



CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero Ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D. C., trece (13) de julio de dos mil diecisiete (2017)

Radicación:	68001 23 33 000 2013 00451 01
No. Interno:	21188
Asunto:	Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante:	VENTANAL ARKETIPO S.A. VENTANAR S.A
Demandado:	DIAN
FALLO	IVA- Bimestre 6 año gravable 2010

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 6 de marzo de 2014 del Tribunal Administrativo de Santander, que accedió a las pretensiones de la demanda¹.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente²:

“PRIMERO: DECLÁRASE LA NULIDAD de la Liquidación Oficial de Revisión 042412011000062 del 5 de diciembre de 2011 y la Resolución No. 900.271 del 26 de noviembre de 2012, proferidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, por medio de las cuales se modificó la declaración del impuesto a las ventas del periodo 6 del año 2010 de la sociedad VENTANAL ARKETIPO S.A., y se resolvió el recurso de reconsideración respectivamente, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia.

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior, **DECLÁRASE** que la sociedad VENTANAL ARKETIPO S.A. no se encuentra obligada a pagar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN los valores por concepto de IVA y sanción, establecidos en los actos que se declararon nulos en el numeral anterior.

TERCERO: DENIÉGANSE las demás pretensiones de la demanda.

CUARTO: CONDÉNASE en costas a la demandada **DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN**, y a favor de la sociedad accionante, las cuales serán liquidadas por Secretaría una vez ejecutoriada la sentencia. Para tal efecto **FIJÁNSE** por concepto de agencias en derecho la suma equivalente al uno por ciento (1%) del valor de las pretensiones de la demanda, conforme lo señalado en la parte considerativa.

[...].”

ANTECEDENTES

¹ Folios 332 a 342

² Folios 341 anverso y 342

El 19 de enero de 2011, VENTANAL ARKETIPO S.A. VENTANAR S.A., presentó la declaración del impuesto sobre las ventas por el bimestre 6 del año gravable 2010, en la que determinó un impuesto generado a la tarifa del 16% de \$370.909.000, un total impuesto a cargo de \$371.289.000 y un total a pagar de \$106.199.000³.

El 15 de marzo de 2011, la DIAN expidió a la actora el requerimiento especial 042382011000017, en el que propuso modificar la declaración privada, para liquidar el IVA generado sobre la totalidad del ingreso facturado y no exclusivamente sobre la utilidad, pues la actividad de la actora no constituye la prestación de un servicio de construcción (artículo 3 del Decreto 1372 de 1992) sino una venta de bienes muebles con instalación (artículo 421 literal c) del E.T.)⁴.

En consecuencia, la DIAN propuso un total impuesto generado a la tarifa del 16% de \$1.616.589.000, un total impuesto a cargo de \$1.616.969.000, una sanción por inexactitud de \$1.993.088.000 y un total saldo a pagar de \$3.344.967.000.

Previa respuesta al requerimiento especial⁵, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión 042412011000062 de 5 de diciembre de 2011, que acogió las modificaciones propuestas en el requerimiento especial⁶.

Por Resolución 900.271 de 26 de noviembre de 2012, la DIAN confirmó en reconsideración la liquidación oficial de revisión impugnada por la actora⁷. Este acto se notificó por edicto el 26 de diciembre de 2012⁸.

³ Folio 24 c.a.

⁴ Folios 40 a 50 c.a.

⁵ Folios 57 a 72 c.a.

⁶ Folios 6 a 24 c.p. y 87 a 105 c.a.

DEMANDA

VENTANAL ARKETIPO S.A. VENTANAR S.A, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones⁹:

“1. Que se declare la nulidad LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN 042412011000062 DE FECHA 5 DE DICIEMBRE DE 2011, POR MEDIO DE LA CUAL SE HA MODIFICADO LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO A LAS VENTAS DEL PERIODO 6 DEL AÑO 2010 de la sociedad VENTANAL ARKETIPO S.A.

2. Que se declare la nulidad de la Resolución No. 900.271 de noviembre 26 de 2012, por medio de la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, resuelve el recurso de Reconsideración interpuesto. Esta resolución SEGÚN DICE LA DIAN, fue notificada mediante edicto desfijado el 26 de diciembre de 2012.

1. Como consecuencia de las anteriores declaraciones, y a título de restablecimiento del derecho, se determine que la sociedad VENTANAL ARKETIPO S.A., no está obligada a cancelar ningún valor por concepto de impuestos, sanciones e intereses como consecuencia de la modificación de la declaración privada, realizada mediante la Liquidación cuya nulidad se declara.

2. Se determine que la declaración privada presentada por el contribuyente el 19 de Enero de 2011, correspondiente al periodo 6 del año 2010 del I.V.A., queda en firme y corresponde a la liquidación de impuesto de IVA del periodo mencionado.

3. Que si para el momento de la Sentencia se ha iniciado proceso de cobro, se ordene el levantamiento de medidas cautelares o inscripciones en los bienes

⁷ Folios 25 a 31 c.p.

⁸ Folio 145 c.a.

⁹ Folios 98 y 99 c.p.

sujetos a registro, y si ya se ha hecho efectivo el pago, se ordene la devolución de los dineros cancelados o cobrados coactivamente, debidamente actualizados y con los correspondientes intereses de mora, a la tarifa establecida en el Estatuto Tributario, para la devolución de dineros.

