



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., diez (10) de febrero de dos mil veintidós (2022)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2016-00977-01 (24964)
Demandante: CONSORCIO GRUPO CONSTRUCTOR CÓRDOBA SUCRE
Demandado: DIAN

Temas: IVA bimestre 6 de 2011. Base gravable. Servicio de construcción.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 6 de agosto de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que en la parte resolutive dispuso¹:

«**PRIMERO: DECLÁRASE** la nulidad parcial de la Resolución No. 322412014000278 del 18 de noviembre de 2014, por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá de la DIAN le profirió al Consorcio Grupo Constructor Córdoba-Sucre liquidación oficial de revisión por el impuesto sobre las ventas del 6° bimestre del año 2011; y de la Resolución No. 012.190 del 14 de diciembre de 2015, a través de la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN confirmó la anterior al desatar el recurso de reconsideración interpuesto, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **MODIFÍCASE, respecto de la sanción por inexactitud**, la liquidación oficial del impuesto sobre las ventas del 6° bimestre del año gravable 2011 del Consorcio Grupo Constructor Córdoba-Sucre, de acuerdo con la liquidación efectuada por esta Corporación y que obra en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO: No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.

[...].».

ANTECEDENTES

El 17 de enero de 2012, el CONSORCIO GRUPO CONSTRUCTOR CÓRDOBA-SUCRE presentó la declaración de IVA del bimestre 6 de 2011, en la cual liquidó un impuesto generado por operaciones gravadas y saldo a pagar por el periodo fiscal de \$15.506.000².

¹ Fl. 278 c.p. 1

² Fl. 6 c.a. 1



El 4 de diciembre de 2013, la División de Gestión de Fiscalización de Personas Jurídicas y Asimiladas de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, dictó el auto de apertura 322402013003768 por el programa “IMPUESTO A LAS VENTAS”, en relación con la referida declaración³.

El 7 de abril de 2014, previa inspección tributaria, la referida División de Gestión de Fiscalización profirió el Requerimiento Especial 322402014000071, en el que propuso reclasificar los ingresos por operaciones exentas de \$2.707.804.000 a ingresos por operaciones no gravadas (\$20.509.000) y gravadas (\$2.687.295.000), para determinar un mayor impuesto generado (\$429.967.000), imponer sanción por inexactitud (\$687.947.000) y saldo a pagar de \$1.097.875.000⁴. La contribuyente dio respuesta a este acto⁵.

El 18 de noviembre de 2014, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, profirió la Liquidación Oficial de Revisión 322412014000278, en la cual mantuvo las glosas propuestas en el requerimiento especial⁶. Contra este acto se interpuso recurso de reconsideración⁷.

El 14 de diciembre de 2015, mediante la Resolución 012190, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica del nivel central de la DIAN, confirmó el acto liquidatorio⁸.

DEMANDA

El CONSORCIO GRUPO CONSTRUCTOR CÓRDOBA-SUCRE, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes⁹:

«PRETENSIONES

«PRIMERA.- Que se declare la nulidad de la actuación administrativa de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN, por medio de la cual se modificó la declaración privada del Impuesto al Valor Agregado (IVA) del sexto bimestre gravable del año 2011, y se estableció oficialmente, vía liquidación de revisión, el impuesto indirecto a cargo del **CONSORCIO GRUPO CONSTRUCTOR CÓRDOBA-SUCRE** por ese periodo bimestral.

Esta actuación se encuentra individualizada en los siguientes actos centrales de la Administración, acompañado de otros de trámite y de las respuestas o recursos de la actora:

- **Liquidación Oficial de Revisión No. 322412014000278 DE NOVIEMBRE 18 DE 2014**, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales contra el **CONSORCIO GRUPO CONSTRUCTOR CÓRDOBA-SUCRE**, identificado con NIT 900.217.976-0.
- **Resolución 012190 de diciembre 14 de 2015**, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos

³ Fl. 8 c.a. 1

⁴ Fls. 344 a 361 c.a. 2

⁵ Fls. 371 a 381 c.a. 2

⁶ Fls. 27 a 40 c.p. 1

⁷ Fls. 415 a 426 c.a. 3

⁸ Fls. 42 a 52 c.p. 1

⁹ Corresponde a la corrección de la demanda. Fl. 135 c.p. 1



y Aduanas Nacionales, mediante la cual confirmó la liquidación oficial de revisión No. 322412014000278 de noviembre 18 de 2014.

SEGUNDA.- Que como consecuencia de la nulidad se restablezcan los derechos de la parte actora, exponiéndose específicamente que se encuentra en firme la declaración privada del Impuesto sobre las Ventas del sexto bimestre del año calendario 2011, presentada por el **CONSORCIO GRUPO CONSTRUCTOR CÓRDOBA SUCRE**».

El demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 2, 6, 13, 83, 95 [9], 209, 228, 333, 338 y 363 de la Constitución Política
- Artículos 420, 421, 437, 483, 488 y 647 del Estatuto Tributario
- Artículos 1 y 3 del Decreto 1372 de 1992
- Artículos 1502, 1625 y 1724 del Código Civil
- Artículo 3 de la Ley 1437 de 2011
- Concepto unificado de IVA 001 de 2003

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

El Código de Comercio no regula los contratos de colaboración, por lo cual debe entenderse que el consorcio es una modalidad atípica dentro del derecho privado, atipicidad que se acentúa cuando, en casos como este, el consorcio se involucra en transacciones comerciales entre particulares, ajenas al régimen de contratación estatal de la Ley 80 de 1993 y demás normas posteriores.

De la ausencia de personalidad y autonomía de sus integrantes se deriva que el consorcio (i) no es una sociedad, y no cuenta con los atributos de capacidad jurídica o patrimonio, (ii) su capacidad legal, se encuentra reducida a las materias en donde por ficción haya sido autorizado a actuar como un ente (responsabilidad por IVA), (iii) las relaciones jurídicas que nacen de un acuerdo de colaboración se entienden trabadas, en el plano interno, entre los miembros de los respectivos consorcios y, en el plano externo, entre los consorciados y los terceros con quienes contratan, es decir, no surgen relaciones entre el consorcio y los consorciados, y el representante del mismo solo es vocero de los segundos en quienes se radican todos los derechos y obligaciones que convenga el mandatario; la independencia de los integrantes del consorcio ha sido reconocida en diferentes normas como la Circular Externa 115-006 del 23 de diciembre de 2009 de la Superintendencia de Sociedades, y los artículos 18 del ET y 33 del Decreto 836 de 1991.

Si el consorcio carece de capacidad jurídica para obrar y no es titular de un patrimonio, no se puede afirmar que es capaz de celebrar contratos en los términos del artículo 1502 del Código Civil, o de entablar relaciones jurídicas patrimoniales de cualquier naturaleza; persistir en contratos de venta de materiales gravados con IVA, celebrados entre el consorcio y sus consorciados, es un absurdo jurídico; aunque los consorcios fueron habilitados para llevar contabilidad transitoria de las actividades mancomunadas, ello no prueba que el actor adquiera, posea o venda inventarios de insumos como el material asfáltico.

