

IVA EN MEZCLA ASFALTICA – Para estar exenta del IVA la venta de mezcla asfáltica se debe demostrar la entidad destinataria / SERVICIO DE TRANSPORTE DE MEZCLA ASFALTICA – Está gravado con IVA siempre que la venta de mezcla asfáltica también lo esté / MEZCLA ASFALTICA – A partir de la Ley 488 de 1998 para su exención del IVA se debían cumplir las condiciones allí impuestas / DIFERENCIA DE CRITERIOS – No se presenta cuando el responsable del IVA no lo cobra, sin existir la exención en el momento de la venta

En cuanto a la violación directa del artículo 5º de la Ley 30 de 1982, único fundamento jurídico del concepto de violación, el fallo que se comenta recordó que al analizar un asunto particular en el impuesto de renta correspondiente al año gravable 1995, la sentencia del 13 de marzo de 2003 aclaró que dicha normativa conservaba vigencia a pesar de no haber sido incorporada al Estatuto Tributario - Decreto 624 de 1989. Continuando con su argumentación, el mencionado fallo del 20 de marzo de 2014 consideró la evolución legislativa propiciada por las Leyes 488 de 1998 (art. 64) y 633 de 2000 (art. 79), para concluir que en el cuarto bimestre del año gravable 2006, la normativa vigente en materia del IVA para la venta de asfalto y mezclas asfálticas eran dichas normas y que, acorde con estas, el derecho a la exención exigía al contribuyente demostrar el tipo de entidad destinataria del bien. Así lo explicó: (...) De acuerdo con lo dicho, la Sala avaló el aumento del monto de ingresos declarados como gravados con la suma correspondiente al IVA omitido por el servicio de transporte, como parte de la base gravable de dicho tributo, a la luz del artículo 447 ET; y, por consiguiente, descartó la diferencia de criterios invocada por la demandante para exonerarse de la sanción impuesta por inexactitud, dado que, en últimas, lo que pretende es aplicar una exención no vigente para la época de los hechos discutidos (se repite, cuarto bimestre de 2006), en cuanto el tratamiento exceptivo había sido modificado por normas posteriores. Dado que para el bimestre discutido en el caso de autos (tercero de 2006), regía el mismo marco legal que motivó la decisión de la sentencia del 20 de marzo de 2014, esta Sala desestima la solicitud de inaplicación del criterio jurisprudencial que orientó aquélla. Lo anterior porque, se repite, se trata de un debate entre las mismas partes, en el marco de razones fácticas y jurídicas similares a las resueltas en ese fallo. Los argumentos que invoca la actora en sus alegatos de conclusión para oponerse a dicha aplicación, no se estiman procedentes para apartarnos del criterio orientador mencionado, comoquiera que se oponen al contenido sustancial de la citada sentencia del 20 de marzo de 2014, sin razón jurídicamente viable para cambiar ese precedente.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 421 LITERAL E / ESTATUTO TRIBUTARIO – 447 / LEY 633 DE 2000 – ARTICULO 79 / LEY 30 DE 1982 – ARTICULO 5 / LEY 488 DE 1998 – ARTICULO 64 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 589

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá D. C., diez (10) de diciembre de dos mil quince (2015)

Radicación número: 15001-23-31-000-2009-00281-01(20866)

Actor: CONSTRUCCIONES Y PAVIMENTOS BOYACA LTDA.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

Se decide la apelación interpuesta por la parte demandada contra la sentencia del 14 de marzo de 2013, por la cual la Sala de Descongestión N° 9 del Tribunal Administrativo de Boyacá, decidió la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por Construcciones y Pavimentos Boyacá Ltda., contra los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre las ventas del tercer bimestre de 2006.

Dicho fallo dispuso:

“PRIMERO: NEGAR la excepción denominada “procedencia de un fallo inhibitorio frente a una omisión relativa legislativa generadora de inconstitucionalidad que no puede analizarse por la Jurisdicción Contencioso Administrativa a través de la acción de Nulidad y Restablecimiento del derecho sino por la Corte Constitucional” propuesta por la parte demandada, por no encontrarse próspera con el análisis efectuado de fondo, en el presente asunto.

SEGUNDO: DECLARAR la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión N° 262412009000005 del 6 de abril de 2009, por medio del cual la División de Liquidación de la Administración de Impuestos Nacionales de Tunja, modificó la liquidación privada elaborada en la declaración de impuesto sobre las ventas del bimestre 3° del año 2006 del contribuyente Construcciones y Pavimentos Ltda., de conformidad con los argumentos analizados en precedencia.

TERCERO: En consecuencia, **DECLARAR** en firme la liquidación privada N° de formulario 300600385128 8 del 14 de julio de 2006. Presentada por la contribuyente Construcciones y Pavimentos Ltda. por el impuesto sobre las ventas del bimestre 3° del año 2006.

(...)"

ANTECEDENTES

El 14 de julio de 2006, la sociedad Construcciones y Pavimentos Boyacá Ltda. presentó declaración de impuesto sobre las ventas correspondiente al tercer bimestre de 2006, en la que registró ingresos brutos por operaciones gravadas de \$175.900.000, impuesto generado por las mismas de \$28.144.000 y un impuesto a cargo y saldo a pagar de \$8.397.000.

Previa apertura de investigación por el programa "denuncias de terceros", se ordenó practicar diligencia de registro en las instalaciones de los establecimientos de comercio del contribuyente, ubicados en el Kilómetro 6 de la vía Sogamoso – Belencito del Municipio de Nobsa.