4. Solicitamos a esa Honorable Corporación, la liquidación de Costas, Agencias en Derecho, porque el restablecimiento del derecho debe ser de manera integral y es perfectamente claro que aun en contra de las decisiones administrativas tomadas al interior de la misma Entidad, la actuación de la administración Seccional de Bucaramanga y la confirmación por parte de la Dirección de Gestión Jurídica, mediante una interpretación amañada, hizo incurrir a VENTANAL ARKETIPO S.A. en gastos dentro del proceso y pago de acompañamiento jurídico en vía gubernativa y en esta vía jurisdiccional, que la sociedad no estaba en la obligación de soportar. Se trató de un simple capricho de llevar a la sociedad a esta instancia jurisdiccional, no obstante que las decisiones administrativas de la DIAN, son totalmente contrarias a las decisiones contenidas en la Liquidación Oficial demandada.

PRETENSIÓN SUBSIDIARIA

En todo caso y si el Honorable Tribunal considera que con la argumentación y el material probatorio recaudado en el curso del proceso, resultaren valores adicionales a los consignados en la declaración privada, a cargo del contribuyente por Impuesto a las Ventas IVA del periodo que está en discusión, se deje sin efectos la sanción por inexactitud que ha sido liquidada en la Liquidación Oficial demandada, porque como lo explicaremos en este escrito, estamos en presencia de una clara diferencia de criterios”.

La actora invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Artículos 209 y 363 de la Constitución Política de Colombia.
- Artículos 138 del CPACA.
- Artículos 565, 647, 732 y 734 del Estatuto Tributario.
- Artículo 2053 del Código Civil.
- Artículo 3 del Decreto 1372 de 1992.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Falta de competencia temporal

La resolución por la que se confirmó en reconsideración la liquidación oficial de revisión no fue notificada en debida forma, pues no existe constancia de entrega o devolución de la citación para que la demandante compareciera a notificarse personalmente y, por tanto, el acto no podía notificarse por edicto. La DIAN se limitó a señalar que envió un oficio de citación y que este fue registrado en la planilla para consignación de correspondencia de dicha entidad.

La Sección Cuarta del Consejo de Estado ha precisado que el término para notificar el acto que resuelve el recurso de reconsideración (artículo 732 del Estatuto Tributario) es preclusivo, porque ante su incumplimiento se configura el silencio administrativo positivo, por lo que la Administración pierde competencia para manifestar su voluntad y, en ese orden de ideas, el acto deviene en nulo¹⁰.

Ante la indebida notificación del acto que resolvió el recurso, es evidente que este no fue resuelto dentro del año siguiente a su interposición, por lo que operó el silencio administrativo positivo.

Determinación de la base gravable

¹⁰ Sentencia de 21 de octubre de 2010, exp. 17142, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

De acuerdo con el artículo 3 del Decreto 1372 de 1992, la base para liquidar el impuesto a las ventas en los contratos de construcción de bienes inmuebles corresponde a los honorarios obtenidos por el constructor y cuando no se pacten honorarios, la remuneración del servicio que corresponde a la utilidad del constructor.

No obstante, la DIAN pretende que la actora pague el impuesto a las ventas a una tarifa del 16% sobre la totalidad de la operación, esto es, sobre el valor total de los contratos y no sobre la utilidad como componente del AIU, porque la actividad de la sociedad es la venta e instalación de vidrios y ventanas, no la construcción.

Incluso, en una licitación pública adjudicada a la demandante, la DIAN, como contratante, determinó que solo podían participar quienes tuvieran la calidad de constructores y estableció como causal de descalificación *“no discriminar el AIU en la propuesta y no liquidar el IVA sobre la utilidad ya discriminada”*. Así mismo, para acreditar la experiencia de los contratistas, exigió los contratos de construcción, que la actora allegó. Así, la demandante cumplió todos los requisitos que exigió la DIAN, pues, finalmente, le fue adjudicado el contrato.

Los actos administrativos incurren en falsa motivación, por cuanto si bien la actora suministra materias primas para la confección de obras materiales, cuando construye la fachada y ventanería de un edificio, no está suministrando una materia prima sino que está ejecutando un contrato de construcción.

En el Concepto Unificado de IVA 001 de 2003, la DIAN precisó que mediante los contratos de obra se edifican, fabrican, erigen o levantan obras, edificios y construcciones y que no

constituyen contratos de construcción, las obras o bienes que pueden removerse o retirarse fácilmente sin detrimento del inmueble.

A su vez, en el Concepto DIAN 044201 de 29 de mayo de 2009 y el Oficio 094613 de 19 de noviembre de 2007, la DIAN señaló que no existe definición legal de los contratos de construcción, por lo que debe acudir a los conceptos de la actividad en diferentes áreas y atender la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU), que es una norma de referencia, elaborada por las Naciones Unidas.

Cuando la demandante vende una puerta o una ventana para su instalación, declara y paga el IVA sobre el valor total del contrato. Sin embargo, cuando desarrolla la actividad de construcción de ventanas y fachadas para edificios, que forman parte del inmueble, liquida el impuesto a las ventas sobre la remuneración del servicio, que corresponde a la utilidad del constructor. Además, el retiro de las ventanas y fachadas implica el deterioro del inmueble.

La DIAN viola el principio de igualdad y equidad tributaria, toda vez que si la actora paga un mayor IVA se pone en desventaja frente a las demás empresas que desarrollan un objeto social similar, las cuales liquidan el IVA sobre la utilidad como componente del AIU. Por lo tanto, se presenta un enriquecimiento sin causa por parte de la Administración.

