



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

**CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Bogotá D.C., quince (15) de marzo de dos mil veinticuatro (2024)**

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 41001-23-33-000-2019-00516-01 (27999)  
**Demandante:** JAROCA SAS  
**Demandado:** DIAN  
**Temas:** Impuesto sobre las ventas bim. 6 del año 2015. Base gravable especial. Contratos de construcción. Artículo 3.º del Decreto 1372 de 1992. Sanción por inexactitud.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes, demandante<sup>1</sup> y demandada<sup>2</sup>, contra la sentencia del 16 de mayo de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila, Sala Sexta de Decisión, que declaró la nulidad parcial de los actos demandados y no condenó en costas<sup>3</sup>.

**ANTECEDENTES**

El 20 de enero de 2016, JAROCA SAS presentó la declaración del impuesto sobre las ventas del bimestre 6 del año gravable 2015.

Previo Requerimiento Especial y respuesta a este, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Neiva profirió la Liquidación Oficial de Revisión 132412018000053 del 12 de junio de 2018<sup>4</sup>, en la cual incrementó ingresos por operaciones gravadas a la tarifa general (\$987.573.000), disminuyó ingresos por operaciones gravadas con base especial AIU (\$0), modificó los ingresos por operaciones no gravadas (\$8.645.000) e impuso sanción por inexactitud del 100 %. Así, el impuesto por operaciones gravadas quedó en \$158.012.000 y el total a pagar en \$308.298.000.

<sup>1</sup> Índice 37 de SAMAI del Tribunal Administrativo del Huila

<sup>2</sup> Índice 36 de SAMAI del Tribunal Administrativo del Huila

<sup>3</sup> Índice 31 de SAMAI del Tribunal Administrativo del Huila «Índice 31 de SAMAI del Tribunal Administrativo del Huila « DECLARAR la nulidad parcial de la Liquidación Oficial impuesto sobre las ventas – Revisión No. 132412018000053 del 12 de junio de 2018 y la Resolución Recurso de Reconsideración que modifica No. 132012019000005 del 19 de junio de 2019, proferida por la Dirección de Impuestos y Aduanas de Neiva, a través de la cual se modificó la liquidación privada del impuesto sobre las ventas, presentada por la sociedad Jaroca S.A.S., identificada con NIT.: 900.521.286-1, por el período bimestral 6 del año gravable 2015. SEGUNDO: ORDENAR, a título de Restablecimiento del Derecho TENER como liquidación de impuesto sobre las ventas periodo 6 año gravable 2015 la realizada por esta Corporación así: (...) TERCERO: La entidad demandada deberá dar cumplimiento a lo dispuesto en este fallo dentro del plazo previsto en el artículo 192 del C.P.A.C.A, CUARTO: NEGAR las demás pretensiones de la demanda, QUINTO: SIN condena en costas en esta instancia.».

<sup>4</sup> Índice 3 de SAMAI. Archivo ED\_C01\_01 OTROS-CUADERNO 01 PRINCIPAL(.pdf) NroActua 3. Páginas 37 a 77



Contra el acto de determinación se interpuso recurso de reconsideración<sup>5</sup>, decidido por la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Neiva en la Resolución 13201201900005 del 19 de junio de 2019, que lo modificó, en el sentido de disminuir, entre otros, los ingresos por operaciones gravadas (\$857.513.000), el saldo a pagar por impuesto (\$136.765.000) y el total saldo a pagar (\$266.678.000).

### DEMANDA

JAROCA SAS, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento, formuló las siguientes pretensiones<sup>6</sup>:

«**PRIMERA.-** Que se declare la nulidad del acto administrativo LIQUIDACION OFICIAL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS - REVISION numero 132412018000053 del 12 de junio de 2018, expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Neiva, por medio de la cual, modificó la liquidación privada contenida en la Declaración del Impuesto sobre las Ventas del sexto (6) bimestre del año 2015, presentada el día 20 de enero de 2016 bajo el formulario No. 3001618062623 y numero inferno 91000334838401, por la sociedad contribuyente JARQCA S.A.S.

**SEGUNDA.-** Que se declare la nulidad del acto administrativa RESOLUCION RECURSO DE RECONSIDERACION QUE MODIFICA NUMERO 13201201900005 del 19 de junio de 2019, expedida por el Grupo de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Neiva, por medio de la cual, modifica la LIQUIDACION OFICIAL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS - REVISION numero 132412018000053 del 12 de junio de 2018.

