

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D. C., cuatro (04) de marzo de dos mil veintiuno (2021)

Radicación número: 25000-23-37-000-2015-00446-01(23428)

Actor: CONSORCIO GRUPO CONSTRUCTORA RUTA CARIBE

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 19 de julio de 2017, proferida por la Sección Cuarta, Subsección B, del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que accedió a las pretensiones de la demanda y se abstuvo de condenar en costas (ff. 531 a 552).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

La demandada adelantó un procedimiento de revisión respecto de la declaración del IVA presentada por la actora por el 5.º bimestre de 2011, que finalizó con la expedición de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412014000188, del 22 de julio de 2014 (f. 1 caa1), por medio de la cual calificó como servicio de mantenimiento de bienes las operaciones que la demandante había declarado a título de servicio de construcción de bien inmueble. En consecuencia, rechazó la procedencia de la aplicación de la base gravable especial prevista en el artículo 3.º del Decreto 1372 de 1992, liquidó un mayor impuesto y sancionó por inexactitud en la declaración.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la actora formuló las siguientes pretensiones (f. 3 caa1):

Primera: Que se declare la nulidad de la actuación administrativa de la División de Impuestos y Aduanas Nacionales, por medio de la cual:

Se estableció a cargo del Consorcio Grupo Constructor Ruta Caribe un mayor impuesto a pagar por IVA por el período V del año 2011, se le fijó sanción de inexactitud y se le condenó a pagar intereses de mora.

El acto central de esta actuación se individualiza en la Resolución – Liquidación Oficial de Revisión No. 322412014000188 de fecha julio 22 de 2014, proferida por la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, la cual fue precedida de diversos actos de trámite y de respuestas de requerimientos por parte del actor.

Segunda: Se restablezca el derecho del Consorcio Grupo Constructor Ruta Caribe, exponiéndose que su declaración de IVA presentada por el período 5 del año 2011, se encuentra en firme y que, por consiguiente, por este período no está obligada a pagar un mayor IVA ni sanción de inexactitud. Que el saldo a favor por el período 5 del año 2011, sea determinado en forma consecuente con las anteriores declaraciones y los demás hechos que se establezcan por medios legítimos en este proceso.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución; [420](#), [746](#) y [750](#) del Estatuto Tributario (ET); 174 del Código General del Proceso (CGP, Ley 1564 de 2012); y 1.º y 3.º del Decreto 1372 de 1992.

El concepto de violación de esas disposiciones planteado (ff. 7 a 21 caa1), se resume así:

Manifestó ser subcontratista de concesionarios de contratos de construcción y confección de obra contratados por el Instituto Nacional de Concesiones, actividad en el marco de la cual celebró y ejecutó contratos de construcción de bien inmueble que tenían por objeto el «*mantenimiento, reparacheo y compactación de mezcla asfáltica*» en tramos viales. Alegó que las operaciones realizadas en desarrollo de esos negocios jurídicos estaban sometidas a las reglas del IVA contempladas en el artículo 3.º del Decreto 1372 de 1992 para los «*contratos de construcción de bien inmueble*», que prevén una base gravable especial correspondiente a «*los honorarios obtenidos por el constructor*», que no a la base gravable general prevista para otros negocios en el [artículo 447](#) del ET.

Sostuvo que la Administración valoró de manera equivocada las pruebas aportadas en el procedimiento de revisión, con lo cual se consumó una violación al debido proceso; y negó haber incurrido en una infracción por inexactitud, sin perjuicio de lo cual invocó el error sobre el conocimiento del derecho aplicable como causal exculpatoria.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la demanda (ff. 474 a 482), en los siguientes términos: argumentó que las prestaciones llevadas a cabo por la actora tenían por objeto mantener y rehabilitar el estado de unos tramos viales ya construidos, por lo que no correspondían a actividades de construcción. Expuso que en los contratos de construcción el contratista directa o indirectamente edifica, fabrica, erige o levanta obras, edificios o construcciones y que en esa categoría no se subsumen negocios jurídicos que tengan por objeto la realización de reparaciones u obras de mantenimiento sobre bienes inmuebles ya construidos. Así, concluyó que el caso no estaba regido por el artículo 3.º del Decreto 1372 de 1992. No defendió la legalidad de la sanción por inexactitud.

Sentencia apelada

El *a quo* accedió las pretensiones de la demanda (ff. 531 a 552), para lo cual:

Expresó que, conforme con el Concepto Unificado de IVA nro. 001 de 2003 sobre IVA, la Administración fijó una interpretación según la cual son contratos de construcción de bien inmueble aquellos en los que el contratista, de forma directa o indirecta, edifica, fabrica o levanta obras, edificios, carreteras, puentes y, en general, la edificación de todas las obras y bienes que le son inherentes, salvo que estos puedan removerse o retirarse fácilmente sin causar detrimento al inmueble.

Con base en lo anterior y el acervo probatorio obrante en el expediente, juzgó que la actora celebró contratos de construcción de bien inmueble y, por ende, el tributo debía liquidarse conforme al artículo 3.º del Decreto 1372 de 1992. Para ello estimó que las prestaciones a cuyo cumplimiento se obligó la demandante con su contratante (*i.e.* compactación y extensión de mezcla asfáltica en tramos viales), eran actividades inherentes y necesarias para reparar y conservar las respectivas vías. En consecuencia, declaró la nulidad del acto demandado, pero no condenó en costas.

Recurso de apelación

La demandada apeló la sentencia de primera instancia (ff. 564 a 570), por las siguientes razones:

Precisó que la definición sobre contratos de construcción prevista en el Concepto Unificado de IVA nro. 001 de 2003 debe interpretarse a la luz del significado idiomático del término «*construir*», según el cual consiste en «*la acción de hacer una nueva planta, una obra de arquitectura o ingeniera, un monumento o en general, cualquier obra pública*». A partir de esa premisa, sostuvo que la base gravable prevista en el artículo 3.º del Decreto 1372 de 1992 solo aplica a supuestos en los que el proceso implica elaborar «*una estructura necesariamente nueva*». Por consiguiente, determinó que la actora no podía liquidar el impuesto a partir de la aplicación de la base imponible mencionada, habida cuenta de que el impuesto se causó por la realización

«de obras de mantenimiento periódico rutinario requeridas dentro de los tramos a cargo de la concesión vial» y no por la construcción de una obra nueva. En relación con la sanción por inexactitud, guardó silencio.

Alegatos de conclusión

Las partes insistieron en los argumentos expuestos durante las instancias procesales previas (ff. 582 a 585 y 586 a 588). El **ministerio público** solicitó confirmar la sentencia apelada tras considerar que, en los términos del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, son contratos de construcción los de mantenimiento e instalación celebrados con entidades estatales (ff. 592 y 593).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad del acto administrativo de liquidación oficial del impuesto, a partir de los cargos de planteados por la demandada, en calidad de apelante única, contra la sentencia del *a quo* que accedió a las pretensiones de la demanda.

2- Sostiene la apelante que la actividad realizada por la actora, consistente en realizar «*obras de mantenimiento periódico rutinario requeridas dentro de los tramos a cargo de la concesión vial*», no corresponden a un contrato de construcción, porque no implicaron la edificación de una obra nueva; razón por la cual, estima que no es aplicable el artículo 3.º del Decreto 1372 de 1992, sino el [artículo 447](#) del ET. En contraste, la demandante argumenta que las prestaciones ejecutadas de mantenimiento de la infraestructura vial, correspondieron a actividades de construcción y, por ende, le aplica la base imponible contemplada en el artículo 3.º del Decreto 1372 de 1992. **Con este análisis coincide el *a quo*, que considera que constituyen actividades de construcción las obras que se adhieren a la construcción misma, siempre que de retirarse se cause un detrimento al inmueble que implique que pierda su funcionalidad. Así, en esencia se debate si la base gravable del referido artículo 3.º aplica exclusivamente a la realización de nuevas construcciones o también al desarrollo obras de mantenimiento sobre inmuebles.**

3- La norma, actualmente compilada en el artículo 1.3.1.7.9 del Decreto 1625 de 2016, establece una base gravable especial para «*los contratos de construcción de bien inmueble*» al preceptuar que, cuando se cause el hecho generador del gravamen por la ejecución de ese negocio jurídico, «*el impuesto sobre las ventas se genera sobre la parte de los ingresos correspondiente a los honorarios obtenidos por el constructor*». De cara a la aplicación de esa disposición, mediante

varios pronunciamientos[1], la Sección ha adoptado un criterio judicial sobre lo que se entiende por contrato de construcción, de manera que la cuestión debatida se juzgará conforme a esa posición mayoritaria de la Sala[2]. En esas oportunidades, esta judicatura ha estimado que el contribuyente ejecuta prestaciones propias de un contrato de construcción, no solo cuando levanta o construye de forma directa o indirecta obras, edificaciones o carreteras, sino, en general, cuando ejecuta obras inherentes a las mismas, tales como: electricidad, plomería, cañería y mampostería, *«siempre y cuando al retirarse las obras de la construcción se cause detrimento al inmueble. Si las obras pueden retirarse fácilmente de la construcción sin causar detrimento a esta, no se consideran construcción»* (sentencia del 13 de julio de 2017, exp. 21188, CP: Milton Chaves García).

De modo que la calificación del negocio jurídico como contrato de construcción está determinada en función de la naturaleza de las obras que se adhieren al inmueble, esto es, se trata de esa tipología contractual si *«los bienes están estrechamente unidos a la construcción y son imprescindibles para su funcionamiento, al punto que si se retiran se deteriora o pierde funcionalidad la construcción»* (sentencia del 02 de agosto de 2017, exp. 21060, CP: Jorge Octavio Ramírez).

3.1- A la luz de lo dispuesto en el artículo 3.º del Decreto 1372 de 1992, y de la noción sobre contrato de construcción que ha aplicado de manera reiterada la Sala a efectos del IVA, la base gravable especial bajo análisis se aplica siempre que se desarrolle una actividad de construcción sobre un inmueble. El elemento relativo a que el contrato de construcción tenga por objeto realizar una nueva edificación o, por el contrario, realizar el mantenimiento o ampliación de una construcción preexistente sobre un inmueble, es ajeno a las notas distintivas que ha desarrollado la

jurisprudencia de la Sección sobre el concepto de contrato de construcción y actividad de construcción que incorpora el artículo 3.º del Decreto 1372 de 1992. De modo que las obras de mantenimiento están sometidas a la base gravable en mención, en la medida en que recaigan sobre un bien inmueble y tengan por objeto levantar, construir o realizar obras materiales que, una vez adheridas a la construcción o inmueble, su retiro cause detrimento al inmueble o pérdida de funcionalidad de la construcción. Bajo ese prisma, en la sentencia del 29 de noviembre de 2017 (exp. 20982, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), la Sección juzgó que las obras de mantenimiento técnico de máquinas y equipo no corresponden a una actividad de construcción de bien inmueble.

3.2- A fin de juzgar si el IVA se generó por el desarrollo de actividades de construcción de bien inmueble, la Sala tiene por probados los siguientes hechos relevantes:

(i) El 22 de agosto de 2007, la contratante de la actora suscribió un contrato de concesión con el Instituto Nacional de Concesiones, mediante el cual, se obligó, entre otras prestaciones a construir, mantener y rehabilitar los tramos viales allí especificados (ff. 368 a 453 caa3).

(ii) El 13 de octubre de 2010, la demandante y la concesionaria celebraron un contrato de obra a todo riesgo, por el cual la actora se obligó a ejecutar las obras de mantenimiento periódico rutinario, requeridas dentro de los tramos viales a cargo de la concesionaria, con las mismas obligaciones y deberes a que se encuentra sujeto el concesionario con su contratante. Así, pactaron la realización de «*obras de parcheo técnico, mantenimiento de señalización, reparación de obras de arte y extensión y compactación de mezcla asfáltica*» (ff. 53 a 73 caa1).