Sanción por inexactitud

No debe mantenerse la sanción por inexactitud, pues se presenta una clara diferencia de criterios con la DIAN respecto a la norma aplicable en cuanto al IVA sobre la actividad de construcción de fachadas para edificios.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente¹¹:

No es cierto que los actos administrativos se expidieron sin competencia temporal, toda vez que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se notificó, debidamente, dentro del año siguiente a su interposición, de acuerdo con el artículo 732 del Estatuto Tributario.

En efecto, la citación para la notificación personal de dicho acto se envió el 28 de noviembre de 2012, a la dirección informada por la actora. Sin embargo, el correo fue devuelto por la causal “destinatario no recibe/rehusado”. Por tanto, la DIAN notificó el acto por edicto el 26 de noviembre de 2012.

No existe violación por infracción en las normas en que el acto debía fundarse, ni falsa motivación de los actos demandados, pues la demandante es responsable del impuesto sobre las ventas y tiene registrada como actividad principal la instalación de vidrios y ventanas, lo que denota que no se dedica a la actividad de construcción.

¹¹ Folios 155 a 167 c.p.

El artículo 421 del Estatuto Tributario dispone que se consideran ventas las incorporaciones de bienes corporales muebles a inmuebles o servicios gravados, cuando tales bienes hayan sido construidos, fabricados, elaborados o procesados por quien los incorpora o transforma. La actividad de la actora encuadra en esta norma.

De acuerdo con la Clasificación Industrial Internacional Uniforme, adoptada en Colombia por el DANE, la demandante debió clasificar su actividad en el código 2811 *“fabricación de productos metálicos para su uso estructural y las facturas de venta”* porque su actividad comercial corresponde a la venta e instalación de bienes muebles que van a formar parte de un inmueble. No se puede asemejar a un contrato de construcción, por el hecho de que al retirarse los bienes se cause detrimento al inmueble.

En los Conceptos 085801 de 7 de septiembre de 2000 y 0066178 de 1998, la DIAN precisó que los contratos que tienen por objeto la elaboración de bienes, con materiales propios, y su venta con instalación de puertas, ventanas, pasamanos, estructuras de edificios en acero, marquesinas y fachadas flotantes en edificios que son elaboradas, suministradas e instaladas sea por quien presta el servicio de construcción del bien inmueble en el cual se instalan, o por persona diferente, corresponden a venta con instalación y no a contratos de construcción.

La venta e instalación de materiales, como vidrio y ventanas, no pueden catalogarse como contratos de construcción de obra porque no corresponden a un bien inmueble que se construya, dado que la obra existe con anterioridad. La venta e instalación se relacionan con el bien inmueble solo cuando se instalan los bienes.

Además, el hecho de que la demandante se encuentre registrada como contratista en el registro de proponentes, no da la connotación de contrato de construcción de obra a la actividad de venta de bienes muebles con instalación.

En consecuencia, en el caso de la actora, la base para liquidar el IVA es el valor total de la operación a la tarifa del 16%, de conformidad con los artículos 447 y 448 del Estatuto Tributario, por lo que procede la adición del impuesto generado a la tarifa del 16%, toda vez que la actividad de instalación de vidrios y ventanas no corresponde a un contrato de construcción de obra material.

Debe mantenerse la sanción por inexactitud porque la demandante incluyó en la declaración de IVA del 6 bimestre de 2010 un menor impuesto a cargo generado a la tarifa del 16%, lo que derivó en un menor impuesto a pagar.

No se presenta diferencia de criterios entre la DIAN y la actora, pues las normas en que se fundamenta la modificación de la declaración privada son claras en relación con la aplicación de la tarifa del impuesto sobre las ventas sobre el valor total de la operación en desarrollo de actividades económicas como las que realiza la demandante.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la DIAN, con base en los siguientes argumentos¹²:

De acuerdo con los artículos 421 del Estatuto Tributario, 3 del Decreto 1372 de 1992 y el Concepto Unificado IVA 001 de 19 de junio de 2003, no constituyen contratos de

¹² Folios 332 a 342 c.p.

construcción las obras que con facilidad puedan ser removidas del bien inmueble y que al retirarse no afecten la funcionalidad o estructura de la edificación.

En el Oficio 029840 de 2006, la DIAN precisó que las obras o bienes que se agregan a una construcción como accesorios, no son construcción, a diferencia de los elementos estructurales. También precisó que las estructuras metálicas removibles no son construcción.

Por su parte, en el Oficio 94613 de 2007, la DIAN indicó que los servicios de reparación que involucren construcción de un inmueble también son construcción.

De conformidad con la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, los conceptos, circulares y oficios, como criterios de interpretación, son de obligatorio cumplimiento para los funcionarios de la DIAN¹³.

Del material probatorio allegado al expediente (contratos de obra, pliego de condiciones de licitación de la DIAN, concepto técnico y dictamen pericial) se evidencia que la actividad desarrollada por la demandante es la construcción de obras y no la venta de bienes muebles, toda vez que las estructuras metálicas y de ventanería, que son fabricadas e instaladas, hacen parte fundamental de las estructuras de las edificaciones y su retiro implica un detrimento a la funcionalidad del inmueble.

Además, la demandada reconoció a la actora como constructor al adjudicarle la licitación pública IP-NC-002-2012, previo cumplimiento de los requisitos exigidos. El objeto de la

¹³ Sentencia de 18 de julio de 2013, exp. 18997, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

licitación era *“contratar a precios unitarios fijos las obras de adecuación, remodelación, reparación y construcción con inclusión de fachadas, de los edificios de la sede de la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN”*.

