



**REPÚBLICA DE COLOMBIA**  
**TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE BOYACÁ**  
**SALA DE DECISIÓN No. 4**

**MAGISTRADO PONENTE: JOSÉ ASCENCIÓN FERNÁNDEZ OSORIO**

Tunja, 30 de mayo de 2019

<b>MEDIO DE CONTROL:</b>	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
<b>RADICADO:</b>	150012333000201500280-00
<b>DEMANDANTE:</b>	CONSORCIO CAFÉ 2009
<b>DEMANDADO:</b>	DIAN
<b>TEMA:</b>	IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS -IVA-
<b>ASUNTO:</b>	<b>SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA</b>

Agotadas las etapas procesales precedentes, procede la Sala a proferir sentencia en los términos del artículo 187 del CPACA.

**I. ANTECEDENTES**

**1. DEMANDA**

**1.1. Declaraciones y condenas (f. 3)**

El CONSORCIO CAFÉ 2009, a través de apoderado, acudió ante esta jurisdicción en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho a fin de que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 202412014000004 del 6 de mayo de 2014, mediante la cual se modificó la liquidación privada del impuesto sobre las ventas -IVA- correspondiente al bimestre 4 del año gravable 2011 y se impuso sanción por inexactitud, y también de la Resolución No. 202012014000006 del 27 de octubre de 2014, a través de la cual se confirmó la anterior decisión en sede de recurso de reconsideración.

Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho pidió que se declare que no existe valor a pagar por concepto de Liquidación Oficial de Revisión ni sanción por inexactitud.

**1.2. Fundamentos fácticos (ff. 4-6)**

Como fundamentos fácticos de la demanda, la parte actora enunció los que se resumen enseguida:

Que el 29 de octubre de 2010, mediante documento privado, se conformó el CONSORCIO CAFÉ 2009, integrado por los señores FERNANDO FÚQUENE SUSPES (con participación del 80%) y JORGE EDUARDO HIGUERA HIGUERA (con participación del 20%); consorcio con NIT 900.402.252-1.

Que el consorcio demandante suscribió el Contrato No. 761 del 30 de junio de 2011 con la Dirección Territorial Boyacá del INVÍAS, con el objeto de atender las obras de emergencia derivadas del fenómeno de la niña del año 2010 por el sistema de monto agotable en las carreteras a cargo de la mencionada Dirección Territorial, definido como un contrato de obra pública bajo la modalidad de AIU (Administración, Imprevistos y Utilidad) regulado por la Ley 80 de 1993.

Que el contrato estableció como forma de pago la realización de actas de corte de obra y la cancelación de un anticipo imputable a las referidas actas parciales por un valor de \$499.997.740,00 -IVA incluido-, equivalente a 933,52 SMLMV.

Que en su condición de responsable del IVA, el CONSORCIO CAFÉ 2009, al momento de la liquidación del Contrato No. 761 del 30 de junio de 2011, generó por concepto de IVA la suma de \$3.058.000,00, sobre una base gravable determinada por la cláusula contractual sobre el AIU de \$19.112.000,00, correspondiente al 5% de la utilidad pactada sobre una ejecución de \$477.798.000,00, tal como se expresó en las actas de ejecución y liquidación de obra.

Que el 7 de septiembre de 2011 el consorcio presentó la liquidación privada del IVA para el bimestre 4 del año gravable 2011, liquidando el impuesto generado por las operaciones gravadas e imputando el impuesto descontable por las operaciones de compras y servicios que daban derecho al mentado descuento por valor de \$579.000,00, y detrayendo las retenciones practicadas en la suma de \$1.529.000,00, para cancelar la suma a pagar por valor de \$950.000,00.

Que frente a la liquidación privada la DIAN propuso una modificación, argumentando la existencia no de un contrato de obra pública relativo a la construcción de bienes inmuebles, sino de un contrato de remoción y transporte de escombros producto de los derrumbes producidos por la ola invernal (no construcción, urbanización o confección de obra material).

Que la Administración Tributaria no aceptó las pruebas aportadas al proceso y, después de expedir el Requerimiento Especial No. 202382013000014 del 4 de septiembre de 2013, profirió la Liquidación

Oficial de Revisión demandada, la cual fue confirmada en virtud del recurso de reconsideración interpuesto oportunamente.

### **1.3. Fundamentos de derecho (ff. 6-15)**

Señaló el apoderado de la parte actora como fundamentos jurídicos los artículos 29, 83 y 338 de la Constitución; 18, 58, 683, 684-2, 742, 743 y 744 del ET; 264 de la Ley 223 de 1995; 28 y 32 de la Ley 80 de 1993; 187 y 164 del CPC; 176 y 157 del CGP; y 3 del Decreto No. 1372 de 1992; así como el Memorando No. 000457 del 19 de diciembre de 2013; los Conceptos DIAN Nos. 0001 de 2003, 012420 del 10 de febrero de 2006 y 25274 de 2006; y la Circular DIAN Nos. 0175 del 29 de octubre de 2001.

