



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., siete (7) de diciembre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 73001-23-33-000-2018-00624-01 (**27238**)
Demandante: INNOVAGUIR SAS
Demandado: DIAN
Temas: IVA Cuatrimestre 3 de 2014. Reclasificación de ingresos

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la sentencia del 4 de agosto de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo del Tolima, que negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas¹.

ANTECEDENTES

El 26 de enero de 2015, INNOVAGUIR SAS presentó la declaración del impuesto sobre las ventas del cuatrimestre 3 del año 2014, corregida el 12 de septiembre de 2016.

Previo Requerimiento Especial 092382017000003 del 23 de marzo de 2017 y respuesta al mismo², la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Ibagué profirió la Liquidación Oficial de Revisión 092412018000022 del 7 de diciembre de 2017, la cual reclasificó ingresos por operaciones no gravadas e ingresos brutos AIU por operaciones gravadas a ingresos por operaciones gravadas a la tarifa general en \$1.011.038.000 (para un total ingresos por operaciones gravadas de \$1.012.343.000), e ingresos registrados por operaciones exentas a ingresos por operaciones excluidas. Así, el impuesto por operaciones gravadas quedó en \$161.975.000, el impuesto sobre AIU en \$0 y el saldo a pagar en \$157.297.000. Adicionalmente, ajustó la sanción por corrección a \$298.000 e impuso sanción por inexactitud del 100 % por \$148.285.000³, para un total a pagar de \$305.880.000.

Contra el acto de determinación se interpuso recurso de reconsideración, resuelto el 27 de julio de 2018 mediante la Resolución 092362018000005 de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Seccional de Impuestos de Ibagué, que confirmó.

¹ Expediente digital disponible en SAMAI, índice 2. «PRIMERO: NIÉGUENSE las pretensiones de la demanda interpuesta por INNOVAGUIR S.A.S. contra la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES-DIAN, conforme con las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia. SEGUNDO: CONDÉNESE en costas a la parte demandante, conforme lo preceptuado en el artículo 188 del CPACA, en concordancia con el art. 365 del CGP, según se encuentren probadas y causadas. Por secretaría liquidense. Fijese como agencias en derecho el valor equivalente a un (1) salario mínimo legal mensual vigente».

² Radicada el 20 de junio de 2017.

³ Para un total sanciones de \$148.583.000, correspondiente a la sumatoria de la sanción por inexactitud impuesta de \$148.285.000 y la sanción mínima por corrección de \$298.000.



DEMANDA

INNOVAGUIR SAS, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento, formuló las siguientes pretensiones:

«PRIMERO: Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de revisión No. 092412017000022 del 7 de diciembre de 2017, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Subdirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Ibagué, por medio de la cual se modifica la declaración del impuesto sobre las ventas, periodo cuatrimestral 3 del año gravable 2014 presentada en forma electrónica por la sociedad INNOVAGUIR S.A.S.

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

TERCERO: Que a título de restablecimiento del derecho a favor de mi representada, se declare que se encuentra en firme la declaración presentada el 12 de septiembre de 2016, Impuesto sobre las ventas IVA, correspondiente al periodo cuatrimestral III del año gravable 2G14 por la sociedad INNOVAGUIR S.A.S. y que dicha sociedad no está obligada a pagar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- los valores por concepto de IVA y sanción establecidos en los actos administrativos cuya nulidad se pretende.

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

Invocó como disposiciones violadas, los artículos 29, 83 y 85 de la Constitución Política; y 167 del Código General de Proceso.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente⁴:

Los actos acusados violaron el debido proceso, al suponer la naturaleza de los contratos privados de obra suscritos por las partes. La DIAN consideró que los inmuebles en los que se instalaron «las obras» contratadas, a pesar de haber sido «empotradas, incrustadas, o fijas a paredes, techos o pisos de las construcciones», pueden retirarse fácilmente, sin detrimento del inmueble y sin afectar su funcionalidad o habitabilidad. La demandada incumplió la carga de probar las razones que fundamentaron la reclasificación de los ingresos, desconociendo lo dispuesto en el artículo 167 del CGP.

La actora se amparó en los principios de buena fe y confianza legítima y en la normativa aplicable, pues los contratos que ejecutó corresponden a obras de carpintería en madera, bajo medidas, instaladas por el contratista en edificaciones de estratos altos, que incluyen puertas o muebles de cocina, baños y clósets, entre otros

⁴ 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».



elementos fijados o adheridos a la estructura del inmueble de manera permanente durante el proceso de construcción.