En esas condiciones, la DIAN interpretó erróneamente las normas tributarias y desconoció los conceptos emitidos por ella, que fijan los lineamientos para la liquidación de la base gravable del IVA en los contratos de construcción.

En consecuencia, los actos demandados son nulos porque la base gravable para liquidar el IVA a la tarifa del 16% es el valor de las utilidades de la demandante, conforme con el artículo 3 del Decreto 1372 de 1992.

Por último, en aplicación de los artículos 188 del CPACA y 392 del CPG, debe condenarse en costas a la demandada. Como agencias en derecho se fija el 1% del valor de las pretensiones de la demanda, según el artículo 6 del Acuerdo 1887 de 2003 del Consejo Superior de la Judicatura.

RECURSO DE APELACIÓN

La DIAN apeló la sentencia por las siguientes razones¹⁴:

Falta de competencia temporal

¹⁴ Folios 351 a 364 c.p.

La DIAN notificó en debida forma la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, dentro del año siguiente a su interposición, de acuerdo con el artículo 732 del Estatuto Tributario.

En cumplimiento del artículo 565 del Estatuto Tributario, el 28 de noviembre de 2012, la DIAN envió a la actora la citación para notificación personal a la dirección informada por esta. Sin embargo, la citación fue devuelta por correo por la causal destinatario no recibe/rehusado, por lo que notificó el acto por edicto desfijado el 26 de noviembre de 2012.

Base gravable del IVA sexto bimestre del año 2010

El Tribunal interpretó equivocadamente el Concepto Unificado de IVA 001 de 19 de junio de 2003, pues cada caso debe analizarse individualmente para determinar si la base gravable del IVA es la totalidad del valor del contrato o la utilidad como componente del AIU.

De acuerdo con el citado concepto y el Oficio 94613 de 19 de noviembre de 2007, el artículo 3 del Decreto 1372 de 1992 se aplica solo respecto a contratos de construcción de inmuebles y obras inherentes a la construcción, como infraestructura y mampostería, pero no a contratos de obras o bienes que pueden retirarse fácilmente sin detrimento del inmueble.

Por su parte, el artículo 421 literal c) del E.T. dispone que se consideran ventas las incorporaciones de bienes corporales muebles e inmuebles, cuando tales bienes hayan sido contruidos por quien hace la incorporación. En el mismo sentido, el Concepto Unificado de

IVA 001 de 2003 precisó que hay contrato de obra cuando el constructor es al mismo tiempo fabricante de los bienes muebles que incorpora.

Otra situación se presenta cuando la operación es de venta directa con instalación de la ventanería. En este evento, se aplica el artículo 29 del Decreto 570 de 1984, que fue interpretado por la DIAN en el Oficio 76290 de 2012 en el sentido de que se trata de una venta con instalación, de conformidad con el citado decreto y el artículo 422 del Estatuto Tributario.

En el mismo sentido, el Oficio 57103 de 2005, que está vigente, dispone que la venta de bienes corporales muebles a un constructor es una venta y no un contrato de obra, por lo que la base gravable del IVA es el valor total de la operación, conforme lo dispone el artículo 447 del Estatuto Tributario.

La actividad de la demandante no es la construcción de obras materiales sino la instalación de vidrios y ventanas, es decir, de elementos adicionales a la estructura de las edificaciones. Tal actividad constituye un contrato de prestación de servicios con suministro de bienes, conforme con los artículos 2053 del Código Civil, 968 del Código de Comercio y 421 literales a) y c) del Estatuto Tributario.

Del dictamen pericial se concluye que el edificio es la *“obra de construcción material”* y que los elementos de *“fachada y ventanería”*, si bien hacen parte de la estructura definitiva, con fines de iluminación, ventilación y seguridad de la edificación, al ser retirados no se causa daño a la estructura del edificio.

De otra parte, las fotografías que tuvo en cuenta el Tribunal corresponden a trabajos desarrollados por la actora en desarrollo de contratos suscritos con otras empresas, no en relación con las estructuras de la DIAN en las que instaló la ventanería.

En consecuencia, la actividad que desarrolla la actora, que consiste en la instalación de elementos que complementan la estructura principal de la edificación y que contribuyen a la estética y mantenimiento de esta, no constituye contrato de construcción porque las obras pueden retirarse sin detrimento de la estructura.

Por tanto, la base gravable de IVA por el sexto bimestre del año 2010 debía liquidarse sobre el valor total de la operación y procede la sanción por inexactitud impuesta a la demandante, porque de acuerdo con el artículo 647 del Estatuto Tributario, la demandante omitió impuestos generados por las operaciones gravadas.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **DIAN** reiteró los fundamentos de la contestación de la demanda y del recurso de apelación¹⁵.

La **demandante** no se pronunció en esta oportunidad.

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

¹⁵ Folios 453 a 455 c.p.

En los términos del recurso de apelación, la Sala decide sobre la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración de IVA del 6 bimestre de 2010. En concreto, determina si existe falta de competencia temporal de la DIAN para expedir el acto que decidió el recurso de reconsideración.

En caso negativo, establece si la base gravable para liquidar el IVA a cargo de la actora es el valor total de la operación, porque la demandante vende bienes muebles con instalación de estos, o solo la utilidad, porque presta el servicio de construcción de obras en bienes inmuebles.