El hecho de que las salidas de inventarios hayan sido registradas por medio de facturas emitidas por el consorcio, medio escogido por sus integrantes para controlar los movimientos de inventarios, no significa que las mismas constituyan un auténtico título valor en favor del consorcio; las deudas por el consumo del inventario atribuible a los



consorciados generan responsabilidad única y exclusivamente entre estos por lo que se debe dar prevalencia a la sustancia económica sobre la realidad formal, conforme al artículo 228 de la CP.

La ficción prevista en el artículo 437 del ET se refiere a las actividades sobre las que versa el objeto del acuerdo consorcial, esto es, las relacionadas con la construcción y mantenimiento de la vía concesionada a Autopistas de la Sabana SA, por lo que las actividades preparatorias a las mancomunadas ejecutadas por los consorciados, no se rigen por dicha ficción sino por los principios y reglas del derecho privado, según las cuales no hay derechos u obligaciones en cabeza del consorcio, sino de sus integrantes individualmente considerados.

Para la Administración, los inventarios adquiridos por el representante legal del Consorcio y su traslado posterior por los consorciados se asimila a una operación de venta gravada con el IVA; no obstante, los consorciados consumieron el material asfáltico de su propiedad en su actividad de construcción y/o mantenimiento, por lo que la responsabilidad tributaria por esta adquisición, no recae en el consorcio, sino en el proveedor original del material, realidad jurídica que no se modifica por el hecho formal de que el consorcio haya emitido facturas de venta y reportado en su declaración de IVA ingresos por este concepto, errores de apreciación del consorcio, que no permiten inferir la realización de un hecho generador de IVA.

Se aplicó indebidamente el artículo 421 [a] del ET porque los movimientos internos de material asfáltico entre los consorciados no comportan una transferencia de dominio, cualquiera que haya sido la forma utilizada para su control pues, es evidente, que los empresarios no se unieron para crear un intermediario ficticio que les encareciera la adquisición de dicho insumo.

La liquidación de revisión es ilegal porque ignoró, para fijar el tributo, los impuestos descontables pues le imputó al consorcio los ingresos por la venta de material asfáltico, y dejó los costos y gastos asociados a la misma en cabeza de los consorciados, censurable desde la perspectiva de la equidad tributaria; si se trata de catalogar al consorcio como responsable de IVA por la venta de material asfáltico, deben aplicarse las reglas previstas en los artículos 483 y siguientes del ET, porque el fisco no tiene la capacidad de crear una base gravable artificial.

El examen del contrato consorcial y su ejecución en el año 2011 permite establecer que los empresarios se aliaron para ejecutar mancomunadamente, por subcontratación, las obras públicas previstas en el contrato de concesión 002 de 2007 celebrado entre Autopistas de la Sabana SA y el INCO. A la luz de la ficción del artículo 437 del ET, debe colegirse que el consorcio es responsable de IVA por el servicio de construcción, conforme al artículo 3 del Decreto 1372 de 1992, con lo cual la liquidación de revisión debió limitarse a determinar si la base gravable sobre honorarios o utilidad había sido correctamente calculada de acuerdo con las reglas especiales señaladas en la citada norma; la tozudez del fisco llega a su culmen cuando se duele de la ausencia de contratos formales de obra entre el consorcio y sus partícipes, de la cual resulta una antinomia o contradicción: si no se prueba que era prestación de un servicio de construcción, la entrega del material a los consorciados se asimila a una venta.

De acuerdo con la doctrina oficial de la DIAN, la incorporación de materiales por el artífice de la obra no se considera una actividad distinta ni separada de la de construir



una obra material; no puede perderse de vista que el objeto del consorcio guarda correspondencia con las obligaciones de la concesionaria en el contrato de concesión 002 de 2007, en especial frente a las establecidas en la cláusula 27, todas típicas del negocio de la construcción; desconocer el régimen especial de IVA aplicable al caso concreto, viola la normativa invocada del ET, así como los principios de equidad, tipicidad legal y prevalencia de lo sustancial sobre lo formal.

Es improcedente la sanción por inexactitud porque el consorcio no omitió ingresos; el error formal en la declaración de IVA, al haber cuantificado unos supuestos ingresos por venta de material a los consorciados es intrascendente, porque del mismo no se deriva un mayor impuesto a favor del Estado. Es censurable la cuantificación de la sanción basada en un falso impuesto monofásico porque, si se le permitiera al consorcio atribuir los costos, el mayor impuesto a las ventas a calcular no sería equivalente al 16% de las supuestas ventas pues, forzosamente, deben detraerse los impuestos repercutidos -descontables- por la compra del material asfáltico. Además, la discusión de si un consorcio puede o no vender bienes muebles a sus consorciados es jurídica, y no fáctica.

OPOSICIÓN

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los argumentos que se exponen a continuación¹⁰:

Está demostrado que entre el INCO y Autopistas de la Sabana SA se suscribió un contrato de concesión para la realización, entre otras actividades, de la rehabilitación, mejoramiento, operación y mantenimiento del proyecto de concesión vial Córdoba Sucre; y que el Consorcio Grupo Constructor se conformó, sin la intervención de la concesionaria, para que los consorciados presentaran ofertas mercantiles para la ejecución de las actividades y obras objeto del contrato de concesión, por lo que al no existir un consorcio al que se le adjudicara un contrato estatal, sino ofertas mercantiles entre el grupo constructor y la concesionaria, no se configuró la confusión entre acreedor y deudor, dando plena aplicación a los artículos 18 [inc. 3] del ET y 33 [2] del Decreto 836 de 1991.

Como en el reglamento de creación se estipuló que el consorcio podía subcontratar las obras a él encomendadas con los consorciados o con terceros, quienes se denominarían contratistas o subcontratistas, deviene que no existía prohibición para que contrataran entre sí, por lo que la operación de compra del material asfáltico y mezcla compactadora se dio entre el Grupo Constructor como consorcio, y entre sus integrantes y terceros ajenos a la sociedad concesionaria, de lo cual dan fe las facturas emitidas por el consorcio que, al contener la descripción y cantidad del producto, el valor unitario, la imposición del IVA, la información de la cuenta bancaria y la advertencia que se asimilan a una letra de cambio, prueban que existieron operaciones económicas de compraventa entre los consorciados, sin que la emisión de las mismas fuera solo un medio de control de la entrega del producto.

El consorcio, en cuanto al patrimonio, sí tenía capacidad porque en el documento de conformación se estableció la inversión realizada por cada uno de los consorciados para ejecutar el objeto del mismo, siendo aplicable el artículo 421 [a] del ET al

¹⁰Fls. 197 a 207 c.p. 1



verificarse que el movimiento interno del material entre sus suscriptores tenía por finalidad la de transferir el derecho de dominio del bien, conclusión a la que se arriba por el valor probatorio de las facturas las cuales responden a un hecho generador.