Los actos acusados adolecen de falsa motivación, pues las razones de la DIAN para reclasificar ingresos no se acompañan con la realidad de los contratos de obra ejecutados y desconocen el precedente del Consejo de Estado⁵.

El objeto social de la actora, las cláusulas de los contratos de obra suscritos con distintas constructoras y la realidad de los trabajos ejecutados demuestran que estos corresponden a la construcción sobre medidas e instalación de muebles que hacen parte integral del inmueble, destinados a proporcionar características de habitabilidad y confort, no siendo simples accesorios removibles que se puedan retirar sin detrimento del inmueble o que se puedan reubicar⁶.

OPOSICIÓN

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

La actividad del actor no fue la construcción, sino la venta e instalación de muebles, por lo que el impuesto sobre las ventas se debe liquidar sobre la totalidad del contrato. Conforme a la doctrina DIAN, no se puede confundir la construcción de una obra con la actividad de venta con instalación.

Las sentencias invocadas por la actora no constituyen precedente aplicable, pues no se refirieron a la venta e instalación de muebles en madera para interiores en edificaciones ya construidas. Deben analizarse las circunstancias del negocio para determinar si se trata de una venta de muebles con instalación o prestación de servicios de construcción, casos que cuentan con bases gravables diferentes.

El objeto social de la actora no incluye la construcción de obra, sino la venta e instalación de muebles de madera para interiores de edificaciones, por lo que la base gravable del IVA es el total de la operación, conforme con el artículo 421 del ET.

TRÁMITE PROCESAL EN PRIMERA INSTANCIA

En la audiencia inicial del 12 de noviembre de 2019 se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, nulidades y que no se plantearon excepciones ni medidas cautelares, por lo cual, al encontrarse saneado el proceso, se decretaron las pruebas pertinentes y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión. El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos acusados.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Tolima negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas, por las razones que se resumen a continuación:

⁵ Al efecto, citó como precedente aplicable al caso las sentencias de 13 de julio de 2017, Exp. 21188, CP. Milton Chaves García, del 2 de agosto de 2017, Exp. 21060, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y del 13 de septiembre de 2015, Exp. 21815, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁶ La actora no cuestionó la sanción por inexactitud que le fue impuesta en los actos acusados.



De los contratos suscritos por la actora se evidencia que esta tiene como actividad principal la fabricación, suministro e instalación de obras de madera *-puertas de alcobas, muebles de cocina, baño, vestiers, clósets, entre otras-*, para casas, apartamentos o edificios.

Los elementos de madera que son fabricados, suministrados o instalados por la sociedad obedecen a muebles de baños, cocina, puertas de habitaciones, closet y *vestier*, cuya ausencia no le resta habitabilidad y funcionalidad al inmueble, pues la misma actora indica que su necesidad radica atendiendo al estrato para el que se fabrican; no obstante, la doctrina DIAN no estratifica al determinar la necesidad de los elementos suministrados, cuando se alega la existencia de un contrato de obra.

No existe prueba que demuestre que la desinstalación de esos elementos de madera cause un detrimento en el inmueble, tanto así que, en algunos contratos, como el OS-001934, el objeto era el desmonte y retoque de madera, lo que permite establecer que dichos elementos pueden ser retirados sin afectar la funcionalidad y habitabilidad del inmueble, por ser accesorios a este.

Por ello, la demandante no celebró contratos de obra así los haya definido de esta manera, pues no edifica, fabrica o levanta construcciones, ni tampoco ejecuta obras inherentes a la construcción como electricidad, plomería, cañería, mampostería, entre otros, y en el evento de retirar los elementos en madera que ellos suministran e instalan no causan un detrimento en el inmueble, al no ser esenciales.

RECURSO DE APELACIÓN

La actora reiteró los cargos de violación al debido proceso y a los principios de confianza legítima y buena fe, de falsa motivación e inobservancia de la carga probatoria. Al efecto, indicó:

El fallo desconoció las pruebas y argumentos contra los actos acusados, pues no analizó todos los contratos aportados para determinar si eran de construcción, ni se pronunció sobre el cargo de falsa motivación. Desconoce que la jurisprudencia acepta que en contratos de construcción e instalación de acabados la base de liquidación del IVA es el AIU y, argumentar que el propietario de inmueble nuevo pueda retirar elementos que hicieron parte del precio de compra *-puertas de cuartos y de los baños, clósets, etc.-*, sin explicar las razones para ello, es una conclusión no sustentada.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

Como no se requirió decretar pruebas, se dio traslado para alegar de conclusión *-art. 247 CPACA-*. La **DIAN** insistió en las razones de la contestación de la demanda, la **actora** no se pronunció y 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 INNOVAGUIR SAS por el cuatrimestre 3 del año gravable 2014.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante y apelante única, se debe establecer si las actividades que esta desarrolló son de construcción, sobre las que aplica la base gravable especial de IVA prevista en el artículo 3.º del Decreto 1372 de 1992.

La actora sostiene que su actividad relacionada con acabados fijos de madera que se incorporan a inmuebles en construcción (*muebles de cocina, puertas, muebles de baño, vestier y closets*) corresponde a la ejecución de contratos de construcción, cuya base gravable es la utilidad obtenida. En contraste, la DIAN considera que la actividad de la actora es una venta de bienes muebles con instalación, que tiene como base gravable del impuesto sobre las ventas el valor de la operación.

Para resolver el asunto debatido, se reitera que⁷ el artículo 420 del ET, vigente para el año 2014, 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*».

Por su parte, 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 de IVA, la instalación de un bien corporal mueble a un inmueble cuando el bien mueble es fabricado o elaborado por quien hace la instalación, es una venta.

Por su parte, el artículo 447 *ejusdem* establece que la base gravable en la venta y prestación de servicios está integrada por **el valor total de la operación**, que incluye, entre otros conceptos, los gastos directos de financiación, accesorios, acarreos, instalaciones, seguros, comisiones, garantías y demás erogaciones complementarias, aunque se facturen o convengan por separado y aunque, considerados independientemente, no se encuentren 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.

⁷ Sentencias del 13 de julio de 2017, Exp. 21188 C.P. Dr. Milton Chaves García y de 2 de agosto de 2017, Exp. 21060, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



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 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 si 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*⁸».

En el caso, están acreditados los siguientes hechos:

- En la declaración del IVA del cuatrimestre 3 del año gravable 2014, la actora registró ingresos por operaciones gravadas de \$1.305.000, ingresos brutos AIU por operaciones gravadas de \$84.253.000, ingresos brutos por operaciones exentas de \$179.000 e ingresos brutos por operaciones no gravadas de \$926.785.000. Así, liquidó impuesto generado a la tarifa general de \$209.000, impuesto generado AIU operaciones gravadas de \$13.4841.000, impuesto a cargo de \$13.690.000, saldo a pagar por impuesto de \$9.012.000, sanción por corrección de \$3.605.000, para un total a pagar de \$12.617.000.
- Previo requerimiento especial y su respuesta, la DIAN profirió liquidación 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 inexactitud. También reclasificó los ingresos registrados por operaciones exentas a ingresos por operaciones excluidas. Así, el impuesto generado por operaciones gravadas quedó en \$161.975.000, el impuesto generado sobre AIU en \$0 y el saldo a pagar en \$157.297.000. Adicionalmente, ajustó la sanción por corrección a la mínima por \$298.000 e impuso sanción por inexactitud del 100 % por \$148.285.000, para un total a pagar de \$305.880.000. La citada decisión se confirmó en reconsideración.
- De acuerdo con el certificado de existencia y representación legal que obra en el expediente digital, las actividades que desarrolla la demandante son «1. El diseño, fabricación, implementación, montaje y mantenimiento de trabajos de terminados y acabados en construcciones para uso residencial y no residencial; [...] 6. Fabricación de partes y piezas de carpintería para edificios y construcciones. [...]»

⁸ 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.



- Conforme con el referido certificado, la actividad principal de la actora corresponde al código F4290 «*Construcción de otras obras de ingeniería civil*»; como actividad secundaria registra la del código G4669 «*Comercio al por mayor de otros productos NCP*», y figuran como otras actividades la N8299 y la F4111 que corresponden a «*Otras actividades de servicio de apoyo a las empresas NCP y construcción de edificios residenciales*», respectivamente.
- En el RUT de la demandante se verifica que su actividad económica principal corresponde a la terminación y acabado de edificios y obras de ingeniería civil y, como secundaria el comercio al por menor de electrodomésticos y gasodomésticos de uso doméstico, muebles y equipos de iluminación.

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
Orden de prestación de servicios OS-001610 del 13 de enero de 2014	Closet opción A, cocina opción B y modificaciones parque central.
Contrato de obra CCC-001618 del 22 de enero de 2014	Suministro e instalación de carpintería en madera para el proyecto de palo alto etapa 2 (puertas con marcos, cerraduras y bisagras de baños, alcobas y cocina, closets, <i>vestiers</i> , mueble parte baja de la cocina, gabinete mueble lavamanos y puertas).
Contrato de obra CC 001634 del 05 de marzo de 2014	Suministro e instalación carpintería en madera para el proyecto de bosque largo (puertas con marcos, cerraduras y bisagras de baños, alcobas, closets, <i>vestiers</i> , mueble parte alta y baja de la cocina y marcos en madera, más adicional).
Contrato de obra civil CC 1100119 del 14 de abril de 2015	Construcción de clósets de apartamentos en la etapa 5 del parque central
Orden de prestación de servicios OS-001803 del 05 de julio de 2014	Marco de ventana de cocina, comedor, aptos internos Palo Alto Etapa II (ventana de cocina, comedor, vidrios).
Contrato de obra civil 1320020 del 26 de agosto de 2015	Suministro e instalación de marcos, hojas, torrepuertas, cerradura de las puertas de alcobas, baños de los aptos del parque central y clóset del parque central.
Contrato civil de obra 029 del 23 de diciembre de 2013	Fabricar e instalar carpintería en madera en la casa 5 conjunto residencial El Vergel (puertas madera, <i>vestiers</i> , clóset, mueble de linos y de baño).
Contrato civil de obra 030 del 23 de diciembre de 2013	Fabricar e instalar carpintería en madera en la casa 5 conjunto residencial El Vergel (puertas madera, <i>vestiers</i> , clóset, mueble de linos y de baño).
Contrato civil de obra 033	Instalación de carpintería en madera en el conjunto residencial Montecito de Calambeo (cocina, <i>vestiers</i> , patio bar, puertas y escalera).
Contrato 032	Suministro e instalación de 98 puertas en madera edificio Torres de Martinica coopjudicial.
Contrato 035	Suministro e instalación de cocinas y closet en la obra de Torres Martinica de Coopjudicial.
Contrato 036	Suministro e instalación en madera de la cocina, closet, puertas y muebles.
Contrato Conjunto Residencial Golf Club de Ibagué	Cocina, closet y puertas para habitación Lote B-4 interior Conjunto Residencial Golf Club.
Contrato Civil de Obra 038	Suministro e instalación en carpintería en madera para la casa 25 del Conjunto Residencial Cerro azul, closet, cocina y puertas.
Contrato de obra ASC12	Suministro e instalación de la carpintería en madera de los aptos sexto y doce del Proyecto Altos de Santa Cecilia de Ibagué.
Contrato Civil de Obra 040	Suministro e instalación de carpintería en madera para la casa C-20 Conjunto Residencial Florida.
Contrato Civil de Obra 042	Suministro e instalación de carpintería en madera del Conjunto Residencial Rincón del Vergel.
Orden de servicios OS-001934	Desmante y reinstalación de madera apartamentos grandes y retoque de madera aptos pequeños.



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

Factura No.	Fecha	Valor	Detalle
0139	08-01-2014	\$67.784.653	Fabricación e instalación de carpintería en madera casa 20 conjunto residencial Cerro Azul
0140	09-01-2014	\$9.747.307	Fabricación e instalación de carpintería en madera casa 13 Conjunto residencial Filadelfia
0143	10-01-2014	\$2.092.677	Fabricación e instalación de carpintería en madera apartamento Conjunto Residencial Ladera – Jorge Donado
0148	01-02-2014	\$7.432.990	Mano de obra e instalación. Contrato de obra civil por mano de obra e instalación de elementos en madera a la obra Torreón de los Ocobos
0151	05-03-2014	\$1.710.000	Fabricación e instalación de carpintería en madera hacienda Ambalema.
0153	05-03-2014	\$4.254.855	Fabricación e instalación de carpintería en madera Conjunto Residencial Parque Central
0154	05-03-2014	\$2.088.400	Fabricación e instalación de carpintería en madera Conjunto Residencial Portal el Vergel
0155	05-03-2014	\$4.900.000	Fabricación e instalación de carpintería en madera
0156	05-03-2014	\$8.766.219	Fabricación e instalación de carpintería en madera Obra la Balsa
0157	05-03-2014	\$5.125.488	Suministro e instalación de carpintería en madera
0158	06-03-2014	\$6.352.800	Suministro e instalación de carpintería en madera Estación Gualanday
0161	19-03-2014	\$5.800.000	Suministro e instalación de carpintería en madera Conjunto Residencial Terrazas del Parque
0162	19-03-2014	\$351.750	Suministro e instalación de carpintería en madera torre 3 apartamento 201 y torre 9 Apartamento 503 conjunto residencial Parque Central, contrato de obra 1407
0163	19-03-2014	\$2.513.181	Suministro e instalación de carpintería en madera torre 4 apartamento 203 conjunto residencial parque central, contrato 1353
0166	19-03-2014	\$2.513.180	Suministro e instalación de carpintería en madera torre 3 apartamento 204 y torre 6 Apartamento 403 conjunto residencial Parque central, contrato 1312
0167	19-03-2014	\$2.686.822	Suministro e instalación de carpintería en madera. Torre 2 apartamento 501 y Torre 9 apartamento 404 conjunto residencial Parque central, contrato 1370
0173	22-04-2014	\$2.800.000	Suministro e instalación de carpintería en madera casa del conjunto residencial Monteverde
0174	05-05-2014	\$4.317.056	Suministro e instalación de carpintería en madera para laboratorio MEDICADIZ.
0176	13-05-2014	\$64.798.180	Suministro e instalación de carpintería en madera conjunto residencial Palo Alto – Contrato de Obra 1618
0177	21-05-2014	\$2.522.000	Suministro e instalación de carpintería en madera Restaurante Parrilla de Marcos
0178	27-05-2014	\$43.825.043	Suministro e instalación de carpintería en madera conjunto residencial Palo Alto – Contrato de Obra 1618
0181	10-06-2014	\$43.825.043	Suministro e instalación de carpintería en madera conjunto residencial Palo Alto – Contrato de Obra 1618
0183	25-06-2014	\$21.915.386	Suministro e instalación de carpintería en madera conjunto residencial Palo Alto – Contrato de Obra 1618
0185	22-07-2014	\$46.561.442	Suministro e instalación de carpintería en madera conjunto residencial Palo Alto – Contrato de Obra 1618
0187	23-07-2014	\$20.471.265	Suministro e instalación de carpintería en madera conjunto residencial Parque Central, Torre 12, según contrato de obra 20704044
0189	25-08-2014	\$20.471.265	Suministro e instalación de carpintería en madera conjunto residencial Parque Central, Acta 4 final del contrato de obra 20704044
0191	28-08-2014	\$13.020.035	Suministro e instalación de carpintería en Madera, puerta para la obra torre Martinica según contrato de obra 032



0193	28-08-2014	\$11.975.656	Suministro e instalación de carpintería en Madera, Apartamento Conjunto Residencial Torres de Martinica
0194	28-08-2014	\$5.987.828	Suministro e instalación de carpintería en Madera, Apartamento Conjunto Residencial Torres de Martinica
0195	28-08-2014	\$5.987.828	Suministro e instalación de carpintería en Madera, Apartamento Conjunto Residencial Torres de Martinica
0196	02-09-2014	\$4.122.777	Suministro e instalación de carpintería en Madera apartamento Carlos Donado conjunto residencial Parque Central
0197	12-09-2014	\$1.514.000	Suministro e instalación de carpintería en madera, Reposición y reparación de puertas y closet del apartamento 103 torre 8 del Conjunto Residencial parque central, causados por daños de humedad e inundación
0198	12-09-2014	\$5.584.500	Suministro e instalación de carpintería en madera para apartamento modelo obra Frontera
0199	16-09-2014	\$132.744.603	Suministro e instalación de carpintería en madera Proyecto Bosque Largo Torres 24 y 25
0200	16-09-2014	\$4.895.000	Suministro e instalación de carpintería en madera – Puertas Apartamento 810 Torre 2 conjunto residencial Palo Alto
0201	17-09-2014	\$420.000	Suministro e instalación de carpintería en Madera, Mesón Portería Conjunto Residencial Torres de Martinica
0203	19-09-2014	\$380.000	Suministro e instalación de dos de dos puertas en madera con cerradura y tope para obra sala de ventas Ford SIDA Ltda.
0205	30-09-2014	\$69.743.893	Suministro e instalación de carpintería en madera Proyecto Bosque Largo, torres 24 y 25, según contrato de obra CC-001634
0206	30-09-2014	\$24.888.416	Suministro e instalación de carpintería en madera conjunto residencial Palo Alto – Contrato de Obra 1618
0209	30-09-2014	\$2.500.000	Suministro e instalación de carpintería en madera casa Carrera 4 E No. 37-63 Primer piso Barrio Magisterio
0210	30-09-2014	\$2.235.840	Suministro e instalación de carpintería en madera Apartamento 502 Torre 15 Conjunto Residencial Torreón de Santa Ana
0211	30-09-2014	\$3.612.644	Suministro e instalación de carpintería en madera conjunto residencial Parque Central
0213	30-09-2014	\$5.461.491	Suministro e instalación de carpintería en madera apartamento conjunto residencial Fonderella
0214	30-09-2014	\$5.823.111	Suministro e instalación de carpintería en Madera, Apartamento Conjunto Residencial Torres de Martinica
0215	30-09-2014	\$17.160.453	Suministro e instalación de carpintería en madera casa Conjunto Residencial Yurupari
0217	14-10-2014	\$711.360	Suministro e instalación de carpintería en madera conjunto residencial Palo Alto – Contrato de Obra 1618
0218	14-10-2014	\$71.010.595	Suministro e instalación de carpintería en madera Proyecto Bosque Largo, torres 24 y 25, según contrato de obra CC-001634
0219	17-10-2014	\$7.974.700	Suministro e instalación de carpintería en Madera, Casa Justicia Rovira
0223	11-11-2014	\$41.300.290	Suministro e instalación de carpintería en madera Proyecto Bosque Largo, torres 24 y 25, según contrato de obra CC-001634
0225	03-12-2014	\$94.178.032	Suministro e instalación de carpintería en madera Proyecto Bosque Largo, torres 24 y 25, según contrato de obra CC-001634

De la anterior relación, se advierte que los objetos de los contratos y el detalle de las facturas referidas son acordes con la actividad principal registrada por la actora, que consiste en «1. El diseño, fabricación, implementación, montaje y mantenimiento de trabajos de terminados y acabados en construcciones para uso residencial y no residencial; [...] 6. Fabricación de partes y piezas de carpintería para edificios y construcciones. [...]», 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.

En ese contexto se advierte que si bien las actividades desarrolladas por la demandante recaen en bienes inmuebles (*proyectos, casa de justicia, 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*» 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, 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 se reputan parte de la obra de construcción.

Así, por ejemplo, en el Contrato «*de obra*» CC 001634 se pactó la instalación de «*puertas baños, puerta alcobas, topes de puerta, closets y vestiers en alcoba, muebles alto y bajo de cocina y marcos en madera*»; en el Contrato de obra CCC-001618 se acordó la instalación de «*marcos para puertas de cocina y baño, puertas de alcoba, baño y cocina, cerraduras, bisagras, topes, closets, vestiers, gabinetes de cocina, muebles flotantes de baño*»; en la Orden de Servicios OS-001803 se contrató la instalación de una «*ventana cocina- comedor y un vidrio pulido*»; en el Contrato civil de obra 033 se pactó el suministro de «*mueble de cocina, vestiers, patio-bar, puertas*»; en el Contrato 032 se contrató la instalación de «*98 puertas en madeflex*»; en el Contrato civil de obra 035 se pactó la instalación de «*mueble bajo poceta y estufa, gabinete, puertas para poyo ropas, gabinete de ropas, mueble de cocina, closet para 3 alcobas, puertas adicionales, mesón*»; en el Contrato 022 se pactó la instalación de «*barras de cajón alto, puertas en acrílico, muebles de cajón, muebles de esquina, entrepaños, puertas de levantar con brazo neumático, gabinete de nevera y de estufa, paneles laterales y frontales en acrílico, basureras, tornos giratorios, loceros, zócalos en aluminio, mesones, cubertero plástico, puertas corredizas, closets y vestiers*⁹».

En consecuencia, la Sala considera que, conforme a su objeto social y las actividades que desarrolló, 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, de dichos acuerdos de voluntades y demás pruebas aportadas se evidencian ventas con instalación gravadas con el impuesto sobre las ventas a la tarifa general.

Por lo anterior, y comoquiera que no se cuestionó la sanción por inexactitud, la Sala confirmará la sentencia apelada.

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 Proceso¹⁰, no se condenará en costas (*agencias en derecho y gastos del proceso*) en esta

⁹ Ver contratos obrantes en cuaderno principal No. 3.

¹⁰ 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



instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso. Se mantendrán las impuestas en la sentencia de primera instancia, toda vez que no fueron objeto de apelación.

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.- **CONFIRMAR** la sentencia del 4 de agosto de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo del Tolima.

2.- 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)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA
Salva voto

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

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».