De la competencia temporal para expedir el acto que resolvió el recurso de reconsideración

Según la demandante, se configuró el silencio administrativo positivo frente a la decisión del recurso de reconsideración, ya que no fue resuelto dentro del año siguiente a su interposición, pues el acto no se notificó en debida forma. Esto, por cuanto no existe constancia de la entrega o devolución de la citación para notificación personal, por lo que violaron los artículos 565 y 732 del Estatuto Tributario.

Por su parte, la DIAN sostiene que envió el oficio de citación para que la actora compareciera a notificarse personalmente de la decisión y que ante la falta de comparecencia dentro del término señalado en el artículo 565 del Estatuto Tributario, notificó el acto por edicto, de manera oportuna.

De conformidad con los artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario, la DIAN dispone de un año para resolver el recurso de reconsideración, contado a partir de su interposición en debida forma, pues en caso de que transcurra dicho término sin que el recurso se resuelva, se configura el silencio administrativo a favor del contribuyente.

La Sala ha precisado que para que el recurso se entienda resuelto oportunamente es necesario que dentro del término del año se notifique el acto que decide el recurso, pues, de otra manera, no puede considerarse resuelta la impugnación, comoquiera que si el contribuyente no ha tenido conocimiento del acto administrativo, este no produce efectos jurídicos y se entiende como no resuelto¹⁶.

Además, la Sala ha dicho que el término de un año, previsto en el artículo 732 del E.T., es preclusivo, porque el artículo 734 ibídem establece que ante su incumplimiento se configura el silencio administrativo positivo. En consecuencia, si vence el término legal sin que se resuelva el recurso se entiende que la Administración pierde competencia para manifestar su voluntad y, por tanto, el acto deviene en nulo¹⁷.

De otra parte, según el artículo 565 [inciso segundo] del Estatuto Tributario, los actos que resuelven recursos deben notificarse personalmente o por edicto, si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante no comparece dentro del término de los diez (10) días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación para la notificación personal.

¹⁶ Sentencia del 12 de abril de 2007, exp. 15532, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

¹⁷ Sentencia del 21 de octubre de 2010, Exp. 17142, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

Así, de acuerdo con la citada norma, el término para notificarse personalmente del acto que decide el recurso se cuenta a partir del día siguiente al de la introducción al correo del aviso de citación y no desde cuando este se recibe¹⁸.

La Sala ha precisado que la introducción al correo del aviso de citación para que se surta la notificación personal de la decisión de los recursos es distinta de la notificación por correo de los demás actos de la Administración. Al respecto, sostuvo lo siguiente¹⁹:

“[...] la notificación personal presupone el envío de una citación al contribuyente para que éste, a su vez, concorra a la Administración dentro de los 10 días siguientes a aquél en que se introduce al correo del aviso de citación. Ello, en sí mismo, no implica que se esté realizando una “notificación por correo” como lo sugiere el apelante, toda vez que ésta fue consagrada como mecanismo independiente y especial para un ámbito diferente, cual es el de los actos que señala el inciso primero del artículo 565 ibídem a saber: (...) y demás actuaciones administrativas diferentes de los actos que resuelven recursos”.

En consecuencia, el envío o introducción al correo del aviso de citación no constituye una notificación por correo de la citación, sino el medio que la ley creó para que el administrado se entere y se acerque a las oficinas de impuestos para notificarse personalmente de la decisión del recurso²⁰. Dicho de otra manera: el acto que se notifica, de manera personal o,

¹⁸ En sentencia C-929 de 2005, la Corte Constitucional declaró exequible la expresión “a partir de la introducción al correo” del artículo 565 inciso 2 del Estatuto Tributario, porque no viola el principio general de publicidad de los actos administrativos sino que “por el contrario el aviso de citación a que se refiere el precepto acusado, tiene por finalidad enterar al destinatario que el recurso interpuesto ya fue resuelto a fin de que comparezca para ser notificado personalmente, con lo cual se garantiza el derecho al debido proceso, y sólo en defecto de su no comparecencia se procede a la notificación por edicto, poniendo de presente los principios de justicia y equidad consagrados en el artículo 95-9 de la Carta Política.”

¹⁹ Consejo de Estado Sección Cuarta, Sentencia del 3 de marzo de 2011, exp. 17087. C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

²⁰ Entre otras, ver sentencias de 21 de febrero de 1992, exp. 3767, C.P. Dr. Guillermo Chahín Lizcano; 3 de diciembre del 2009, expedientes 17111 y 17041, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y C.P.

en subsidio, por edicto, es el que decide el recurso, no la citación misma, pues esta hace parte del trámite de la notificación de la decisión del recurso.

En el caso en estudio, se encuentran probados los siguientes hechos:

El 23 de enero de 2012, la apoderada de la actora interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión, por la que la DIAN le modificó la declaración de IVA del bimestre 6 de 2010²¹. En consecuencia, el término para notificar el acto que resolvía el recurso vencía el 23 de enero de 2013.

En el recurso, la apoderada de la actora informó como dirección procesal la Calle 35 No. 19-65 piso 12 Edificio Banco Popular de la ciudad de Bucaramanga²².

Por Resolución 900.271 de 26 de noviembre de 2012, la DIAN confirmó el acto recurrido²³.

Con el fin de notificar personalmente el acto, el 28 de noviembre de 2012 la DIAN envió el aviso de citación a la dirección procesal²⁴. Sin embargo, el correo fue devuelto por la causal *"DESTINATARIO NO RECIBE/REHUSADO"*, según consta en el sello de Servientrega S.A. de fecha 29 de noviembre de 2012²⁵.