**TERCERO.-** Como consecuencia de las anteriores declaraciones, a título de restablecimiento del derecho conculcado con tales actos administrativos, de manera especial, solicito se declare que la liquidación privada contenida en la Declaración del Impuesto sobre las Ventas del sexto (6) bimestre del año 2015, presentada el día 20 de enero de 2016 bajo el formulario No. 3001618062623 y numero interne 91000334838401, por la sociedad contribuyente JAROCA S.A.S. queda en firme.

**CUARTO.-** Como consecuencia de las anteriores declaraciones, a título de restablecimiento del derecho conculcado con tales actos administrativos, de manera especial, solicito se declare que la sociedad JAROCA S.A.S., no está obligada a pagar ningún valor por concepto de impuestos, sanciones e intereses determinados en los actos administrativos que se anulan».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes;

- Artículos 421, 422, 447, 647 y 648 del Estatuto Tributario;
- Artículo 1.3.1.7.0 del Decreto Único Reglamentario en Materia Tributaria y,
- Artículo 3.º del Decreto 1372 de 1992.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente<sup>7</sup>:

Como la ley no definió el alcance de la expresión «*contrato de construcción*», contenida en el artículo 3.º del Decreto 1372 de 1992<sup>8</sup>, se debe aplicar la definición de contratos de obra del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, en la cual la construcción refiere cualquier

<sup>5</sup> Índice 3 de SAMAI. Archivo ED\_C01\_01 OTROS-CUADERNO 01 PRINCIPAL(.pdf) NroActua 3. Páginas 78 a 89

<sup>6</sup> Índice 3 de SAMAI. Archivo ED\_C01\_01 OTROS-CUADERNO 01 PRINCIPAL(.pdf) NroActua 3. Páginas 3 a 34

<sup>7</sup> La actora en el concepto de la violación aludió al desconocimiento de pasivos, que no fueron materia de glosa en los actos acusados. Al efecto expuso: «Los pasivos declarados fueron desconocidos de manera ligera, basados en indicios. El hecho de no hallar al proveedor en la dirección registrada en el RUT, o haber informado datos falsos en el mismo, no llevar contabilidad y o reportar información exógena, no origina de suyo la inexistencia del proveedor o de las transacciones efectuadas con él».

<sup>8</sup> Recopilado en el artículo 1.3.1.7.9 del DUR



trabajo material sobre bienes inmuebles. Así, los actos demandados son nulos al haber desconocido la mencionada norma.

La sociedad se dedica a la fabricación a medida de muebles de cocina, armarios, puertas y ventanas, entre otros, con el fin de incorporarse definitivamente a bienes inmuebles en etapa de edificación o construcción, lo que además de ser necesario es acorde con la normativa civil y la jurisprudencia del Consejo de Estado<sup>9</sup>.

De lo anterior se colige que los contratos suscritos por la contribuyente cumplen la descripción normativa de los contratos de construcción y, por tanto, para efectos del IVA, aplica la base gravable especial.

La autoridad tributaria aplicó indebidamente la sanción por inexactitud, pues los actos demandados se refirieron a una omisión que nunca existió; por el contrario, lo que existe es una diferencia de criterios sobre el derecho aplicable.

## OPOSICIÓN

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones<sup>10</sup>:

No aplica la Ley 80 de 1993, que reglamenta el sistema de compras públicas, y la definición de obra pública no se adecua a la definición de obra de construcción acogida por el derecho privado en los artículos 2053 y 2060 del Código Civil.

Se debe aplicar la base gravable general de que trata el artículo 447 del ET, toda vez que los contratos desarrollados por la actora no cumplen los presupuestos de un contrato de obra, pues los elementos que instala pueden ser removidos fácilmente sin causar un deterioro a la funcionalidad del inmueble.

La Administración motivó en debida forma los actos administrativos, en desarrollo del derecho aplicable al caso particular.

Se configuró el supuesto imponible de la sanción por inexactitud, por la omisión de ingresos gravados con IVA a la tarifa general, pues la actividad de la contribuyente es una venta con instalación.