No existe medio probatorio que lleve al convencimiento de que la venta del bien era para dar cumplimiento a las obligaciones de compactación de la mezcla asfáltica sobre el trayecto vial, lo cual deviene en la inaplicación de la base gravable de que trata el artículo 3 del Decreto 1372 de 1992, y del concepto unificado de IVA de 2003.

De la oferta mercantil se establece que el consorcio no ejecutaba la obra sino era quien proveía, a través de una venta, el material que requería la concesionaria para el cumplimiento de sus obligaciones, la cual se encuentra gravada, por lo que el consorcio es responsable del impuesto conforme al artículo 437 del ET.

La sanción por inexactitud es procedente porque el consorcio omitió registrar como ingresos brutos gravados los provenientes de las ventas de las mezclas asfáltica y compactadora a sus consorciados, los cuales no eran exentos.

AUDIENCIA INICIAL

El 11 de mayo de 2018, se llevó a cabo la audiencia de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011¹¹. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales o nulidades, no se solicitaron medidas cautelares, ni se propusieron excepciones previas, se tuvieron como pruebas las allegadas con la demanda y la contestación, y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión.

El litigio se concretó en resolver los siguientes problemas jurídicos «(i) si se incurrió en error al valorar la responsabilidad del IVA en el caso de los consorciados; (ii) si se incurrió en indebida aplicación de lo dispuesto en el artículo 421 del ET; (iii) si se incurrió en indebida aplicación de lo previsto en el artículo 3° del Decreto 1372 de 1992; (iv) si se incurrió en indebida aplicación del Concepto Unificado de IVA 001 de 2003; y (v) si era procedente la imposición de la sanción por inexactitud».

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, anuló parcialmente los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, practicó una nueva liquidación del impuesto para fijar la sanción por inexactitud en el 100% en aplicación del principio de favorabilidad, sin condenar en costas, por las siguientes consideraciones¹²:

Del acta de asamblea del consorcio se establece que estaba habilitado para celebrar contratos con sus consorciados, quienes se denominarían contratistas y, estos a su vez, previa autorización de la concesionaria, podían subcontratar las labores a ellos encomendadas, por lo que no es de recibo el argumento según el cual ante su falta de personalidad jurídica no podía contraer obligaciones contractuales.

¹¹ Fls. 236 a 243 c.p. 1

¹² Fls. 256 a 278 c.p. 1



La Administración encontró, previo análisis de la contabilidad y de las facturas, que el consorcio efectuó ventas bajo el concepto “suministro extensión y compactación de mezcla asfáltica” a las sociedades KMA Construcciones SA, Consorcio KMA Ciport, Constructora Emma Ltda., PA Concesión Vial Córdoba Sucre, Obresca y Consorcio La Bonga, por lo que los ingresos percibidos por dicho concepto debieron registrarse como ingresos gravados, y no exentos.

Las facturas emitidas por el consorcio constituyen plena prueba de la operación gravada con IVA pues contienen la identificación del cliente, descripción del producto, valor, fecha de expedición, número de la factura y la información de la cuenta bancaria y del beneficiario donde se deben consignar los valores relacionados con la compraventa, documentos que más allá de ser un medio de control de los inventarios del consorcio, son soportes de las operaciones sobre las cuales se cuantifica el impuesto por parte del responsable.

El hecho de que las facturas hayan sido expedidas directamente por el consorcio y que en ellas se hubiera indicado que los valores registrados debían consignarse en una cuenta bancaria de su titularidad, materializa el presupuesto previsto en el artículo 437 del ET, y denota que el consorcio realizó de forma directa actividades de suministro o venta gravadas con IVA, que no fue para lo que se constituyó, sino para desarrollar las actividades descritas en el contrato de concesión suscrito entre Autopistas de la Sabana y el INCO, sin que sea predicable vulneración del principio de legalidad.

Aunque respecto de cada factura se allegaron actas parciales de recibo de obra, estas no demuestran la realización de actividades de construcción en las obras Córdoba Sucre con dichos materiales, porque fueron expedidas con anterioridad a la fecha de adquisición de los materiales, lo cual no desnaturaliza la realización del hecho generador del impuesto en cabeza del consorcio, que se concretó con la expedición de las facturas en el periodo discutido.

Las operaciones entre el consorcio y sus consorciados y terceros, no constituyeron un simple movimiento interno de materiales pues si esa hubiera sido su finalidad, no se hubieran expedido facturas con el cumplimiento de los requisitos del artículo 617 del ET, sino una relación de los materiales destinados a la realización de la obra contratada.

Para que se aplique la base gravable de IVA prevista en el artículo 3 del Decreto 1372 de 1992 se requiere la prestación de un servicio de construcción y la existencia de un contrato que permita acreditar dicha prestación en los términos del concepto unificado de IVA 001 de 2003, es decir, que las actividades correspondan a obras que se incorporan al inmueble, que hagan parte de su infraestructura y que, al retirarse, causen detrimento del bien.

En el proceso está acreditado que el 14 de mayo de 2008 el consorcio y Autopistas de la Sabana SA suscribieron una oferta mercantil para realizar las actividades de mantenimiento del proyecto Córdoba Sucre con las especificaciones del contrato de concesión 002 de 2007, en el que se precisó que el IVA se calcularía sobre la utilidad del 3%; sin embargo, este acuerdo no es prueba para acreditar servicios de construcción entre el consorcio y sus consorciados y terceros con quienes no ha suscrito contratos de prestación de servicios de construcción, pues las facturas de venta sustentan la venta de materiales, por lo que no sería aplicable el artículo 3 del Decreto



1372 de 1992, norma que exige la existencia de un contrato para la definición de la base gravable.

El argumento según el cual el IVA no se puede analizar sin que se reconozcan los impuestos descontables pagados por la adquisición de costos y gastos relacionados con la actividad gravada, escapa a la controversia planteada pues lo que se discute es si los ingresos por venta de materiales de construcción son exentos o gravados.

Se configuró el hecho sancionable previsto en el artículo 647 del ET porque la Administración desvirtuó la procedencia de ingresos exentos en la declaración de IVA del periodo discutido.

RECURSO DE APELACIÓN

El demandante, inconforme con la decisión de primera instancia, interpuso recurso de apelación y solicitó revocar la sentencia apelada, con fundamento en lo siguiente:¹³

El *a quo* asume, de una manera errada, que el consorcio, típico contrato de colaboración empresarial que no da nacimiento a una sociedad ni a ningún otro tipo de entidad con personería, podía realizar operaciones de transferencia del dominio de material asfáltico a favor de sus integrantes o consorciados; para el Tribunal, basta la apariencia de llevar una contabilidad comunal para presumir que el consorcio es dueño del material asfáltico, adquirido por su representante, para el uso de los consorciados.

En una inversión del principio de esencia sobre la forma de que trata el artículo 228 de la CP, y en contravía del principio de transparencia fiscal del artículo 18 del ET, el juzgador le atribuye valor probatorio de venta a unas facturas emitidas por el consorcio sobre unos inventarios que deben contabilizar los consorciados, que mal pueden generar ingresos autónomos a favor del consorcio, y costos ficticios a favor de los consorciados; en razón de esa confusión, cae en el error de tildar de comerciante al consorcio para puntualizar que respecto de él

“se materializa el presupuesto previsto en el artículo 437 del ET”.

