresa disposición del artículo 447 del ET, el valor del transporte debía incluirse en la base gravable del IVA por la venta de ese bien. Señaló que el artículo 476.2 *ejusdem* –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. Para sustentar su defensa, invocó el Concepto Unificado nro. 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, pues, en ese evento, el transporte hace parte de una «operación integral».

Puso de presente que, como resultado de un procedimiento previo, modificó oficialmente la declaración presentada por la demandante en la que autoliquidó el saldo a favor que imputó a la declaración del bimestre aquí debatido, por lo cual desconoció tal imputación.

Finalmente, defendió la procedencia de la sanción por inexactitud, bajo el argumento de 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 que se configurara la causal de exoneración punitiva, porque los cargos de la actora no se sustentan en la debida interpretación de la ley, sino en cuestiones probatorias.

Sentencia apelada

El tribunal de primera instancia negó las pretensiones de la parte actora (ff. 557 a 562 cp2), con base en las siguientes consideraciones

Desestimó la violación del debido proceso, tras constatar que la Administración notificó mediante aviso el requerimiento especial porque la comunicación inicialmente enviada a la dirección registrada por la demandante en su certificado de existencia y representación legal fue devuelta por el correo.

En cuanto al fondo del asunto, estimó que los ingresos que obtuvo la actora por el transporte de las mercancías vendidas hacían parte del valor total de la operación, en los términos del artículo 447 del ET, dado que esta los facturó y registró contablemente como ingresos propios, sin demostrar que los recibió en favor de un tercero, de suerte que los mismos hacían parte de la base gravable del impuesto en cuestión. En adición, consideró que la exclusión del artículo 476.2 del ET recaía sobre los ingresos obtenidos por la prestación exclusiva del servicio de transporte y no por la operación de «venta integral».

Juzgó procedente la imposición de la sanción por inexactitud porque la demandante omitió probar su dicho.

Recurso de apelación

La actora apeló la sentencia del tribunal (ff. 563 a 568 cp2). Al efecto, planteó que el tribunal violó el debido proceso al rechazar la práctica del dictamen pericial solicitado en el trámite de primera instancia. Además, reclamó que la Administración omitiera indagar en la inspección tributaria sobre la información relativa a la propiedad de los vehículos con los cuales se prestó el servicio de transporte e insistió en que el mismo fue ejecutado por terceros, por lo que adujo que las dudas probatorias debieron resolverse en su favor. Acusó a la demandada de invertir la carga de la prueba, y planteó que era esta quien debía solicitar la información pertinente para proferir el acto de determinación. En lo demás reiteró los argumentos de la demanda relativos a que los ingresos obtenidos por la prestación del servicio de transporte de carga estaban excluidos del IVA por virtud del artículo 476.2 del ET y a la improcedencia de la sanción por inexactitud.

Alegatos de conclusión

La demandante guardó silencio (f. 34 cp1). La demandada puso de presente que respecto



del rechazo de la prueba pericial solicitada por su contraparte ya se había interpuesto recurso, el cual en su momento resolvió el *a quo*. Además, aseguró que la sentencia apelada se ajustó a derecho porque, a la luz del artículo 447 del ET, el transporte y la venta del concreto fueron parte de una operación integral, que fue la que constituyó la base gravable del IVA. Insistió en que su contraparte desatendió la carga probatoria que le correspondía; y sostuvo que aquella no llevaba contabilidad en debida forma, por lo cual debió acudir a otros medios de prueba para desvirtuar los ingresos por operaciones excluidas. Sobre la sanción por inexactitud, señaló que la demandante omitió ingresos y en consecuencia incurrió en la infracción (ff. 35 a 45 cp1).

El ministerio público conceptuó que la demandante tenía la carga de aportar los soportes que sustentaban la exclusión del IVA, con indicación de las circunstancias de tiempo, modo y lugar que rodeaban su pretensión. Señaló que la sanción por inexactitud era procedente porque el contribuyente omitió impuestos; no obstante, señaló que debía atenderse el principio de favorabilidad en materia punitiva (ff. 46 a 48 cp1).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos demandados, atendiendo a los cargos de impugnación planteados por la actora, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primer grado, que negó las suplicas de la demanda y condenó en costas al extremo vencido. Así, corresponde estudiar si el transporte del concreto vendido por la demandante constituye parte de la operación de venta y si, en consecuencia, lo cobrado por tal servicio debe integrar la base gravable del IVA causado por la venta del bien gravado, según lo preceptuado por el artículo 447 del ET; o si, por el contrario, se trata de una operación independiente de la venta, cubierta por la exclusión contenida en el ordinal 2.º del artículo 476 *ibidem*. En el evento de que la decisión sobre ese particular resulte contraria a los intereses de la recurrente, también se analizará la procedencia de la sanción por inexactitud debatida.