## TRÁMITE PROCESAL EN PRIMERA INSTANCIA

En la audiencia inicial del 24 de noviembre de 2021, el Tribunal prescindió de la audiencia inicial y de pruebas y dio traslado a las partes para alegar de conclusión. El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos acusados<sup>11</sup>.

<sup>9</sup> Citó las sentencias del 13 de julio de 2017, Exp. 21188 CP: Milton Chaves García, del 24 de agosto de 2017, Exp. 21060 CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez, del 13 de septiembre de 2017, Exp.21815 CP: Stella Jeannette Carvajal Basto y del 27 de junio de 2019, Exp. 21359

<sup>10</sup> Índice

<sup>11</sup> Índice 24 de SAMAI del Tribunal Administrativo del Huila



## SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Huila, Sala Sexta de Decisión, declaró la nulidad parcial de los actos demandados, sin condenar en costas, por las siguientes consideraciones:

El artículo 32 de la Ley 80 de 1993 no opera en este caso, sino frente a contratos en los que una de las dos partes es una entidad estatal.

Las actividades de la actora no implicaban componentes o materiales de construcción, que tuvieran como fin la preservación del inmueble en óptimas condiciones, lo cual indica que son bienes accesorios que pueden ser removidos sin afectar la obra, y no elementos estructurales de la construcción. Por ello, no aplica la base gravable especial contenida en el artículo 3.º del Decreto 1372 de 1992.

No obstante, el contrato con factura de venta 0295 del 27 de noviembre de 2015, relacionado con el *-suministro e instalación de vidrios y ventanas de aptos-*, versa sobre ventanería, que es un elemento estructural de las construcciones y su retiro se traduciría en detrimento de la construcción. Por ende, esta operación está cobijada por la base gravable especial.

Sobre la factura de venta 310 del 22 de diciembre de 2015, no se determinaron los valores correspondientes al AIU, ni tampoco reposa copia del contrato del negocio, razón por la que no es posible aplicar la base gravable especial.

Frente a la sanción por inexactitud, la diferencia de criterios procede cuando la contribuyente haya probado que su error en la declaración se atribuye a una interpretación errónea de la norma; no obstante, en el caso se considera que procede la mencionada sanción, ya que *«las glosas formuladas fueron acogidas parcialmente, y por tanto, la aplicación de la tarifa del IVA especial no es para todas las actividades generadas durante el periodo discutido en el sub lite; aunado a que no se trata a una interpretación errónea de la norma»*.

## RECURSO DE APELACIÓN

Las **partes, demandante**<sup>12</sup> **y demandada**<sup>13</sup>, interpusieron recurso de apelación, bajo las siguientes argumentaciones:

La **demandante** indicó que el Tribunal valoró indebidamente las pruebas, pues no analizó la realidad de los contratos y se limitó a revisar cuáles servicios eran de fachada o ventanería y cuáles no, sin hacer un juicio crítico de las características y la funcionalidad de las obras, porque de hacerlo habría advertido que la remoción de las *«construcciones»* realizadas si genera un detrimento o pérdida funcional del inmueble, en tanto hacen parte integral de la obra para poder ser puesta en venta.

Expresó que las obras realizadas por la sociedad se enmarcan en el concepto unificado de la DIAN, pues son de carácter permanente y su retiro genera un daño material y económico a los inmuebles. Agregó que el *a quo* no analizó en debida forma los argumentos relacionados con la sanción por inexactitud y la existencia de una diferencia de criterios.

<sup>12</sup> Índice 37 de SAMAI del Tribunal Administrativo del Huila

<sup>13</sup> Índice 36 de SAMAI del Tribunal Administrativo del Huila



La **DIAN**, por su parte, sostuvo que de la descripción de la factura 0295 del 27 de noviembre de 2015, no se puede deducir que el negocio corresponda a elementos estructurales de la construcción, pues no indica la ubicación de la ventanería y, por ende, no se probó que su finalidad sea proteger el inmueble del ambiente exterior.

**El Ministerio Público** no se pronunció.

## TRÁMITE PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA

Los recursos se admitieron mediante auto de 14 de noviembre de 2023<sup>14</sup>.