William Giraldo Giraldo, respectivamente; 12 de septiembre de 2013, exp. 19515, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²¹ Folios 107 a 125 c.a.

²² Folio 125 c.a.

²³ Folios 133 a 139 c.a.

²⁴ Folios 232 a 235 c.p.

²⁵ Folio 233 vto c.p.

Por lo anterior, la DIAN notificó el acto por edicto desfijado el 26 de diciembre de 2012²⁶, pues no pudo surtir la notificación personal de la decisión.

Si bien el aviso de citación fue devuelto por el correo, en este caso la notificación por edicto se surtió en debida forma, puesto que la devolución del correo no fue imputable a la Administración ni a la oficina de correos, dado que el aviso se envió precisamente a la dirección procesal que, de manera voluntaria, suministró el apoderado de la actora al recurrir la liquidación oficial de revisión.

Así pues, la notificación por edicto de la resolución que decidió el recurso, surtida el 26 de diciembre de 2012, resulta oportuna, toda vez que, como se indicó, el plazo de la Administración para notificar el citado acto vencía el 23 de enero de 2013. En consecuencia, no operó el silencio administrativo positivo.

De la base gravable del impuesto sobre las ventas – adición de impuesto generado a la tarifa del 16%

La demandante sostiene que la actividad de construcción de fachadas y ventanería en bienes inmuebles corresponde a la construcción o confección de obra material, por lo que la base gravable del impuesto sobre las ventas es la utilidad del constructor, de acuerdo con el artículo 3 del Decreto 1372 de 1992.

Por su parte, la DIAN considera que la actividad de la actora corresponde a una venta de bienes muebles con instalación, según lo dispuesto en el artículo 421 literal c) del Estatuto

²⁶ Folio 145 c.a.

Tributario. Por tanto, la base gravable del impuesto es el valor total de la operación, de acuerdo con el artículo 447 del mismo estatuto.

El artículo 420 del Estatuto Tributario define los hechos sobre los que recae el impuesto, 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;*
- (...)"*

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 contruidos, fabricados, elaborados, procesados, por quien efectúa la incorporación o transformación”.

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.

Por su parte, el artículo 447 del Estatuto Tributario establece que la base gravable del impuesto sobre las ventas corresponde al 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, considerados independientemente, no se encuentren sometidos a imposición.

A su vez, el artículo 3º del Decreto 1372 de 1992 establece la base gravable para liquidar el IVA en **los contratos de construcción de bien inmueble**. Esta norma dispone lo siguiente:

“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. [...]*”.

De conformidad con 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.

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. Así lo precisó esta Sección al analizar la legalidad de la citada norma²⁷.

En dicha oportunidad, la Sección señaló, en lo pertinente, lo siguiente:

*"[...] 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***

²⁷ sentencia de 19 de noviembre de 1993, Exp. 4415, C.P. Delio Gómez Leiva

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.

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". (Se destaca)

Por tanto, la base gravable para liquidar el IVA en la prestación del servicio de construcción es el valor total de la operación, esto es, la remuneración que perciba el constructor, **llámense honorarios o utilidad, según el caso.**

En el Concepto Unificado de IVA 001 de 2003, la DIAN así definió los contratos de construcción y, en general de confección de obra material:

"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".
(Negritas fuera de texto).

Según la definición de contratos de construcción prevista en el Concepto Unificado de IVA 1 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. Si las obras pueden retirarse fácilmente de la construcción sin causar detrimento a esta, 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”.*

Entonces, lo determinante para que las obras o bienes en los inmuebles se consideren construcciones es que no puedan retirarse sin deterioro de los inmuebles.

Con el mismo criterio, en el Concepto 044201 de 29 de mayo de 2009, la DIAN reiteró la doctrina vigente sobre los contratos de construcción y señaló lo siguiente:

“[...]

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.”

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 se deteriora o pierde funcionalidad la construcción.

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.

En el caso en estudio, se encuentran probados los siguientes hechos:

En la declaración del IVA por el bimestre 6 del año gravable 2010, la actora determinó el impuesto generado a la tarifa del 16% sobre el valor correspondiente a la utilidad del constructor²⁸.

Previo requerimiento especial y su respuesta, la DIAN profirió liquidación oficial de revisión por la que modificó la declaración para fijar el IVA generado a la tarifa del 16% sobre el valor total de la operación e imponer sanción por inexactitud²⁹. La citada decisión se confirmó en reconsideración.

²⁸ Folio 24 c.a.

²⁹ Folios 25 a 31 c.p.

Dentro de las actividades que desarrolla la actora, están las siguientes: *“La fabricación y comercialización nacional e internacional, distribución, importación y exportación de productos para uso arquitectónico y decorativo, relacionados con la carpintería y el amoblamiento de espacios de trabajo; la realización de obras civiles relacionadas: con la remodelación, conservación, mantenimiento y adecuación de toda clase de inmuebles. La producción, fabricación, comercialización, distribución, exportación e importación de equipos, insumos y productos arquitectónicos y decorativos relacionados con la carpintería y el amoblamiento de espacios de trabajo; el desarrollo de actividades de asesoría, servicio, consultoría, obras, investigación, diseño y demás actividades relacionadas con los productos arquitectónicos y decorativos. [...]”*³⁰.

