



REPÚBLICA DE COLOMBIA  
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DEL TOLIMA  
MAGISTRADO PONENTE: BELISARIO BELTRÁN BASTIDAS

Ibagué, cuatro (4) de agosto de dos mil veintidós (2022)

**RADICACION:** 73001-23-33-005-2018-00624-00  
**MEDIO DE CONTROL:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO-  
TRIBUTARIO  
**DEMANDANTE:** INNOVAGUIR S.A.S  
**DEMANDADO:** DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS  
NACIONALES - DIAN.  
**TEMA:** LIQUIDACIÓN Y SANCIÓN POR INEXACTITUD -  
IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS -IVA

#### ANTECEDENTES

La empresa INNOVAGUIR S.A.S a través de apoderado judicial, formula medio de control de NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO contra la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN, con las siguientes pretensiones<sup>1</sup>:

***“PRIMERO.** Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de revisión No. 092412017000022 del 7 de diciembre de 2017, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Subdirección Seccional de Impuestos y Aduana de Ibagué, por medio de la cual se modifica la declaración del impuesto sobre las ventas, periodo cuatrimestral III del año gravable 2014 presentada en forma electrónica por la sociedad INNOVAGUIR S.A.S.*

***SEGUNDO** Que se declare la nulidad de la Resolución No 092362018000005 de fecha 27 de julio de 2018, notificada personalmente el 30 de julio de 2018, por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto, confirmando la liquidación oficial de revisión, No 092412017000022 del 7 de diciembre de 2017, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Subdirección Seccional de Impuestos y Aduana de Ibagué.*

---

<sup>1</sup> Se trae a colación el resumen de las pretensiones efectuado en la audiencia inicial donde las partes estuvieron de acuerdo.

**TERCERO.** *Que a título de restablecimiento del derecho a favor de la demandante, se declare que se encuentra en firme la declaración presentada el 12 de septiembre de 2016, Impuesto sobre las ventas IVA, correspondiente al periodo cuatrimestral III del año gravable 2014 por la sociedad INNOVAGUIR S.A.S, y que dicha sociedad no está obligada a pagar a la Dirección de Impuestos y Aduana Nacionales — DIAN- los valores por concepto de IVA y sanción establecidos en los actos administrativos cuya nulidad se pretende.*

**CUARTA** *Así mismo, a título del restablecimiento integral del derecho se reconozcan a favor de mi representada y en contra de la Dirección de Impuestos y Aduana Nacionales — DIAN- los perjuicios de orden material a que hubiere lugar como consecuencia de las determinaciones adoptadas en los actos administrativos cuya nulidad se pretende, consistentes en pagos de acompañamiento jurídico en el trámite de la vía gubernativa y judicial.”*

## HECHOS

Las anteriores pretensiones se fundamentaron en los siguientes hechos:

*“1. La sociedad INNOVAGUIR S.A.S con domicilio en la ciudad de Ibagué, de conformidad con el objeto social relacionado en su certificado de existencia y representación, desarrolla entre otra las siguientes actividades: "1.- El diseño, fabricación, implementación, montaje y mantenimiento de trabajos de terminados y acabados en construcciones para uso residencial y no residencial. (") ....6.- Fabricación de partes y piezas de carpintería para edificios y construcciones. (")1*

*2. - Dentro de las actividades de comercio ejercidas por la sociedad que represento, no está comprendida la compra para reventa de artículos de madera, ni tiene puntos de venta al público de esta clase de artículos tales como puertas, closets, cocinas etc.*

*3. - La sociedad INNOVAGUIR ejerce su objeto social principal mediante compra a sus proveedores, de láminas de madera, pinturas, pegantes y demás insumos necesarios para la construcción sobre medidas de los acabados de madera que sus clientes requieran, en su gran mayoría constructoras de proyectos inmobiliarios.*

*4. - INNOVAGUIR S.A.S ha ejecutado diferentes contratos de construcción e instalación de acabados con diferentes constructoras, contratos que en gran medida corresponden a un formato pre elaborado por estas empresas y que en su encabezado algunas lo denominan como contratos de suministro e instalación.*

*5. - Pese a esta denominación, el clausulado del contrato es claro al determinar que el objeto del contrato trata de la construcción de*

*acabados de madera sobre medida, para instalar en obras nuevas, que se van instalando al mismo tiempo que se ejecuta el cronograma constructivo del proyecto inmobiliario.*

*6- En algunos contratos se estipula que los acabados a suministrar e instalar por parte de mí representada, se llevarán a cabo "de acuerdo a los planos, especificaciones, cantidades que declara conocer por haber sido señalados previamente por el CONTRATANTE". Y se agrega: ...b) Suministrar a su costo y bajo su responsabilidad, todos los materiales, herramientas y equipos necesarios para la correcta ejecución de la obra"*

*7. - En otros contratos se estipula que EL CONTRATANTE hace entrega de la materia prima necesaria para el desarrollo del contrato. Lo cual demuestra de forma clara y contundente, que mi representada se encarga de la construcción de las obras encomendadas, utilizando para el efecto las materias primas suministradas por EL CONTRATANTE.*

*8. - El verbo "suministrar" refiere a la acción de abastecimiento de bienes y servicios, sin que de ninguna manera implique que tratándose del suministro de bienes, se entienda de manera necesaria que el suministrador no sea el fabricante de los mismos para su posterior distribución. En este orden de ideas, una empresa puede contratar el suministro de bienes directamente con el fabricante de los mismos, tal y como acontece en el caso de los contratos suscritos por INNOVAGUIR S.A.S*

*9. - Para mejor ilustración del objeto de los contratos, me permito relacionar apartes del clausulado de algunos de los contratos suscritos por mi mandante y glosados por la DIAN, con los que se demuestra que el objeto de los mismos es la construcción e instalación de acabados en madera:*

CONTRATO DE OBRA O PRESTACION DE SERVICIOS	OBJETO DEL CONTRATO
No. OS-001610 (Folios 4 a 5 expediente administrativo)	"Suministrar la mano de obra en la construcción objeto del mismo". CLAUSULA PRIMERA OBLIGACIONES DEL CONTRATISTA...2) Verificar y examinar los planos, diseños, estudios técnicos, programación de la obra especificaciones técnicas, las cantidades de obra estimada en los estudios y acepta que son aproximadas y susceptibles de modificaciones durante la vigencia dela obra así como también se le dan a conocer las condiciones locales y el sitio donde se va a ejecutar la obra".
No. CC-001618 (Folio 6 a 9 del expediente administrativo)	"Suministrar la mano de obra en la construcción del mismo" CLAUSULA PRIMERA OBLIGACIONES DEL CONTRATISTA...2) Verificar y examinar los planos, diseños, estudios técnicos, programación de la obra especificaciones técnicas, las cantidades de obra estimada en los estudios y acepta que son aproximadas y susceptibles de modificaciones durante la vigencia dela obra así como también se le dan a conocer las condiciones locales y el sitio donde se va a ejecutar la obra".
No. CC-001634 (Folio 10 a 12 del expediente administrativo)	"Suministrar la mano de obra en la construcción del mismo" CLAUSULA PRIMERA OBLIGACIONES

Nulidad y restablecimiento del Derecho

Radicado: 73001-23-33-005-2018-00624-00  
 Demandantes: INNOVAGUIR S.A.S  
 Demandados: DIAN

	DEL CONTRATISTA....2) Verificar y examinar los planos, diseños, estudios técnicos, programación de la obra especificaciones técnicas, las cantidades de obra estimada en los estudios y acepta que son aproximadas y susceptibles de modificaciones durante la vigencia de la obra así como también se le dan a conocer las condiciones locales y el sitio donde se va a ejecutar la obra".
No. OS-001803 (Folios 16 a 17 del expediente administrativo)	"Suministrar la mano de obra en la construcción del mismo" CLAUSULA PRIMERA OBLIGACIONES DEL CONTRATISTA....2) Verificar y examinar los planos, diseños, estudios técnicos, programación de la obra especificaciones técnicas, las cantidades de obra estimada en los estudios y acepta que son aproximadas y susceptibles de modificaciones durante la vigencia de la obra así como también se le dan a conocer las condiciones locales y el sitio donde se va a ejecutar la obra".
No. 033 (Folios 102 a 103 del expediente administrativo)	a) llevar a cabo la obra contratada de acuerdo a los planos, especificaciones, cantidades que declara conocer por haber sido señalados previamente por el CONTRATANTE". b) Suministrar a su costo y bajo su responsabilidad, todos los materiales , herramientas y equipos necesarios para la correcta ejecución de la obra"
No. 032 (Folios 104 a 105 del expediente administrativo)	a) llevar a cabo la obra contratada de acuerdo a los planos, especificaciones, cantidades que declara conocer por haber sido señalados previamente por el CONTRATANTE". b) Suministrar a su costo y bajo su responsabilidad, todos los materiales , herramientas y equipos necesarios para la correcta ejecución de la obra"
No. 035 (Folios 106 a 108 del expediente administrativo)	Cláusula Segunda: "OBLIGACIONES DEL CONTRATISTA. a) llevar a cabo la obra contratada de acuerdo a los planos, especificaciones, cantidades que declara conocer por haber sido señaladas previamente por el CONTRATANTE" b) Suministrar a su costo y bajo su responsabilidad, todos los materiales , herramientas y equipos necesarios para la correcta ejecución de la obra"
Contrato civil de obra No. 038 (Folios 121 a 131 del expediente administrativo)	Cláusula SEGUNDA: "OBLIGACIONES DEL CONTRATISTA a) llevar a cabo la obra contratada de acuerdo a los planos, especificaciones, cantidades que declara conocer por haber sido señaladas previamente por el CONTRATANTE" b) Suministrar a su costo y bajo su responsabilidad, todos los materiales , herramientas y equipos necesarios para la correcta ejecución de la obra"
Contrato de obra ASC 12 (Folios 132 a 137 del expediente administrativo)	Cláusula primera, núm. 3) Se realizará entrega de materia prima para el desarrollo del presente contrato por un