La **DIAN**<sup>15</sup> reiteró los argumentos de la contestación, destacó que el Tribunal interpretó erróneamente la jurisprudencia y que el certificado de existencia y representación de la actora indica como actividad principal la fabricación de partes y piezas de madera, de carpintería y ebanistería para la construcción. Indicó que las facturas evidencian que los elementos vendidos por la demandante son closets, muebles para baños y cocinas, vidrios entrepaños, casilleros, puertas y ventanas, los cuales no debían ser instalados por ellos, y que en este caso se debe analizar sí existe una venta con instalación o la prestación de servicios de construcción.

**El Ministerio Público** no conceptuó.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre las ventas de JAROCA SAS por el bimestre 6 del año gravable 2015.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por las partes, demandante y demandada, se debe establecer sí: i) las actividades que desarrolló la sociedad son de construcción, sobre las que aplica la base gravable especial de IVA prevista en el artículo 3.º del Decreto 1372 de 1992 y, ii) existe una diferencia de criterios que inhiba la aplicación de la sanción por inexactitud.

### **Base gravable especial en contratos de construcción - reiteración de jurisprudencia<sup>16</sup>**

La actora sostuvo que su actividad es la realización de muebles en madera y aluminio que tienen como finalidad su incorporación en construcciones de obra civil, lo cual se enmarca en la definición de contratos de construcción, cuya base gravable en IVA es la utilidad obtenida. Agregó que la sanción por inexactitud es improcedente, por la existencia de una diferencia de criterio.

En contraste, la DIAN consideró que la actividad de la sociedad es una venta de bienes muebles con instalación, que tiene como base gravable el valor de la operación.

<sup>14</sup> Índice 6 de SAMAI

<sup>15</sup> Índice 13 de SAMAI

<sup>16</sup> Sentencias 27238 del 7 de diciembre de 2023, exp. 27238 CP Stella Jeannette Carvajal Basto y 26852 del 7 de diciembre de 2023, exp. 26852, CP Myriam Stella Gutiérrez Argüello



Para resolver el asunto debatido se advierte que la Sala, en un caso promovido entre las mismas partes, por hechos similares a los que se debaten respecto del periodo 6 de IVA del año 2016, cuyo contenido se reitera, precisó que si bien la actora elabora y vende, a solicitud del constructor diferentes bienes muebles, y pacta con estos la instalación de los mismos en sus contratos, *«no por esto puede equipararse la instalación de los bienes muebles a la edificación de una obra»*, pues *«Entenderlo así, esto es como lo propone la actora, daría lugar a la inaplicación del literal c) del artículo 421 del Estatuto Tributario, y llevaría a gravar bajo el artículo 3 del Decreto 1372 de 1992 conceptos diferentes a la remuneración que percibe el constructor<sup>17</sup>»*.

El artículo 420 del ET, vigente para el año 2015, señala los hechos sobre los que recae el impuesto sobre las ventas, así: *«a) Las ventas de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente»; y «b) la prestación de los servicios en el territorio nacional<sup>18</sup>»*.

El artículo 421 *ib.*, considera venta, *«c. 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 ello, para efectos del IVA, la instalación de un bien corporal mueble a un inmueble, cuando aquel es fabricado o elaborado por quien hace la instalación, es una venta.

Por su parte, el artículo 447 *eiusdem* 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, pese a que se facturen o convengan por separado y aunque, considerados independientemente, no estén sometidos a imposición.

Respecto de actividades específicas derivadas de contratos de construcción de bien inmueble, el Decreto 1372 de 1992 dispone una base gravable especial, al señalar:

*«ARTÍCULO 3.º. 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»*.  
Se resalta.

La norma establece una regla para aplicar la base gravable especial, que atiende un criterio **material**, relacionado con la naturaleza jurídica del contrato y su destinación, y otro **subjetivo**, respecto del beneficiario de la prerrogativa fiscal.

El primer criterio para establecer la procedencia de la base gravable especial implica la verificación de la materialidad y destinación del contrato, esto es, que sea de construcción y recaiga sobre un bien inmueble, para lo cual es preciso observar diferentes aspectos, entre los que se encuentran el objeto y las actividades

<sup>17</sup> Sentencia del 7 de diciembre de 2023, exp. 26852, CP Myriam Stella Gutiérrez Argüello

<sup>18</sup> Sentencias del 13 de julio de 2017, Exp. 21188 C.P. Milton Chaves García y de 2 de agosto de 2017, Exp. 21060, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



desarrolladas durante su ejecución; de lo contrario, la operación se considera una venta con instalación sujeta a la tarifa general (*art. 477 del ET*).