Manifestó que el contrato celebrado entre el CONSORCIO CAFÉ 2009 y el INVÍAS correspondía a la definición adoptada en la Ley 80 de 1993, específicamente se trataba de un contrato de obra pública y obedecía a los contratos de construcción que define el artículo 32 de dicho estatuto.

Adujo que con el desconocimiento de las facultades exorbitantes de interpretación de los contratos con que cuenta el Estado se violan por inaplicación los artículos 28 y 32 de la Ley 80 de 1993, y agregó que fue aplicado indebidamente el artículo 3º del Decreto 1372 de 1992, que es anterior al Estatuto de Contratación Pública (que, afirmó, era norma especial) y se refería a las relaciones entre particulares, sin definir qué clase de contrato fue el que causó el impuesto.

Reiteró que las obras adelantadas en virtud del contrato suscrito con el Estado se referían a garantizar la transitabilidad vial mediante la disposición de cualquier material, la limpieza y el restablecimiento del funcionamiento de las obras de drenaje, lo que implicaba la utilización de materiales y mano de obra para la confección de obra material, lo que obedecía al contrato de construcción. Por ende, la recomposición de la base gravable y la aplicación de la tarifa general del IVA (16%) se derivaba de una apreciación subjetiva de los funcionarios de la Administración Tributaria.

Adujo que no existían elementos de convicción en el expediente administrativo para modificar oficialmente la declaración e imponer sanción por inexactitud y que, además, se había transgredido el principio de buena fe, ya que mediante Memorando No. 000457 del 19 de diciembre de 2013, suscrito por el Subdirector de Fiscalización Tributaria de la DIAN, se emitió una directriz relativa a no adelantar y, de ser el caso, archivar las investigaciones adelantadas a los contribuyentes que

hubieran suscrito contratos de obra pública en virtud de la emergencia invernal decretada por el Gobierno Nacional.

Alegó que las actuaciones de la entidad demandada no se ajustaban a los principios de justicia y equidad que deben revestir los actos de la Administración porque con la actuación se excedía la capacidad de contribución de lo percibido y lo recaudado por concepto de IVA en la ejecución del contrato.

Esgrimió que los actos acusados violaban el debido proceso y la seguridad jurídica por contrariar conceptos oficiales de la DIAN.

## **2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA (ff. 102-111)**

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, solicitando que fueran desestimados los cargos de nulidad.

Refirió que el requerimiento especial previo a la expedición de la Liquidación Oficial de Revisión fue notificado oportunamente, explicó que los consorcios eran responsables del IVA y manifestó que el artículo 468 del ET establecía una tarifa general del 16%, de la que no estaba excluida la actividad de remoción de derrumbes.

Expuso que el artículo 447 del ET señalaba como regla general que la base gravable del impuesto será el valor total de la operación, que para el caso ascendía a \$325.637.000,00, producto del servicio prestado de remoción de derrumbes y no de obra pública o construcción.

Relató que el oficio mediante el cual el INVÍAS señaló que el contrato suscrito con el CONSORCIO CAFÉ 2009 era de obra pública destinado a la construcción y desarrollo de obras de mitigación con la colocación, conformación y compactación del terreno, no tiene fuerza vinculante en virtud de lo establecido en el artículo 28 del CPACA.

Alegó que de acuerdo al Concepto Unificado No. 00001 del 19 de junio de 2003, reiterado en Concepto No. 019996 del 26 de marzo de 2014, la actividad desarrollada por la parte demandante no correspondía a un contrato de obra pública, toda vez que a nivel tributario se tiene establecido que no constituyen contratos de confección de obra material la construcción de obras o bienes que pueden removerse y retirarse fácilmente sin detrimento del inmueble. Adicionalmente, tributariamente se entiende que son contratos de construcción y urbanización y, en general, de confección de obra, aquellos por los cuales el contratista directa o indirectamente edifica, fabrica, erige o

levanta obras, edificios, construcciones para residencias o negocios, puentes, carreteras, represas, acueductos y edificaciones en general y las obras inherentes a la construcción en sí (como plomería, mampostería, electricidad, cañería, drenajes, etc.).

Esgrimió que el objeto del contrato suscrito por el CONSORCIO CAFÉ 2009 era remover derrumbes y disponer dicho material; servicio que no podía catalogarse como de construcción de obra y era el que determinaba el régimen impositivo.

Manifestó que los memorandos como el No. 000457 del 19 de diciembre de 2013 solo tenían carácter interno y se referían a suministrar orientaciones y pautas para las dependencias de la DIAN, así que no era vinculante para sujetos externos a la misma.

Agregó que el procedimiento de modificación de la declaración privada había respetado el debido proceso y que era procedente la imposición de la sanción por inexactitud debido a la omisión en la declaración de operaciones gravadas, ya que la disposición de material proveniente de derrumbes se encuentra gravada con una tarifa del 16% del valor total de las operaciones y no del 5% de la utilidad prevista en el AIU.