**Nullidad y restablecimiento del Derecho**

**Radicado:** 73001-23-33-005-2018-00624-00  
**Demandantes:** INNOVAGUIR S.A.S  
**Demandados:** DIAN

	valor de CINCUENTA Y CUATRO MILLONES DE PESOS MONEDA LOCAL (\$54.000.000)
Contrato de obra No. 040 (Folios 139 a 142 del expediente administrativo)	Cláusula Segunda: "OBLIGACIONES DEL CONTRATISTA. a) llevar a cabo la obra contratada de acuerdo a los planos, especificaciones, cantidades que declara conocer por haber sido señaladas previamente por el CONTRATANTE" b) Suministrar a su costo y bajo su responsabilidad, todos los materiales, herramientas y equipos necesarios para la correcta ejecución de la obra"
Contrato Civil de Obra No. 0422 (Folios 143 a 145 del expediente)	... "se ha celebrado el presente contrato para suministrar la mano de obra en la construcción objeto del mismo...." CLAUSULA PRIMERA OBLIGACIONES DEL CONTRATISTA....2) Verificar y examinar los planos, diseños, estudios técnicos, programación de la obra especificaciones técnicas, las cantidades de obra estimada en los estudios y acepta que son aproximadas y susceptibles de modificaciones durante la vigencia dela obra así como también se le dan a conocer las condiciones locales y el sitio donde se va a ejecutar la obra".
Contratos de obra CC- 001466, CC-001433, OS-001442, OS-001472, OS-001485, OS-001551, 06-001696 suscritos con la sociedad Construcciones y Urbanizaciones S.A.S (Se relacionan y aportan )	... "se ha celebrado el presente contrato para suministrar la mano de obra en la construcción objeto del mismo...." CLAUSULA PRIMERA OBLIGACIONES DEL CONTRATISTA....2) Verificar y examinar los planos, diseños, estudios técnicos, programación de la obra especificaciones técnicas, las cantidades de obra estimada en los estudios y acepta que son aproximadas y susceptibles de modificaciones durante la vigencia dela obra así como también se le dan a conocer las condiciones locales y el sitio donde se va a ejecutar la obra".
Contrato civil de obra No 022 celebrado con Martha Castro Cruz de junio 20 de 2013. Se aporta	PRIMERA. OBJETO DEL CONTRATO. El contratista se obliga a fabricar e instalar carpintería en madera en .....
Contrato civil de obra No 022 celebrado con Diana Marcela Viatela de julio 26 de 2013. Se aporta .....	PRIMERA. OBJETO DEL CONTRATO. El contratista se obliga a fabricar e instalar carpintería en madera en .....
Contrato civil de obra No 024 celebrado con Claudia Alexandra Viatelar de julio 26 de 2013. Se aporta	PRIMERA. OBJETO DEL CONTRATO. El contratista se obliga a fabricar e instalar carpintería en madera en .....

10. - *Conforme al objeto contractual ejecutado, las facturas emitidas por la sociedad que represento, con base en los contratos suscritos con las constructoras, y que son el título base de liquidación y pago de impuestos, estipulan de manera clara el valor a cobrar por concepto de "CONSTRUCCION E INSTALACION" de los diferentes acabados en madera objeto de cada uno de los contratos.*

11. - *El artículo 1281 del C.C marca la pauta de la interpretación de los contratos en la que prevalece la común intención de las partes:*

*"Si los términos de un contrato son claros y no dejan duda sobre la intención de los contratantes se estará al sentido literal de sus cláusulas" Si las palabras parecieren contrarias a la intención evidente de los contratantes, prevalecerá ésta sobre aquellas".*

12. - *La norma señalada es clara al determinar que sin importar el nombre o título que se le dé al contrato, para su interpretación ha de*

*remitirse a su clausulado y a la intención de las partes, la cual aparece clara y diáfana en los contratos suscritos por mi mandante.*

*13. - En cumplimiento de sus obligaciones tributarias, el 12 de septiembre de 2016, la sociedad INNOVAGUIR S.A.S presentó en forma electrónica la declaración sobre Impuesto sobre las ventas IVA, correspondiente al periodo cuatrimestral III del año gravable 2014, en la que determinó un impuesto generado a la tarifa del 16% de \$ 9.020.000, sanciones por \$3.605,000 y un total a pagar de \$12.617.000*

*14. - Esta declaración del IVA se realizó de la forma en que tradicionalmente lo venía haciendo el contribuyente desde el año 2012, es decir tomando como base para cálculo del impuesto, la utilidad del contratista. En el Capítulo de pruebas de la demanda, se aportan diez y siete (17) declaraciones bimestrales de IVA que demuestran que la liquidación y pago de este impuesto se venía haciendo de la misma forma por parte del contribuyente desde hace más de cinco años.*

*15. - Mediante requerimiento especial impuesto sobre las ventas No 092382017000003, de fecha 23 de marzo de 2017, 6 la DIAN propone la modificación de la anterior declaración del impuesto sobre las ventas, periodo cuatrimestral III del año gravable 2014 presentada por la sociedad que represento, en los siguientes valores:*

*Renglón 26. Por operaciones gravadas a tarifa general: Se incrementa el valor en \$ 1.011.038 al pasar de \$1.305.000 a \$ 1.012.343.000, valor determinado como la totalidad de los ingresos gravados a la tarifa general del 16%, obtenidos durante el periodo de análisis por los servicios de fabricación. Suministro e instalación de elementos de carpintería en madera. - Renglón 29: AIU por operaciones gravadas: Disminuye a cero dado que no se configuran ingresos por este concepto en el periodo de análisis. Renglón 35: Por operaciones exentas (artículos 477, 478 y 481 del ET) Igualmente se disminuye a cero.- Renglón 38: Por operaciones no gravadas. Se disminuye a cero al no haber desarrollado operaciones no gravadas con el impuesto sobre las ventas. - Renglón 57: Liquida un impuesto a pagar a la tarifa general, pasando su valor de \$209.000 a un valor de \$161,975.000 - Renglón 58: Sobre AIU en operaciones gravadas: Pasa a cero. - Renglón 63: Total Impuesto generado por operaciones gravadas: Pasa de \$13.690.000 a \$161.975.000 como resultado de la sumatoria de los renglones 56 a162. - Renglón 78: Saldo a pagar por el período fiscal: Se incrementa en \$148.285.000 - Renglón 82: Saldo a pagar por impuesto: Se establece un saldo a pagar por impuesto de \$157.297.000 Renglón 83. Sanciones. Propone sanciones por valor de \$151.890.000 - Renglón 84. Total a pagar por el periodo en revisión: \$309.187.000*

*16. En síntesis la DIAN consideró que los contratos ejecutados por INNOVAGUIR no son contratos de construcción y por tanto el IVA declarado por el contribuyente, se deba cobrar sobre el monto total del contrato y no sobre la utilidad percibida por el contratista, arrojando una onerosa diferencia en contra el contribuyente, la cual afecta de forma*

*grave su viabilidad empresarial por cuanto se vería abocado a cancelar dineros por IVA no recaudados de su parte.*

*17. Como sustento del requerimiento referido, la DIAN relaciona diferentes conceptos emitidos por la Administración Tributaria respecto de la definición y alcance del contrato de obra entre particulares, resaltando que "No constituyen contratos de Construcción o urbanización, las obras o bienes que pueden removerse o retirarse fácilmente sin detrimento del inmueble, tales como divisiones internas en edificios ya terminados"*

*18. De conformidad con los conceptos de la DIAN, la determinación de la naturaleza del contrato es de vital importancia para efectos de liquidar el impuesto sobre las ventas generado en su ejecución, por cuanto la norma aplicable dispone:*

*"en los contratos de construcción de bien inmueble, el impuesto sobre las ventas se genera sobre la parte de los ingratos correspondiente a los honorarios obtenidos por el 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'<sup>4</sup>*

*19. En términos generales las consideraciones del requerimiento especial que nos ocupan, se limitaron a relacionar una serie de conceptos de la Dian, en la que se reitera sin excepciones, que 'No constituyen contratos de Construcción o urbanización, las obras que pueden removerse o retirarse fácilmente sin detrimento del inmueble, tales como divisiones internas en edificios ya terminados"*

*20. Así mismo la DIAN pretendió sustentar el acto en cuestión, con una sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, M-P José Antonio Molina Torres<sup>5</sup>, proceso que por no haber sido parte en el mismo y que no tiene efectos vinculantes contra la sociedad que represento, no podía considerarse como precedente judicial de obligatoria aplicación. En este punto además se omitió por parte de la DIAN, que el mencionado proceso terminó por conciliación entre las partes, dejando sin ningún efecto la sentencia referida.*

*21. Referente a los contratos ejecutados por INNOVAGUIR S.A.S, las consideraciones de la DIAN son sucintas, subjetivas y carentes de cualquier soporte probatorio, y básicamente se limitan al siguiente párrafo en el que el funcionario instructor expone su apreciación personal del tema:*

*"Aun cuando las puertas, los muebles, closets y demás elementos de la carpintería de madera fabricada y suministrada por INNOVAGUIR S.A.S a sus clientes están empotrados, incrustados o fijos a paredes techos o pisos de las construcciones en las cuales fueron instalados, es claro que pueden*

*retirarse sin generar detrimento del inmueble como tal, es decir, sin afectar sus elementos estructurales y sin impedir que el inmueble siga siendo funcional, ya que no están estrechamente ligados a la obra como lo están las instalaciones eléctricas, la mampostería, la plomería, y demás citados en el concepto No 01820 de 1991 de la DIAN ; y por lo mismo el inmueble puede ser habitado y funcionar según su destino (habitacional, comercial, etc.) sin la necesidad de instalar este mobiliario.*

*Se destaca que la anterior argumentación es la única consideración que se refiere de forma específica a la sociedad que represento, y tal como está enunciada, equivale a un concepto personal, subjetivo del funcionario y carente de cualquier prueba, llegando al extremo de afirmar sin demostrarlo, que los inmuebles en los que se ejecutaron las obras adelantadas por INNOVAGUIR S.A.S, son habitables "sin necesidad de instalar este mobiliario".*

*22. Mediante radicado bajo el consecutivo No 9510 del 09 de septiembre de 2016, mi representada se opuso al requerimiento especial relacionado, argumentando violación al debido proceso, violación al principio de la buena fe, violación al principio de confianza legítima. indebida aplicación del precedente judicial y violación al principio de la carga de la prueba.*