En el certificado de inscripción, clasificación y calificación de proponentes, expedido por la Cámara de Comercio de Bogotá, consta que de acuerdo con el Sistema de Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU), la actividad principal de la actora corresponde al código 4330 *“Terminación y acabado de edificios y obras de ingeniería civil”* y figura como actividad secundaria, la del código 3110, que corresponde a la fabricación de muebles.³¹

El ejercicio de la actividad de construcción está probado con los contratos allegados al proceso que dan cuenta de que la actora desarrolla las actividades de adecuación, remodelación, reparación y construcción, con inclusión de fachadas de edificios; de construcción e instalación de puertas y ventanas en aluminio y vidrio; suministro e instalación de ventanería en aluminio; construcción e instalación de ventanería y vidrio; construcción e instalación de ventanas, puertas y divisiones de baños en aluminio y cristal;

³⁰ Folios 2 a 5 c.p. - Certificado de existencia y representación legal

³¹ Folios 36 a 42 c.p.

construcción de ventanería elíptica en aluminio anodizado color blanco y cristal importado, etc³².

Además, en las facturas de venta se lee que fueron expedidas por la actora por concepto de construcción e instalación de carpintería en aluminio y vidrio, construcción e instalación de ventanas y puertas, construcción con instalación de ventanería, construcción e instalación de fachada en cristal. En tales facturas se especifica la utilidad³³.

Así mismo, de acuerdo con las pruebas que figuran en el expediente, la DIAN adjudicó la licitación pública LP-NC-002-2012 a la Unión Temporal conformada por las sociedades Consultoría e Imagen y Ventanal Arketipo S.A., quien acreditó la calidad de constructor, pues este era uno de los requisitos habilitantes del pliego de condiciones³⁴. Como resultado de este proceso, se suscribió el contrato de obra 100215312-217-0-2010, cuyo objeto fue *“contratar a precios unitarios fijos las obras de adecuación, remodelación, reparación y construcción, con inclusión de fachadas, de los edificios sede de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN-, en las ciudades de: Grupo 1 Pereira, Armenia Bogotá (Escuela) y Grupo 2 Barranquilla, Sincelejo, Sogamoso y Yopal”*³⁵.

De otra parte, en el dictamen pericial rendido por el ingeniero civil Jorge Enrique Bustamante Arboleda, se determinó que por el retiro de la fachada y ventanería en aluminio y vidrio se vería afectado el inmueble. Así lo precisó el experto³⁶:

“-Sírvese conceptuar si dentro del proceso que se desarrolla para construir una edificación, la fabricación y montaje de fachadas y

³² AZ's

³³ AZ's

³⁴ Folios 43 a 51 c.p.

³⁵ Folios 59 y 60 c.p.

³⁶ Folio 299 c.p.

ventanería en aluminio y vidrio, es un capítulo integrante y vital dentro del proceso constructivo.

En los proyectos donde se aplican los elementos constructivos mencionados, normalmente tiene un carácter de acabados y decoración. Las actividades que se refieren son de mucha importancia dentro del desarrollo y terminación del edificio porque determinan el ambiente interior y exterior de la construcción. Además, económicamente dentro de los costos de la construcción son muy representativos, lo cual les da un carácter muy especial y para tener en cuenta en el proceso de construcción.

-Rendir concepto en el sentido de precisar si las fachadas y ventanería que VENTANAR produce para sus clientes, de conformidad con las obras encomendadas, existen previamente en inventarios o en bodega de la empresa o si estas son producidas exclusivamente sobre las necesidades de cada uno de los proyectos.

Los proyectos arquitectónicos y de ingeniería para construcción son todos diferentes y sería muy difícil que para cantidades diferentes de elementos para construir existieran inventarios de las medidas precisas para los diferentes casos. Entonces, para los diferentes proyectos que se presenten, se deben diseñar y acomodar los elementos constructivos para cumplir con las exigencias de cada proyecto.

-Favor responder si las fachadas y ventanerías que se construyen e incorporan a la edificación, una vez incorporadas quedan de carácter permanente formando parte integrante de las edificaciones.

Para esta modalidad de construcción el diseño de la estructura portante debe resistir, además de todas las cargas fijas y de uso de la construcción, con el peso y dinámica de los elementos de fachada y ventanerías.

Las fachadas y ventanerías deben tener su estructura y distribución particular, para cumplir con las funciones para las cuales se diseñó, que normalmente son de aporte de iluminación, ventilación y seguridad de uso. Por lo general en construcción, estos elementos van anclados a la estructura principal portante y deben responder por si mismos por la estabilidad de la fachada y permanecerán porque sin ellas se pierden los requisitos por los cuales fueron construidas y además, no cumplirán el fin primordial de aportar estética y muchas veces la imagen especial del estudio.

-Estando la ventanería y fachada de una edificación destinada a proteger contra la intemperie lo contenido al interior de esta, sea personas, animales o cosas, sírvase dar su concepto sobre si el retiro después de incorporadas esta ventanería y fachada en aluminio y vidrio, causaría al inmueble grave deterioro hasta el punto de hacerlo inhabitable o inutilizable de conformidad con el uso natural para el cual se encuentran construidas.

Si estos elementos por cualquier motivo son retirados total o parcialmente, el efecto de la intemperie sería directa y el uso apropiado del recinto se vería afectado”.