### **3. ACTUACIÓN PROCESAL**

La demanda fue admitida mediante auto del 12 de marzo de 2015 (ff. 75-76). Por auto de fecha 22 de agosto de 2016 (f. 134) se fijó fecha para la realización de la Audiencia Inicial, la cual tuvo lugar el 4 de octubre de 2016 (ff. 140-143). La Audiencia de Pruebas se llevó a cabo el 16 de noviembre de 2016 (ff. 184-186).

### **4. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

#### **4.1. Parte demandante**

Guardó silencio.

#### **4.2. Parte demandada (ff. 187-189)**

Reiteró los argumentos esgrimidos en la contestación de la demanda.

### **5. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

El Ministerio Público no emitió concepto.

## II. CONSIDERACIONES

### 1. CONTROL DE LEGALIDAD

De conformidad con lo establecido en el artículo 207 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, dentro del trámite surtido hasta este momento procesal no ha encontrado la Sala causal de nulidad alguna que pueda invalidar la actuación realizada.

### 2. PROBLEMAS JURÍDICOS

En la Audiencia Inicial se planteó como problema jurídico a resolver el siguiente (f. 141 v.): “Establecer la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 202412014000004 de 6 de mayo de 2014 y de la Resolución No. 202012014000006 de 27 de octubre de 2014 por medio de las cuales se liquidó el impuesto sobre las ventas a cargo de la parte demandante y se le sancionó por inexactitud”.

Como **problema jurídico asociado**, la Sala plantea el siguiente: *¿La actividad adelantada por la parte actora en virtud del Contrato No. 761 del 30 de junio de 2011, suscrito con la Dirección Territorial Boyacá del INVÍAS, debe o no considerarse para efectos tributarios como de construcción o confección de obra material, para la determinación de la base gravable del IVA para el periodo 4 del año gravable 2011?*

#### 2.1. Tesis argumentativa propuesta por la Sala:

*En criterio de la Sala, las pretensiones de la demanda deben desestimarse, debido a que las actividades materiales y concretas adelantadas en virtud del Contrato No. 761 del 30 de junio de 2011 eran de remoción de derrumbes y transporte de material producto de derrumbes, aun cuando su denominación fuera la de contrato de obra de acuerdo a la Ley 80 de 1993. En ese sentido, al no referirse a la construcción de obra o a la confección de bienes inmuebles, la base gravable del IVA no corresponde a la utilidad devengada por el contratista sino al valor total de la operación, siguiendo la regla general prevista en el artículo 447 del ET.*

*Adicionalmente, los conceptos emitidos por el INVÍAS no modifican los criterios para determinar la base gravable del tributo y, además, el Memorando Interno No. 000457 del 19 de diciembre de 2013 tampoco inhibe o vicia de ilegalidad la actividad fiscalizadora de la Administración, en razón a su carácter administrativo interno (no interpretativo) y no vinculante. Adicionalmente, la decisión de la entidad demandada se basó*

en las pruebas obraban en el expediente, que pudieron ser controvertidas por la parte accionante, de modo que no se violó el debido proceso.

### 3. ANÁLISIS DE LA SALA

En criterio de la Sala, no existe duda acerca de las actividades que realizó el CONSORCIO CAFÉ 2009 en virtud del Contrato No. 761 del 30 de junio de 2011, suscrito con la Dirección Territorial Boyacá del INVÍAS. Al respecto, aunque en el clausulado del documento no aparecen nítidamente establecidas las obligaciones materiales y concretas del contratista (ff. 29 v.-45 anexo), la propuesta económica presentada por el consorcio en el marco de la declaratoria de urgencia manifiesta contaba únicamente con dos ítems, a saber: (i) remoción de derrumbes, y (ii) transporte de material proveniente de derrumbes (f. 54). Además, en el acta de entrega y recibo definitivo de la obra se plasmó lo que sigue (f. 47 v. anexo):

*“(...) CARACTERISTICAS (sic) Y ALCANCE DE LA OBRA QUE SE RECIBE: DEBIDO A LA OLA INVERNAL QUE SE PRESENTO (sic) EN EL MES DE JUNIO Y JULIO, DEBIDO AL FENOMENO (sic) DE LA NIÑA, SE PRESENTARON MULTIPLES (sic) DESLIZAMIENTOS EN LAS DIFERENTES CARRETERAS A CARGO DE LA DIRECCION (sic) TERRITORIAL BOYACA (sic), LOS CUALES FUERON ATENDIDOS CON LA MAQUINARIA CONTRATADA POR EL CONSORCIO CAFÉ 2009. (...)”* (Subraya fuera del texto original)

Asimismo, en este documento al momento de exponer las cantidades totales de obra ejecutada únicamente se tienen dos ítems, que son (i) remoción de derrumbes, y (ii) transporte de material proveniente de derrumbes (f. 47 v. anexo). Finalmente, en la visita efectuada por la DIAN el 30 de agosto de 2013 al CONSORCIO CAFÉ 2009, la contadora del mismo -autorizada por su Representante Legal- afirmó lo que sigue (f. 24 anexo):