*23. En esencia el motivo principal para oponerse al requerimiento, consistió en que de acuerdo con los conceptos de la DIAN en cada caso particular que requiera determinar la forma de calcular el IVA sobre un contrato de obra, debe realizarse el trabajo de adecuación de la norma que se pretende aplicar, a los supuestos fácticos del caso particular y exige al funcionario demostrar en cada situación, que la conducta desplegada por el supuesto infractor, se subsume en la 5 norma que pretende aplicar en su contra. En efecto la propia DIAN estableció que para cada caso concreto en que haya que aplicar la norma que establece la base gravable del IVA a liquidar, 'se interprete la disposición bajo el criterio de la buena fe y sentido común, ya que siendo imposible señalar normativamente cada caso particular, se debe guiar por la distinción de poder separar el bien accesorio sin detrimento y menoscabo del inmueble6" (Subrayo). En este sentido y comoquiera que en el requerimiento especial no se encuentra esta adecuación normativa, ni menos prueba alguna que lo sustente, se considera el acto viciado de subjetividad y de parcialidad manifiesta.*

*24. Así mismo el contribuyente argumenta en su favor, que por medio de los contratos objeto de censura, construyó acabados en madera sobre medidas para inmuebles de estratos 4, 5 y 6 de la ciudad de Ibagué, que estos acabados son armados e instalados durante el proceso constructivo, se adhieren o empotran a los espacios de la estructura establecidos con ese fin, que entran a formar parte de la misma y conceden al inmueble, características de funcionabilidad, habitabilidad y seguridad, que sin las mismas el inmueble no es habitable ni tiene posibilidad de ser comercializado.*

25. En el mismo sentido se argumentó por parte del contribuyente, que los acabados en madera contruidos e instalados por INNOVAGUIR, no son fáciles de retirar del inmueble, ya que en la mayoría de los casos, su retiro implica su destrucción, y por estar contruidos sobre medidas, así no se destruyan, no se pueden utilizar en otro inmueble. Así mismo no es concebible una unidad habitacional de estratos medio y alto, sin puestas, sin closets y sin muebles de cocina, y un eventual retiro de estos elementos, acarrea un grave menoscabo al inmueble.

26. Con fecha 12 de julio de 2017, la DIAN expide la liquidación oficial impuestos las ventas No 092412017000022, mediante la cual no acepta los argumentos del contribuyente INNOVAGUIR S.A.S y modifica la liquidación privada del impuesto del IVA de fecha 12 de septiembre de 2016.

27. Contra este acto se interpuso el recurso de reconsideración el 9 de febrero de 2018, reiterando esencialmente que el operador administrativo carece de cualquier soporte probatorio en sus conclusiones que soportan la decisión de confirmar el requerimiento especial formulado contra el contribuyente, omitiendo su obligación de realizar la adecuación normativa al caso particular, y en aplicación del principio de la carga de la prueba, está igualmente obligado a desarrollar las pruebas que demuestren sin lugar a duda, que la norma general y abstracta, tiene aplicación precisa al caso concreto. De esta manera el funcionario administrativo viola el debido proceso y el derecho a la defensa por cuanto en últimas, las onerosas consecuencias de sus determinaciones en mi contra, se sustentan solamente con su subjetivo criterio.

28.- Con fecha 27 de julio de 2018, la DIAN profiere la resolución No 0923620180000058 mediante la cual no se accede a las pretensiones el recurso de reconsideración, y confirma la liquidación oficial en contra de mí representada. Este acto administrativo fue notificado de forma personal al representante legal de INNOVAGUIR S.A.S el 30 de julio de 2018.

29. En esencia en este acto, se repiten por parte de la (MAN las consideraciones subjetivas del funcionario administrativo, las cuales son respetables como opinión personal, pero que para el caso de un proceso administrativo sancionatorio, carecen por completo del obligado soporte probatorio que las sustenten.

30. En efecto resulta necesario considerar que los diferentes conceptos generales emitidos por la Administración Tributaria respecto de la definición y alcance del contrato de obra entre particulares, resaltan que No constituyen contratos de Construcción o urbanización, las obras o bienes que pueden removerse o retirarse fácilmente sin detrimento del inmueble, tales como divisiones internas en edificios ya terminados". En

*este mismo sentido la propia DIAN en el concepto 82229 de 2003, reiteró lo expuesto en el concepto 017071 de 2000, indicando que la norma en cuestión se debe interpretar bajo el criterio de la buena fe y sentido común, ya que siendo imposible señalar normativamente cada caso particular, ase debe guiar por la distinción de poder separar el bien accesorio sin detrimento y menoscabo del inmueble". De esta manera se establece la obligación a cargo del funcionario instructor, de demostrar de manera objetiva en cada caso particular el requisito de la distinción de poder separar el bien sin detrimento o menoscabo del inmueble, adecuación normativa que refulge por su ausencia en el caso que nos ocupa, siendo sustituida por juicios subjetivos carentes de cualquier respaldo procesal.*

*31.- Contrariando la exigencia establecida por la DIAN en el concepto atrás referido, en la resolución No 092362018000005 que niega el recurso de reconsideración, encontramos como sustento los siguientes argumentos:*

*"Al respecto y analizando el material probatorio obrante en el proceso, se considera por parte de esta jefatura, que la desintegración o retiro de estos materiales no causa en el bien inmueble un deterioro, avería o destrucción, por cuanto sin estos el bien puede ser utilizado como un bien habitable, las piezas de madera pueden ser reemplazadas, las puertas de madera internas, en algunos casos son substituidas por otras estructuras como por ejemplo cortinas corredizas o persianas, los closets en madera por estructuras metálicas que pueden ubicarse en cualquier sitio dalas alcobas, y para la cocina donde se preparan los alimentos lo importante es a nuestro juicio es la estufa, para los utensilios de cocina como cubiertos, platos, etc, también existen estructuras metálicas que reemplazan las cubiertas de las cocinas integrales"*

*32.- Los anteriores argumentos, que constituyen la piedra angular de la sanción impuesta a mi representada, carecen de cualquier sustento probatorio y corresponden, como bien se afirma en el mismo acto administrativo, a un juicio de valor subjetivo del funcionario, carente de cualquier soporte y que viola los derechos fundamentales de mi representada. La subjetividad del funcionario refulge de la simple lectura de las consideraciones trascritas, en las que no se conoce cuáles fueron los proyectos en los que mi representada instaló los acabados en madera, a cual estrato pertenecen estos proyectos, la relación de los acabados en madera construidos e instalados por mi mandante, y sobre todo, cuales son a su juicio las razones para que en un Inmueble nuevo, comprado con 7 todos su acabados, el cliente proceda a cambiar las puestas por cortinas o persianas, los closets de madera empotrados en la pared 'Por estructuras metálicas que pueden ubicarse en cualquier sitio de las alcobas y reemplazar las cubiertas de las cocinas integrales por estructuras metálicas. En el capítulo de pruebas se aportan las experticias que demuestran que las eventualidades trascritas del acto administrativo*

*que se ataca, no coinciden con la realidad y solo existen en la imaginación del funcionario que suscribe la resolución que nos ocupa.*

*33.- Estas afirmaciones se refuerzan con otro aparte del acto atacado, en el cual, al referirse a los bienes instalados por la sociedad que represento manifiesta que 'se puede demostrar que sin la existencia de los mismos el bien inmueble perdería algunas condiciones de confort más no la esencia para lo cual fue construido'. Lamentablemente esta posibilidad de demostración no se desarrolla en el acto atacado, limitándose su sustentación a la opinión parcializada y subjetiva del funcionario que lo suscribe, al tiempo que el mínimo sentido común nos indica que al retirar los acabados construidos por mi representada, el inmueble sufre un menoscabo económico apreciable, amén de perder su esencia y naturaleza."*

### **HECHOS DONDE EXISTE CONTROVERSIAS**

En este punto, es menester señalar que en la audiencia inicial durante la fijación del litigio, se establecieron los hechos sobre los cuales existía controversia, donde las partes estuvieron de acuerdo, de conformidad a lo señalado en el libelo demandatorio y la contestación de la demanda:

*"El apoderado judicial de la entidad demandante, afirma, que los contratos que fueron celebrados por INNOVAGUIR S.A.S, corresponden a la construcción de obras de carpintería en madera realizadas bajo medidas, instaladas por el contratista en inmuebles de estratos 4, 5 y 6, las cuales se instalan cuando la edificación está en proceso de construcción, por lo que al adherirse y empotrarse al bien, entran a formar parte del inmueble, proporcionándole características de funcionalidad, habitabilidad y seguridad, sin que el bien pueda ser habitado o vendido sin ellas, pues su eventual retiro, puede conllevar a que el inmueble sufra un detrimento o menoscabo.*

*Por lo tanto, la parte demandante considera que los actos administrativos atacados carecen de legalidad, al violar los principios de buena fe, confianza legítima, indebida aplicación del precedente y carga de la prueba, aludiendo, que fueron expedidos por suposiciones y no tiene fundamento jurídico y factico que la sustente, reiterando que el impuesto sobre las ventas del periodo cuatrimestral III del año 2014, debe ser liquidado sobre la utilidad percibida por el contratista y no sobre su totalidad, al encontrarse acreditado que los contratos celebrados son de construcción de obra.*

*Por su parte, el apoderado judicial de la DIAN sostiene, que los actos que liquidaron el impuesto sobre las ventas del periodo cuatrimestral III del año 2014, de la entidad demandada se ajustan a derecho, manifestando, que los contratos celebrados y ejecutados por la accionante no son de construcción, y por tal motivo, el IVA declarado por el contribuyente*

*deberá cobrarse sobre el monto total del contrato y no sobre la utilidad percibida, puesto que los elementos implementados por él, tales como puertas de madera, closet, cocinas y muebles de baño, se pueden remover o retirar fácilmente sin que el inmueble sufra algún tipo de detrimento, al no afectar su funcionalidad y habitabilidad.*

*En consecuencia, solicita que se nieguen las pretensiones de la demanda, al no acreditarse que la actividad realizada por la entidad accionante, obedeció a construcción, sino que por el contrario, era una venta de muebles, así mismo, señala que dado el caso de accederse, no se condene en costas.”*

## **ACTUACIÓN PROCESAL**

Por reunir los requisitos formales, esta Corporación avocó conocimiento de la demanda de la referencia mediante auto de fecha 13 de diciembre de 2018.