Sobre este punto, se precisa que la habitabilidad o funcionamiento del bien al cual se incorporan los elementos aludidos, en desarrollo de un contrato, no es determinante para establecer la aplicación de la base gravable especial, pues tales conceptos no consultan los parámetros establecidos en el Decreto 1372 de 1992.

El criterio subjetivo, por su parte, surge de la interpretación literal de la norma, la cual dispone que la base gravable del IVA para liquidar el tributo en contratos de construcción de bienes inmuebles corresponde a los honorarios del **constructor** o, en su defecto, la utilidad acordada que **este** obtenga, lo cual limita la aplicación del beneficio a quienes acrediten tal condición.

Así, la valoración conjunta de los aspectos mencionados permite establecer sí la base gravable del impuesto sobre las ventas corresponde a los honorarios o utilidad percibida por el receptor del beneficio tributario a que alude el artículo 3.º del Decreto 1372 de 1992, o a la general establecida en el artículo 477 del Estatuto Tributario.

Al respecto, la Sala 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*<sup>19</sup>».

En el caso concreto, están acreditados los siguientes hechos:

- De acuerdo con el certificado de existencia y representación legal que obra en el expediente digital<sup>20</sup>, la actividad principal de la actora corresponde al código C1630 «*Fabricación de partes y piezas de madera, de carpintería y ebanistería para la construcción*»; como actividad secundaria registra la del código F4390 «*Otras actividades especializadas para la construcción de edificios y obras de ingeniería civil*», y figuran como otras actividades la L6810 que corresponde a «*Actividades inmobiliarias realizadas con bienes propios o arrendados*»,
- En el RUT de la demandante se verifica que su actividad económica principal corresponde a la fabricación de partes y piezas de madera y carpintería y ebanistería para la construcción<sup>21</sup>.

En desarrollo de las actividades previstas en su certificado de existencia y representación legal, la actora suscribió contratos con el siguiente objeto:

CONTRATO	OBJETO DEL CONTRATO
Contrato de construcción e instalación del 12 de diciembre de 2015	Construcción e instalación de la carpintería de madera para el proyecto PLAZA GROVE, por sus propios medios y personal en forma independiente y con plena autonomía técnica y administrativa hasta su total terminación y cantidades de obra anunciadas en el anexo adjunto, con especificación de cantidades, unidades, valor unitario, valor total, cada actividad contratada, y que forma parte integral de este contrato
Contrato de Construcción Todo Costo 400193 de 12 de junio de 2015	Suministro e instalación de carpintería madera para 78 casas condominio Aposentos
Contrato de construcción Todo Costo 370115 del 9 de marzo de 2016	Suministro e instalación de carpintería madera para apto tipo 1, 2, 3, 4, 5, 6 de la torre (G) proyecto bosques de Santa Ana

<sup>19</sup> Sentencia del 02 de agosto de 2017; Exp. 21060; CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, reiterada en sentencia del del 4 de marzo de 2021; Exp. 23428; CP. Julio Roberto Piza.

<sup>20</sup> Índice 3 de SAMAI. Archivo *ED\_C01\_01 OTROS-CUADERNO 01 PRINCIPAL(.pdf)* NroActua 3. Páginas 117 a 122

<sup>21</sup> Índice 45 de SAMAI del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. Carpeta *ANTECEDENTESADTIVOS*. Archivo TOMO 1. Página 11