En diligencias del 9 de julio y 13 de septiembre de 2007 se practicó inspección tributaria que terminó el 3 de marzo de 2008. El 25 de octubre de 2007, mediante requerimiento ordinario, se solicitó cierta información.

El 1º de julio de 2008 se profirió requerimiento especial contra la contribuyente, en el que se propuso aumentar los ingresos brutos por operaciones gravadas a \$770.022.000, el impuesto generado sobre las mismas a \$123.203.000 y el correspondiente impuesto a cargo a \$103.456.000, imponer sanción por inexactitud de \$152.094.000 y determinar el saldo a pagar por el periodo en \$255.550.000.

Por Liquidación Oficial de Revisión N° 262412009000005 del 6 de abril de 2009, la División Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Sogamoso aceptó la propuesta de modificación.

Dicha decisión fue directamente demandada ante esta jurisdicción, en ejercicio de la facultad per saltum que confiere el parágrafo del artículo 720 del ET.

LA DEMANDA

CONSTRUCCIONES Y PAVIMENTOS BOYACÁ LTDA. solicitó la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión N° 262412009000005 del 6 de abril de 2009. A título de restablecimiento del derecho, pidió que se reconozca que la declaración del impuesto sobre las ventas del tercer bimestre de 2006 se presentó conforme con la normativa de dicho impuesto y quedó en firme al tiempo con la declaración de renta del mismo año.

Invocó como violado el artículo 5° de la Ley 30 de 1982. Sobre el concepto de violación expuso, en síntesis:

El legislador dio el tratamiento de exento de impuesto sobre las ventas al asfalto, con el interés de reducir el costo del proceso de pavimentación de calles y carreteras. Si el asfalto es exento, su producción y venta son operaciones exentas.

Dicha pavimentación puede hacerse mezclando el asfalto con arena, caso en el cual la mezcla se convierte en producto gravado, o construyendo directamente la calle o carretera con asfalto puro autoproducido o comprado lo que, a su vez, constituiría una venta de bienes corporales muebles.

Así, la única forma de aplicar la exención de IVA que se comenta, es entender que aquella se aplica para la venta de mezcla asfáltica, como lo dilucidó el Consejo de Estado, en Sentencia del 6 de mayo de 2004 (exp. 13370), cuyo texto se transcribe en los folios 5 a 11 de la demanda, en el que ratificó la vigencia de la exención consagrada en el artículo 5° de la Ley 30 de 1982.

La base gravable de IVA en el transporte de mezcla asfáltica está conformada por el valor total de la venta, incluyendo el transporte, y por todas las demás erogaciones complementarias, de modo que si la operación principal está exenta de tarifa, dichas erogaciones tienen el mismo tratamiento.

Por tanto, como la operación que origina el transporte de la mezcla se encuentra exenta, tampoco puede gravarse el transporte de la misma, todo lo cual produciría el aumento de ingresos gravados y la disminución de ingresos no gravados.

La actuación del demandante se fundamentó en la sentencia mencionada y que la DIAN quiso desconocer con la consulta que originó el Oficio N° 106690 del 28 de

diciembre de 2007, relacionado con la extensión de la exención del artículo 5º de la Ley 30 de 1982 al producto denominado “mezcla asfáltica”, compuesta por asfalto, arena piedra y gravilla, con características MDC1, MDC2 y MDC3, y a su respectivo transporte.

Dicho oficio es posterior al fallo referido, con base en el cual la demandante presentó la declaración modificada por los actos demandados.

La contribuyente declaró todos los ingresos que percibió durante el tercer bimestre de 2006.

No procede sanción alguna por inexactitud, porque entre las partes existe diferencia de criterios en cuanto a la interpretación del derecho aplicable en relación con la tributación de la mezcla asfáltica, a la luz del artículo 5º de la Ley 30 de 1982, máxime frente a la sentencia del Consejo de Estado del 6 de mayo de 2004.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Durante el periodo fiscalizado la contribuyente vendió mezcla asfáltica que es un producto corporal mueble no excluido expresamente de IVA.

Los costos y gastos necesarios para la construcción del bien inmueble no dan derecho a descuento del impuesto sobre las ventas. Aunque la mezcla asfáltica se considere exenta o excluida, lo cierto es que ni el arancel aduanero ni el artículo 424 del ET la reconocen como tal y, por tal razón, genera un iva a la tarifa del 16%.

El asfalto en estado natural no genera impuesto alguno, pero este cambia al compactarse con otros materiales y se encasilla en la subpartida 27143.90.00.0.

La mezcla asfáltica compuesta por arena, gravilla y asfalto contiene una proporción mínima de un 4%, sin podersele otorgar el mismo tratamiento tributario que el legislador le ha dado al asfalto.

En el caso de otros minerales como el azufre y el fosfato, la exclusión (sic) tributaria depende de que se encuentren en su estado natural.

Las exenciones (sic) no pueden extenderse a bienes, productos o servicios no contemplados como exentos o excluidos en ninguna norma, como ocurre con las mezclas asfálticas o sus actividades económicas conexas.

La base gravable de IVA, para el caso de venta de bienes muebles, la conforman todas las operaciones directas relacionadas con el proceso de venta, entre las cuales se incluye el transporte.

En ese sentido, el Concepto Unificado de IVA del año 2003 precisó que el transporte de mercancía, pagado o prestado por quien realiza la venta, integra la base gravable de esa venta y, en consecuencia, el impuesto respectivo se debe liquidar sobre el valor total de la operación.