Así mismo, el apoderado de la parte actora reformó su demanda, reformando los hechos, aclarando y adicionando las pruebas, la cual fue admitida mediante auto del 29 de mayo de 2019<sup>2</sup>.

Con auto de fecha 27 de agosto de 2019, se citó a las partes para audiencia inicial, la cual se celebró el día 12 de noviembre de 2019<sup>3</sup> fecha en la cual se celebró, fijándose el objeto del litigio y se corrió traslado a las partes para alegar y al Ministerio Público para emitir su concepto.

## **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

### **PARTE DEMANDANTE**

El apoderado judicial de la parte demandante, mediante escrito visto a folios 600 a 603 del plenario, allegó sus alegatos de conclusión señalando que a través del material probatorio que reposa en el cartulario, se acredita que el objeto de la sociedad INNOVAGUIR S.A.S, es el diseñar, fabricar, implementar y hacer el montaje de acabados en madera, sin que de allí se pueda desprender que su objeto social es la compra y venta de esta clase de elementos.

A su vez, señala que los contratos suscritos entre la entidad demandante tenían por objeto la construcción de acabados en madera sobre medidas, acatando los diseños proporcionados por los clientes, para luego ser enlistados en cada proyecto, que en su mayoría sus estratos son 4, 5 y 6, evidenciándose, que las facturas emitidas por la sociedad son como un

---

<sup>2</sup> Ver folio 538 del plenario.

<sup>3</sup> Ver folios 588 a 5994 del expediente.

servicio prestado, la fabricación e instalación de acabados de madera y no de compra venta como lo pretende hacer ver la entidad accionada.

Indica, que año tras año la sociedad INNOVAGUIR S.A.S liquidó y pago de buena fe y de forma oportuna el IVA causado por su actividad, presentando cada periodo fiscal su declaración, bajo la convicción y el entendido que estaban ejecutando contratos de construcción, sin que a la fecha tuviera algún tipo de sanción por dicho impuesto.

Finalmente, el actor trae a colación varios argumentos esbozados en la demanda, insistiendo que el objeto social de la sociedad radica en el contrato de obra donde fabrica y realiza acabados en madera a inmuebles, que dado el caso de retirarse afecta la habitabilidad del bien, y en tal sentido, el IVA debe liquidarse sobre la utilidad y no de la totalidad del contrato, al no tratarse de un contrato de compra venta si no de obra, razones en las que se funda para solicitar que se acceda a las pretensiones de la demanda.

### **ENTIDAD DEMANDADA**

El apoderado judicial de la DIAN con escrito visto a folios 605 a 615 del plenario, allegó sus alegatos de conclusión manifestando que la actividad desplegada por el actor no fue de constructor, sino que contrario a ello se trato de una simple venta e instalación de muebles, por lo que el impuesto sobre las ventas se debe liquidar de la totalidad del contrato.

El apoderado de la accionada trae a colación varios conceptos emitidos por la DIAN del año 2019, de las que extrae que no se puede confundir la construcción de una obra, con la realización de reparaciones, resanes, pintura y otras labores que atiendan a la conservación de la obra ya construida, que la obra determinara si se trata de labores de mantenimiento o de nuevas construcciones o se trata de una venta con instalación.

Aunado a ello, cita varias sentencias del Consejo de Estado, donde aclara que las situaciones fácticas que fueron analizadas por dicha corporación donde se pronuncia sobre la relación de ventanas y puertas y fachadas, y el arreglo de las mismas, y no de venta e instalación de muebles en madera para interiores de edificaciones ya construidas, aludiendo, que dicho órgano judicial estableció que deben analizarse las circunstancias propias del negocio para determinar si se trata de una venta de muebles con instalación o prestación de servicios de construcción, al ser casos distintos que originan que la base gravable del IVA sea distinta.

Señala, que de conformidad con las pruebas relacionadas en el plenario, el objeto social de la entidad no se encuentra la deconstrucción de obra, si no

la venta e instalación de muebles de madera para interiores de edificaciones, por lo tanto para liquidar la base gravable del IVA sería por el total de la operación, tal y como señala el artículo 421 del Estatuto Tributario.

Finalmente, se opone a una posible condena en costas en su contra, aludiendo que de acuerdo a los pronunciamientos del Consejo de Estado, sin que se procedente en contra la DIAN dicha condena, cuando no esta probada su erogación o pago que la justifique, razones en las q se funda para solicitar que se nieguen las pretensiones de la demanda.

## **MINISTERIO PÚBLICO**

Durante el término concedido para que el representante del Ministerio Público emitiera su concepto, **guardó silencio.**

## **CONSIDERACIONES**

### **PARTE PROCESAL - COMPETENCIA**

Es competente el Tribunal Administrativo del Tolima de conocer en primera instancia el presente asunto, conforme a lo dispuesto por el artículo 152 del C.P.A.C.A.

### **PROBLEMA JURÍDICO**

Le corresponde a esta Corporación entrar a determinar, si los contratos celebrados y ejecutados por INNOVAGUIR SAS, durante el periodo cuatrimestral III del año gravable 2014, fueron inherentes a la construcción, y por ello el IVA se debía liquidar sobre la utilidad percibida, sin que haya lugar a la sanción por inexactitud como lo alega el actor, o si por el contrario, los contratos no eran de construcción y los elementos al poder retirarse sin causar un detrimento al inmueble, conlleva a que la liquidación del impuesto sobre las ventas deba liquidarse de la totalidad del contrato, como se resolvió en los actos administrativos demandados.

### **CASO CONCRETO**

La empresa INNOVAGUIR S.A.S a través de apoderado judicial, formuló el presente medio de control de NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO en contra de la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN, solicitando que se declare la nulidad de la Resolución que le modificaron la declaración del impuesto sobre las ventas del periodo cuatrimestral II del año gravable 2014, y la nulidad de la Resolución que

resolvió de forma desfavorable el recurso de reconsideración instaurado en contra la anterior decisión.

Lo anterior, afirmando que los contratos que fueron celebrados por INNOVAGUIR S.A.S, corresponden a la construcción de obras de carpintería en madera realizadas bajo medidas, las cuales se instalan cuando la edificación está en proceso de construcción, por lo que al adherirse y empotrarse al inmueble, le proporciona características de funcionalidad, habitabilidad y seguridad, sin que el bien pueda ser habitado o vendido sin ellas, pues su eventual retiro, puede conllevar a que el inmueble sufra un detrimento o menoscabo, por lo cual, alude que el impuesto sobre las ventas debe ser liquidado sobre la utilidad percibida por el contratista y no sobre su totalidad, al encontrarse acreditado que los contratos celebrados son de construcción de obra.

Frente a ello, el apoderado judicial de la DIAN sostiene, que los actos demandados no se encuentra viciados de nulidad, puesto que los contratos celebrados y ejecutados por la entidad accionantes no son de construcción, y en tal sentido el impuesto sobre las ventas declarado por el contribuyente deberá cobrarse sobre el monto total del contrato y no sobre la utilidad percibida, aludiendo, que los elementos implementados por él, tales como puertas de madera, closet, cocinas y muebles de baño, se pueden remover o retirar fácilmente sin que el inmueble sufra algún tipo de detrimento, al no afectar su funcionalidad y habitabilidad, razones en las que se funda para solicitar que se nieguen las pretensiones de la demanda.

En este orden de ideas, a la Sala le corresponde determinar, si los contratos celebrados y ejecutados por INNOVAGUIR SAS, durante el periodo cuatrimestral III del año gravable 2014, fueron inherentes a la construcción, y por ello el IVA se debía liquidar sobre la utilidad percibida, sin que haya lugar a la sanción por inexactitud como lo alega el actor, o si por el contrario, los contratos no eran de construcción y los elementos al poder retirarse sin causar un detrimento al inmueble, conlleva a que la liquidación del impuesto sobre las ventas deba liquidarse de la totalidad del contrato, como se resolvió en los actos administrativos demandados.

La Sala procede a resolver la controversia jurídica planteada, la cual se suscita en si la base gravable para liquidar del impuesto sobre las ventas a cargo de la sociedad INNOVAGUIR S.A.S es el valor total de la operación, por la venta de bienes muebles con instalación, o solo sobre la utilidad, al considerar la demandante que presta el servicio de construcción de obras en bienes inmuebles.

## **1. DE LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS - ADICIÓN DE IMPUESTO GENERADO A LA TARIFA DEL 16%**

La SOCIEDAD INNOVAGUIR S.A.S manifiesta que de conformidad con señalado en el artículo 3 del Decreto 1372 de 1992, la base gravable para liquidar el IVA en este caso, es la utilidad del constructor, en virtud a que la actividad de construcción de elementos implementados por él, tales como puertas de madera, closet, cocinas y muebles de baño, los cuales van empotrados, incrustados o fijos de paredes, techos o pisos de las construcciones en las cuales fueron instalados, y dado el caso de retirarse causaría un detrimento en el inmueble, afectando su funcionabilidad y habitabilidad.

Por el contrario, la DIAN considera que la actividad que desarrolló la actora dentro del periodo gravable en discusión, corresponde a una venta de bienes muebles con instalación, según lo dispuesto en el artículo 421 literal c) del Estatuto Tributario, por lo que la base gravable del impuesto es el valor total de la operación, de acuerdo con el artículo 447 ibídem.

Atendiendo el tema de estudio de la presente litis, para la Sala resulta necesario traer a colación las Sentencias del 13 de julio de 2017, expediente NI: 21188 C.P. Dr. Milton Chaves García y del 2 de agosto de 2017, expediente 21060, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, donde se pronunció en casos similares al sub judice, para lo cual indicó:

Que el artículo 420 del Estatuto Tributario define los hechos sobre los que recae el impuesto sobre las ventas, así:

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

- a) Las ventas de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente;*
  - b) La prestación de los servicios en el territorio nacional;*
  - c) La importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente;*
- (...)”*

A su vez, el artículo 421 del Estatuto Tributario define los **hechos que se consideran venta** para efectos del tributo, de la siguiente manera:

*“ARTÍCULO 421. HECHOS QUE SE CONSIDERAN VENTA. - Para los efectos del presente Libro, se consideran ventas:*

*a. Todos los actos que impliquen la transferencia del dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes, sea que se realicen a nombre propio, por cuenta de terceros a nombre propio, o por cuenta y a nombre de terceros.*

*b. Los retiros de bienes corporales muebles hechos por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa.*

*c. <Literal modificado por el artículo 50 de la Ley 488 de 1998. > Las incorporaciones de bienes corporales muebles a inmuebles, o a servicios no gravados, así como la transformación de bienes corporales muebles gravados en bienes no gravados, cuando tales bienes hayan sido construidos, fabricados, elaborados, procesados, por quien efectúa la incorporación o transformación.”*

Por lo esbozado, se observa que de acuerdo con el artículo 421 literal c) del Estatuto Tributario, se considera venta la instalación de un bien corporal mueble a un inmueble cuando el bien mueble es fabricado o elaborado por quien hace la instalación.