*“(...) 4.2 CUAL (sic) FUE EL OBJETO DEL (LOS) CONTRATO (S) ?”*

*RESPUESTA: **Del contrato 761 fue la remoción de derrumbes y transporte de material proveniente de los derrumbes de tierra.** En el año 2011 se ejecutó el contrato 1469 de 2010, en los meses de marzo, abril y mayo, con el mismo objeto. (...)”* (Negrilla fuera del texto original)

Así las cosas, el problema central del presente litigio se centra en determinar si las actividades en comento -especialmente la primera- debe considerarse o no como de construcción o confección de obra material, para efectos de la determinación de la base gravable del impuesto sobre las ventas -IVA-. En este sentido, el artículo 420 literal b) del ET prescribe -texto vigente para la época de los hechos-:

*“(...) ARTÍCULO 420. El impuesto a las ventas se aplicará sobre:*

(...)

b. <Literal modificado por el artículo 25 de la Ley 6 de 1992> **La prestación de servicios en el territorio nacional;** (...)" (Negrilla fuera del texto original)

Ahora bien, la base gravable general del impuesto está consagrada en el artículo 447 del ET, así:

"(...) ARTÍCULO 447. EN LA VENTA Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS, REGLA GENERAL. 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. (...)" (Subraya y negrilla fuera del texto original)

Por ende, la base gravable en los eventos de prestación de servicios (a excepción de los expresamente excluidos) comprende el valor total de la operación, al cual se le aplica la tarifa general del 16% conforme lo dispone el artículo 468 del mismo estatuto -texto vigente para la época de los hechos-:

"(...) ARTÍCULO 468. La tarifa general del impuesto sobre las ventas es del **dieciséis por ciento (16%), la cual se aplicará también a los servicios**, con excepción de los excluidos expresamente. Igualmente, la tarifa general será aplicable a los bienes de que tratan los artículos 446, 469 y 474 y a los servicios de que trata el artículo 461 del Estatuto Tributario. (...)" (Negrilla fuera del texto original)

Por su parte, el artículo 1º del Decreto No. 1372 de 1992 definió el concepto de servicio para efectos del IVA, como se cita:

"(...) ARTÍCULO 1º. DEFINICIÓN DE SERVICIO PARA EFECTOS DEL IVA. Para los efectos del impuesto sobre las ventas se considera **servicio** toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una **obligación de hacer**, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una **contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración**. (...)" (Subraya y negrilla fuera del texto original)

El artículo 3 de la misma norma precisó<sup>1</sup> lo que sigue a propósito del IVA en los contratos de construcción de bien inmueble:

"(...) ARTÍCULO 3º. IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN LOS CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN DE BIEN INMUEBLE. **En los contratos de construcción de**

<sup>1</sup> Sobre la legalidad de esta precisión de la base gravable, ver por ejemplo: CE 4, 13 Sep. 2017, e68001-23-33-000-2013-00458-01(21815), S. Carvajal.

**bien inmueble, el impuesto sobre las ventas se genera sobre la parte de los ingresos correspondiente a los honorarios obtenidos por el constructor.**

Quando 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.

*En estos eventos, el responsable sólo podrá solicitar impuestos descontables por los gastos directamente relacionados con los honorarios percibidos o la utilidad obtenida, que constituyeron la base gravable del impuesto; en consecuencia, en ningún caso dará derecho a descuento el impuesto sobre las ventas cancelado por los costos y gastos necesarios para la construcción del bien inmueble. (...)* (Subraya y negrilla fuera del texto original)

Bajo el contenido de esta última disposición, la parte actora sostiene que la base gravable del IVA en su caso era la utilidad pactada en el contrato suscrito con el INVÍAS y no su monto total debido a que, según afirma, su objeto era la construcción de obra pública o confección de bien inmueble<sup>2</sup>. Para sustentar este argumento, la parte accionante asevera que el acuerdo de voluntades se circunscribe a la definición contenida en el numeral 1º del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, que expresa:

*“(...) ARTÍCULO 32. DE LOS CONTRATOS ESTATALES. Son contratos estatales todos los actos jurídicos generadores de obligaciones que celebren las entidades a que se refiere el presente estatuto, previstos en el derecho privado o en disposiciones especiales, o derivados del ejercicio de la autonomía de la voluntad, así como los que, a título enunciativo, se definen a continuación:*

**1o. Contrato de Obra.**

*Son contratos de obra los que celebren las entidades estatales para la construcción, mantenimiento, instalación y, en general, para la realización de cualquier otro trabajo material sobre bienes inmuebles, cualquiera que sea la modalidad de ejecución y pago. (...)* (Subraya y negrilla fuera del texto original)

Además, trajo a colación dos conceptos expedidos por el INVÍAS donde se asegura que el referido contrato, a pesar de su denominación, es de confección de obra material (ff. 57-60). En el primero de ellos de manera relevante se lee lo siguiente:

*“(...) Como se observa, la actividad no solo se limita a remover el derrumbe sino también, entre otras labores de construcción, a llevar a cabo la disposición del material extraído que consiste según la especificación*

<sup>2</sup> En el libelo demandatorio contradictoriamente se afirma por una parte que este artículo no es aplicable al caso, pero en el fondo se insiste en que, como allí se expresa, la base gravable corresponde únicamente a la utilidad devengada por el contratista.