El beneficio de exención que reclama la demandante se estableció respecto del asfalto y las actividades económicas directamente relacionadas con la producción, comercialización y manejo del producto, y de aquellas que cumplen la finalidad de pavimentar y repavimentar carreteras y calles, prevista en el artículo 5º de la Ley 30 de 1982.

Extender a la mezcla asfáltica la exención de IVA consagrada para el asfalto, no tiene ningún sustento legal, sólo es producto de un criterio de interpretación jurídica apartado del definido por el propio legislador, la doctrina y la jurisprudencia.

En el contexto del proceso de investigación y determinación oficial que se realizó, no puede exonerarse de ninguna sanción a la demandante, porque incurrió en omisión de ingresos generados por operaciones gravadas, al tenor del artículo 647 del ET.

Las consideraciones de la Sentencia del 6 de mayo de 2004 no son aplicables al caso concreto, porque, para entonces no regía el artículo 64 de la Ley 488 de 1998, complementado por el artículo 140 de la Ley 508 de 1999, que dieron un tratamiento transitorio especial a la mezcla asfáltica y a las de concreto,

considerando que la incorporación de mezcla asfáltica al tenor del literal c) del artículo 421 del ET., es una venta gravable con IVA.

El artículo 5 de la Ley 30 de 1982 no puede invocarse para desconocer los conceptos de doctrina tributaria que son de obligatoria aplicación y observancia por parte de los funcionarios de la DIAN.

Finalmente, aduce la DIAN que el motivo esencial de la controversia planteada por el demandante es el hecho de que el artículo 5º de la Ley 30 de 1982 no hubiera cobijado expresamente a las llamadas mezclas asfálticas, creando un trato discriminatorio ajeno a un criterio objetivo de diferenciación.

Para la demandada, esa omisión no puede ser analizada por la jurisdicción contencioso administrativa a través de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, sino por la Corte Constitucional, en sede del control correspondiente, que no sería el de legalidad de un acto administrativo sino el de constitucionalidad de una disposición legal.

En ese sentido, propone la excepción de falta de jurisdicción y la consiguiente pertinencia de proferir un fallo inhibitorio.

Así mismo, la Administración considera inconcebible el uso del contencioso subjetivo para invocar la vulneración de una disposición jurídicamente inaplicable, con la presentación de un concepto de violación enmarcado en interpretaciones teleológicas que se apartan de la técnica legislativa en materia de normas sobre exención de impuestos.

La interpretación de los actos demandados se mantiene incólume, en cuanto se expidieron con fundamento en una interpretación restrictiva de la exención que se reclama, porque el legislador no distinguió un alcance diferente para la misma.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló los actos demandados por las siguientes razones:

El Consejo de Estado ha señalado que el alcance de la exención prevista en el artículo 5º de la Ley 30 de 1982 no puede restringirse con el argumento de que sólo se concibió para el asfalto.

Los criterios para establecer las exenciones son de índole económico y social según se pretenda el fortalecimiento económico, la protección a un sector social determinado, o el cubrimiento permanente o transitorio de las necesidades de una comunidad.

No puede obviarse la finalidad de la exención prevista para el asfalto y para todas las actividades que de una u otra manera se relacionan con ese bien. Tal es el caso de la mezcla asfáltica, económicamente vinculada con la producción, la comercialización y el manejo del asfalto, ya que sin esa no podría cumplirse el objetivo de fomentar la pavimentación y repavimentación de carreteras y calles.

Como el asfalto no cumple por sí solo el fin de la exención, todos los actos, hechos y operaciones relacionadas con la misma accederían a ese tratamiento preferencial, so pena de incumplirse el fin concebido por el legislador para establecerla.

El transporte de la mezcla asfáltica también se encuentra exento de todo gravamen. **En ese sentido, no procede** la sanción impuesta por inexactitud.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandada apeló la sentencia.

Al efecto, insistió en que el problema jurídico discutido se contraía a establecer la omisión en la que incurrió el artículo 5º de la Ley 30 de 1982, a la cual aludió en su escrito de contestación, y señaló:

El asunto debatido no se concreta en la aplicación de los criterios de interpretación de la norma anteriormente señalada, para concluir que predomina el teleológico o finalista en desmedro del principio de legalidad.

Esa conclusión desconoce que las exenciones no pueden aplicarse analógicamente a bienes no contemplados para las mismas, precisamente porque los beneficios y tratamientos tributarios especiales son expresos y restrictivos.

A partir de 1988, la regulación de IVA no se basa en la enunciación de lo expresamente gravado, sino en la de lo excluido o exento.

Los actos acusados son legales y todas las actuaciones adelantadas en el proceso de determinación y discusión del tributo respetaron los principios de contradicción y publicidad, y se desarrollaron en el marco de las facultades de fiscalización, que permiten asegurar el efectivo cumplimiento de las normas tributarias sustanciales.

El demandante no fue sorprendido con hechos y pruebas nuevos en la liquidación oficial de revisión, que le impidieran ejercer debidamente su derecho de defensa.

Lo que hizo la Administración fue fundamentar su actuación en los conceptos oficiales que existían y que sus funcionarios estaban obligados a cumplir, según los cuales el beneficio para asfaltos previsto en el artículo 5º de la Ley 30 de 1982 no puede cobijar un producto diferente como las mezclas asfálticas.