De otra parte, encontramos que el artículo 447 del Estatuto Tributario establece que la base gravable en la venta y prestación de servicios está integrada por **el valor total de la operación**, que incluye, entre otros conceptos, los gastos directos de financiación, accesorios, acarreos, instalaciones, seguros, comisiones, garantías y demás erogaciones complementarias, aunque se facturen o convengan por separado y aunque, sean considerados independientemente, no se encuentren sometidos a imposición.

Ahora bien, respecto de actividades específicas como son los **contratos de construcción de bien inmueble**, la normativa tributaria (Decreto 1372 de 1992), dispone una base gravable especial, en los siguientes términos:

**“ARTÍCULO 3º. IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN LOS CONTRATOS DE CONSTRUCCION DE BIEN INMUEBLE.** *En los contratos de construcción de bien inmueble, 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. (...)*”

Conforme a la norma transcrita, la base gravable para liquidar el IVA en los contratos de construcción de bienes inmuebles, que corresponde a la prestación de un servicio, son los honorarios del constructor y, en su defecto, la utilidad que este obtenga, que se encuentra estipulada en tales contratos.

Es por ello, que de los fallos referenciados anteriormente y proferidos por la Sección Cuarta, sostuvo que: *“la base gravable para liquidar el IVA en los contratos de construcción, prevista en el artículo 3 del Decreto 1372 de 1992, no modifica la regla general descrita en el artículo 447 del Estatuto Tributario, sino que la aclara sin exceder los límites previstos en la mencionada disposición”*.

En efecto, en sentencia de 19 de noviembre de 1993, al analizar la legalidad de la referida norma, la Sección señaló<sup>4</sup>:

*“(…) la expresión **“valor total de la operación”** corresponde al **valor total de la remuneración que obtenga el responsable por el servicio prestado** lo cual resulta acorde con el hecho generador del impuesto en este evento relacionado con la actividad de “prestación de servicios”, y con el nuevo tratamiento que la Ley 6a. da a este hecho generador del impuesto a las ventas.*

*Así las cosas el artículo 3 del Decreto 1372 de 1992, que establece la base gravable en los servicios originados en los contratos de construcción de bien inmueble, “en la parte de los ingresos correspondientes a los honorarios obtenidos por el constructor” y “cuando no se pacten honorarios el impuesto se causará sobre la remuneración del servicio que corresponda a la utilidad del constructor”, no modifica la base gravable que de manera general establece el artículo 447 del Estatuto Tributario, sino que por el contrario la precisa o determina en la parte que corresponde a la **contraprestación o remuneración por el servicio que involucra éste tipo de contratos, llámese honorarios o utilidades para el constructor, con lo cual sigue la base gravable circunscrita al ingreso percibido por la prestación del servicio, sin sufrir modificación alguna, imprimiendo claridad y precisión, sobre el particular; no produciéndose ampliación de la base gravable ni confusión, como lo afirma el accionante. Precisiones que contrariamente a lo que considera el accionante, evitan gravar conceptos de origen y destinación distintos a la remuneración obtenida por la prestación del servicio de ingeniería o arquitectura por parte del constructor, que es el hecho generador del impuesto a las ventas, en este caso, cuando no están vinculados a la vivienda hasta de dos mil trescientos (2.300) UPACS numeral 7o, artículo 25 de la Ley 6a. de 1992.***

---

<sup>4</sup> Exp. 4415, C.P. Delio Gómez Leyva

*Entenderlo de otra manera, sería tanto como admitir que dentro de tal base gravable quedan involucradas otras operaciones ajenas a la prestación del servicio por parte del sujeto pasivo, para el caso, los costos y gastos imputables al bien construido, conceptos sobre los cuales, obviamente, no recae el gravamen al no ser objeto del impuesto la venta de bien inmueble.*

*En consecuencia, la base gravable establecida en el artículo 3o del Decreto 1372 de 1992, para los servicios originados en los contratos de construcción de inmuebles, no modifica la regla establecida en el artículo 447 del Estatuto Tributario, sino que como quedó visto, la aclara sin exceder los límites previstos en la mencionada disposición, motivo por el cual no es viable acceder a la nulidad incoada por el accionante, al respecto". (Negrilla fuera del texto original)*

Por consiguiente, la base gravable para liquidar el IVA en la prestación del servicio de construcción es el valor total de la operación, siendo entendida como la remuneración que percibe el constructor, **llámense honorarios o utilidad, según el caso.**

Para los efectos pertinentes, los contratos de construcción y, en general de confección de obra material, fueron definidos por la DIAN en el Concepto Unificado de IVA N° 001 de 2003, de la siguiente manera:

#### ***"(...)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.*

*El artículo 3º del Decreto 1372 de 1992 establece que (...)*

*(...)*

*La base gravable para liquidar el Impuesto sobre las Ventas en la prestación de servicios será el valor total de la remuneración que perciba el responsable por el servicio prestado, independientemente de su denominación y de los factores que se hayan aplicado en la determinación de la misma. Por ejemplo, en contratos en los que se utilice la fórmula A.I.U. (Anticipo, Imprevistos y Utilidades) o se aplique el factor*

*multiplicador, estos no se tendrán en cuenta para efectos de determinar la base gravable del IVA, es decir la base estará conformada por el valor total de la remuneración percibida por el contratista, llámese honorarios o utilidad según el caso.*

#### **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.***

(...)

*De conformidad con lo preceptuado en el artículo 3º del Decreto 1372 de 1992, en los contratos de construcción de bien inmueble, el impuesto sobre las ventas se genera sobre la parte de los ingresos correspondientes 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». (Negrilla fuera del texto).*

De acuerdo a lo señalado, se dilucida que con la definición de contratos de construcción prevista en el Concepto Unificado de IVA 001 de 2003, que ambas partes aceptan, se entiende por construcción en inmuebles no solo el levantamiento de obras o edificaciones, directa o indirectamente, sino todas **«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»**, siempre y cuando al retirarse las obras de la construcción se cause detrimento al inmueble. Pero si las obras pueden retirarse fácilmente de la construcción, sin causar detrimento a ésta, no se consideran construcción.

En el mismo sentido, en el Oficio 029840 de 2006, la DIAN estableció lo siguiente:

*“Para una correcta aplicación de lo previsto en el concepto unificado, es preciso observar que el mismo, al señalar que no constituyen contratos*

*de construcción las obras o bienes que puedan removerse o retirarse fácilmente, establece como condición que dicho retiro pueda efectuarse sin detrimento del inmueble. En esas circunstancias, **cuando el concepto indica que no constituyen contrato de construcción las obras o bienes que pueden removerse o retirarse fácilmente, se está refiriendo a aquellas que se segregan a la construcción como accesorios (y que por ello cita como ejemplo las divisiones internas en edificios terminados), pero no a los elementos estructurales que hacen parte de la construcción en sí.***

*En consecuencia, si se trata de contratos que tienen por objeto la fabricación de edificaciones del tipo puentes o estaciones de transporte, los mismos se adecuan a la definición de contratos de confección de obra material, independientemente de la tecnología que se utilice para llevar a cabo la construcción. **El hecho de que se utilicen estructuras metálicas removibles o no, por ejemplo, ladrillo o concreto, no le quita el carácter de construcción a las obras pues, en el evento de que tales estructuras sean removidas, se causa inevitablemente, un detrimento al inmueble o edificación.** En otras palabras, la modernización de las construcciones y el uso de materiales, no obsta para que a los respectivos contratos se les dé el tratamiento tributario previsto en la ley.”*

Así las cosas, se considera que la obra o bienes instalados en los inmuebles son construcciones, cuando estos no puedan retirarse sin deterioro de la edificación.

Manejando el mismo criterio, en el Concepto 044201 de 29 de mayo de 2009, la DIAN reiteró la doctrina vigente sobre los contratos de construcción, para lo cual señaló:

“(…)

*Mediante los Oficios 029840 y 073113 de 2006 (que se remite al Concepto Unificado del impuesto sobre las ventas), ésta Oficina se refirió al concepto de detrimento en los siguientes términos:*

***Oficio 029840 de 2006** "... El hecho de que se utilicen estructuras metálicas removibles y no, por ejemplo, ladrillo o concreto, no le quita el carácter de construcción a las obras pues, en el evento de que tales estructuras sean removidas, se causa, inevitablemente, un detrimento al inmueble o edificación. En otras palabras, la modernización de las construcciones y el uso de materiales con bajo impacto ambiental, como estructuras de metal, ajustables y removibles, no obsta para que a los respectivos contratos se les dé el tratamiento tributario previsto en la ley...".*

**Oficio 073113 de 2006:** *"En el Concepto Unificado del Impuesto sobre las Ventas Nro. 00001 de 2003, dentro del Capítulo II "Servicios Gravados" del Título IV, esta Entidad hizo las siguientes precisiones:*

*"SERVICIOS GRAVADOS*

*DESCRIPTORES: SERVICIOS GRAVADOS. SERVICIO DE CONSTRUCCION. (PAGINA 143-144)*

#### *1.4. SERVICIO DE CONSTRUCCION*

*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. (...)*

*Obsérvese que en esta definición se diferencia claramente entre las obras inherentes a la construcción en sí (tales como: electricidad, plomería, cañería, mampostería, drenajes) y las obras o bienes que puedan retirarse fácilmente sin detrimento del inmueble. Es decir las primeras están estrechamente unidas a la construcción en sí y son imprescindibles para el funcionamiento de la edificación, en tanto que las segundas aluden a las adecuaciones que se le hacen a la edificación en atención a su destinación.*