105.16 DISPOSICION (sic) DE DESECHOS Y SOBRANTES [del documento técnico "Especificaciones Generales de Construcción 2007"] en la '...colocación, conformación y compactación de los materiales...', labores que deben ser ejecutadas incluso '...de acuerdo con la normatividad ambiental vigente...'

Por las razones expuestas es que el Instituto Nacional de Vías denomina el objeto como atención de obras de emergencia y no como simple remoción de derrumbe, en atención a que la expresión obras de emergencia se ajusta a la descripción de todas las actividades que componen la especificación 'remoción de derrumbes'.

En consecuencia, para efectos impositivos debe analizarse la naturaleza de las actividades y no la simple denominación etimológica del ítem. En el caso del contrato 761 de 2011 en el cual se incluyó la actividad 211.7 remoción de derrumbes **se concluye que existe confección de obra material pues la actividad en su integridad implica la colocación, conformación y compactación del terreno sin lo cual no podría (sic) considerarse ejecutadas las obras para su recibo final. (...)** (Subraya y negrilla fuera del texto original)

No obstante, la Sala no comparte los argumentos esgrimidos por el CONSORCIO CAFÉ 2009. En primer lugar, debe aclararse que el artículo 32 de la Ley 80 de 1993, contrario a lo aseverado por la parte actora, no exterioriza una facultad exorbitante de la Administración, sino que simplemente es reflejo de la libertad de configuración legislativa con que cuenta el Congreso. En este sentido, las facultades exorbitantes o, mejor dicho, excepcionales, son de naturaleza eminentemente contractual y se incluyen en ciertas tipologías de contratos, como lo señala el artículo 14 numeral 2º del Estatuto General de Contratación de la Administración Pública y lo ha explicado en múltiples ocasiones el Consejo de Estado.

Por lo tanto, el aludido artículo 32 de la Ley 80 de 1993 no es una cláusula contractual en estricto sentido sino una disposición general y abstracta de rango legal, que a pesar de ser posterior al Decreto No. 1372 de 1992 no se constituye en una norma especial frente a este último o respecto del Estatuto Tributario y, por esa razón, mal podría entenderse que los derogó tácitamente o que tenga una aplicación preferente en el ámbito tributario.

Nótese que la definición allí contenida del contrato de obra tiene como único fin encuadrar en una sola categoría todos los acuerdos de voluntades donde el Estado funja como contratante y que tengan por objeto la realización de cualquier trabajo material sobre bienes inmuebles, incluso con independencia de la modalidad de ejecución y pago. Sin embargo, esa categoría, comprensiva de múltiples actividades, no es suficiente para efectos de la determinación de la base gravable del

IVA. Similarmente ocurre con el artículo 28 de la Ley 80 de 1993<sup>3</sup>, cuyo mismo texto es claro en indicar que su ámbito de aplicación está referido a las normas y cláusulas contractuales y no a las de carácter tributario.

Así, el Estatuto Tributario y el Decreto No. 1372 de 1992 son verdaderas normas especiales en materia tributaria y, por ende, la DIAN debe aplicarlas de acuerdo a su real alcance. Para el caso del IVA, esta Corporación comparte los razonamientos expuestos por la parte demandada en lo relativo a que la base gravable del impuesto depende de las actividades adelantadas, independientemente de la denominación del contrato. En otras palabras, no porque el contrato suscrito se denomine “de obra pública” significa inmediata e indiscutiblemente que su objeto material sea la construcción de inmuebles o confección de obra material, dada la amplitud de la tipología. Adicionalmente, **enfatisa la Sala que lo que grava el tributo es la actividad concreta y no la denominación de la tipología contractual.**

Sobre este punto, los conceptos emitidos por el INVÍAS y aportados por la parte actora por sí solos son insuficientes para la debida catalogación de la actividad, no solo por su naturaleza sino también por la precariedad de su fundamentación. Acerca de lo primero, es claro que, de acuerdo con el artículo 28 del CPACA<sup>4</sup>, los conceptos por regla general carecen de carácter vinculante al corresponder a opiniones, juicios o dictámenes que no comprometen la responsabilidad de la entidad que los emite. En ese sentido, los documentos donde el INVÍAS expresó que el IVA del contrato suscrito por el CONSORCIO CAFÉ 2009 debía calcularse únicamente sobre la utilidad contemplada en el AIU se traducen en una mera apreciación que en nada ata a la Administración Tributaria.