Pero antes de establecer esas cuestiones, la Sala advierte que no se pronunciará sobre el cargo de apelación relativo a la violación del debido proceso por rechazo de la prueba pericial, toda vez que ese reproche no se dirige contra la sentencia impugnada sino contra una providencia anterior que hizo tránsito a cosa juzgada. Lo anterior, porque esa decisión fue adoptada por el *a quo* en la audiencia inicial del 25 de abril del 2017, mediante el auto que resolvió la solicitud de pruebas y su confirmatorio, que negó el recurso de reposición interpuesto por la demandante (f. 558 vto. cp1).

2- En cuanto al fondo del asunto, la apelante única sostiene que los servicios de transporte de carga prestados a sus clientes se diferencian del acarreo al que se refiere el artículo 447 del ET, por lo cual no les es aplicable la consecuencia jurídica prevista en esta norma; y añade que la demandada omitió valorar adecuadamente las pruebas allegadas en el procedimiento administrativo, para afirmar su alegación. Por ello, sostuvo que los ingresos derivados de ese transporte están excluidos del IVA, conforme con el artículo 476, ordinal 2.º, del ET. En contraste, su contraparte argumenta, con base en el Concepto Unificado nro. 001 de 2003, que los servicios de transporte de mercancía prestados por la actora hicieron parte de una operación de venta integral, pues fueron costeados por esta en calidad de vendedora. Consecuentemente, aduce que los ingresos correspondientes no están excluidos del IVA, puesto que no es aplicable el artículo 476.2 *ibidem*, sino que deben ser integrados en la base gravable por la venta de bienes, al tenor



del artículo 447 *ejusdem*.

De conformidad con la litis así planteada, advierte la Sala que las partes no discuten que el transporte de carga esté excluido del IVA por disposición expresa del artículo 476, ordinal 2.º, del ET (vigente para la época de los hechos debatidos), sino que difieren respecto de la calificación que cabe otorgar a los servicios de transporte de mercancía ejecutados por la demandante.

3- Respecto de idéntica cuestión se pronunció la Sección en la providencia del 29 de octubre de 2020 (exp. 22968, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), mediante la cual se resolvió un litigio entre las mismas partes procesales. Por consiguiente, se aplicará aquí, en lo pertinente, el criterio de decisión judicial allí adoptado, el cual fue reiterado en la sentencia del 03 de diciembre de 2020 (exp. 24167, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

Conforme con el precedente que se reitera, al definir la base gravable del IVA en la venta de bienes, el artículo 447 del ET contempla la operación económica en su integridad, como unidad, de manera que aquella debe incluir todas las «*erogaciones complementarias*» del negocio gravado. Así, para satisfacer el mandato de esa norma, deben valorarse, en cada caso concreto, las enunciaciones preceptivas de las partes contractuales, los comportamientos conexos o dependientes de tales disposiciones y la situación objetiva del negocio celebrado.

En virtud de ese razonamiento, la Sala concluyó que a fin de comprobar que el transporte de un bien vendido es independiente del negocio de venta y que, por ello, el servicio está excluido del IVA en virtud del artículo 476.2 *ejusdem* (vigente para la época), el contribuyente debe demostrar fehacientemente que el transporte resulta ajeno a toda la operación y que cuenta con un fin económico distinto al negocio de venta. Así, porque el artículo 788 del ET (concordante con los artículos 167 del CGP y 177 del CPC) dispone que le corresponde al interesado demostrar las circunstancias que lo hace acreedor a una exención tributaria. En el evento contrario, esto es, si no lograra acreditar la independencia entre ambos negocios jurídicos, el monto del transporte tendrá la connotación de una expensa asociada a la venta y a cargo de la parte vendedora, como lo prescriben los artículos 1881 del Código Civil y 909 del Código de Comercio, de manera que resultará gravado con el IVA.

4- Sobre lo anterior, está acreditado en el plenario lo siguiente:

(i) De conformidad con el Certificado de Existencia y Representación Legal aportado con la demanda, el objeto social de la actora consiste en «*la producción y comercialización de concreto y los productos generados por la industria concretera en todas sus modalidades. La comercialización de materiales para la construcción*», para lo cual «*podrá desarrollar otras actividades como*» la explotación de reservas de materias primas, prestar asesoría o asistencia técnica respecto de actividades de construcción y de la industria *concretera*, y celebrar contratos de servicio de transporte, cuentas en participación, contratos con entidades bancarias, entre otros, y, en general, toda clase de operaciones (f. 22 a 24 cp1).