Contrato civil de obra 740240	Construcción e instalación de la carpintería en madera para la torre 1 del proyecto BAMBÚ conjunto residencial
Contrato Todo Costo 2760012 del 20 de junio de 2014	Contrato de carpintería madera para el proyecto LA RESERVA – MONTEMADERO III ETAPA TORRE 4 en la ciudad de Neiva, de acuerdo con las especificaciones técnicas del contratante
Contrato a Todo Costo 4360031 del 17 de septiembre de 2015	Contrato de carpintería madera para el proyecto LA RESERVA – MONTEMADERO I ETAPA – Edificio nro 6 en la ciudad de Neiva, de acuerdo con las especificaciones técnicas del contratante
Contrato de Carpintería de los Apartamentos del proyecto Bosques de Baviera SV-S-OBRA-001-12 del 1 de agosto de 2012	Suministro de carpintería en madera para los 36 apartamentos de la torre Almendro (Primera etapa) y 36 apartamentos de la torre Payande (Segunda etapa) de acuerdo a los diseños debidamente aprobados, estos serán realizados en material madecor y madecraf de la línea Pizano color a escoger dentro de la gama escogida por el contratante y de acuerdo a la carpintería y diseños que se instalaron en el apartamento modelo.
Orden de trabajo 1111357 del 25 de noviembre de 2015	Suministro de material y otros - vidrios
Orden de trabajo 0820021 del 25 de octubre de 2015	Suministro de material y otros - puertas y ventanas
Orden de trabajo 820022 del 27 de octubre de 2015	Suministro de material y otros - Carpintería en madera apto tipo 60
Orden de trabajo 0820023 del 27 de octubre de 2015	Suministro de maderas y otros
Orden de trabajo 1820024 del 27 de octubre de 2015	Suministro de material y otros - Puerta de paso apto 60 mt2 – 80 mt2
Orden de trabajo 0820025 del 27 de octubre de 2015	Suministro de material y otros - Puertas de paso sala de ventas marcos dilatados
Contrato 1820040 del 27 de noviembre de 2015	Ejecutar la obra de acuerdo con la programación de la obra, descripción y planos, especificaciones y cotizaciones previamente aprobadas.
Orden de trabajo 1820041 del 27 de noviembre de 2015	Suministro de material y otros - Carpintería en madera para apto
Orden de trabajo 1820042 del 27 de noviembre de 2015	Suministro de material y otros - Divisiones de baño vidrio templado
Orden de trabajo 1820056 del 1 de diciembre de 2015	Suministro de material y otros

➤ En el expediente también se encuentran las siguientes facturas de venta:

Factura No.	Fecha	Valor	Detalle
0284	03-11-2015	\$13.216.992	Suministro e instalación de carpintería en madera
0285	03-11-2015	\$66.613.259	Suministro e instalación de carpintería en madera
0286	09-11-2015	\$5.039.269	Suministro e instalación de carpintería en aluminio
0287	09-11-2015	\$3.514.557	Suministro e instalación de carpintería en madera
0288	09-11-2015	\$6.429.948	Suministro e instalación de carpintería en madera
0289	09-11-2015	\$620.223,91	Suministro e instalación de carpintería en madera
0290	09-11-2015	\$3.003.404	Suministro e instalación de carpintería en madera
0291	09-11-2015	\$10.909.000	Suministro e instalación de carpintería
0292	14-11-2015	\$42.466	ROY0907GRB Riel Altavista, ROY0907GRB Pisavidrio Altavista y gastos administrativos
0293	17-11-2015	\$90.714.467	Suministro e instalación de carpintería en madera
0294	20-11-2015	\$138.067.687	Construcción e instalación de carpintería en madera
<b>0295</b>	<b>27-11-2015</b>	<b>\$4.382.463</b>	<b>Suministro e instalación de vidrios de ventanas de aptos</b>
0296	01-12-2015	\$18.829.173	Suministro e instalación de carpintería en aluminio
0297	01-12-2015	\$2.519.287	Suministro e instalación de carpintería en madera
0298	01-12-2015	\$1.899.998	Divisiones de baño vidrio templado
0299	01-12-2015	\$66.598.080	Suministro e instalación de carpintería en madera
0301	04-12-2015	\$912.892	Suministro e instalación de carpintería en madera
0306	11-12-2015	\$123.366.468	Suministro e instalación de carpintería en madera
0307	14-12-2015	\$86.446.830	Producción e instalación de carpintería en madera y aluminio
0308	18-12-2015	\$204.442.570	Construcción e instalación de carpintería en madera
0309	21-12-2015	\$5.671.958	Suministro e instalación de carpintería en madera
0310	22-12-2015	\$10.252.000	Puerta panel en PVC con marco en PVC, puerta panel en PVC doble con marco en PVC, ventana cuerpo fijo en zona de filtro sanitario y despacho y ventana cuerpo fijo inferior y vacío para documentos.