El Tribunal termina por desconocer el valor probatorio de los acuerdos suscritos por los consorciados y no tener en cuenta que el consorcio se conformó con el único objetivo de desarrollar y ejecutar las obras de construcción, mejoramiento, rehabilitación, mantenimiento y operación de los tramos viales Montería-Cereté, Cereté-La Ye y Sincelejo-Corozal, encomendadas a la concesionaria Autopistas de la Sabana SA, mediante el contrato de concesión 002 de 2007 suscrito con el INCO, sin que pueda sostenerse que su objeto era indeterminado, o que fue creado para promover con autonomía actividades mercantiles frente a los consorciados y otros terceros.

El Consejo de Estado ha reiterado que los consorcios no son personas jurídicas y, por lo tanto, carecen de capacidad para celebrar contratos, los cuales, cuando son suscritos por el representante legal, se entienden celebrados por cuenta de los consorciados; el material adquirido por el mandatario del consorcio no le pertenece a éste, cuya única función es la de mantener el control contable de las existencias, entradas y salidas del material asfáltico, empleado por los consorciados en la construcción de la vía concesionada, salidas que por error fueron soportadas mediante facturas de venta, sin

¹³Fls. 291 a 293 c.p. 1



que pueda predicarse la existencia de una compraventa en los términos del artículo 421 del ET, porque las compras previas del material ya eran de propiedad de los consorciados.

Se está frente a un consorcio de empresas que se propusieron ejecutar un contrato de obra a precio fijo, en donde la base gravable del IVA se reduce a la utilidad pactada, conforme al artículo 3 del Decreto 1372 de 1992, por lo que no se puede colegir que fue creado para intermediar en la compra y reventa de material asfáltico a los consorciados, pues no tiene sentido encarecer la compra de un material vital para pavimentar la vía concesionada, tarea ejecutada por cada uno de los consorciados.

Insistió en los argumentos expuestos en la demanda sobre la improcedencia de la sanción, en el sentido de que no se le puede atribuir inexactitud al actor por no revelar como gravables los supuestos ingresos por las facturas de entrega del material asfáltico a sus consorciados, toda vez que, se insiste, la ficción del ingreso generado por la salida de inventario del «almacén consorcial» es artificiosa y carece de sustento en la realidad económica subyacente, reflejada en la declaración privada.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** solicitó revocar la sentencia apelada para lo cual reiteró, en esencia, los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación¹⁴.

La **demandada** solicitó confirmar la sentencia de primera instancia para lo cual insistió en los argumentos expuestos en la contestación de la demanda¹⁵.

El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia de primera instancia¹⁶. Las facturas de venta obrantes en el expediente demuestran la realización de actos de venta o de prestación de servicios a favor de los consorciados y terceros, prueba de la realización de operaciones gravadas con el IVA.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se discute la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre las ventas del bimestre 6 del año 2011, presentada por el CONSORCIO GRUPO CONSTRUCTOR CÓRDOBA SUCRE.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por el demandante, en calidad de apelante único, se debe establecer si el consorcio realizó o no actividades gravadas con el impuesto sobre las ventas, y si es procedente la sanción por inexactitud.

Sostiene el recurrente que frente a las salidas del material asfáltico empleado por los consorciados en la construcción de la vía concesionada, soportadas mediante facturas de venta, no puede predicarse la existencia de una compraventa en los términos del artículo 421 del ET, toda vez que se está frente a un consorcio de empresas que se propusieron prestar un servicio de construcción mediante un contrato de obra a precio

¹⁴ Fls. 23 a 25 c.p. 2

¹⁵ Fls. 17 a 22 c.p. 2

¹⁶ Fls. 26 a 29 c.p. 2



fijo, donde la base gravable del IVA se reduce a la utilidad pactada, conforme al artículo 3 del Decreto 1372 de 1992.

La DIAN argumenta que los inventarios adquiridos por el representante legal del consorcio y su traslado posterior a los consorciados, corresponde a una operación de venta gravada con IVA, que se prueba con las facturas de venta.

Como lo ha precisado la Sección¹⁷, el contrato de consorcio es un vehículo asociativo atípico que, al carecer de personalidad jurídica propia, también carece de patrimonio propio. Consecuentemente, los artículos 7, 12 y 18 del ET, disponen que los consorcios no son sujetos del impuesto sobre la renta y complementarios, sino sus partícipes.

En materia de IVA, *-que es el tributo revisado-* el artículo 66 de la Ley 488 de 1998 adicionó el artículo 437 del ET para establecer que son responsables del impuesto «*los consorcios y uniones temporales cuando en forma directa sean ellos quienes realicen actividades gravadas*», con lo cual al efectuar operaciones gravadas debe expedir factura con el lleno de los requisitos previstos en el artículo 617 del ET.

De acuerdo con el artículo 420 del ET, vigente para el periodo discutido, son hechos generadores de IVA la venta de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente *-consideran la Administración y el Tribunal fue el realizado por el actor-*, y la prestación de servicios en el territorio nacional, entre ellos, el de construcción, que es el que el demandante afirma haber desarrollado.

El artículo 3 del Decreto 1372 de 1992, actualmente compilado en el artículo 1.3.1.7.9 del Decreto 1625 de 2016, establece una base gravable especial para «*los contratos de construcción de bien inmueble*» al preceptuar que, cuando se cause el hecho generador del gravamen por la ejecución de ese negocio jurídico, «*el impuesto sobre las ventas se genera sobre la parte de los ingresos correspondiente a los honorarios obtenidos por el constructor. Cuando no se pacten honorarios **el impuesto se causará sobre la remuneración del servicio que corresponda a la utilidad del constructor.** Para estos efectos, **en el respectivo contrato se señalará la parte correspondiente a los honorarios o utilidad, la cual en ningún caso podrá ser inferior a la que comercialmente corresponda a contratos iguales o***

similares». Mediante varios pronunciamientos¹⁸, la Sección ha adoptado un criterio judicial sobre lo que se entiende por contrato de construcción. En esas oportunidades, ha estimado que el contribuyente ejecuta prestaciones propias de un contrato de construcción, no solo cuando levanta o construye de forma directa o indirecta obras, edificaciones o carreteras, sino, en general, cuando ejecuta obras inherentes a las mismas¹⁹.

A la luz de lo dispuesto en el artículo 3 del Decreto 1372 de 1992, y de la noción sobre contrato de construcción que ha aplicado de manera reiterada la Sala a efectos del IVA, la base gravable especial bajo análisis se aplica siempre que se desarrolle una actividad de construcción sobre un inmueble. El elemento relativo a que el contrato de construcción tenga por objeto realizar una nueva edificación o, por el contrario, realizar el mantenimiento o ampliación de una construcción preexistente sobre un inmueble, es

¹⁷ Sentencias del 29 de abril de 2010, Exp. 16883, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 22 de abril de 2021, Exp. 20968, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁸ Entre otras, sentencias del 13 de julio de 2017 Exp. 21554, CP. Milton Chaves García, del 24 de agosto de 2017, Exp. 21279, CP. Jorge Octavio Ramírez, 13 de septiembre de 2017, Exp. 21815, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto, del 27 de julio de 2019, Exp. 21359, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez, y del 4 de marzo de 2021, Exp. 23428, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez, actor: Consorcio Grupo Constructor Ruta Caribe.