(ii) El 24 de julio de 2012, la actora presentó la declaración del IVA por el tercer bimestre de ese año, en la que denunció \$721.129.000 a título de ingresos por operaciones excluidas e ingresos brutos por operaciones gravadas de \$1.112.938.000 (f. 188 cp2).

(iii) Por medio del Acta de Visita nro. OP-2012-2013-500, del 09 de agosto de 2013, la



Administración solicitó, entre otros, el libro auxiliar de ingresos por la prestación del servicio de transporte, en el que se comprueban ingresos por \$721.129.000 (cuenta 414505) y el balance de comprobación, que documentó un valor de ingresos por las ventas de concreto de \$1.112.938.000 (cuentas 41205401 y 41205402) en el bimestre en discusión (ff. 202 a 242 cp2).

(iv) Con ocasión de tal requerimiento, la actora aportó una muestra de 16 facturas que dan cuenta de que se causó el ingreso en relación con siete de sus clientes, de forma simultánea, por venta de concreto y por la prestación del servicio de transporte, a cargo de los mismos clientes y en la misma fecha, así (ff. 245 a 260 cp2):

(a) El 31 de mayo de 2012, la demandante expidió la factura nro. BG- 3819 por concepto de servicio de transporte por un valor total de \$3.118.500 sin causar ninguna cuantía a título de IVA y la factura nro. BG-3818 por concepto de venta de concreto bombeado por un valor total de \$5.334.052; asimismo, el 30 de junio de 2012, la demandante expidió la factura nro. BG-4051 por concepto de servicio de transporte por un valor total de \$3.905.750 sin IVA retenido y la factura nro. BG-4050 por concepto de venta de concreto bombeado por un valor total de \$3.394.397, todas estas con destino a la misma dirección en el municipio de Floridablanca y para el mismo adquirente.

(b) El 30 de junio de 2012, la demandante expidió la factura nro. BG-4049 por concepto de servicio de transporte por un valor total de \$6.442.425, sin IVA retenido, y la factura nro. BG-4038 por concepto de venta de concreto bombeado por un valor total de \$13.583.897 incluyendo IVA; ambas facturas con destino a la misma dirección en Bucaramanga y para el mismo adquirente.

(c) El 30 de junio de 2012 la demandante expidió la factura nro. BG-4047 por concepto de servicio de transporte por un valor total de \$5.346.000, sin IVA retenido, y la factura nro. BG-4046 por concepto de venta de concreto bombeado por un valor total de \$10.474.138 incluyendo IVA; ambas facturas con destino a la misma dirección en Bucaramanga y para el mismo adquirente.

(d) El 31 de mayo de 2012 la demandante expidió la factura nro. BG-3825 por concepto de servicio de transporte por un valor total de \$200.000, sin IVA retenido, y la factura nro. BG-3824 por concepto de venta de concreto bombeado por un valor total de \$800.000 incluyendo IVA; ambas facturas con destino a la misma dirección en Bucaramanga y para el mismo adquirente.

(e) El 31 de mayo de 2012 la demandante expidió la factura nro. BG-3823 por concepto de servicio de transporte por un valor total de \$200.000, sin IVA retenido, y la factura nro. BG-3822 por concepto de venta de concreto bombeado por un valor total de \$800.000 incluyendo IVA; ambas facturas con destino a la misma dirección en Bucaramanga y para el mismo adquirente.

(f) El 31 de mayo de 2012 la demandante expidió la factura nro. BG-3821 por concepto de servicio de transporte por un valor total de \$3.445.400, sin IVA retenido, y la factura nro. BG-3820 por concepto de venta de concreto bombeado por un valor total de \$3.000.647 incluyendo IVA; ambas facturas con destino a la misma dirección en Bucaramanga y para el mismo adquirente.

(g) El 31 de mayo de 2012, la demandante expidió la factura nro. BG-3817 por



concepto de servicio de transporte por un valor total de \$575.000, sin IVA retenido, y la factura nro. BG-3816 por concepto de venta de concreto bombeado por un valor total de \$3.000.000 incluyendo IVA; ambas facturas con destino a la misma dirección en el municipio de Floridablanca y para el mismo adquirente.