De acuerdo con el Arancel de Aduanas (Decreto 4586 de 2006), el asfalto en estado natural no está gravado con IVA, pero una vez transformado o compactado con otros materiales cambia ese estado y pasa a ser gravado. Las mezclas de productos excluidos en estado natural no necesariamente tienen la misma suerte de aquéllos, porque el impuesto a las ventas es independiente para cada elemento o componente.

En la sentencia del 6 de mayo de 2004 no se examinó un caso idéntico al del sub lite, sino uno regulado por el artículo 64 de la Ley 488 de 1998 que dio un tratamiento transitorio especial a la venta de mezcla asfáltica y contempla una situación exceptiva en la que no se encontraba la demandante.

El artículo 647 no refiere a la interpretación de los hechos, sino a la del derecho propiamente dicha. Así, la sanción por inexactitud no puede exonerarse cuando el menor valor a pagar resulta de errores de hecho y procede ante la conducta desplegada por el contribuyente, al no declarar el impuesto sobre las ventas del

tercer bimestre del año 2006 sobre todos los ingresos percibidos por operaciones gravadas, y derivar de ello un menor valor a pagar.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Al alegar de conclusión, la **demandante** insistió en que la mezcla asfáltica se encuentra exenta de impuesto sobre las ventas, como erogación complementaria a la operación principal, máxime cuando el Consejo de Estado ha aceptado que la exención prevista para el asfalto se extendía a dicha mezcla.

Según la Sentencia del 27 de marzo de 2014, proferida por el Consejo de Estado en el expediente 19781, con la expedición de la Ley 633 de 2000, tanto la venta de «asfalto» como su incorporación para producir mezclas asfálticas, no están gravadas con IVA, pero con la condición prevista en el artículo 64 de la Ley 488 de 1998, esto es, que se destinen a la construcción de bienes para uso de las entidades públicas o a los contratos de concesión y de servicios públicos, señalados en esta última norma.

Para el demandante, la anterior interpretación desconoce que el artículo 64 de la Ley 488 de 1998 se refiere al literal c) del artículo 421 del ET, "respecto a considerar como venta de la producción interna de bienes gravados para incorporar a inmuebles o a servicios no gravados".

Dicho literal continuó vigente aún después de entrar a regir la Ley 488 de 1998. Antes de ese año las ventas de asfalto, de mezcla asfáltica y de material pétreo se encontraban gravadas, pero mediante Concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil se clarificó que la exención prevista para el primero por el artículo 5 de la Ley 30 de 1982 continuaba aplicándose a los contratos celebrados con posterioridad a la susodicha Ley 488, y de los contratos celebrados antes de ese momento se ocupó el artículo 64 ibídem.

El mencionado artículo 64 dejó exentos el asfalto y las mezclas asfálticas, con la condición de destinarlas a la construcción de obras por entidades públicas.

Tanto esa norma como el artículo 79 de la Ley 633 de 2000 se refieren a un hecho considerado como venta para efectos del IVA, sin que ello implique que a partir del momento en que entró a regir la Ley 633 la exención sobre el asfalto pudiera

aplicarse sólo para obras realizadas por entidades públicas, ni que el material pétreo quedara gravado con ese porcentaje únicamente si se utilizaba para tales obras.

En otros términos, los artículos 64 de la Ley 488 de 1998 y 79 de la Ley 633 de 2000 no crearon una exención condicionada para el asfalto y las mezclas asfálticas, ni un bien gravado al 16% (material pétreo).

En ese sentido, la demandante solicitó que al presente caso no se le diera el mismo tratamiento que tuvo el proceso definido por la Sentencia del 27 de marzo del 2014, objeto de la presente crítica.

La sanción impuesta por inexactitud es improcedente, por la diferencia de criterios existentes sobre el tratamiento que debe darse a las ventas de mezcla asfáltica en forma directa o a través de un contrato de construcción de inmuebles, así como a las erogaciones complementarias.

La **demandada**, por su parte, reiteró los argumentos que expuso en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación, y añadió:

El *a quo* extendió la exención del artículo 5º de la Ley 30 de 1982 a las mezclas asfálticas, sin considerar la condición legal para hacerlo, pues según el artículo 64 de la Ley 488 de 1998, la mezcla asfáltica no se considera transformación ni incorporación cuando es para uso de la Nación, las entidades territoriales y algunas estatales.

No obstante, en el sub lite se encuentra probado que las ventas se hicieron a una empresa privada, carente de la naturaleza legalmente establecida.

Acorde con el artículo 79 de la Ley 633 de 2000, el asfalto, la mezcla asfáltica y los materiales pétreos son distintos y la exención de la Ley 30 de 1982 sólo se aplica al asfalto; la mezcla asfáltica se entiende cobijada con esa exención sólo cuando la usan las entidades estatales.

De acuerdo con ello, en la declaración modificada por los actos demandados la contribuyente no integró debidamente la base gravable de IVA.

La Sentencia del 27 de marzo de 2014 (exp. 19781) proveyó sobre los mismos hechos que aquí se discuten y, por tanto, debe orientar el fallo correspondiente.

CONSIDERACIONES

Se provee sobre la legalidad de los actos administrativos que determinaron oficialmente el impuesto sobre las ventas a cargo de la sociedad Construcciones y Pavimentos Boyacá Ltda., por el tercer bimestre de 2006.

El recurso de apelación presentado propone establecer si la venta de mezcla asfáltica, por parte de la demandante, durante el periodo fiscalizado y el transporte de la misma, se encuentran exentas de dicho impuesto a la luz del artículo 5º de la Ley 30 de 1982¹, según el cual:

“Con el fin de fomentar la pavimentación y repavimentación de carreteras y calles, los asfaltos estarán exentos de todo impuesto.”