¹⁹ Sentencia del 13 de julio de 2017, Exp. 21188, CP Milton Chaves García.



ajeno a las notas distintivas que ha desarrollado la jurisprudencia de la Sección sobre el concepto de contrato de construcción y actividad de construcción que incorpora el artículo 3 del Decreto 1372 de 1992. De modo que las obras de mantenimiento están sometidas a la base gravable en mención, en la medida en que recaigan sobre un bien inmueble y tengan por objeto levantar, construir o realizar obras materiales que, una vez adheridas a la construcción o inmueble, su retiro cause detrimento al inmueble o pérdida de funcionalidad de la construcción.

Para establecer si el IVA se generó por la venta de bienes corporales muebles (mezcla asfáltica y otros agregados para la construcción) o por el desarrollo de actividades de construcción de bien inmueble, en el *sub examine* se encuentran probados los siguientes hechos:

El 6 de marzo de 2007, AUTOPISTAS DE LA SABANA SA y el INSTITUTO NACIONAL DE CONCESIONES (INCO), suscribieron el contrato de concesión 002, para la realización, entre otras prestaciones, de la «*construcción, rehabilitación, mejoramiento, operación y mantenimiento del proyecto de concesión vial Córdoba Sucre*»²⁰.

El 12 de mayo de 2008, CICON SA, KMA CONSTRUCCIONES SA, (antes KMA LTDA), TÉCNICA VIAL SCA, CI GRODCO SCA, CONSORCIO LA BONGA y BATEMAN INGENIERÍA LTDA, conformaron el CONSORCIO GRUPO CONSTRUCTOR CÓRDOBA-SUCRE CGC-CCS, con el objeto de adelantar las actividades y obras encargadas a AUTOPISTAS DE LA SABANA SA en el contrato de concesión 002 de 2007, conformación modificada por actas de 29 de enero y 28 de julio de 2010, quedando como consorciados CONSTRUCTORA EMMA LTDA, KMA CONSTRUCCIONES SA y OBRAS ESPECIALES OBRESCA CA²¹.

Por acta de asamblea 1 del 12 de mayo de 2008, los miembros del consorcio, quienes a su vez ostentan la calidad de accionistas de AUTOPISTAS DE LA SABANA SA, acordaron que «*las actividades a desarrollar por parte del CGC-CCS en el desarrollo de la(s) ofertas(s) que presentare y que llegare(n) a ser aceptada(s) por la CONCESIONARIA, los CONSORCIADOS serán los ejecutores exclusivos de las actividades y obras objeto de la(s) ofertas mercantil(es) presentadas*»²².

El 14 de mayo de 2008, el CONSORCIO GRUPO CONSTRUCTOR CÓRDOBA-SUCRE CGC-CCS sometió a consideración de AUTOPISTAS DE LA SABANA SA, una oferta mercantil para realizar las actividades de mantenimiento del proyecto Córdoba-Sucre, de acuerdo con las especificaciones, alcances y obligaciones establecidas en el contrato de concesión 002 de 2007²³, aceptada en la misma fecha mediante la orden de servicios 072 de 2008²⁴.

En la referida oferta, adicionada el 1 de septiembre²⁵ y el 23 de diciembre de 2008²⁶ se pactó que su valor incluía el IVA y el AIU, y en relación con el impuesto sobre las ventas se estableció que «*se calcula sobre la utilidad que representa el 3% del costo directo*». Asimismo, se indicó que las facturas a ser presentadas por el oferente deberían estar

²⁰ Fls. 35 a 222 c.a. 3

²¹ Fls. 262 a 273 c.a. 2

²² Fls. 41 a 43 c.p. 1.

²³ Fls. 277 a 282 c.a. 2

²⁴ Fl. 291 c.a. 2

²⁵ Fls. 283 a 288 c.a. 2

²⁶ Fls. 289-290 c.a. 2



dirigidas al «PATRIMONIO AUTÓNOMO CONCESIÓN VIAL CÓRDOBA SUCRE con NIT. 830.054.539-0».

El 15 de mayo de 2008, el consorcio se inscribió en el RUT con la actividad 4210 «construcción de carreteras y vías de ferrocarril»²⁷.

Durante el periodo discutido, el consorcio emitió las facturas que se relacionan a continuación, las cuales dieron origen al litigio que se juzga:

FACTURA DE VENTA	FECHA	NOMBRE	DESCRIPCIÓN	COSTO DIRECTO	UTILIDAD 3%	IVA	TOTAL	FL. c.a.a.
UI 282	1/11/2011	PA CONCESIÓN VIAL CÓRDOBA SUCRE	KG SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN MEZCLA ASFÁLTICA	491.499.033	14.744.971	2.359.195	508.603.199	61-62
UI 284	23/11/2011	PA CONCESIÓN VIAL CÓRDOBA SUCRE	KG SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN MEZCLA ASFÁLTICA ENTREGADA EN EL MES DE OCTUBRE	27.429.799	822.894	131.663	28.384.356	65-66
UI 329	20/12/2011	PA CONCESIÓN VIAL CÓRDOBA SUCRE	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE ARENA ENTREGADA EN OCTUBRE Y NOVIEMBRE	290.877	8.726	1.396	301.000	151-152
UI 330	20/12/2011	PA CONCESIÓN VIAL CÓRDOBA SUCRE	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE ARENA CHINA ENTREGADA EN OCTUBRE Y NOVIEMBRE	239.660	7.190	1.150	248.000	153-154
UI 331	20/12/2011	PA CONCESIÓN VIAL CÓRDOBA SUCRE	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE MAT TRITURADO ENTREGADOS EN EL MES DE NOVIEMBRE	155.052	4.652	744	160.448	155-156
UI 332	20/12/2011	PA CONCESIÓN VIAL CÓRDOBA SUCRE	KG SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN MEZCLA ASFÁLTICA ENTREGADA EN EL MES DE NOVIEMBRE	6.706.687	201.201	32.192	6.940.080	157-158
UI 283	23/11/2011	SPACO ASESORÍA, DISEÑO Y CONSTRUCCIÓN SAS	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN MEZCLA ASFÁLTICA	7.952.563	238.577	38.172	8.229.312	63-64
UI 299	23/11/2011	CONSORCIO LA BONGA	KG SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN MEZCLA ASFÁLTICA ENTREGADA EN EL MES DE SEPTIEMBRE	34.695.377	1.040.861	166.538	35.902.776	92-93
UI 307	23/11/2011	CONSORCIO LA BONGA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE CONCRETO CONVENCIONAL 3000 ENTREGADO EN EL MES DE AGOSTO	9.471.983	284.159	45.466	9.801.608	108-109
UI 309	23/11/2011	CONSORCIO LA BONGA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE CONCRETO ACELERADO 3000 ENTREGADO EN EL MES DE AGOSTO	1.403.945	42.118	6.739	1.452.802	112-113
UI 310	23/11/2011	CONSORCIO LA BONGA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE CONCRETO FLUIDO ACELERADO 4000 ENTREGADO EN EL MES DE AGOSTO	35.653.506	1.069.605	171.137	36.894.248	114-115
UI 312	23/11/2011	CONSORCIO LA BONGA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE CONCRETO FLUIDO ACELERADO 4000 ENTREGADO EN EL MES DE AGOSTO	24.986.676	749.600	119.936	25.856.212	118-119
UI 316	23/11/2011	CONSORCIO LA BONGA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE CONCRETO CONVENCIONAL 3000 ENTREGADO EN EL MES DE SEPTIEMBRE	13.330.938	399.928	63.989	13.794.855	126-127
UI 317	23/11/2011	CONSORCIO LA BONGA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE CONCRETO PLASTIFICADO 3000 ENTREGADO EN EL MES DE SEPTIEMBRE	1.728.441	51.853	8.297	1.788.591	128-129
UI 326	23/11/2011	CONSORCIO LA BONGA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE BASE GRANULAR ENTREGADA EN EL MES DE SEPTIEMBRE	3.810.591	114.318	18.291	3.943.200	146-147
UI 352	22/12/2011	CONSORCIO LA BONGA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE CONCRETO ACELERADO 3000 ENTREGADO EN EL MES DE OCTUBRE	1.349.947	40.498	6.480	1.396.925	195-196
UI 360	22/12/2011	CONSORCIO LA BONGA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE BASE GRANULAR AJUSTE FRA 34 Y NC 6 DEL AÑO 2010 VALOR PENDIENTE POR FACTURAR	22.808.358	684.251	109.480	23.602.089	211
UI 305	23/11/2011	CONSORCIO KMA CIPORT	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE CONCRETO TREMIE 4000 CON BOMBA ENTREGADO EN EL MES DE OCTUBRE	2.466.407	73.992	11.839	2.552.238	104-105
UI 361	22/12/2011	CONSORCIO KMA CIPORT	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE CONCRETO BOMBEABLE 3000 VALOR PENDIENTE POR FACTURAR FRA NO. UI 191	627.198	18.816	3.011	649.024	212
UI 362	22/12/2011	CONSORCIO KMA CIPORT	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE CONCRETO BOMBEABLE 3000 VALOR PENDIENTE POR FACTURAR FRA NO. UI 216	188.160	5.645	903	194.708	213
UI 363	22/12/2011	CONSORCIO KMA CIPORT	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE CONCRETO TREMIE 4000 CON BOMBA VALOR PENDIENTE POR FACTURAR FRA NO. UI 217	307.382	9.221	1.475	318.079	214
UI 285	23/11/2011	CONSTRUCTORA EMMA LTDA	KG SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN MEZCLA ASFÁLTICA - ENTREGADA EN EL MES DE OCTUBRE	1.316.498	39.495	6.319	1.362.312	67-68
UI 333	20/12/2011	CONSTRUCTORA EMMA LTDA	KG SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN MEZCLA ASFÁLTICA - ENTREGADA EN EL MES DE NOVIEMBRE	2.826.193	84.786	13.566	2.924.545	159-160
UI 288	23/11/2011	KMA CONSTRUCCIONES SA	KG SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN MEZCLA ASFÁLTICA ENTREGADA EN EL MES DE OCTUBRE CÓRDOBA	240.073.185	7.202.196	1.152.351	248.427.732	71-72
UI 289	23/11/2011	KMA CONSTRUCCIONES SA	KG SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN MEZCLA ASFÁLTICA ENTREGADA EN EL MES DE OCTUBRE SUCRE	35.003.112	1.050.093	168.015	36.221.220	73-74
UI 290	23/11/2011	KMA CONSTRUCCIONES SA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE ARENA ENTREGADA EN OCTUBRE CÓRDOBA	367.752	11.033	1.765	380.550	75-76
UI 291	23/11/2011	KMA CONSTRUCCIONES SA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE ARENA ENTREGADA EN OCTUBRE SUCRE	433.407	13.002	2.080	448.490	77-78
UI 292	23/11/2011	KMA CONSTRUCCIONES SA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE PIEDRA RAJÓN ENTREGADA EN EL MES DE OCTUBRE	1.001.160	30.035	4.806	1.036.000	79-80
UI 293	23/11/2011	KMA CONSTRUCCIONES SA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE BASE GRANULAR ENTREGADA EN EL MES DE OCTUBRE	144.546.517	4.336.396	693.823	149.576.736	81-82
UI 294	23/11/2011	KMA CONSTRUCCIONES SA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE TERRAJE POR EXPLOTACIÓN DE CANTERA EN EL MES DE OCTUBRE	13.935.060	418.052	66.888	14.420.000	83-84
UI 320	23/11/2011	KMA CONSTRUCCIONES SA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE CONCRETO CONVENCIONAL 3000 - ENTREGADO EN EL MES DE OCTUBRE	11.155.891	334.677	53.548	11.544.116	134-135
UI 321	23/11/2011	KMA CONSTRUCCIONES SA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE CONCRETO TREMIE 4000 - ENTREGADO EN EL MES DE OCTUBRE	73.038.754	2.191.163	350.586	75.580.503	136-137
UI 322	23/11/2011	KMA CONSTRUCCIONES SA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE CONCRETO FLUIDO 4000 - ENTREGADO EN OCTUBRE	35.820.893	1.074.627	171.940	37.067.460	138-139
UI 323	23/11/2011	KMA CONSTRUCCIONES SA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE CONCRETO CONVENCIONAL 2000 - ENTREGADO EN OCTUBRE	2.762.145	82.864	13.258	2.858.268	140-141
UI 324	23/11/2011	KMA CONSTRUCCIONES SA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE CONCRETO FLUIDO 4000 - ENTREGADO EN OCTUBRE	6.972.437	209.173	33.468	7.215.078	142-143
UI 334	20/12/2011	KMA CONSTRUCCIONES SA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE BASE GRANULAR - ENTREGADA EN EL MES DE NOVIEMBRE	72.052.172	2.161.565	345.850	74.559.588	161-162
UI 335	20/12/2011	KMA CONSTRUCCIONES SA	KG SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN MEZCLA ASFÁLTICA ENTREGADA EN EL MES DE NOVIEMBRE	495.909.845	14.877.295	2.380.367	513.167.508	163-164
UI 337	20/12/2011	KMA CONSTRUCCIONES SA	KG SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN MEZCLA ASFÁLTICA ENTREGADA EN EL MES DE NOVIEMBRE CÓRDOBA	115.067.986	3.452.040	552.326	119.072.352	166-167
UI 338	20/12/2011	KMA CONSTRUCCIONES SA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE TERRAJE POR EXPLOTACIÓN DE CANTERA EN EL MES DE NOVIEMBRE	338.230	10.147	1.624	350.000	168-169
UI 339	20/12/2011	KMA CONSTRUCCIONES SA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE ARENA ENTREGADA EN NOVIEMBRE	1.632.654	48.980	7.837	1.689.470	170-171