De lo anterior, se advierte que el objeto de los contratos y el detalle de las facturas referidas son acordes con la actividad principal registrada por la actora, que consiste en «Fabricación de partes y piezas de madera, de carpintería y ebanistería para la construcción [...]», la cual resulta ajena a la construcción de bienes inmuebles, pues no incluye edificar, fabricar o levantar construcciones y edificaciones, ni ejecutar obras inherentes a la construcción como electricidad, plomería, cañería, mampostería, entre otros.

Lo mismo se predica de la Factura 0295 del 27 de noviembre de 2015, por concepto de «Suministro e instalación de vidrios de ventanas de aptos» por la suma de \$4.382.463, que ajuicio del Tribunal se relacionaba con un elemento estructural de las construcciones, pues de tal concepto no se puede concluir la realización de actividades de construcción, en los términos señalados. Prospera el cargo de apelación de la DIAN.

En ese contexto se advierte que si bien las actividades desarrolladas por la demandante recaen en bienes inmuebles (*proyectos, casas, conjuntos residenciales, entre otros*), no pueden confundirse con las de construcción, frente a las cuales no guardan identidad, por tratarse de «instalaciones de carpintería en madera o aluminio» que se ubican en las previsiones del literal c) del artículo 421 del Estatuto Tributario, esto es, instalaciones de bienes corporales muebles a inmuebles, fabricados por quien hace la instalación, y están gravadas a la tarifa establecida por el artículo 447 *ib.*

Al analizar los trabajos materiales que estructuran el objeto de los contratos referidos, esto es, la elaboración de muebles para baños o cocinas, puertas de habitaciones, *closets y vestiers* o mesones, entre otros, que son complementos locativos de inmuebles construidos o en construcción, se observa que, si bien esos bienes pueden adherirse permanentemente al inmueble y coadyuvar a su funcionamiento adecuado, no por ello implican actividades de construcción.

Así por ejemplo, en el Contrato «de construcción» 370115 se pactó el suministro e instalación de carpintería madera «Suministro e instalación de carpintería madera para apto tipo 1, 2, 3, 4, 5, 6 de la torre (G) proyecto bosques de Santa Ana»; en el Contrato «todo costo» en donde se acordó el suministro de «Contrato de carpintería madera para el proyecto LA RESERVA – MONTEMADERO III ETAPA TORRE 4 en la ciudad de Neiva, de acuerdo con las especificaciones técnicas del contratante»; En la orden de servicios 820022 se contrató el suministro de madera y otros materiales «Carpintería en madera apto tipo 60» en el Contrato «de construcción» del 12 de diciembre de 2015 pactó la construcción e instalación de carpintería madera «Construcción e instalación de la carpintería de madera para el proyecto PLAZA GROVE, por sus propios medios y personal en forma independiente y con plena autonomía técnica y administrativa hasta su total terminación y cantidades de obra anunciadas en el anexo adjunto, con especificación de cantidades, unidades, valor unitario, valor total, cada actividad contratada, y que forma parte integral de este contrato».

En consecuencia, la Sala considera que, conforme a las actividades que desarrolló, materialmente la actora no acreditó la calidad de constructor exigida por el artículo 3.º del Decreto 1372 de 1992, ni tampoco que los contratos celebrados fueran de construcción; por el contrario, dichos acuerdos de voluntades y demás pruebas aportadas evidencian ventas con instalación gravadas con el impuesto sobre las ventas a la tarifa general.

### **Sanción por inexactitud**

El apelante considera que en el presente caso se dio una diferencia de criterios, pues de su interpretación del artículo 32 de la Ley 80 de 1993 se concluye que los contratos



ejecutados por su cuenta son contratos de construcción y por ende les aplica la base gravable especial de que trata el artículo 3 del Decreto 1372 de 1992.

Como lo ha mencionado la Sala<sup>22</sup>, para que se configure un error sobre el derecho aplicable (*diferencia de criterios*) como un eximente de responsabilidad, es necesario que se cumplan dos condiciones: i) que los hechos y cifras denunciadas sean completos y verdaderos y, ii) que se logre establecer si el criterio implementado por el administrado tuvo causa en un equivocado juicio de comprensión sobre la interpretación, vigencia o existencia del tipo infractor y sus respectivos ingredientes normativos, el cual propició en el la errónea creencia de no incurrir en un comportamiento antijurídico<sup>23</sup>.