En el mismo sentido, si los ingresos derivados de tales actividades, se repite, venta de mezcla asfáltica y transporte de la misma, deben adicionarse a los provenientes de operaciones gravadas con IVA, durante el tercer bimestre de 2006.

En proceso tramitado entre las mismas partes bajo la radicación interna 19781, y por el mismo concepto tributario que aquí se discute (impuesto sobre las ventas a cargo de la demandante respecto de los mismos supuestos fácticos que motivan la presente controversia), pero en relación con actos de determinación oficial del cuarto bimestre de 2006, la Sala concretó que el cuestionamiento de la Administración giraba en torno al deber de inclusión del transporte de mezcla asfáltica en la base gravable del IVA declarado, independientemente de que ese servicio se hubiera facturado separadamente de la venta de dicha mezcla.

Ello lo dedujo de los antecedentes administrativos que integraban la actuación administrativa allí enjuiciada. Los de la actuación administrativa que ahora se discute permiten hacer constataciones similares, en el siguiente sentido:

¹ Por la cual se modifica la Ley 64 de 1967 - D.O. 35.984

El requerimiento especial que precedió a los actos demandados propuso adicionar los ingresos que percibió la demandante por operaciones gravadas durante el tercer bimestre de 2006, en \$594.121.159, y el IVA generado en \$95.059.385, así como disminuir los ingresos no gravados al \$535.634.000²; de acuerdo con ello, el saldo a pagar por impuesto se liquidó en \$103.456.000 y la sanción por inexactitud en \$152.094.000 (fls. 51 a 64, c. 2).

Para fundamentar lo anterior, se tuvo en cuenta que la verificación de la facturación del bimestre mayo - junio de 2006, en las que quedaron consignadas ventas de mezcla asfáltica a la sociedad CSS Constructores S. A., así:

No. Fac t ³	FEC HA	CONCEPTO	V/R GRAVADO	V/R EXCLUIDO	V/R IVA	ENTREGA M3
423	10/05 /06	Sum. Mez. asf. 23 abr.04 may	11.424.083	----	1.827.853	71.90
424	11/05 /06	Flete 23 abr.04 al 04 may		46.665.518		
425	11/05 /06	Imprimación	40.248	1.569.672	6.440	1.872
426	17/05 /06	Flete 05 al 11 may	---	63.784.960	---	
427	16/05 /06	Sum. Mez. asf. 05 al 11 may	15.946.240	---	2.551.398	99.52
428	15/05 /06	Sum. Mez. asf. 21 abr.al 11 may	2.923.981	---	467.837	18.58
429	16/05 /06	Fletes 21 abr. al 11 may.	---	11.695.922	---	
430	16/05 /06	Imprimación	24.833	968.467	3.973	1155

² Los ingresos por operaciones gravadas durante el bimestre mencionado se declararon por \$175.900.000 y el IVA generado a la tarifa del 16% por \$28.144.000.

³ Las facturas faltantes de acuerdo con el número consecutivo, fueron anuladas según se estableció por la DIAN. (fl. 26)

No. Fac t3	FEC HA	CONCEPTO	V/R GRAVADO	V/R EXCLUIDO	V/R IVA	ENTREGA M3
433	17/05 /06	Sum. Mez. asf. 12.al 18 may	10.690. 751	---	1.710.5 20	66.58
434	18/05 /06	Flete 12 al 18 may.	---	42.763. 002	---	
435	18/05 /06	Imprimación	116.057	4.526.2 23	18.569	5398
436	24/05 /06	Sum. Mez. asf. 12.al 18 may	13.656. 558	---	2.185.0 49	85.20
439	24/05 /06	Flete 12 al 18 may.	---	54.626. 230	---	
440		Sin Flete 19 al 25 may	---	84.040. 473	---	
441		Sin Sum. Mez. asf. 19.al 25 may	21.010. 118	---	3.361.6 19	131.8 0
444	02/06 /06	Flete 19 al 26 may	---	47.939. 939	---	
445	01/06 /07	Sum. Mez. asf. 19 al 26 may	11.983. 660	---	1.917.3 85	74.63
446	06/06 /06	Sum. Mez. asf. 26 may al 01 jun	8.961.5 52	---	4.433.8 48	56.26
447	07/06 /06	Flete 26 may. Al 01 jun.	---	36.265. 459	---	
448	07/06 /06	Imprimación	108.669	4.238.0 71	17.387	4.909
449	07/06 /06	Sum. Mez. asf. 26 al 07 jun	12.179. 403	---	1.948.7 04	72.90
450	08/06	Flete 02 al 07	---	48.717.	---	

No. Fac t3	FEC HA	CONCEPTO	V/R GRAVADO	V/R EXCLUIDO	V/R IVA	ENTREGA M3
	/06	jun.		612		
455	12/06 /06	Imprimación	24.016	936.604	8.842	1117
456	13/06 /06	Sum. Mez. asf. 02 al 08 jun	5.710.4 53	---	913.672	34.18
457	14/06 /06	Flete 02 al 08 Jun.	---	22.841. 810	---	
458	14/06 /06	Sum. Mez. asf. 27 may. Al 01 jun	6.962.7 49	---	1.114.0 40	43.68
459	15/06 /06	Flete 27 may. Al 01 jun.	---	27.850. 995	---	
460	22/06 /06	Flete 08 al 15 jun.	---	46.645. 163	---	
461	23/06 /06	Sum. Mez. asf. 08 al 15 jun.	10.411. 802	---	1.665.8 88	62.32
462	22/06 /06	Sum. Mez. asf. 09 al 16 jun.	13.512. 759	---	2.162.0 41	81.04
463	23/06 /06	Flete 09 al 16 jun.	---	54.051. 039	---	