²⁷ Fls. 1 a 5 c.a. 1





UI 340	20/12/2011	KMA CONSTRUCCIONES SA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE CONCRETO CONVENCIONAL 3000 - ENTREGADO EN EL MES DE NOVIEMBRE	16.067.289	482.019	77.123	16.626.431	172-173
UI 341	20/12/2011	KMA CONSTRUCCIONES SA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE CONCRETO FLUIDO 4000 - ENTREGADO EN NOVIEMBRE	29.767.074	893.012	142.882	30.802.968	174-175
UI 342	20/12/2011	KMA CONSTRUCCIONES SA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE CONCRETO CONVENCIONAL 2000 - ENTREGADO EN NOVIEMBRE	1.834.854	55.046	8.807	1.898.707	176-177
UI 343	20/12/2011	KMA CONSTRUCCIONES SA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE CONCRETO TREMIE 4000 - ENTREGADO EN EL MES DE NOVIEMBRE	24.126.053	723.782	115.805	24.965.640	178-179
UI 344	20/12/2011	KMA CONSTRUCCIONES SA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE CONCRETO CONVENCIONAL MR43 - ENTREGADO EN EL MES DE NOVIEMBRE	9.392.676	281.780	45.085	9.719.541	180-181
UI 296	23/11/2011	OBRAS ESPECIALES OBRESCA CA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE TERRAJE POR EXPLOTACIÓN DE CANTERA EN EL MES DE JULIO	11.157.953	334.739	53.558	11.546.250	86-87
UI 297	23/11/2011	OBRAS ESPECIALES OBRESCA CA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE TERRAJE POR EXPLOTACIÓN DE CANTERA EN EL MES DE AGOSTO	11.295.661	338.870	54.219	11.688.750	88-89
UI 298	23/11/2011	OBRAS ESPECIALES OBRESCA CA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE TERRAJE POR EXPLOTACIÓN DE CANTERA EN EL MES DE SEPTIEMBRE	14.779.426	443.383	70.941	15.293.750	90-91
UI 300	23/11/2011	OBRAS ESPECIALES OBRESCA CA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE BASE GRANULAR ENTREGADA EN EL MES DE JULIO	51.226.212	1.536.786	245.886	53.008.884	94-95
UI 301	23/11/2011	OBRAS ESPECIALES OBRESCA CA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE BASE GRANULAR ENTREGADA EN EL MES DE AGOSTO	52.627.862	1.578.836	252.614	54.459.312	96-97
UI 302	23/11/2011	OBRAS ESPECIALES OBRESCA CA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE ARENA TRRALTÁ TRITURADO EN JUNIO	1.519.444	45.583	7.293	1.572.321	98-99
UI 303	23/11/2011	OBRAS ESPECIALES OBRESCA CA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE ARENA TRRALTÁ TRITURADO EN JUNIO	47.350.256	1.420.508	227.281	48.998.045	100-101
UI 304	23/11/2011	OBRAS ESPECIALES OBRESCA CA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE PIEDRA BOLA TRITURADO EN AGOSTO	7.239.331	217.180	34.749	7.491.260	102-103
UI 308	23/11/2011	OBRAS ESPECIALES OBRESCA CA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE CONCRETO CONVENCIONAL 3000 ENTREGADO EN EL MES DE AGOSTO	30.824.871	924.746	147.959	31.897.577	110-111
UI 311	23/11/2011	OBRAS ESPECIALES OBRESCA CA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE CONCRETO FLUIDO ACELERADO 4000 ENTREGADO EN EL MES DE AGOSTO	9.246.029	277.381	44.381	9.567.791	116-117
UI 315	23/11/2011	OBRAS ESPECIALES OBRESCA CA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE CONCRETO CONVENCIONAL 3000 - ENTREGADO EN EL MES DE SEPTIEMBRE	32.157.965	964.739	154.358	33.277.062	124-125
UI 327	23/11/2011	OBRAS ESPECIALES OBRESCA CA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE BASE GRANULAR ENTREGADA EN EL MES DE SEPTIEMBRE	30.524.275	915.728	146.517	31.586.520	148-149
UI 347	22/12/2011	OBRAS ESPECIALES OBRESCA CA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE BASE GRANULAR ENTREGADA EN EL MES DE OCTUBRE	26.888.396	806.652	129.064	27.824.112	185-186
UI 348	22/12/2011	OBRAS ESPECIALES OBRESCA CA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE PIEDRA RAJÓN ENTREGADA EN EL MES DE OCTUBRE	2.234.731	67.042	10.727	2.312.500	187-188
UI 349	22/12/2011	OBRAS ESPECIALES OBRESCA CA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE TERRAJE POR EXPLOTACIÓN DE CANTERA EN EL MES DE OCTUBRE	21.004.059	630.122	100.819	21.735.000	189-190
UI 350	22/12/2011	OBRAS ESPECIALES OBRESCA CA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE CONCRETO CONVENCIONAL 3000 - ENTREGADO EN EL MES DE OCTUBRE	35.128.192	1.053.846	168.615	36.350.653	191-192
UI 351	22/12/2011	OBRAS ESPECIALES OBRESCA CA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE CONCRETO ACELERADO 3000 - ENTREGADO EN EL MES DE OCTUBRE	7.019.724	210.592	33.695	7.264.010	193-194
UI 355	22/12/2011	OBRAS ESPECIALES OBRESCA CA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE BASE GRANULAR - ENTREGADA EN EL MES DE NOVIEMBRE	81.393.514	2.441.805	390.689	84.226.008	201-202
UI 356	22/12/2011	OBRAS ESPECIALES OBRESCA CA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE PIEDRA RAJÓN - ENTREGADA EN EL MES DE NOVIEMBRE	1.760.968	52.829	8.453	1.822.250	203-204
UI 357	22/12/2011	OBRAS ESPECIALES OBRESCA CA	M3 SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN DE TERRAJE POR EXPLOTACIÓN DE CANTERA EN EL MES DE NOVIEMBRE	19.384.181	581.525	93.044	20.058.750	205-206
UI 358	22/12/2011	OBRAS ESPECIALES OBRESCA CA	KG SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN MEZCLA ASFÁLTICA - ENTREGADA EN EL MES DE OCTUBRE	50.166.297	1.504.989	240.798	51.912.084	207-208
UI 359	22/12/2011	OBRAS ESPECIALES OBRESCA CA	KG SUMINISTRO, EXTENSIÓN Y COMPACTACIÓN MEZCLA ASFÁLTICA - ENTREGADA EN EL MES DE NOVIEMBRE	111.186.111	3.335.583	533.693	115.055.388	209-210
NC 012	22/12/2011	KMA CONSTRUCTORES SA	Mayor valor facturado	38.692	1.161	186	40.038	217
TOTAL				2.678.621.183	80.358.635	12.857.382	2.771.837.200	

El 17 de enero de 2012, el CONSORCIO GRUPO CONSTRUCTOR CÓRDOBA SUCRE presentó la declaración de IVA del bimestre 6 de 2011, en la cual liquidó un impuesto generado por operaciones gravadas y saldo a pagar por el periodo fiscal de \$15.506.000²⁸.