En lo atinente a lo segundo, para este Tribunal resulta en extremo débil la inferencia que realiza la entidad para llegar a la conclusión aducida por el consorcio. Esto en razón a que documento técnico de Especificaciones Generales de Construcción 2007 no señala expresa ni tácitamente que la remoción de derrumbes cuente con el componente de construcción de inmuebles, como puede verse enseguida:

---

<sup>3</sup> “[...] ARTÍCULO 28. DE LA INTERPRETACIÓN DE LAS REGLAS CONTRACTUALES. En la interpretación de las normas sobre contratos estatales, relativas a procedimientos de selección y escogencia de contratistas y en la de las cláusulas y estipulaciones de los contratos, se tendrá en consideración los fines y los principios de que trata esta ley, los mandatos de la buena fe y la igualdad y equilibrio entre prestaciones y derechos que caracteriza a los contratos conmutativos. (...)”

<sup>4</sup> “[...] ARTÍCULO 28. ALCANCE DE LOS CONCEPTOS. Salvo disposición legal en contrario, los conceptos emitidos por las autoridades como respuestas a peticiones realizadas en ejercicio del derecho a formular consultas **no serán de obligatorio cumplimiento o ejecución.** (...)” (Negrilla fuera del texto original)

"(...) ARTÍCULO 211 - 07

REMOCIÓN DE DERRUMBES

211.1 DESCRIPCIÓN

211.1.1 Generalidades

Este trabajo consiste en la **remoción, desecho y disposición o en la remoción, cargue, transporte hasta la distancia de acarreo libre, descargue y disposición de los materiales provenientes del desplazamiento de taludes o del terreno natural**, depositados sobre una vía existente o en construcción, y que se convierten en obstáculo para la utilización normal de la vía o para la ejecución de las obras.

El trabajo se hará de acuerdo con esta especificación y las instrucciones del Interventor, quien exigirá su aplicación desde la entrega de la vía al Constructor hasta su recibo definitivo. (...)" (Negrilla fuera del texto original)

Del texto transcrito se extrae que la actividad de remoción de derrumbes básicamente se refiere al retiro del material depositado en una vía y su depósito en un lugar permitido de acuerdo con la normatividad ambiental, con el fin de habilitar el tráfico vial. Igualmente, la *disposición* del material proveniente de derrumbes es definida en el documento así:

"(...) 105.16 DISPOSICIÓN DE DESECHOS Y SOBRANTES

El Constructor deberá disponer, mediante procedimientos adecuados para el Interventor y de acuerdo a la normatividad ambiental vigente, todos los desechos, escombros, sobrantes y demás residuos provenientes de los trabajos necesarios para la ejecución de las obras, en los sitios indicados en los documentos del proyecto o autorizados por el Instituto Nacional de Vías. **La disposición incluye la colocación, conformación y compactación de los materiales de acuerdo con los procedimientos y secciones descritos en los documentos del proyecto.** (...)" (Negrilla fuera del texto original)

Siguiendo la misma línea, la labor consistente en disponer el material no es sinónimo de construcción, ya que lógicamente "la colocación, conformación y compactación de los materiales" no implica la construcción de bienes inmuebles sino, en últimas, un adecuado ejercicio de desecho del material producto de los derrumbes. Cabe recordar que el Concepto Unificado No. 01 de 2003, expedido por la DIAN, define la confección de obra material y el servicio de construcción así:

"(...) 1.3. CONFECCIÓN DE OBRA MATERIAL

Los contratos de confección de obra material son aquellos por los cuales el contratista directa o indirectamente **edifica, fabrica, erige o levanta obras, edificios, construcciones para residencias o negocios, puentes, carreteras,**

**represas, acueductos y edificaciones en general y las obras inherentes a la construcción** en sí no constituyendo contratos de construcción las obras o bienes que pueden removerse o retirarse fácilmente sin detrimento del inmueble como divisiones internas en edificios ya terminados. Por lo tanto y para efectos impositivos, no por el hecho de denominarse en forma diferente varía su naturaleza, en cuanto hay elementos que siendo de su esencia los caracterizan.

(...)

#### 1.4. SERVICIO DE CONSTRUCCIÓN

Son contratos de construcción y urbanización y en general de confección de obra material de bien inmueble aquellos por los cuales el contratista, directa o indirectamente, **edifica, fabrica, erige o levanta las obras, edificios, construcciones para residencias o negocios, puentes, carreteras, represas, acueductos y edificaciones en general y las obras inherentes a la construcción en sí, tales como: electricidad, plomería, cañería, mampostería, drenajes y todos los elementos que se incorporen a la construcción.** No constituyen contratos de construcción las obras o bienes que puedan retirarse fácilmente sin detrimento del inmueble, como divisiones internas en edificios ya terminados. (...) (Subraya y negrilla fuera del texto original)

De esta manera, fuerza colegir que, independientemente de la denominación del Contrato No. 761 del 30 de junio de 2011 en el ámbito de la contratación estatal, la actividad adelantada en virtud de este acuerdo de voluntades no se encuadra en lo dispuesto en el artículo 3º del Decreto No. 1372 de 1992, de forma que la base gravable no corresponde a la utilidad del contratista sino al **valor total de la operación**, conforme lo establece la regla general contemplada en el artículo 447 del ET.

Finalmente, los argumentos restantes tampoco tienen la virtualidad de variar esta conclusión. De un lado, mal podría afirmarse que la decisión de la Administración no contó con sustento probatorio o violó el debido proceso, siendo que, como acaba de exponerse, la inferencia acerca de las actividades materiales concretas surgidas del contrato se sustenta en probanzas que reposan en el expediente administrativo -y que pudieron ser controvertidas-, donde incluso se encuentra la manifestación del propio consorcio (a través de su contadora) y documentos aportados por el mismo. No sobra agregar que el contenido del acto acusado no tomó por sorpresa a la parte demandante, ya que el 2 de septiembre de 2013, antes de efectuar el requerimiento especial y de expedir la Liquidación Oficial de Revisión, le fue manifestado al Representante Legal del CC lo siguiente (f. 27 anexo):

*"(...) En el contrato No. 761, suscrito entre el Instituto Nacional de Vías 'INVIAS', y el Consorcio Café 2009, con fecha julio 31 de 2011, el cual dio origen a los valores denunciados en la declaración del impuesto sobre las ventas, periodo 4, año gravable 2009 (sic), se encontró:*

- En el contrato No. 761, suscrito entre el Instituto Nacional de Vías 'INVIAS', y el Consorcio Café 2009, no se estableció correctamente la base sobre la cual liquidar el Impuesto sobre las Ventas.

- Que el objeto social del contrato No. 761 incluye dos Items (sic): 1) Remoción de derrumbes y 2) Transporte de Materiales.

- **Que la remoción de derrumbes, en su totalidad, es base para calcular el Impuesto al valor agregado IVA.**

- Que en la declaración del Impuesto sobre las ventas por el periodo 4, año gravable 2011, se subestimó el Impuesto Generado a la tarifa del 16%.

- Que se hace necesario corregir la declaración del Impuesto sobre las Ventas por el periodo 4 del año gravable 2011, por las razones expuestas (...)” (Negrilla fuera del texto original)

Por otra parte, tampoco puede acogerse el argumento referido a que la Administración Tributaria no podía investigar al consorcio demandante en virtud de lo dispuesto en el Memorando Interno No. 000457 del 19 de diciembre de 2013, que reza (f. 62):

“(...) 2. Contratos de obra pública celebrados como consecuencia de la emergencia invernal decretada por el Gobierno Nacional.

Como política de fiscalización, se ha establecido que no se adelantará investigación a los contribuyentes que celebraron contratos de obra pública, en virtud de la emergencia invernal decretada por el Gobierno Nacional, independientemente que los contratos correspondan a servicios de construcción, mantenimiento o reparación, sobre bien inmueble, en consecuencia, se debe preferir archivo correspondiente si se inició la investigación. (...)”

La razón para desestimar este cargo radica en que el memorando, al ser de carácter administrativo e interno de la entidad, no puede considerarse como un concepto vinculante a voces del artículo 264 de la Ley 223 de 1995<sup>5</sup>, siguiendo el precedente fijado por la Corte Constitucional en la sentencia C-487 de 1996, que examinó la exequibilidad de dicha disposición y precisó lo que a continuación se transcribe:

“(...) entiende la Corte que los conceptos que emite la Subdirección Jurídica de la Administración de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituyen la expresión de manifestaciones, juicios, opiniones

<sup>5</sup>“(...) ARTÍCULO 264. Los contribuyentes que actúen con base en conceptos escritos de la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en los mismos. Durante el tiempo en que tales conceptos se encuentren vigentes, **las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias.** Cuando la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales cambie la posición asumida en un concepto previamente emitido por ella deberá publicarlo. (...)” (Negrilla fuera del texto original)

o dictámenes sobre la interpretación de las normas jurídicas tributarias, en materia aduanera, de comercio exterior o de control de cambios, bien hayan sido producidos a instancia de los administrados, en ejercicio del derecho de petición (art. 25 C.C.A.), o para satisfacer las necesidades o requerimientos de las autoridades tributarias correspondientes. No se les puede considerar, en consecuencia, en principio, como actos administrativos, porque carecen de un poder decisorio, no obstante que, como lo ha sostenido la jurisprudencia constante del Consejo de Estado, pueden tener tal carácter cuando poseen un alcance normativo que se revela por la obligatoriedad de su aplicación por la Administración y por la posibilidad o exigencia de sujeción a ellos de los administrados, con lo cual adquieren la categoría propia de los actos reglamentarios, aunque en un rango inferior a los que expide el Presidente de la República en ejercicio de las facultades del art. 189-11 de la Constitución.

(...)