ADICIONALMENTE FACTURAS A OTRAS EMPRESAS ASÍ:

415	03/06/06	Cons. Vías de colomb. Transp.	---	9.387.900	---	
416	03/06/06	Emcoop Ltda transp.	25.800.000	---	4.128.000	

420	08/06/06	Emcoop Ltda Construcc.	5.715.568.	131.458.074	914.491	700
-----	----------	------------------------------	------------	-------------	---------	-----

De acuerdo con estos registros, el requerimiento concluyó:

«Las facturas de transporte y suministro a CSS CONSTRUCTORES S.A. (...) están en forma consecutiva una por transporte y otra por suministro y corresponden al mismo periodo de tiempo.

Como se observa **el contribuyente vende mezcla asfáltica a la sociedad CSS CONSTRUCTORES S.A. (...) liquidando el IVA únicamente sobre el suministro sin liquidar el impuesto sobre el transporte de la misma, concepto que hace parte integral de la base gravable**, por lo tanto debe trasladar a ingresos gravados la suma de \$581.882.122 y generar un IVA de \$93.101.139.

Respecto a la factura por imprimación está registrando la transacción como contrato de obra liquidando el IVA únicamente sobre el 2.5% del valor total de la operación, pero este es un producto gravado con el impuesto sobre las ventas a la tarifa general del 16% por lo que debe trasladar a ingresos gravados la suma de \$12.239.037 y generar un IVA de \$1.958.246.

(...)

4. Que el representante legal de la sociedad de forma verbal manifiesta que a la mezcla asfáltica le es aplicable el artículo 5 de la Ley 30 de 1.982 y que por lo tanto la venta y el transporte de esta se encuentra excluida de todo impuesto, adicionalmente que esta norma se encuentra vigente.

Verificado el sistema jurídico documental la norma se encuentra vigente y se procede a solicitar a la oficina jurídica de la DIAN concepto respecto a si era aplicable la exención contemplada en el Artículo 5 de la Ley 30 de 1982 a las mezclas asfálticas. Mediante Oficio N° 106690 de diciembre 28 de 2007 esta oficina concluye: es evidente que pretender extender los beneficios fiscales

consagrados en el artículo 5 de la Ley 30 de 1982 a favor de los asfaltos, a un producto diferente como lo constituye la mezcla asfáltica, no es viable jurídicamente y viola principios constitucionales de nuestro sistema tributario”.

Al manifestarse frente a estas glosas, la actora hizo reflexiones esencialmente similares a las que expuso en la demanda (fls.74 a 91, c. 2).

Por su parte, la liquidación oficial de revisión cuya nulidad se pretende (fls. 46 a 62) aceptó la propuesta de adición de ingresos por operaciones gravadas, formulada en el requerimiento especial.

Para ello, comenzó por precisar que la discusión iba más allá de las pruebas recaudadas o la inconsistencia en los valores determinados en la investigación, contrayéndose en forma exclusiva a la interpretación y alcance del artículo 5º de la Ley 30 de 1982.

Así mismo, destacó la prohibición de extender beneficios tributarios a supuestos no previstos legalmente, y el concepto oficial que avaló la aplicación restrictiva del beneficio del artículo 5º de la Ley 30 de 1982 al asfalto, dejando de lado las mezclas asfálticas; igualmente, censuró el silencio guardado por el contribuyente en relación con el transporte de la mezcla, que hace parte de la operación realizada por aquél y se factura en forma independiente, no obstante hacer parte de un mismo contrato.

En ese sentido, el ente fiscal concluyó que la base gravable “*como el total de la operación y no como un servicio excluido (transporte) sobre el cual no se genera el impuesto de las ventas*”, en concordancia con el artículo 447 del ET.

De acuerdo con lo constatado en la diligencia de registro realizada el 30 de marzo de 2007 (fls. 17 a 28, c. 2), durante el periodo 2 de mayo y 15 junio de 2006 se despacharon 7564.5 mts³ de mezcla asfáltica al cliente CSS CONSTRUCTORES S. A., cuando en las facturas solo aparecían 754.69, configurándose una diferencia de 6.809.81 mts que incrementaba los ingresos percibidos por operaciones gravadas y, de contera, el IVA generado respecto de las mismas.

Ese efecto aditivo también lo produjo el servicio de transporte no incluido en la actividad total, dado que la demandante se dedica a la producción de mezcla asfáltica y ejecución de obras de ingeniería civil y sus ingresos provienen de la producción y venta de dicha mezcla en la planta de Nobsa, del transporte de la misma y de los contratos que suscribe para realizar dicha actividad.

Existen también valores facturados por concepto de "imprimación" por el suministro y aplicación de material bituminoso a una capa del camino preparada con antelación, de acuerdo con los planos y especificaciones, quedando así incorporado el asfalto a la superficie de dicha base, con el fin de prepararla para recibir la respectiva capa de pavimento.

Como no se demostró la existencia de la obra civil, la Administración entendió que la venta se hizo sólo por el producto bituminoso que, según concluye, era simplemente un pegante frío y en líquido, y que ascendió a los \$12.239.037, que también adicionaba los ingresos gravados, generando un IVA de \$1.958.246.