Obra en el expediente el manual para el mantenimiento de la red vial secundaria (pavimentada y en afirmado), elaborado por el Ministerio de Transporte y la Pontificia Universidad Javeriana, aportado por la parte actora en calidad de prueba, en el cual se explica el proceso requerido para la «*extensión y compactación de la mezcla asfáltica*» - actividad descrita en la mayoría de las facturas - que inicia con la preparación de la mezcla y se combinan a alta temperatura distintos materiales como agregados del petróleo, llenantes minerales, materiales bituminosos y aditivos que mejoran la adherencia. Una vez se obtiene la mezcla en estado óptimo, se procede a extenderla en el tramo vial respectivo con una «*máquina pavimentadora, cumpliendo los alineamientos, anchos y espesores señalados en los planos o los determinados por el interventor*». Cumplido este procedimiento, sigue la fase de «*compactación*», que se realiza «*a la temperatura más alta posible (...) y de forma longitudinal, de manera continua y sistemática*»²⁹.

²⁸ Fl. 6 c.a. 1

²⁹ Fls. 223 a 287 c.a. 3



De la valoración en conjunto del anterior acervo probatorio, se observa que la **realidad comercial** consistió en la realización de las actividades de construcción encomendadas al consorcio en virtud de la oferta mercantil suscrita con Autopistas de la Sabana SA, quien, a su vez, tenía a su cargo la ejecución de las prestaciones contenidas en el contrato de concesión, entre ellas, la «*construcción, rehabilitación, mejoramiento, operación y mantenimiento del proyecto de concesión vial Córdoba-Sucre*».

Si bien es cierto que la mayoría de las facturas fueron emitidas a nombre de los consorciados, también lo es que las mismas tienen como soporte anexo las actas parciales de obra entregadas por estos o sus subcontratistas, quienes en el contrato consorcial se comprometieron a ejecutar las obras ofrecidas por el consorcio a la contratante, actas que describen las obras ejecutadas, todas correspondientes al proyecto vial Córdoba Sucre.

El hecho de que en la descripción de las facturas se haya incluido la palabra “*suministro*” no desnaturaliza el objeto para el cual fue contratado el consorcio, el cual se circunscribió a ejecutar las obras requeridas dentro de los tramos viales a cargo de la concesionaria, con las mismas obligaciones y deberes a que se encontraba sujeta la concesionaria -Autopistas de la Sabana- con su contratante -INCO-.

Conforme a lo expuesto, se concluye que el actor ejecutó prestaciones propias de un **contrato de construcción**, siendo aplicable la base gravable especial -la utilidad- prevista en el artículo 3 del Decreto 1372 de 1992; de acuerdo con lo registrado en las facturas dicha utilidad ascendió a \$80.358.635, con lo cual el impuesto generado por esta operación era de \$12.857.352.

Ahora bien, de la revisión de las facturas se encontró que el consorcio también efectuó ventas de materiales, gravadas con el IVA pleno -no debatidas en este proceso-, sin tomar ningún impuesto descontable, así:

FACTURA/ NC	FECHA	NOMBRE	DESCRIPCIÓN	VALOR	IVA	TOTAL	FL. c.a.a.
UI 286	23/11/2011	ANIBAL OJEDA TORREGROSA	M3 SUMINISTRO DE CONCRETO CONVENCIONAL 3000	7.854.563	1.256.730	9.111.293	69
UI 287	23/11/2011	ANIBAL OJEDA TORREGROSA	M3 SUMINISTRO DE CONCRETO CONVENCIONAL 4000	3.795.462	607.274	4.402.736	70
NC 011	23/11/2011	ANIBAL OJEDA TORREGROSA	MAYOR VALOR FACTURADO SUMINISTRO CONCRETO	620.690	99.310	720.000	216
UI 328	23/11/2011	KMA CONSTRUCTORES SA	KG SUMINISTRO DE LIGA ENTREGADA EN OCTUBRE	2.712.000	433.920	3.145.920	150
UI 336	20/12/2011	KMA CONSTRUCTORES SA	KG SUMINISTRO DE LIGA ENTREGADA EN NOVIEMBRE	1.572.000	251.520	1.823.520	165
TOTAL				16.554.715	2.648.754	19.203.469	

Es decir, que sí ejecutó operaciones gravadas con IVA, respecto de las cuales declaró un impuesto generado de \$15.506.000, calculado sobre las siguientes bases gravables:

ACTIVIDADES GRAVADAS	BASE GRAVABLE	IVA 16%
Venta de materiales	16.554.715	2.648.754
Servicio de construcción (utilidad)	80.358.635	12.857.382
TOTAL	96.913.000	15.506.000

Aunque en la liquidación privada la base denunciada correspondió a \$88.280.000, la cual daría lugar a un IVA generado de \$14.125.000, el impuesto declarado por operaciones gravadas fue de \$15.506.000, es decir, el que correspondía liquidar conforme a las bases gravables descritas, lo cual descarta inexactitud sancionable a la luz de lo previsto en el artículo 647 del ET, pues la indebida clasificación de los ingresos no se enmarca en ninguno de los hechos descritos en la norma, por cuanto de la misma no se derivó un menor impuesto a pagar. En efecto, de acuerdo con el análisis realizado, los ingresos debieron clasificarse así:



INGRESOS	CONSORCIO	DIAN	CONSEJO DE ESTADO
Exentas	2.707.804.000	0	0
Excluidas	26.209.000	26.209.000	26.209.000
No gravadas (nota 1)	1.287.000	21.796.000	2.700.458.000
Gravadas	88.280.000	2.775.575.000	96.913.000
Total	2.823.580.000	2.823.580.000	2.823.580.000

(Nota 1): Sumatoria de lo declarado (\$1.287.000), lo adicionado por reintegro de combustible (\$20.509.000), y el costo directo del servicio de construcción (\$2.678.662.000)

Por lo anterior, prospera el recurso de apelación, con lo cual se modificará la sentencia apelada y, en su lugar, se anulará la actuación acusada. A título de restablecimiento del derecho, se declarará la firmeza de la declaración de IVA por el bimestre 6 de 2011, presentada por el consorcio.

Finalmente, a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 [8] del CGP, no procede la condena en costas en esta instancia (agencias en derecho y gastos del proceso), porque en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

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.- MODIFICAR la sentencia del 6 de agosto de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A. En su lugar, se dispone:

«**PRIMERO. ANULAR** la Liquidación Oficial de Revisión 322412014000278 del 18 de noviembre de 2014, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, y su confirmatoria, la Resolución 012190 del 14 de diciembre de 2015, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** en firme la declaración privada de IVA por el bimestre 6 del año 2011, presentada por el CONSORCIO GRUPO CONSTRUCTOR CÓRDODA SUCRE».

2.- Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese. Comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase. La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO