



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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D. C., veintisiete (27) de junio de dos mil diecinueve (2019)

GRSH

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 68001-23-33-000-2013-00418-01 (21359)
Demandante: VENTANAL ARKETIPO S. A. VENTANAR S. A.
Demandado: DIAN

Tema: IVA 2.º bimestre del 2009.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la DIAN contra la sentencia del 01 de julio de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que decidió (ff. 341 a 351):

Primero. Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 04241201100052 de fecha 26 de octubre de 2011 y de la Resolución 900.259 del 21 de noviembre de 2012 proferidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales —DIAN—, mediante las cuales se modificó la declaración privada del impuesto a las ventas del período 2.º del año gravable 2009 de la sociedad Ventanal Arketipo S. A. y se resolvió el recurso de reconsideración, respectivamente, de acuerdo a las razones expuestas en la parte motiva de la

presente providencia.

Segundo. Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, declarar que se encuentra en firme la declaración privada presentada por la sociedad Ventanal Arketipo S. A. el 20 de mayo de 2009 del impuesto sobre las ventas —IVA— correspondiente al año gravable 2009, período 2.º, corregida el 25 de julio de 2010 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 ordena en la presente providencia.

Tercero. Denegar las demás pretensiones de la demanda.

Cuarto. Condenar en costas a la entidad accionada y a favor de la sociedad demandante, fijando como agencias en derecho la suma equivalente al 1 % del valor de las pretensiones concedidas, conforme a la estimación hecha en el escrito de demanda. Liquidense por Secretaría los gastos del proceso, si a ello hubiere lugar.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 20 de mayo de 2009, la actora presentó la declaración del 2.º bimestre del IVA del año 2009, en la cual determinó un impuesto a cargo por la suma de \$396.443.000 y un saldo a favor en cuantía de \$199.734.000 (f. 274 ca). La base gravable de dicho tributo correspondió a la utilidad obtenida por los servicios de construcción.

El 24 de junio de 2010, la DIAN expidió el Emplazamiento para Corregir nro. 042382010000005, a fin de que, dentro del mes siguiente a la notificación de dicho acto, corrigiera la declaración del 2.º bimestre del IVA del año 2009, dado que, en criterio de la Administración, la contribuyente no prestó un servicio de construcción ni confección de obra material, así que debió liquidar el IVA sobre la totalidad de la operación gravada y no sobre la utilidad (ff. 176 a 182).

Con ocasión de la contestación del emplazamiento, la actora, el 25 de julio de 2010, presentó la corrección correspondiente, en la que determinó un impuesto a cargo por valor de \$398.159.000 y un saldo a favor en el monto de \$197.675.000. En esa oportunidad, la actora aceptó que ciertos ingresos no correspondieron a construcción, de tal forma que la base gravable estaba conformada por la totalidad del valor del servicio. En todo caso, insistió en que obtuvo otros ingresos por servicios de construcción y que, en dichos

casos, la base gravable del IVA era la utilidad de la operación.

Mediante el Requerimiento Especial nro. 042382011000010, del 22 de febrero de 2011, la DIAN propuso modificar la declaración en comento, a fin de que la contribuyente integrara la base gravable del IVA del 2.º bimestre del año 2009 con la totalidad del ingreso percibido por la instalación de vidrios y ventanas. Las glosas propuestas son las siguientes: (i) un impuesto generado a la tarifa del 16 % en la suma de \$829.564.000; (ii) un impuesto generado en operaciones gravadas por \$831.840.000; (iii) un saldo a favor de \$0 y un saldo a pagar por impuesto en la suma de \$235.663.000, y (iv) una sanción por inexactitud en cuantía de \$694.233.000 (ff. 282 a 288 ca).

Previa respuesta del requerimiento especial, la entidad demandada expidió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 042412011000052, del 26 de octubre de 2011, en los términos propuestos en el requerimiento especial (ff. 329 a 346 ca). Tras la interposición del recurso de reconsideración contra la liquidación oficial, la Administración confirmó ese acto, a través de la Resolución 900.259, del 21 de noviembre de 2012 (ff. 376 a 383 ca).

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda¹

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, prevista en el artículo 138 del CPACA, Ventanal Arketipo S. A. formuló las siguientes pretensiones (ff. 118 a 140 c 1):

1. Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 042412011000052 de fecha 26 de octubre de 2011, por medio de la cual se ha modificado la declaración del impuesto a las ventas del período 2 del año 2009 de la sociedad Ventanal Arketipo S. A.
2. Que se declare la nulidad de la Resolución 900.259 de noviembre 21 de 2012, por medio de la cual la subdirectora 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 18 de diciembre de 2012.
3. Como consecuencia de las anteriores declaraciones, y a título de

¹ La presente demanda fue reformada el 23 de septiembre de 2013, para adicionar pruebas. El 08 de octubre de 2013 se admitió la reforma (ff. 244 a 246 y 248).

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 declare.

4. Se determine que la declaración privada presentada por el contribuyente el 20 de mayo de 2009, corregida el 25 de julio de 2010, correspondiente al periodo 2 del año 2009 del IVA que fue modificada mediante la liquidación oficial cuya nulidad se declara, queda en firme y corresponde a la liquidación del IVA del periodo mencionado.

5. 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 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.

6. 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 esa 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 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 el 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.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos: 363 de la Constitución; 138 del CPACA; 565 y 732 del ET, y 3.º del Decreto 1372 de 1992.

El concepto de la violación se sintetiza así:

1- Falta de competencia temporal

Adujo que la resolución que desató el de reconsideración interpuesto fue notificado indebidamente por la DIAN, dado que empleó la notificación subsidiaria del edicto, a pesar las irregularidades en el envío del oficio citatorio para surtir la notificación personal. Ello, por cuanto no se expidió la constancia de envío de la citación ni de la causal de devolución de dicha notificación, según la certificación de la empresa de mensajería.

Advirtió que la DIAN intentó probar la remisión del oficio citatorio con una planilla interna de envío de notificación; sin embargo, esta se encontraba adulterada, pues a diferencia de las demás planillas de notificación que reposaban en la Administración y que fueron diligenciadas mecánicamente, la que demostraba el envío a la contribuyente del aludido oficio citatorio fue suscrita a mano, junto con otra serie de inconsistencias que observó del contenido de ese documento.

2- Infracción de las normas en que debería fundarse los actos acusados y falsa motivación

Cuestionó que la DIAN, al momento de adjudicarle un contrato a la actora, la calificó como constructora, dado que el sujeto de adjudicación de ese contrato debía tener tal calidad. De manera contradictoria, la Administración, en los actos acusados, varió lo sostenido en el proceso de licitación pública y, en cambio, determinó que la actividad de Ventanal Arketipo no es el servicio de construcción, sino la venta de instalación de vidrios y ventanas.

En criterio de la actora, de conformidad con los conceptos Unificado 0001 de 2003 y 044201 de 2009 y con el Oficio nro. 0944613, del 19 de noviembre de 2007, proferidos por la DIAN, si bien la Administración describe en qué consisten los contratos de confección de obra y los de construcción, también ha indicado que no existe una definición legal de los contratos de construcción, por lo que se debe acudir a la definición de las actividades que trae la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU), norma elaborada por las Naciones Unidas. Que según los códigos de actividades del CIIU, el acondicionamiento de los inmuebles hace parte del contrato de construcción.

Al efecto, precisó que las fachadas de un edificio hacen parte integral del bien, dado que su retiro provoca un deterioro en el inmueble a tal punto que la edificación (apartamentos, oficinas, entre otras) no cumpliría la función para la cual debería ser utilizada.

Agregó que la actora no solo ofrece servicios de construcción, sino que, en algunos casos, vende puertas y ventanas o las repara y, cuando hace esas ventas, integra la base gravable del IVA con la totalidad de los ingresos de la operación, mientras que cuando presta servicios de construcción la base gravable la constituye los honorarios —si fueron pactados— o la utilidad, conforme al artículo 3.º del Decreto 1372 de 1992.

También enfatizó que la Administración omitió detallar que la actora, a propósito de que no liquidó el IVA de forma plena, no declaró como impuesto descontable el generado por las compras, en tanto que ese impuesto se convirtió en un mayor valor del costo.

Que, el Registro Único de Proponentes (RUP) da cuenta de que la demandante era constructora, con especialidad en edificaciones y obras de urbanismo.

Invocó las sentencias del 24 de octubre de 2007 y la del 8 de octubre de 2010 (exps. 15954, CP: Ligia López Díaz, y 16369, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

3- Sanción por inexactitud

Sostuvo que en el *sub lite* se dan los supuestos de exoneración de la sanción impuesta, debido a que entre las partes se presenta una diferencia de criterios.

Contestación de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda y se pronunció sobre los cargos de violación, así (ff. 185 a 213):

Expresó que el 21 de noviembre de 2012, la DIAN, a través de Servientrega, remitió la citación nro. 24606, a fin de convocar a la actora a la notificación personal de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración. Dicha citación se envió la dirección calle 35 # 19-65, piso 12, edificio Banco Popular, de la ciudad de Bucaramanga; sin embargo, fue devuelta por la causal «*no reside/destinatario se trasladó*», tal como consta en la guía de mensajería nro. 1072888326.

Teniendo en cuenta el anterior trámite, la DIAN procedió a notificar el acto por medio de la fijación en edicto, de tal forma que no hubo extemporaneidad

en su notificación, como tampoco se generó una falta de competencia temporal de la Administración.

Por otra parte, expresó que los actos no adolecen de falsa motivación, ya que, según los artículos 421 y 422 del ET, la actora realizó ventas de bienes corporales muebles y no efectuó un servicio de construcción. Ello, debido a que incorporó un bien mueble a un inmueble, sin que estas operaciones sean equivalentes a la construcción de una edificación y, además, el retiro de esos bienes no genera un detrimento de la edificación.

Por lo anterior, la Administración estimó que la demandante debió liquidar el IVA sobre la totalidad de los ingresos percibidos por la venta de vidrios y ventanas (art. 447 *ibidem*).

En apoyo de la tesis de la demandada, adujo que la actora clasificó su actividad económica en el código 4551 del CIU «*instalación de vidrios y ventanas*» y esta es ajena al establecido para la construcción.

Frente a los conceptos de la DIAN que invocó la demandante, señaló que el contrato de construcción de obra se refiere a bienes inmuebles adheridos a terrenos, de tal forma que no equivale al contrato de construcción las actividades individualmente consideradas, tales como: los diseños de estructuras, la instalación, el transporte, entre otras.

Asimismo, explicó que en los conceptos nros. 0066178 de 1998 y 085801 de 2000, la DIAN definió, para el caso del IVA, el contrato de construcción, el cual consiste en la edificación de inmuebles con materiales propios para su posterior venta con instalación de puertas, ventanas, pasamanos, estructuras de edificios en acero, marquesinas y fachadas flotantes.

Al hilo de lo anterior, consideró que la actora incurrió en inexactitudes al momento de determinar el IVA generado a la tarifa del 16 %, dado que omitió integrar la base gravable con la totalidad del ingreso percibido en la venta de vidrios y ventanas y en el servicio de instalación de las mismas.

Finalmente, precisó que en el asunto debatido no hubo diferencia de criterios entre las partes, sino que la actora incurrió en inexactitudes sancionables.

Sentencia apelada

El 01 de julio de 2014, el Tribunal Administrativo de Santander, accedió a las

pretensiones de la demanda y condenó en costas a la DIAN. Las razones de la decisión se resumen así (ff. 341 a 351):

En criterio del Tribunal las obras que sean fácilmente removibles de un inmueble o que, ante el retiro de estas, no afecten la funcionabilidad de la edificación, no hacen parte del contrato de construcción, de acuerdo con los artículos 3.º del Decreto 1372 de 1992 y 421 del ET, y con el Concepto Unificado del IVA nro. 001 de 2003, de la DIAN.

Que, conforme al material probatorio y la doctrina oficial de la Administración, las actividades desarrolladas por la demandante fueron de construcción y no ventas de bienes muebles, toda vez que las estructuras metálicas y las ventanas fueron fabricadas e instaladas por la propia sociedad, además de que hacen parte fundamental de la estructura de las edificaciones. En caso de que sean removidas generaría un detrimento en la edificación.

Por ello, estableció que la actora liquidó correctamente el IVA del 2.º bimestre del año 2009, dado que la base gravable únicamente correspondía a la utilidad percibida y no a la totalidad de los ingresos obtenidos.

Condenó en costas a la DIAN y fijó como agencias en derecho el equivalente al 1 % de las pretensiones de la demanda, según lo dispuesto en el artículo 6.º numeral 3.1.2 del Acuerdo 1887 de 2003, emitido por el Consejo Superior de la Judicatura.

Recurso de apelación

La demandada interpuso recurso de apelación y solicitó que se revocara la sentencia de primer grado (ff. 358 a 376).

Expuso que la actividad de la sociedad es la instalación de vidrios y ventanas. A pesar de que las ventanas hicieron parte del edificio, estas fueron bienes muebles preexistentes a la obra para ser posteriormente adheridos al inmueble final, sin que con ello adquirieran la calidad de obra de construcción ni como un servicio de contrato de construcción.

Agregó que es cierto que las ventanas se adhieren a los edificios como sucede con los pisos, puertas, entre otros; sin embargo, son bienes muebles que pueden ser retirados fácilmente sin que con ello exista detrimento del inmueble. En consecuencia, insistió en que la demandante debió determinar el impuesto a cargo sobre la totalidad de los ingresos percibidos, ya que tiene registrada como actividad principal la instalación de vidrios y ventanas (código CIU 4551), la cual es ajena a la actividad de la construcción y, en

ese sentido, su operación económica en el período discutido fue la venta de bienes corporales muebles (art. 421 del ET).

Consideró ajustada la sanción por inexactitud, en los términos indicados en la contestación en la demanda y, por último, solicitó que se revocara cada una de las pretensiones de la demanda.

Alegatos de conclusión

La parte demandante y demandada reiteraron los planteamientos de la demanda y del recurso de apelación, respectivamente (ff. 391 a 397 y 462 a 464 vto.).

Concepto del Ministerio Público

Guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- La Sala debe decidir la legalidad de los actos demandados, atendiendo a los cargos de apelación que la DIAN formuló contra la sentencia del 01 de julio de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que accedió a las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la Administración.

Concretamente, se debe establecer cuál era la base gravable para liquidar el IVA del 2.º período del 2009, según la actividad económica que desarrolló la actora.

En la medida en que este asunto ya se ha resuelto en decisiones anteriores por parte de esta Sección, se aplicará el precedente fijado en esta materia en los siguientes términos²:

2- Sostiene la demandante que en el 2.º bimestre del año 2009, ejecutó la actividad de construcción de fachadas y ventanas para bienes inmuebles, lo cual constituye un servicio de construcción o confección de obra material, de tal manera que la base gravable del IVA se integraría por la utilidad del constructor, conforme al artículo 3.º del Decreto 1372 de 1992.

² Particularmente, las sentencias del 13 de julio de 2017 y del 02 de agosto de 2017 (exps. 21188 y 21060, CP: Milton Chaves García y CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez, respectivamente).

Por su parte, la DIAN considera que la actora registró como actividad económica del CIU la instalación de vidrios y ventanas (código 4551), sin que ello pueda equivaler a la labor de un constructor. Adicionalmente, señaló que la instalación de vidrios y ventanas no puede entenderse como construcción, en la medida en que no están adheridos al terreno como sí sucede con la edificación. Adicionalmente, su retiro no genera detrimento ni impide la funcionalidad del inmueble. Que por cuenta de lo anterior, la actora realizó una venta de bienes muebles con instalación, según lo dispuesto en la letra c) del artículo 421 del ET, la cual estaba gravada sobre la totalidad del ingreso percibido (art. 447 *ibidem*).

3- Tal como lo precisó esta Judicatura en anterior oportunidad³, la definición del contrato de construcción prevista en el Concepto Unificado 001 de 2003, proferido por la DIAN, da cuenta de que este no solo consiste en el levantamiento de obras o edificaciones de forma directa o indirecta, 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 que el retiro de estas obras cause un detrimento en el inmueble. A contrario *sensu*, si las obras pueden retirarse fácilmente de la construcción sin causar detrimento no se consideran construcción.

De manera consecuente con la anterior doctrina unificada, el Oficio nro. 029840 de 2006, emitido por la DIAN, ha interpretado que *«[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»*. Este criterio fue reiterado en el Concepto nro. 044201 de 2009, en el que se adujo que la diferencia entre los bienes que pueden retirarse fácilmente y los que son propiamente del contrato de construcción, dependerá de qué tanto esos bienes integren obras estrechamente unidas a la construcción y, además, sean imprescindibles para el funcionamiento de la edificación.

Así, la calificación que se haga del servicio de construcción dependerá de lo determinante que sean las obras o los bienes que se adhieran a los inmuebles.

4- Ahora bien, para corroborar los aspectos fácticos y jurídicos del proceso, se observa lo siguiente:

³ Sentencia del 13 de julio de 2017, exp. 21188, CP: Milton Chaves García.

(i) La actora, en la declaración del 2.º bimestre del IVA del año 2009, determinó el impuesto a cargo sobre la utilidad como constructora (f. 195 ca).

(ii) Previo requerimiento especial y su respuesta, la DIAN profirió liquidación oficial de revisión, a través de la cual modificó la anterior declaración, en el sentido de aumentar el IVA generado a la tarifa del 16 % sobre el valor total de la operación y, consecuentemente, imponer sanción por inexactitud. La citada decisión se confirmó en reconsideración.

(iii) Según el Certificado de existencia y representación legal, la sociedad actora puede desarrollar las siguientes actividades (f. 39 vto.):

La fabricación y comercialización nacional e internacional, distribución, importación y exportación de productos para uso arquitectónico y decorativo, relacionados con la carpintería y el amueblamiento 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 amueblamiento 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.

(iv) 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.

(v) En el RUT de la contribuyente consta que su actividad económica principal se clasifica en el código 4551 (instalación de vidrios y ventanas) (f. 275 ca).

(vi) El ejercicio de la actividad de construcción está probado con los contratos allegados al proceso que dan cuenta de que la actora desarrolló 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, vidrio y espejos; construcción de la carpintería en aluminio anodizado color natural y cristal importado; construcción e instalación de

ventanas basculante, ventana corredera, vitrina fija, puerta de corredera y rejillas en aluminio, entre otras (ff. 97 a 167).

(vii) Igualmente obran facturas de ventas, expedidas por la demandante, por concepto de confección, construcción de obra material y montaje para la instalación de la carpintería en aluminio, construcción de fachadas. En estas, se especifica la utilidad percibida (ff. 76 a 140 ca).

(viii) Así mismo, de acuerdo con las pruebas que reposan en el expediente, la DIAN adjudicó la Licitación Pública LP-NC-002-2012 a la Unión Temporal conformada por las sociedades Consultoría e Imagen SAS y Ventanal Arketipo S. A., quien acreditó la calidad de constructor, pues este era uno de los requisitos habilitantes del pliego de condiciones. Como resultado de este proceso, se suscribió el contrato de obra nro. 100215312-217-0-2012 (f. 106).

(ix) Si bien el contrato que suscribió la actora con la DIAN no se refiere al periodo gravable en discusión, se advierte que con la adjudicación de la licitación, la demandada reconoció que la actora ejercía la actividad de construcción o confección de obra material, pues, se reitera, el ejercicio de dicha actividad era uno de los requisitos de la licitación.

(x) Al momento de contestar el requerimiento especial, la actora adjuntó como prueba, el concepto emitido por la firma de arquitectos ARQUR, quien adujo lo siguiente:

(...)

[I]o 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 (...)

Con arraigo en el acervo probatorio, la Sala sostiene que 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, de tal forma que no es cierto que la actora haya realizado operaciones de venta gravadas sobre la totalidad del ingreso percibido. De hecho, la Sección Cuarta insiste en que el retiro de estos bienes causa detrimento del inmueble, pues impacta su funcionabilidad. Sobre este

particular sea expuesto que⁴:

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.

En consecuencia, la base gravable sobre la que se debía liquidar el IVA en discusión, corresponde al valor de la utilidad del constructor, conforme al artículo 3.º del Decreto 1372 de 1992, tal como lo hizo la demandante, de tal forma que no procedía la modificación de la declaración ni la imposición de sanción por inexactitud. No prospera el cargo de apelación.

5- Finalmente, en relación con la condena en costas procedentes en la segunda instancia, el numeral 8.º del artículo 365 del CGP (aplicable por remisión del artículo 188 del CPACA) establece que solo habrá lugar a imponerlas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.

En el caso concreto, la Sala advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas en esta instancia.

Si bien el numeral 4.º del artículo 366 del CGP dispone que para la fijación de agencias en derecho deberán aplicarse las tarifas que establezca el Consejo Superior de la Judicatura, esta regla está sujeta a la exigencia de su demostración conforme lo prevé el artículo 365 ibídem.

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

⁴ Sentencia del 2 de agosto de 2017, exp. 21060, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Así mismo, puede verse sentencia del 13 de julio de 2017, exp. 21188, CP: Milton Chaves García.

1. **Confirmar** la sentencia apelada.
2. Sin costas en esta instancia.
3. **Reconocer** personería a la abogada Tatiana Orozco Cuervo, para actuar en representación de la DIAN, conforme al poder conferido (f. 521).

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Ausente con excusa

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