Ahora bien, a partir de un material probatorio esencialmente coincidente con el anteriormente detallado, la sentencia del 20 de marzo de 2014, del referido exp. 19781, sintetizó la discusión judicial en los siguientes términos:

"En cuanto a la venta de mezcla asfáltica se advierte, como lo hizo la demandada en los alegatos de conclusión, que la discusión no tuvo su origen en si la venta de mezcla asfáltica estaba o no gravada, porque la demandante declaró y pagó IVA sobre esta operación.

Lo realmente cuestionado por la demandada se contrajo a si el valor del transporte forma parte de la base gravable, sin que la demandante hubiera desvirtuado que el transporte hizo parte de la venta de la mezcla asfáltica; por el contrario, su argumento se centró en señalar que «tanto la venta como el transporte» de dicho bien estaban exentos con fundamento en el artículo 5º de la Ley 30 de 1982, a pesar de que, se insiste, la demandante había declarado y pagado el IVA respecto de la venta de mezcla asfáltica.

En este punto, también debe precisarse que la actora tampoco presentó argumentos tendientes a controvertir la forma en que declaró y pagó el IVA del producto «imprimación», ni en sede administrativa ni ante esta jurisdicción.

Entonces, se advierte que la Administración, a pesar de tener probado que la demandante había declarado y pagado el IVA respecto de las ventas de mezcla asfáltica, como se demostró con las facturas respectivas y en la declaración, en todo caso abrió la posibilidad, en el acto demandado, de discutir el argumento de la demandante tendiente a desvirtuar los valores declarados en su propia declaración, esto es, que la venta y el transporte de mezcla asfáltica estaban exentos del tributo cuestionado..."

Dado que el procedimiento de determinación oficial del impuesto inicia con la presentación de la declaración, los hechos económicos no declarados por el contribuyente son ajenos a dicho trámite⁴. Por tanto, en la liquidación oficial de revisión la DIAN no podía pronunciarse sobre hechos no declarados, lo que en el caso de autos impedía todo tipo de referencia a la exención de la venta de mezcla asfáltica en el período fiscalizado, porque su actuación partió del hecho aceptado y reconocido en la liquidación privada de que existió una operación gravada con IVA declarado y pagado por la contribuyente.

De otra parte, los errores en la declaración de bienes gravados como exentos deben corregirse voluntariamente con base en el procedimiento del artículo 589 del Estatuto Tributario⁵, porque implican la disminución del impuesto a cargo. Si dicho procedimiento no se agota, no puede pretenderse que la Administración desconozca la declaración presentada, en cuanto "nadie puede alegar en su favor su propia torpeza o culpa".

En cuanto a la violación directa del artículo 5º de la Ley 30 de 1982, único fundamento jurídico del concepto de violación, el fallo que se comenta recordó que al analizar un asunto particular en el impuesto de renta correspondiente al año gravable 1995, la sentencia del 13 de marzo de 2003⁶ aclaró que dicha normativa conservaba vigencia a pesar de no haber sido incorporada al Estatuto Tributario - Decreto 624 de 1989.

Continuando con su argumentación, el mencionado fallo del 20 de marzo de 2014 consideró la evolución legislativa propiciada por las Leyes 488 de 1998 (art. 64) y 633 de 2000 (art. 79), para concluir que en el cuarto bimestre del año gravable 2006, la normativa vigente en materia del IVA para la venta de asfalto y mezclas asfálticas eran dichas normas y que, acorde con estas, el derecho a la exención

⁴ Sentencia del 15 de junio de 2001, Exp. 11877, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, entre otras.

⁵ *Ibidem*. Artículo 589. "**Correcciones que disminuyan el valor a pagar o aumenten el saldo a favor.** Para corregir las declaraciones tributarias, disminuyendo el valor a pagar o aumentando el saldo a favor, se elevará solicitud a la Administración de Impuestos y Aduanas correspondiente, dentro de los dos* años siguientes al vencimiento del término para presentar la declaración. (...)

⁶ M.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié, Exp. 13145

exigía al contribuyente demostrar el tipo de entidad destinataria del bien. Así lo explicó:

“Sin embargo, con la expedición de la **Ley 488 de 1998**, el legislador previó un nuevo tratamiento en el *impuesto sobre las ventas* para las diferentes modalidades de venta de las mezclas asfálticas, pues dispuso en el artículo 64 íb., lo siguiente:

Artículo 64. *Para los efectos de la aplicación del literal c) del artículo 421 del Estatuto Tributario y en relación con la mezcla asfáltica y las mezclas de concreto, no se consideran como incorporación, ni como transformación las realizadas con anterioridad a la vigencia de la presente Ley, al igual que aquellas que llegaren a ocurrir en los contratos que a la entrada en vigencia de la misma ya se encuentren perfeccionados o en ejecución, siempre y cuando el bien resultante haya sido construido o se encuentre en proceso de construcción, para uso de la Nación, las entidades territoriales, las empresas industriales y comerciales del Estado, las empresas descentralizadas del orden municipal, departamental y nacional, así como las concesiones de obras públicas y servicios públicos.*

Lo previsto en este artículo no será aplicable en relación con los impuestos sobre las ventas que hubieren sido cancelados con anterioridad a la fecha de vigencia de la presente Ley, los cuales no serán objeto de devolución o compensación⁷. (Negrillas fuera de texto).