(iii) La base gravable debatida corresponde a ingresos gravados que se causaron en el marco del referido contrato de obra celebrado por la demandante y por el bimestre revisado están soportados en facturas que discriminan como concepto la actividad de «*compactación y extensión de mezcla asfáltica*». En esas facturas se determinó el impuesto a partir de la aplicación de la base prevista en el artículo 3.º del Decreto 1372 de 1992 (ff. 161 a 229 caa1).

(iv) Según documento técnico, expedido por el Invías, aportado por la actora para que obrara como prueba, la fase de «*extensión y compactación de la mezcla asfáltica*» inicia con la preparación de esta, con un proceso en el que se combinan a alta temperatura distintos materiales como agregados del petróleo, llenantes minerales, materiales bituminosos y aditivos que mejoran la adherencia.

Una vez se obtiene la mezcla en estado óptimo, se procede a extenderla en el tramo vial respectivo con una «*máquina pavimentadora, cumpliendo los alineamientos, anchos y espesores señalados en los planos o los determinados por el interventor*». Cumplido este procedimiento, sigue la fase de «*compactación*», que se realiza «*a la temperatura más alta posible ... y de forma longitudinal, de manera continua y sistemática*» (ff. 444 a 455 caa4).

(v) Con ocasión de la respuesta al requerimiento especial (ff. 351 a 360 caa3), la demandante señaló que los ingresos del período los obtuvo por la realización de actividades de construcción, por lo cual aplicó el artículo 3.º del Decreto 1372 de 1992.

(vi) Mediante la liquidación oficial de revisión censurada, la Administración modificó la declaración privada en el sentido de aumentar el valor del impuesto generado a la tarifa general (16%, para entonces), tras considerar que la demandante debió aplicar la base gravable prevista en el artículo 447 del ET, en lugar de la establecida en el artículo 3.º del Decreto 1372 de 1992 (f. 55 caa4).

3.3- A partir de las anteriores circunstancias de hecho, para juzgar si a la demandante le resulta aplicable la base gravable especial del artículo 3.º del Decreto 1372 de 1992, corresponde examinar si realizó una actividad de construcción de acuerdo con los precedentes de la Sección reseñados. En ese sentido, se destaca que de acuerdo con las características de los bienes añadidos por la actora (*i.e.* mezcla asfáltica) y la naturaleza de los bienes inmuebles a los que estos fueron agregados (*i.e.* las vías y carreteras especificadas en los contratos), la remoción de aquellos implica que la obra pierda su funcionalidad de vía «*pavimentada*» o asfaltada. Razón por la cual, se concluye que la actora ejecutó prestaciones propias de un contrato de construcción y, en efecto, la base gravable sigue los dictados del artículo 3.º del Decreto 1372 de 1992.

El hecho de que la denominación del contrato incluya la expresión «*mantenimiento*» no determina la suerte del régimen en el impuesto sobre las ventas aplicable. Pues, se trate de una obra nueva o del mantenimiento de una edificación existente, lo propio es examinar si ocurren los hechos constitutivos de una actividad de construcción y si esta recae sobre un

inmueble. Por consiguiente, no prospera el recurso de apelación y se confirmará la sentencia apelada.

4- En relación con la condena en costas, se observa que a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP, no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen, razón por la cual no se condenará en costas en esta instancia.

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

FALLA

1. Confirmar la sentencia apelada.

2. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

Presidente

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

[1] Entre otras, en las sentencias del 13 de julio de 2017 (exp. 21554, CP: Milton Chaves García), del 24 de agosto de 2017 (exp. 21279, CP: Jorge Octavio Ramírez), 13 de septiembre de 2017 (exp. 21815, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto) y del 27 de julio de 2019 (exp. 21359, CP: Julio Roberto Piza).

[2] Respecto al referido criterio mayoritario, sobre la comprensión del contrato de construcción para tales efectos del IVA, el consejero ponente presentó aclaración de voto a la sentencia del 03 de diciembre de 2020 (exp. 21729, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).