Y ante el interrogante acerca de si la elaboración e instalación de carpintería en aluminio anodizado color natural y cristal para crear fachadas de un edificio es o no una construcción, la firma de arquitectos ARQUR precisó lo siguiente³⁷:

*“[...] lo que aquí se describe no es otra cosa que una intervención de construcción sobre un predio, no podría ni tan siquiera considerarse una reparación locativa, o mejoras simples, **ya que su objeto en este evento es la construcción de una fachada, lo cual permite que el interior del predio no quede a la intemperie,** lo cual coincide en el finiquito de la construcción.*

*No sobra mencionar, que esta fachada hace parte vital y de la esencia de la construcción en mención y **hace imposible el retiro del material de carpintería en aluminio o la ventanería, sin detrimento del inmueble [...]**”.*

Así pues, conforme con las pruebas existentes en el proceso, la actora sí se dedica a la actividad de construcción. Además, la construcción de fachadas y ventanería en aluminio y vidrio están destinadas al uso y beneficio del inmueble y constituyen elementos estructurales de la construcción.

³⁷ Folios 41 anverso y 42 c.a.

Igualmente, el hecho de que las ventanas o fachadas se puedan separar, retirar o remover del inmueble, no le quita el carácter de construcción de obra, pues estos elementos hacen parte integral de la construcción y no como accesorios de esta, por lo que su remoción genera un detrimento o deterioro al inmueble.

Por lo anterior, está demostrado que la actividad de instalación de fachadas y ventanería desarrollada por la actora corresponde a una construcción en los términos del Concepto Unificado 001 de 2003, toda vez que estos elementos son indispensables para el bien inmueble porque sin ellos se pierde la esencia de la construcción y la finalidad para la cual fue construido el inmueble, pues su retiro genera detrimento en el inmueble.

Por lo expuesto, la base gravable sobre la que se debía liquidar el IVA es el valor de la utilidad del constructor, conforme con el artículo 3 del Decreto 1372 de 1992, como lo hizo la actora.

En ese orden de ideas, procede la nulidad de los actos acusados porque la DIAN incluyó dentro de la base gravable del IVA del bimestre 6 de 2010 a cargo de la actora, 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 del mismo estatuto, esto es, sobre el valor total de la operación.

Por lo anterior, la Sala confirma la sentencia apelada.

Condena en costas

Con fundamento en el artículo 188 del CPACA, el Tribunal condenó en costas a la DIAN y fijó como agencias en derecho, el 1% del valor de las pretensiones de la demanda. Esta decisión se mantiene por no haber sido apelada por la demandada.

En relación con las costas de segunda instancia, la Sala precisa lo siguiente:

De acuerdo con los artículos 188 del CPACA y 361 del Código General del Proceso, las sentencias que deciden los procesos de conocimiento de la jurisdicción de lo contencioso administrativo deben resolver sobre la condena en costas, que están integradas por las expensas y gastos en que incurrió la parte durante el proceso y por las agencias en derecho. Esta regla no se aplica a los procesos en los que se ventile un interés público.

Por su parte, el artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), señala las reglas para la determinación de la condena en costas, así:

“1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código.

“Además se condenará en costas a quien se le resuelva de manera desfavorable un incidente, la formulación de excepciones previas, una solicitud de nulidad o de amparo de pobreza, sin perjuicio de lo dispuesto en relación con la temeridad o mala fe.

“2. La condena se hará en sentencia o auto que resuelva la actuación que dio lugar a aquella.

“3. En la providencia del superior que confirme en todas sus partes la de primera instancia se condenará al recurrente en las costas de la segunda.

“4. Cuando la sentencia de segunda instancia revoque totalmente la del inferior, la parte vencida será condenada a pagar las costas de ambas instancias.

“5. En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión.

“6. Cuando fueren dos (2) o más litigantes que deban pagar las costas, el juez los condenará en proporción a su interés en el proceso; si nada se dispone al respecto, se entenderán distribuidas por partes iguales entre ellos.

“7. Si fueren varios los litigantes favorecidos con la condena en costas, a cada uno de ellos se les reconocerán los gastos que hubiere sufragado y se harán por separado las liquidaciones.

“8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.

“9. Las estipulaciones de las partes en materia de costas se tendrán por no escritas. Sin embargo podrán renunciarse después de decretadas y en los casos de desistimiento o transacción.” (Se destaca)

En este caso, nos hallamos ante el evento descrito en el numeral 3 del artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), pues prosperaron las pretensiones de la demanda. No obstante, la Sala ha precisado que estas circunstancias deben analizarse en conjunto con la regla del numeral 8, que dispone que **“Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”**³⁸.

Una vez revisado el expediente, se advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen la condena en costas en esta instancia. En consecuencia, no se condena en costas en esta instancia.

En suma, se confirma la sentencia de primera instancia y no se condena en costas en esta instancia.

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

FALLA

CONFÍRMASE la sentencia apelada.

No se condena en costas en esta instancia.

³⁸ Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, exp. 20485, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

RECONÓCESE personería a MAURICIO ALEXANDER DÁVILA VALENZUELA como apoderado de la DIAN, en los términos del poder que está en el folio 482 del cuaderno principal.

ACÉPTASE la renuncia del poder de MAURICIO ALEXANDER DÁVILA VALENZUELA³⁹ y **RECONÓCESE** personería a TATIANA OROZCO CUERVO como apoderada de la DIAN, en los términos del poder que está en el folio 509 del cuaderno principal.

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

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Presidente

MILTON CHAVES GARCÍA

³⁹ Según el escrito del 24 de agosto de 2016 (folio 482 del c.p), al citado apoderado se le confirió poder para actuar en representación de la DIAN y por escrito de 11 de abril de 2017 el doctor Dávila Valenzuela renunció al poder (folio 504 c.p). Además, se cumplieron los requisitos del artículo 76 del Código General del Proceso para la terminación del poder.

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