Contrariamente a lo que piensa la demandante, mirado desde el ángulo del administrado, la emisión de un concepto de la Administración no lo obliga a actuar de conformidad con lo que en él se expresa. Por lo tanto, no puede admitirse que el concepto tenga una fuerza igual a la ley, simplemente contiene la expresión de una opinión sobre la forma como ésta debe ser entendida o interpretada. Aunque, como se dijo antes, aquél puede equipararse a una decisión reglamentaria válida, con efectos decisorios, propia del poder de instrucción, o con efectos concretos, según el caso. Y desde el punto de vista de los funcionarios de la Administración tributaria, **la obligación de no objetar las actuaciones adelantadas por el contribuyente al amparo del concepto, no se deduce del hecho de darle fuerza de ley a éste, que no lo tiene, sino del valor que la norma acusada válidamente le asigna, sea que tenga poder decisorio o no;** dicha obligación, además, tiene sustento en la observancia del principio de la buena fe y en el cumplimiento del deber impuesto de aplicar la ley con base en los criterios definidos por los órganos administrativos que tienen el poder de instrucción. (...)"<sup>6</sup> (Subraya y negrilla fuera del texto original)

En idéntico sentido se ha pronunciado la Sección Cuarta del Consejo de Estado:

"(...) En materia tributaria, especial mención merecen los conceptos que expide la administración **cuando absuelve las consultas sobre la interpretación general de normas tributarias.** Esos conceptos, de manera excepcional, han sido considerados actos administrativos, asimilables a una especie de reglamento, que son susceptibles de cuestionarse ante esta jurisdicción, pues nacen de la potestad de interpretar oficialmente las normas tributarias.

En efecto, el ejercicio de esa competencia hace que tales conceptos sean asimilados a una suerte de acto normativo o reglamento, en cuanto adquieren fuerza normativa y son aplicados por la propia administración y sirven para amparar la actuación de los propios contribuyentes. (...)"<sup>7</sup> (Subraya y negrilla fuera del texto original)

<sup>6</sup> CConst, C-487/1996, A. Barrera.

<sup>7</sup> CE 4, 19 May. 2016, e25000-23-37-000-2012-00320-01 (20392), H. Bastidas.

Como en este caso el memorando solo tiene alcance al interior de la entidad y no hace alusión a la interpretación de las normas tributarias sino que expone una política administrativa de fiscalización, resulta improcedente que la parte accionante considere que la actuación enjuiciada es ilegal por su sola existencia. Por el contrario, las directrices acerca de la selección de casos para investigación fiscal en ninguna manera limitan o suprimen las obligaciones tributarias de los contribuyentes y responsables, ni tampoco vician por sí mismas las decisiones adoptadas por la DIAN ya que esto equivaldría a ubicar a los memorandos en posiciones jurídicas superiores a las de las leyes y los decretos nacionales.

Por todo lo anterior, la Sala considera que la Liquidación Oficial de Revisión fue expedida conforme a derecho y que procedía la imposición de la sanción por inexactitud al subestimarse la base gravable del tributo. Así las cosas, las pretensiones de la demanda serán desestimadas.

#### **4. CONDENA EN COSTAS**

En virtud de lo preceptuado en los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP, así como el criterio adoptado por el Consejo de Estado frente a la imposición de la condena en costas, que a pesar de ser objetivo se le califica de “*valorativo*”<sup>8</sup>, la Sala condenará en costas a la **parte accionante** en razón a que fue vencida en el proceso y aparece probada la actividad procesal de la parte demandada.

Por lo tanto, teniendo en cuenta lo dispuesto en el Acuerdo No. 1887 de 2003, expedido por el Consejo Superior de la Judicatura, se fijan como agencias en derecho el equivalente a **4.8 SALARIOS MÍNIMOS LEGALES MENSUALES VIGENTES**. La liquidación de las costas la adelantará la Secretaría de esta Corporación, siguiendo el procedimiento establecido en el artículo 366 del CGP.

En mérito de lo expuesto, la Sala de Decisión No. 4 del Tribunal Administrativo de Boyacá, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley

#### **FALLA:**

**PRIMERO: NEGAR** las pretensiones de la demanda, por las razones expuestas en la presente providencia.

---

<sup>8</sup> CE 2A, 7 Abr. 2016, e13001-23-33-000-2013-00022-01(1291-2014), W. Hernández.

**SEGUNDO: CONDENAR** en costas a la **parte demandante**, de conformidad con lo previsto en el artículo 188 del CPACA y el numeral 1º del artículo 365 del CGP. Por Secretaría, procédase a la liquidación correspondiente.

**TERCERO: FIJAR** como agencias en derecho el monto equivalente a **CUATRO PUNTO OCHO (4.8) SALARIOS MÍNIMOS LEGALES MENSUALES VIGENTES**, en concordancia con lo dispuesto en el Acuerdo No. 1887 de 2003, expedido por el Consejo Superior de la Judicatura, según lo expuesto en precedencia.

**CUARTO:** En firme la presente sentencia, **ARCHÍVESE** el expediente dejando las constancias de rigor.

Este proyecto fue discutido y aprobado en Sala de Decisión No. 4 de la fecha.

**NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE,**



**JOSÉ ASCENCIÓN FERNÁNDEZ OSORIO**  
Magistrado



**ÓSCAR ALFONSO GRANADOS NARANJO**  
Magistrado



**FÉLIX ALBERTO RODRÍGUEZ RIVEROS**  
Magistrado

37  
CWA