*(...)*

*Considerando que existe un amplio grupo de actividades a las que resulta aplicable el concepto de construcción, se reitera que en cada caso deben tenerse en cuenta las circunstancias propias del negocio para efectos de la aplicación del IVA, pues en efecto, no es posible confundir una venta con instalación, con un contrato de construcción propiamente dicho."*

Luego, la DIAN profirió el oficio No. 019129 del 21 de marzo de 2014, donde concluyó:

*" (...) Así las cosas, son dos las tesis jurídicas que son aplicables, según el caso, primero si es propiamente contrato de construcción con las características expuestas y la respectiva excepción que no se tomará como tal, en esta tesis la base gravable del IVA es el AIU, pero, para la excepción del primer caso y para la segunda tesis en donde se da la venta directa con instalación, la base gravable para el IVA es la indicada en el artículo*

*447 del Estatuto Tributario, esto es el total de la operación incluyendo todos los gastos directos, accesorios, acarreos, instalaciones, seguros y demás erogaciones complementarias, aunque se facturen o convengan por separado.”*

La DIAN con oficio No. 006210 del 21 de marzo de 2017, se pronunció respecto a las puertas y ventanas, aludiendo que en estos casos se está frente a una venta pura y simple, y en tal sentido estaría sujeta a la tarifa general del IVA que corresponde al 19%, para lo cual indicó:

*“(…) En el escrito de la referencia manifiesta se especifique la excepción a la que se refiere la primera tesis del Oficio No. 019129 de 21 de marzo de 2014. De igual manera si el IVA para ventanas y puertas referente a la primera tesis se liquida sobre una base A.I.U.*

*Para dar respuesta a su inquietud se debe aclarar que la Tesis Primera del Oficio No. 019129 de 21 de marzo de 2014, se refiere exclusivamente a los Contratos de Construcción, y en general a las obras inherentes a estos, es decir (estructura, mampostería, etc.) La base para determinar el IVA en estos contratos corresponde a la señalada en el artículo 3 del Decreto 1372 de 1992, por tanto, la constituyen los honorarios del constructor y en su defecto a la remuneración del servicio que corresponda a la utilidad del constructor, en este caso con base en el factor A.I.U.*

*Con respecto de las puertas y ventanas que refiere su consulta, la base gravable para determinar el IVA no se fija con base en el factor A.I.U, puesto que esta es la excepción que señala la tesis primera, y no se consideran como contratos de construcción, sino que se refiere a Contratos de Obras o Bienes que pueden retirarse fácilmente sin detrimento del inmueble. Por tanto, si hablamos de puertas y ventanas nos referimos a venta de bienes corporales muebles y se está frente a una venta pura y simple, la cual se encuentra sujeta a la tarifa general del IVA que corresponde al 19%. (Subraya fuera del texto original)*

Con oficio No. 001810 del 17 de octubre de 2018, la DIAN se pronunció sobre el impuesto sobre las ventas por Confección de Obra Materia, Contrato de Construcción de Bien Inmueble y Venta de Bienes Incorporales, para lo cual argumentó:

*“(…) Revisadas las sentencias se encuentra que la razón de la decisión tiene fundamento en que en cada caso deben analizarse las circunstancias propias del negocio para determinar si existe venta de muebles con instalación o prestación de servicios de construcción, pues la base gravable del IVA, esto es, el valor total de la operación, es distinta en los dos eventos, de acuerdo con la doctrina vigente de la DIAN y en especial el Concepto Unificado 001 de 2003 de IVA.*

*Consecuencia de lo anterior, en todos los casos se trató de un tema probatorio; es decir, se pudo probar que la actividad de instalación de fachadas y ventanería desarrollada por la actora, correspondió con una actividad de construcción en los términos del Concepto Unificado 001 de 2003, de acuerdo con las pruebas aportadas en cada uno de los casos.*

*Ello no significa que la contribuyente no pueda desarrollar otras actividades de venta e instalación de ventanería que se encuentren gravadas a la tarifa general de bienes y servicios.*

*Como acertadamente se señaló en cada una de las sentencias corresponde revisar cada actividad o negocio para determinar si existe venta de muebles con instalación o prestación de servicios de construcción.*

*Por lo explicado, no se trata de un precedente jurisprudencial que haya decidido que los oficios citados por la consultante son contrarios a derecho o que haya desvirtuado la legalidad de los mismos.*

*No puede pasarse por alto que la decisión precisamente tuvo en cuenta las definiciones de los conceptos para diferenciar que en cada caso existe una tarifa diferente aplicable y lo importante es identificar de qué actividad se trata. Para este fin es necesario verificar en la realidad la operación económica que realiza cada contribuyente, para identificar si se refiere a la venta de bienes muebles con instalación o se trata de contratos o prestación de servicios de confección de obra, en los términos del Concepto Unificado 001 de 2003.*

*En conclusión, no estamos frente a un precedente o antecedente judicial que indique, o del cual se pueda colegir, que los oficios citados en la consulta son ilegales o que por lo menos generan duda acerca de su presunción de legalidad.*

*4.- Además de lo expuesto, una vez revisados los conceptos y oficios cuestionados, se pudo constatar que cada documento en particular explica precisamente la diferencia entre venta de bienes con instalación y contratos de obra y responde las preguntas particulares que fueron objeto de consulta en su correspondiente contexto.*

*Para este fin se hizo uso de la doctrina vigente reiterando su contenido, actuación que es resultado de las directrices que ordenan la remisión de la doctrina para casos similares a los respondidos con anterioridad.*

*A manera de explicación:*

*4.1.- Oficio 057103 de 22 de agosto de 2005.*

“Requiere usted se precise, si en la venta de bienes corporales muebles tales como: closets, cocinas, puertas, ventanas etc. a un constructor, la base gravable para determinar el IVA se puede determinar con base en el factor AIU.

*Conforme lo refiere usted en su consulta, considera el Despacho que se está en presencia de una venta pura y simple la cual se encuentra sujeta al impuesto sobre las ventas a la tarifa general del IVA (16%).”*

*De acuerdo con los apartes subrayados, no queda duda que se preguntó por la venta de bienes corporales muebles a un constructor. En consecuencia, no existe ninguna contrariedad con la norma que sirvió de sustento a la respuesta, tampoco se evidencia contradicción alguna con lo resuelto en las diferentes sentencias.*

4.2.- Oficio 019129 de 21 de marzo de 2014.

“Ahora bien, si la operación fue de venta directa con instalación de la ventanería, ya se estaría bajo una modalidad diferente al contrato de construcción referido anteriormente, y en consecuencia se rige por lo previsto en el artículo 29 del Decreto 570 de 1984, cuya interpretación está dada en el Oficio 076290 de 7 de diciembre de 2012, que al referirse a la venta con instalación, sostuvo:

“(…) la venta de bienes y/o servicios comportan dos hechos, y si se incluye la instalación, se considera venta con instalación de conformidad con el del Decreto 570 de 1984 en concordancia con lo dispuesto por los artículo (sic) 422 y 447 del Estatuto Tributario (…)”.

*Es de tener en cuenta que conforme a lo previsto en el artículo 447 del Estatuto Tributario:*

**“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 esta 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”.*

*Se reitera que si se trata de una operación de venta directa con instalación es una modalidad diferente al contrato de construcción, lo cual es claro que no viola en forma alguna el artículo 422 ni el artículo 447 del Estatuto Tributario vigentes para el momento de expedición y que fueron citados como fundamento normativo que se interpretó.*

*En el mismo sentido, no existe ninguna inconsistencia con lo decidido en las sentencias mencionadas en la consulta y que atrás fueron explicadas.*

4.3.- Oficio 23184 de 10 de abril de 2014.

*Se reiteró la postura de los oficios anteriores, destacando lo siguiente:*

*"Así las cosas, son dos las tesis jurídicas que son aplicables, según el caso, primero si es propiamente contrato de construcción con las características expuestas y la respectiva excepción que no se tomará como tal, en esta tesis la base gravable del IVA es el AIU, pero, para la excepción del primer caso y para la segunda tesis en donde se da la venta directa con instalación, la base gravable para el IVA es la indicada en el artículo 447 del Estatuto Tributario, esto es el total de la operación incluyendo todos los gastos directos, accesorios, acarreos, instalaciones, seguros y demás erogaciones complementarias, aunque se facturen o convengan por separado".*

*La repetición de los argumentos ya explicados no presenta ninguna inconsistencia, ni evidencia ninguna violación legal, ni es contraria a lo decidido en las sentencias, en tanto, solamente se constató la aplicación de la primera tesis jurídica, que hace relación al caso de contrato de construcción con las características expuestas en la doctrina.*

*4.4.- En los Oficios 131 del 13 de febrero de 2018, 6050 del 12 de marzo de 2018, 6456 de 15 de marzo de 2018 y 6210 de 21 de marzo de 2018. Tal como se menciona por parte de la consultante, se reitera la postura y argumentación del Oficio 019129 de marzo de 2014.*

*Así las cosas, se trata solo de repetición de lo explicado para casos anteriores y envío de la doctrina vigente sobre la materia objeto de consulta; por ello, se aplica a estos los mismos argumentos respecto de los dos oficios inicialmente analizados.*

*En resumen, las consideraciones realizadas por el Consejo de Estado en las diferentes sentencias no desvirtúan en forma alguna la legalidad del contenido de los oficios enumerados."*

Así, son obras y bienes inherentes a la construcción aquellas que están estrechamente unidas a la construcción y son imprescindibles para su funcionamiento, al punto que si se retiran, deterioran o pierde la funcionalidad del inmueble.

Sumado a ello, en cada caso que se analice se deben revisar las circunstancias propias del negocio, para determinar si existe venta de muebles con instalación o prestación de servicios de construcción, pues la base gravable del IVA, es decir, el valor total de la operación, es distinta en los dos eventos, reiterándose que en los casos de obra el impuesto se liquida sobre la utilidad mientras que los de venta, se liquida de conformidad al valor total del contrato.