(v) En el Acta de Visita nro. OT- 2012-2012-1200, del 16 de abril de 2013, se dejó constancia de que la contadora de la demandante informó que *«la actividad de la empresa es la elaboración de hormigón (mezclado de arena, concreto, cemento triturado y agua) y se lo transportamos al cliente en el sitio de la obra. Con respecto al transporte se tiene servicio propio y cuando se llegue a presentar una eventualidad, se contrata con un tercero y la empresa Hormigón asume el transporte»* (ff. 263 a 264 cp2).

(vi) Con base en la información aportada por la contribuyente, la demandada estimó en la hoja de trabajo del 16 de diciembre de 2013 que, para el tercer bimestre de 2012, por cada operación de venta gravada con el IVA, la demandante facturó una operación de transporte excluida del impuesto (ff. 274 a 277 cp2).

5- De los referidos medios de prueba se colige que la apelante 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, o, en su defecto, contrataba con un tercero el transporte para la entrega. Así lo evidencian las facturas analizadas y el testimonio de la contadora de la parte actora. No se observa que la demandante trasladara mercaderías por fuera de las operaciones de venta analizadas, como actividad independiente (*i. e.* con el único propósito de prestar dicho servicio), de suerte que para la Sala está acreditado que el transporte tenía una función instrumental, asociada a las ventas efectuadas.

No hay elementos que permitan concluir que la actora contaba con medios para prestar un servicio de transporte independiente al de la venta de concreto, como en precedencia lo ha planteado la Sección (hecho relevante según la postura expresada en la sentencia del 27 de agosto de 2020, exp. 23567, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto). Tampoco es 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 era a ella (como eventual beneficiaria de la desgravación fijada por el artículo 476.2 del ET) a quien correspondía demostrar que prestó un servicio de transporte independiente a la venta de concreto. En contraste, el material probatorio que obra en el expediente administrativo permite inferir que la actora prestó dicho servicio como accesorio o complementario a la operación de venta.

En conclusión, la Sala encuentra probado que el servicio de transporte era accesorio a la venta y en consecuencia hacía parte de la base gravable de esta, por disposición expresa del artículo 447 del ET. No prospera el cargo de apelación.

6- Resta definir la procedencia de la sanción por inexactitud impuesta a la actora, a fin de determinar si procede la pretensión subsidiaria de nulidad parcial de los actos demandados. Al tenor del artículo 647 del ET, entre otras, es sancionable la inclusión de desgravaciones inexistentes en la declaración, salvo que concurra alguna circunstancia constitutiva de error sobre el derecho aplicable, que actúe como causal de exoneración punitiva. Pero la mera invocación de este precepto no basta para eximir del reproche punitivo, pues su aplicación supone que esté argumentado y probado en el expediente la concurrencia de la causal exculpatoria (sentencia del 11 de junio de 2020, exp. 21640, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez). El error en cuestión se debe poder valorar de forma



objetiva frente a la incertidumbre en la identificación, vigencia o contenido de la norma aplicable.

Al respecto, en el caso juzgado 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.

Con todo, en vista de que, con posterioridad a la imposición de la multa, el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 redujo el porcentaje de la sanción del 160 al 100%, procede, de conformidad con el principio de favorabilidad en materia punitiva (artículo 29 de la Constitución), reducir la multa determinada en el acto demandado. El monto de la sanción precedente se calcula así:

Factor	Actuación demandada	Consejo de Estado
Base de la sanción	148.953.000	148.953.000
Porcentaje	160%	100%
Sanción por inexactitud determinada	238.324.800	148.953.000

7- En definitiva, por cuenta del principio de favorabilidad en materia punitiva y del cambio en la regulación de la sanción por inexactitud comentado, la Sala revocará la sentencia apelada. En su lugar, declarará la nulidad parcial del acto demandado, para fijar, a título de restablecimiento del derecho la multa por inexactitud que resulta más favorable para la demandante.

8- Finalmente, en lo que respecta a la condena en costas, la Sala se abstendrá de imponerlas, toda vez que no se encuentran acreditadas las exigencias que al efecto realiza el ordinal 8.º del artículo 365 del CGP (norma aplicable por remisión expresa del artículo 188 del CPACA) para su procedencia.

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

FALLA

1. Revocar la sentencia apelada. En su lugar:

Primero. Declarar la nulidad parcial de los actos administrativos demandados.

Segundo. A título de restablecimiento del derecho, fijar el monto de la sanción por inexactitud impuesta por dicho acto en \$148.953.000, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.



Radicado: 68001-23-33-000-2015-01452-01 (23680)
Demandante: Hormigón Colombia SA

2. Negar las demás pretensiones de la demanda.

3. Sin condena en costas en ninguna de las instancias.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sala

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