Una vez analizado el expediente, se evidencia que la sociedad no omitió los ingresos percibidos en el periodo fiscalizado, sino que en el renglón de *-AIU por operaciones gravadas-* incluyó únicamente la utilidad de los negocios que, a su juicio, estaban inmersos en el beneficio contenido en el artículo 3.º del Decreto 1372 de 1992, razón por la cual acreditó la primera causal del eximente de responsabilidad.

En relación al segundo criterio, en el precedente que se reitera<sup>24</sup>, la Sala concluyó:

*«En este caso, la argumentación que presentó el demandante da cuenta que su interpretación sobre el derecho aplicable lo llevó razonablemente a concluir que no incurría en comportamiento antijurídico, dado que para la actora se podía aplicar la definición del contrato de construcción del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, y que, el deterioro al cual se refiere la jurisprudencia del Consejo de Estado estaba dado por la pérdida de valor del bien inmueble si el mismo era desinstalado.*

*Ahora, como se mencionó anteriormente, la definición de contrato de obra o construcción para efectos de la base gravable especial de IVA ha sido el producto de una interpretación en la que se ha acudido a diferentes fuentes de derecho, y según lo ha dicho el precedente judicial, debe analizarse las circunstancias propias del negocio en cada caso particular, lo cual puede dar lugar a debates sobre el alcance de la definición en comento.*

*De lo anterior, la Sala considera que en este asunto la argumentación que presentó el demandante se fundamentó en criterios razonables, que lo llevaron a considerar que su actuación estaba amparada legalmente y, por esto, no incurría en un comportamiento antijurídico. Se observa entonces que la posición adoptada por la actora tuvo causa en un equivocado juicio de comprensión sobre la interpretación del contrato de construcción, para efectos del artículo 3o del Decreto 1372 de 1992 y en la aplicación de precedentes judiciales anteriores y que ahora nuevamente se precisan<sup>25</sup>».*

Así las cosas y al encontrar identidad de partes, pretensiones y hechos (*diferente periodo fiscal*) y de la evaluación de las pruebas del presente proceso, se concluye que las dos condiciones eximentes de responsabilidad se encuentran dadas, razón por la cual se levanta la sanción por inexactitud impuesta por la Administración.

En consecuencia, la Sala modificará el ordinal segundo de la sentencia apelada y, como restablecimiento del derecho, levantará la sanción por inexactitud impuesta a la

<sup>22</sup>Sentencia del 9 de junio de 2022, exp. 25944. C.P. Myriam Stella Gutiérrez Arguello.

<sup>23</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 11 de junio de 2020, exp. 21640. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, reiterada, entre otras, en las sentencias del 24 de junio de 2021, exp. 25215, C.P. Milton Chaves García; del 9 de julio de 2021, exp. 23685, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto y del 17 de marzo de 2022, exp. 25627, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

<sup>24</sup> Sentencia del 7 de diciembre de 2023, exp. 26852, CP Myriam Stella Gutiérrez Argüello

<sup>25</sup> Sentencia del 7 de diciembre de 2023, Exp. 26852 CP Myriam Stella Gutiérrez Arguello



sociedad JAROCA SAS, en relación con el bimestre 6 del Impuesto sobre las Ventas del año gravable 2015. En lo demás, la confirmará.

Finalmente, conforme a lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso<sup>26</sup>, no se condenará en costas (*agencias en derecho y gastos del proceso*) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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

### FALLA

**1.- MODIFICAR** el ordinal segundo de la sentencia del 16 de mayo de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila, Sala Sexta de Decisión. En su lugar, se dispone:

«**SEGUNDO:** A título de restablecimiento, se levanta la sanción por inexactitud impuesta a la sociedad JAROCA SAS, en relación con el bimestre 6 del Impuesto sobre las Ventas del año gravable 2015».

**2.- CONFIRMAR** en lo demás la sentencia apelada.

**3.- Sin condena** en costas en esta instancia.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**  
Presidenta

(Firmado electrónicamente)  
**MILTON CHAVES GARCÍA**  
Salva voto

(Firmado electrónicamente)  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

(Firmado electrónicamente)  
**WILSON RAMOS GIRÓN**

<sup>26</sup> C.G.P. «Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 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. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».