Atendiendo lo anterior, y de conformidad con el material probatorio que reposa en el plenario, se observa que a folios 3 a 7 reposa el certificado de existencia y representación legal de la entidad demandante, del que se desprende que el objeto social principal de la sociedad es:

*“1. El diseño, fabricación, implementación, montaje y mantenimiento de trabajos de terminados y acabados en construcciones para uso residencial y no residencial.2.- comercio al por mayor a cambio de una retribución o por contrata de productos de manufacturas-3- comercio al por mayor de aparatos, artículos y equipos de uso doméstico, 4- comercio al por menor de muebles para oficina, maquinaria y equipo de oficina u computadores.5.- comercio al por mayor y menor de muebles para el hogar. 6.- fabricación de partes y piezas de carpintería para edificios y construcciones 7. Fabricación al por mayor de todo tipo de muebles para oficinas .8.- establecer agencias o sucursales dentro del territorio nacional o en el extranjero en el desarrollo de las actividades. 9 - conceder licencias, patentes, y o derechos de explotación para el desarrollo y fabricación de los inventos y diseños de la firma a terceros nacionales o extranjeros, así como toda la actividad concurrente, lateral o colateral, o complementaria de lo enunciado.10.- hacer parte o participar en otras sociedades o compañías bien sean del orden nacional o internacional y que tengan relación en todo o en parte con el objeto social, bien. 11 como fundadora o no, aportando dinero, fusionándose o absorbiéndolas, comprando acciones o cuotas de interés social. En el desarrollo de su objeto la sociedad podrá ejecutar todas las actividades comerciales civiles y financieras lícitas que fueren necesarias y conducentes al logro de sus fines. Así mismo podrá realizar seminarios talleres y similares en educación no formal para la capacitación en el empleo relacionado con el ramo.”*

Así mismo, en el cartulario reposan contratos de construcción de carpintería en madera suscritos entre INNOVAGUIR S.A.S y los diferentes clientes de la compañía, para lo cual allegaron los siguientes durante el periodo cuatrimestral III del año gravable 2014, así:

CONTRATOS CUATRIMESTRE III AÑO 2014	OBJETO DEL CONTRATO
Orden de prestación de servicios No. OS-001610 del 13 de enero de 2014 <sup>5</sup>	Closet opción A, cocina opción B y modificaciones parque central.
Contrato de obra No. CCC-001618 del 22 de enero de 2014 <sup>6</sup>	Suministro e instalación de carpintería en madera para el proyecto de palo alto etapa 2

<sup>5</sup> Ver folios 167 y 168 del plenario.

<sup>6</sup> Ver folios 169 a 172 del plenario.

**Nulidad y restablecimiento del Derecho**

**Radicado:** 73001-23-33-005-2018-00624-00  
**Demandantes:** INNOVAGUIR S.A.S  
**Demandados:** DIAN

	(puertas con marcos, cerraduras y bisagras de baños, alcobas y cocina, closets, vestiers, mueble parte baja de la cocina, gabinete de cocina, mueble lavamanos y tope de puertas.
Contrato de obra No. CC 001634 del 05 de marzo de 2014 <sup>7</sup>	Suministro e instalación de carpintería en madera para el proyecto de bosque largo (puertas con marcos, cerraduras y bisagras de baños, alcobas, closets, vestiers, mueble parte alta y baja de la cocina y marcos en madera más adicional.
Contrato de obra civil No. CC 1100119 del 14 de abril de 2015 <sup>8</sup>	Construcción de closets de apartamentos en la etapa 5 del parque central.
Orden de prestación de servicios No. OS-001803 del 05 de julio de 2014 <sup>9</sup>	Marco de ventana de cocina, comedor aptos internos Palo Alto etapa II (ventana de cocina, comedor, vidrios)
Contrato de obra civil No. 1320020 del 26 de agosto de 2015 <sup>10</sup>	Suministro e instalación de marcos, hojas, topepuertas, cerradura de las puertas de alcobas, baños de los aptos del parque central y closet del parque central.
Contrato civil de obra No. 029 del 23 de diciembre de 2013 <sup>11</sup>	Fabricar e instalar carpintería en madera en la casa 5 conjunto residencial el Vergel (puertas, vestier, closet mueble de linos y de baño)
Contrato civil de obra No. 030 del 23 de diciembre de 2013 <sup>12</sup>	Fabricar e instalar carpintería en madera en la casa 5 conjunto residencial el Vergel (puertas madera, vestier, closet mueble de linos y de baño)
Contrato civil de obra No. 033	Instalación de carpintería en madera en el conjunto residencial

<sup>7</sup> Ver folios 173 a 175 del plenario.

<sup>8</sup> Ver folios 176 a 178 del plenario.

<sup>9</sup> Ver folios 179 a 180 del plenario.

<sup>10</sup> Ver folios 181 a 184 del plenario.

<sup>11</sup> Ver folios 97 a 99 del expediente administrativo de la Dian.

<sup>12</sup> Ver folios 100 a 101 del expediente administrativo de la Dian.

	Montecito de Calambeo (cocina, vestier, patio bar, puertas y escalera)
Contrato No. 032	Suministro e instalación de 98 puertas en madera edificio Torres de Martinica coopjudicial.
Contrato No. 035	Suministro e instalación de cocinas y closet en la obra de Torres Martinica de Coopjudicial.
Contrato No. 036	Suministro e instalación en madera de la cocina, closet, puertas y muebles.
Contrato Conjunto Residencial Golf Club de Ibagué <sup>13</sup>	Cocina, closet y puertas para habitación Lote B-4 interior Conjunto Residencial Golf Club.
Contrato Civil de Obra No. 038 <sup>14</sup>	Suministro e instalación en carpintería en madera para la casa 25 del Conjunto Residencial Cerro azul, closet, cocina y puertas.
Contrato de obra ASC12 <sup>15</sup>	Suministro e instalación de la carpintería en madera de los aptos sexto y doce del Proyecto Altos de Santa Cecilia de Ibagué.
Contrato Civil de Obra No. 040 <sup>16</sup>	Suministro e instalación de carpintería en madera para la casa C-20 Conjunto Residencial Florida.
Contrato Civil de Obra No. 042 <sup>17</sup>	Suministro e instalación de carpintería en madera del Conjunto Residencial Rincón del Vergel.
Orden de servicios No. OS-001934 <sup>18</sup>	Desmante y reinstalación de madera apartamentos grandes y retoque de madera aptos pequeños.

De acuerdo con las pruebas relacionadas anteriormente, la Sala evidencia que la sociedad demandante tiene como actividad principal la fabricación, suministro e instalación de obras de madera tales como puertas de alcobas, muebles de cocina, baño, vestier, closet entre otras, para casas, apartamentos y edificios.

<sup>13</sup> Ver folios 114 a 117 del expediente administrativo de la Dian.

<sup>14</sup> Ver folios 121 a 131 del expediente administrativo de la Dian.

<sup>15</sup> Ver folios 132 a 137 del expediente administrativo de la Dian.

<sup>16</sup> Ver folios 139 a 142 del expediente administrativo de la Dian.

<sup>17</sup> Ver folios 142 a 145 del expediente administrativo de la Dian.

<sup>18</sup> Ver folios 163 a 167 del expediente administrativo de la Dian.

Por lo anterior, el argumento principal de la demandante es que la instalación de dichos elementos, conllevan a que sean empotrados y se fijen los muebles al piso y techo del inmueble, proporcionando funcionalidad, habitabilidad y seguridad, aludiendo, que dado el caso de retirarse ocasionarían un detrimento.

Ante ello, es menester recordar por la Sala que la legislación civil establece que las cosas corporales se dividen en muebles e inmuebles. Siendo los muebles aquellos que pueden transportarse de un lado a otro, ya sea por sí mismas o través de una fuerza exterior que hace que la misma tenga movimiento. Mientras que los inmuebles son aquellos bienes que no pueden transportarse de un lugar a otro y los que se adhieren permanentemente a los inmuebles como los edificios y los árboles. A su vez, se estiman que los inmuebles por adhesión, son como las plantas mientras adhieren al suelo por sus raíces, a menos que estén en macetas y puedan transportarse de un lugar a otro. Finalmente, los inmuebles por destinación son aquellos que aunque por su naturaleza se reputan como bienes muebles, están destinados al uso, cultivo y beneficio de un inmueble y no pueden separarse de este, sin causar detrimento al bien principal<sup>19</sup>.

---

<sup>19</sup> Capítulo I del C.C. "DE LAS COSAS CORPORALES"

**ARTICULO 654.** <LAS COSAS CORPORALES>. Las cosas corporales se dividen en muebles e inmuebles.

**ARTICULO 655.** <MUEBLES>. Muebles son las que pueden transportarse de un lugar a otro, sea moviéndose ellas a sí mismas como los animales (que por eso se llaman semovientes), sea que sólo se muevan por una fuerza externa, como las cosas inanimadas. Exceptúense las que siendo muebles por naturaleza se reputan inmuebles por su destino, según el artículo 658.

**ARTICULO 656.** <INMUEBLES>. Inmuebles o fincas o bienes raíces son las cosas que no pueden transportarse de un lugar a otro; como las tierras y minas, y las que adhieren permanentemente a ellas, como los edificios, los árboles. Las casas y veredas se llaman predios o fundos.

**ARTICULO 657.** <INMUEBLES POR ADHESION>. Las plantas son inmuebles, mientras adhieren al suelo por sus raíces, a menos que estén en macetas o cajones que puedan transportarse de un lugar a otro.

**ARTICULO 658.** <INMUEBLES POR DESTINACION>. Se reputan inmuebles, aunque por su naturaleza no lo sean, las cosas que están permanentemente destinadas al uso, cultivo y beneficio de un inmueble, sin embargo, de que puedan separarse sin detrimento. Tales son, por ejemplo:

Las losas de un pavimento.

Los tubos de las cañerías.

Los utensilios de labranza o minería, y los animales actualmente destinados al cultivo o beneficio de una finca, con tal que hayan sido puestos en ella por el dueño de la finca.

Los abonos existentes en ella y destinados por el dueño de la finca a mejorarla.

Las prensas, calderas, cubas, alambiques, toneles y máquinas que forman parte de un establecimiento industrial adherente al suelo y pertenecen al dueño de éste.

Es por ello, que de conformidad con lo establecido en el Código Civil y la doctrina de la DIAN<sup>20</sup>, la construcción de inmuebles por adhesión o por destinación para efectos de la aplicación del artículo 3 del Decreto 1372 de 1992, siendo dichos elementos aquellos que no pueden retirarse fácilmente sin que generen un detrimento al inmueble, siendo denominados como obras que se vuelven necesarios para mantener la habitabilidad y funcionalidad de la construcción.