Como se observa, la norma transcrita previó el tratamiento para la venta de «mezclas asfálticas y de concreto», en el sentido de señalar que no se entendían como incorporaciones o transformaciones de bienes para efectos del literal c) del artículo 421 E.T. y que, por tanto, no era una operación gravada, siempre y cuando el bien resultante haya sido construido o esté en proceso de construcción para uso de las entidades allí descritas.

No obstante lo anterior, la disposición transcrita no se refirió concretamente al tratamiento tributario del «asfalto» que, como se vio, estaba exento de IVA de acuerdo con el artículo 5º de la Ley 30 de 1982.

El artículo 79 de la **Ley 633 de 2000** aclaró el tratamiento del IVA frente al «asfalto» y reiteró el previsto para las mezclas asfálticas, porque dispuso lo siguiente:

Artículo 79. IVA al asfalto, mezcla asfáltica y material pétreo. Lo dispuesto en el artículo 64 de la Ley 488 de 1998 igualmente será aplicable al asfalto y a los materiales pétreos que intervienen y se utilicen específicamente en el proceso de incorporación o transformación necesarios para producir mezclas asfálticas o de concreto y en la venta de asfalto, mezcla asfáltica o materiales pétreos. (Negrillas fuera de texto)

Con fundamento en lo anterior, se establece que con la expedición de la Ley 633 de 2000, tanto la venta de «asfalto» como su incorporación para producir mezclas asfálticas, no están gravadas con IVA, pero con la condición prevista en el artículo 64 de la Ley 488 de 1998, esto es, que se destinen a la construcción de bienes para uso de las entidades públicas o a los contratos de concesión y de servicios públicos, señalados en esta última norma.

⁷ Inciso declarado inexecutable por la Sentencia C-369 de 2000.

La Sala observa que el hecho de que el artículo 5º de la Ley 30 de 1982⁸ no hubiera sido derogado o modificado expresamente por la Ley 633 de 2000, no permite concluir que su tratamiento exceptivo que para «todo impuesto» traía dicha norma, se hubiera mantenido en materia de IVA aún después de la entrada en vigencia de la Ley 633, pues esta reguló el punto específico que también había sido contemplado en la norma de 1982.

Además, debe precisarse, en relación con lo considerado por esta Sección en la sentencia del 6 de mayo de 2006, Exp. 13370, citada por la actora en sede administrativa y ante esta jurisdicción, que si bien el asunto debatido en esa oportunidad también estaba referido a si era o no exenta la venta de mezcla asfáltica, en dicha sentencia el periodo discutido eran los bimestres 1º al 6º del año gravable 1996, momento para el cual no se habían expedido las Leyes 488 de 1998 y 633 de 2000 que modificaron el tratamiento de IVA del asfalto y de la mezcla asfáltica, como se explicó.”

De acuerdo con lo dicho, la Sala avaló el aumento del monto de ingresos declarados como gravados con la suma correspondiente al IVA omitido por el servicio de transporte, como parte de la base gravable de dicho tributo, a la luz del artículo 447 ET⁹; y, por consiguiente, descartó la diferencia de criterios invocada por la demandante para exonerarse de la sanción impuesta por inexactitud, dado que, en últimas, lo que pretende es aplicar una exención no vigente para la época de los hechos discutidos (se repite, cuarto bimestre de 2006), en cuanto el tratamiento exceptivo había sido modificado por normas posteriores.

Dado que para el bimestre discutido en el caso de autos (tercero de 2006), regía el mismo marco legal que motivó la decisión de la sentencia del 20 de marzo de 2014, esta Sala desestima la solicitud de inaplicación del criterio jurisprudencial que orientó aquella. Lo anterior porque, se repite, se trata de un debate entre las mismas partes, en el marco de razones fácticas y jurídicas similares a las resueltas en ese fallo.

⁸ Esta norma fue derogada expresamente por el artículo 198 de la Ley 1607 de 2012 y el asfalto fue ubicado como bien excluido en el artículo 38 de la misma Ley, que modificó el artículo 424 E.T.

⁹ “En la venta y prestación de servicios, la base gravable será el valor total de la operación, sea que ésta se realice de contado o a crédito, incluyendo entre otros los gastos directos de financiación ordinaria, extraordinaria, o moratoria, 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.

PAR. Sin perjuicio de la causación del impuesto sobre las ventas, cuando los responsables del mismo financien a sus adquirentes o usuarios el pago del impuesto generado por la venta o prestación del servicio, los intereses por la financiación de este impuesto, no forman parte de la base gravable.”

Los argumentos que invoca la actora en sus alegatos de conclusión para oponerse a dicha aplicación, no se estiman procedentes para apartarnos del criterio orientador mencionado, comoquiera que se oponen al contenido sustancial de la citada sentencia del 20 de marzo de 2014, sin razón jurídicamente viable para cambiar ese precedente.

En ese sentido, la Sala revocará el fallo apelado para, en su lugar, denegar las súplicas de la demanda.

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

F A L L A

1. **REVÓCASE** la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá el 14 de marzo de 2013, dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por CONSTRUCCIONES Y PAVIMENTOS BOYACÁ LTDA., contra LA DIAN. En su lugar, se dispone:

“NIÉGANSE las pretensiones de la demanda.”

2. Reconócese personería para actuar como apoderado de la DIAN, al abogado Juan Carlos Díaz García, en los términos y para los fines del poder visible en el folio 226 de este cuaderno.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

(Pasan firmas)

(Vienen firmas)

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