Ahora bien, advierte la Sala que los elementos de madera que son fabricados, suministrados e instalados por parte de la sociedad demandante, obedecen a muebles, que van en los baños, en la cocina, puertas de habitaciones, closet y vestier, que si bien es cierto, en ocasiones resultan necesarios para algunas personas, en general dado el caso de su ausencia no le resta habitabilidad y funcionalidad al inmueble, pues el mismo actor indica que su necesidad radica atendiendo el estrato de donde se fabrican, sin que dicho argumento tenga validez, pues la doctrina de la Dian no estratifica para determinar la necesidad de los elementos suministrados cuando se alega la presencia de un contrato de obra.

Aunado a ello, en el expediente administrativo adelantado por la DIAN, así como los documentos allegados al plenario, no hay prueba que demuestre que la desinstalación de los elementos de madera suministrados por la demandante, pueden llegar a causar un detrimento en el inmueble, tanto así, que en algunos contratos celebrados por INNOVAGUIR, como el No. OS-001934 tenía por objeto el desmonte y retoque de madera, lo que conlleva a concluir a la Sala que dichos elementos pueden ser retirados sin que afecte la funcionalidad y habitabilidad del inmueble, al tratarse de elementos accesorios de este, por lo que su remoción no genera un detrimento o deterioro del mismo.

Frente a ello, es menester traer a colación pronunciamiento de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, C.P: Stella Jeannette Carvajal Basto, quien en sentencia del trece (13) de septiembre de dos mil diecisiete (2017), proferido dentro del proceso No. 68001-23-33-000-2013-00458-01(21815), señaló:

*“(...) Para los efectos pertinentes, los contratos de construcción y, en general de confección de obra material, fueron definidos por la DIAN en*

---

<sup>20</sup> Respecto a la vinculatoriedad y los efectos de los conceptos emitidos por la DIAN, la Sentencia de 12 de mayo de 2010 proferida por el Consejo de Estado, C.P. Hugo Fernando Bastidas. Expediente: 16534 precisó lo siguiente: «[...] respecto a la vinculatoriedad y los efectos de los conceptos emitidos por la DIAN, esta Sección ha precisado que **“los conceptos que en ejercicio de las funciones expide la División de Doctrina Tributaria de la Dirección de Impuestos Nacionales, constituyen interpretación oficial para los funcionarios de la entidad”** y, **“aunque no son obligatorios para los contribuyentes, si son un criterio auxiliar de interpretación.”** Lo anterior permite inferir que el requerimiento especial podía fundamentarse no sólo en las normas tributarias aplicables al caso, sino también en el Concepto 045992 del 12 de junio de 1998, **el que además de ser de obligatorio cumplimiento para la Administración, sirve como criterio auxiliar de interpretación oficial».**

*el Concepto Unificado de IVA N° 001 de 2003 (...) Conforme con la definición de contratos de construcción prevista en el Concepto Unificado de IVA 001 de 2003, que ambas partes aceptan, se entiende por construcción en inmuebles no solo el levantamiento de obras o edificaciones, directa o indirectamente, sino todas «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», siempre y cuando al retirarse las obras de la construcción se cause detrimento al inmueble. Pero si las obras pueden retirarse fácilmente de la construcción, sin causar detrimento a ésta, no se consideran construcción. (...)*

*Así, son obras y bienes inherentes a la construcción aquellas que están estrechamente unidas a la construcción y son imprescindibles para su funcionamiento, al punto que si se retiran, ésta se deteriora o pierde funcionalidad. Además, en cada caso deben analizarse las circunstancias propias del negocio para determinar si existe venta de muebles con instalación o prestación de servicios de construcción, pues la base gravable del IVA, esto es, el valor total de la operación, es distinta en los dos eventos.*

Posición que también fue reiterada en reciente pronunciamiento de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en sentencia del 04 de marzo de 2021, C.P: Julio Roberto Piza Rodríguez, expediente 23428, donde indicó 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 mismas, tales como: electricidad, plomería, cañería y mampostería, siempre y cuando al retirarse las obras de la construcción se cause detrimento al inmueble. Si las obras pueden retirarse fácilmente de la construcción sin causar detrimento a esta, no se consideran construcción.

En ese orden de ideas, dando aplicación a la normatividad tributaria, a la doctrina de la DIAN y a la jurisprudencia relacionada anteriormente, la Sala concluye que la SOCIEDAD INNOVAGUIR S.A.S no celebró contratos de obra, así los haya definido de esta manera, pues la sociedad actora no edifica, fabrica o levanta construcciones y edificaciones, ni tampoco ejecuta obras inherentes a la construcción, tales como: electricidad, plomería, cañería, mampostería, entre otros, y dado el caso de retirarse los elementos de madera que ellos suministran e instalan, no causan un detrimento en el inmueble al no ser esenciales, sin que afecte su habitabilidad y funcionalidad para el fin por la cual fue construido.

Por consiguiente, los actos administrativos demandados estuvieron ajustados a derecho, pues en la liquidación oficial realizada por la DIAN incluyó en la base gravable del IVA la totalidad del valor de la operación por

concepto de la venta de bienes muebles, según lo dispuesto en el artículo 421 del Estatuto Tributario y la definición que de la base gravable del IVA se encuentra, de manera general, en el artículo 447 *ibídem*<sup>21</sup>, esto es, sobre el valor total de la operación, razones por las que los argumentos del actor frente a la forma de liquidar el impuesto sobre las ventas, no tienen vocación de prosperidad.

## **2. DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD**

De otra parte, encontramos que el apoderado de la sociedad demandante, manifiesta que no hay lugar a la sanción por inexactitud, en virtud a que el impuesto fue liquidado de buena fe y de forma oportuna el impuesto sobre las ventas -IVA causado por su actividad, presentando cada periodo fiscal su declaración, bajo la convicción y el entendido que estaban ejecutando contratos de construcción, sin que a la fecha tuviera algún tipo de sanción por dicho impuesto.

Frente a ello, es menester traer a colación pronunciamiento de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, de fecha 07 de octubre de 2021, proferida dentro del expediente No. 25000-23-37-000-2014-01287-01(23149), C.P: Julio Roberto Piza Rodríguez, donde se refirió a la sanción por inexactitud en la declaración del impuesto sobre las ventas - IVA, indicando que la misma se configura siempre que se derive un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente, siendo el equivalente al ciento por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, y además precisó:

*“(...) En lo que respecta a la sanción por inexactitud impuesta a la actora, **quedó demostrada la configuración de la conducta sancionable tipificada en el artículo 647 del ET, sin que la infractora hubiera esgrimido ninguna causal exculpatoria.** Así, porque la demandante refirió una diferencia de criterios, pero en la interpretación de la norma que instituye la sanción que en nada tiene relación con las normas en las que se sustentaron las glosas de la Administración. Sin embargo, dado que el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 redujo el porcentaje de la sanción del 160% al 100%, procede, por mandato expreso del artículo 29 de la Constitución, reducir la multa que fue impuesta en el acto*

---

<sup>21</sup> **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.[...]

*demandado. (...)”*

De acuerdo con lo esgrimido, observa la Sala que en el caso bajo estudio está acreditado que la sociedad demandante presentó la declaración del impuesto sobre las ventas por un valor menor al que le correspondía, configurándose la conducta sancionable tipificada en el artículo 647 del Estatuto Tributario, sin que se hubiese pronunciado o acreditado sobre una causal exculpatoria, siendo procedente la imposición de la sanción por inexactitud, observándose además de ello, que su liquidación estuvo ajustada a derecho al tomar el 100% de la diferencia entre el saldo a pagar del contribuyente, tal y como lo prevé el parágrafo 5° del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016.

Siendo así, al no haber cumplido la parte accionante con la carga de probar la ilegalidad de los actos administrativos demandados, se negarán las pretensiones.

En consecuencia, ésta Corporación concluye que los argumentos esbozados por la sociedad demandante no están llamados a prosperar, toda vez que no se desvirtuó la legalidad de los actos demandados, contrario a ello, se evidenció que la liquidación oficial del impuesto sobre las ventas que efectuó la DIAN y la sanción impuesta por inexactitud, estuvieron ajustados a derecho, razones por las que se NEGARÁN las pretensiones del presente medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por INNOVAGUIR S.A.S contra la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS YA ADUANAS NACIONALES-DIAN, de conformidad con lo esgrimido en la parte motiva de esta providencia.

### **CONDENA EN COSTAS.**

De conformidad con el artículo 188 del CPACA, y en concordancia con el numeral 4 del artículo 365 y el artículo 366 del Código General del Proceso, condénese en costas de esta instancia a la sociedad demandante, siempre y cuando se encuentren causadas y probadas.

Fíjese como agencias en derecho el valor equivalente a un (1) salario mínimo legal mensual vigente. Líquidense de conformidad con el artículo 366 del Código General del Proceso.

De acuerdo a lo anterior se toma la siguiente,

## **D E C I S I Ó N**

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Contencioso Administrativo del Tolima, administrando Justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la Ley.

## F A L L A

**PRIMERO: NIÉGUENSE** las pretensiones de la demanda interpuesta por INNOVAGUIR S.A.S contra la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS YA ADUANAS NACIONALES-DIAN, conforme las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

**SEGUNDO: CONDÉNESE** en costas a la parte demandante, conforme lo preceptuado en el artículo 188 del C.P.A.C.A., en concordancia con el art. 365 del C.G.P., según se encuentren probadas y causadas. Por Secretaría liquídense. Fijese como agencias en derecho el valor equivalente a un (1) salario mínimo legal mensual vigente.

**TERCERO.** Una vez en firme ésta providencia, archívese y devuélvase los remanentes de los gastos del proceso a la parte accionante, si los hubiere

Esta providencia fue discutida y aprobada en la Sala de Decisión de la fecha, y se firma electrónicamente por los integrantes de la Sala.

### NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE



**BELISARIO BELTRÁN BASTIDAS**  
Magistrado



**LUIS EDUARDO COLLAZOS OLAYA**  
Magistrado



**CARLOS ARTURO MENDIETA RODRIGUEZ**  
Magistrado