



**IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA - Características. Es un gravamen en la modalidad de valor agregado, por eso se origina en cada etapa del ciclo económico del bien vendido / IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA - Hechos que se consideran venta / IVA DESCONTABLE - Requisitos / IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN DE BIEN INMUEBLE – Base gravable especial / BASE GRAVABLE ESPECIAL DEL IVA EN CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN DE BIEN INMUEBLE E IVA DESCONTABLE POR ADQUISICIÓN DE BIENES CORPORALES MUEBLES DESTINADOS A OPERACIONES GRAVADAS CON IVA - Inexistencia de incompatibilidad. La base gravable especial en los contratos de construcción de bien inmueble prevista en el artículo 3 del Decreto 1372 de 1992 no riñe con el reconocimiento de la operación gravada subyacente que surge cuando los elementos incorporados en una construcción son elaborados por quien se encarga de su ejecución / IVA DESCONTABLE POR INCORPORACIÓN DE BIENES CORPORALES MUEBLES A INMUEBLES CUANDO HAYAN SIDO CREADOS, CONSTRUIDOS, FABRICADOS, ELABORADOS O PROCESADOS POR QUIEN EFECTÚA LA INCORPORACIÓN O TRANSFORMACIÓN - Procedencia. Hay lugar al IVA descontable incurrido en los insumos para producir el bien sobre el cual se generó el impuesto sobre las ventas / IVA DESCONTABLE POR ADQUISICIÓN DE INSUMOS PARA FABRICACIÓN DE CONCRETO INYECTADO EN CONSTRUCCIÓN – Procedencia del descuento para el constructor fabricante del concreto / IVA EN VENTA DE INMUEBLES - No sujeción. Se trata de una operación no sujeta al impuesto sobre las ventas / IVA EN VENTA DE CONCRETO INYECTADO EN CONSTRUCCIÓN - Tratamiento tributario. Dado que en la siguiente etapa del proceso se está frente a una operación no sujeta, ya por la venta de un inmueble, o frente a una base especial, si se trata de un servicio de construcción, el último IVA generado en la cadena (IVA sobre la venta de concreto), será el que se considere como mayor valor del costo, justo porque se rompió el esquema de valor agregado**

El impuesto sobre las ventas es un gravamen en la modalidad de valor agregado por eso se origina en cada etapa del ciclo económico del bien vendido, entendiendo por venta, además, de la concepción general del derecho comercial las ficciones concebidas en el artículo 421 del Estatuto Tributario, de las cuales interesa al caso bajo examen la definida en el literal c), así: “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.*” Esto significa que, al configurarse el supuesto previsto por la norma, se genera el impuesto sobre las ventas, el cual debe ser declarado y pagado al fisco. Ahora bien, en los términos del artículo 488 del Estatuto Tributario, sólo otorga derecho a descuento, el IVA incurrido en las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios que constituyan costo o gasto en renta y, que se destinen a operaciones gravadas con este impuesto. Por su parte, el artículo 3° del Decreto 1372 de 1992 al regular el IVA en la construcción de inmuebles prevé que, solamente se aceptarán como impuestos descontables, el incurrido por bienes y servicios directamente relacionados con los honorarios o utilidad obtenida por el constructor, que no, con los asociados a los costos y gastos necesarios para la construcción. (...) Si bien, el artículo 3° del Decreto 1372 de 1992 determina una



base especial en los contratos de construcción de bien inmueble a partir de la cual no es posible tomar como impuesto descontable el impuesto al valor agregado pagado por los costos y gastos necesarios para la correspondiente construcción, la Sala observa que este precepto no riñe con el reconocimiento de la operación gravada subyacente que surge cuando los elementos incorporados en una construcción son elaborados por quien se encarga de su ejecución. Así, en el caso bajo examen, sucede que el encargado de la ejecución de la construcción, en vez de adquirir el concreto, lo fabricó para lo cual, adquirió los insumos necesarios para el efecto, hecho que está demostrado en el plenario (...). También, y como fue expuesto previamente, en el expediente está probado que la actora generó el correspondiente impuesto sobre las ventas, lo cual no fue controvertido por la DIAN, sobre el valor del concreto, es decir, que tuvo ocurrencia una subsecuente operación gravada. Ahora bien, teniendo en cuenta el artículo 488 del Estatuto Tributario concede a los contribuyentes de IVA el derecho de descontar impuesto al valor agregado pagado en la adquisición de bienes corporales muebles que se destinan a operaciones gravadas con este impuesto, como ha quedado precisado ocurrió en este caso respecto de los insumos de cemento, arena lavada y triturado, cuyas compras están demostradas (...), para la Sala, resulta procedente el reconocimiento del IVA descontable incurrido en los insumos para producir el bien (concreto) sobre el cual se generó el impuesto sobre las ventas Para la Sala es importante destacar que una interpretación diferente a la anterior desconocería la dinámica propia del IVA (valor agregado) y pondría en desventaja a quien produce los elementos o bienes que incorpora a una obra respecto de aquel que simplemente los adquiere y adiciona a la construcción (...) [D]e no poder el fabricante de concreto tomar como descontable el IVA (...) en que incurrió por los insumos requeridos para producir el concreto, se incrementaría el valor de la obra sin justificación alguna, se derivaría una mayor carga impositiva en comparación con la operación de quien simplemente adquirió el concreto y trasladó su valor al dueño de la obra, junto con el IVA incurrido en el mismo (...) Justamente para evitar este desequilibrio, fue que el legislador previó como operación gravada la ocurrencia del supuesto previsto en el numeral c) del artículo 421 del Estatuto Tributario, dando lugar a la aplicación del artículo 488 ibídem. Importante observar finalmente que como quiera que en la siguiente etapa del proceso estamos frente a una operación no sujeta, ya por la venta de un inmueble, o frente a una base especial si se trata de un servicio de construcción, el último IVA generado en la cadena (IVA sobre la venta de concreto), será el que se considere como mayor valor del costo, justo porque se rompió el esquema de valor agregado.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 421 LITERAL C / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 488 / DECRETO 1372 DE 1992 - ARTÍCULO 3

**CONDENA EN COSTAS - Conformación / CONDENA EN COSTAS EN SEGUNDA INSTANCIA - Improcedencia. Falta de prueba de su causación**

[N]o hay lugar a la condena en costas en esta instancia (gastos o expensas del proceso y agencias del derecho) porque en el expediente no se probó su causación como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable al caso concreto por expresa remisión del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.



**FUENTE FORMAL:** LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO CGP) - ARTÍCULO 365 NUMERAL 8 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 188

## CONSEJO DE ESTADO

### SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

#### SECCIÓN CUARTA

**Consejero ponente: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

Bogotá, D.C., dieciséis (16) de septiembre de dos mil veintiuno (2021)

**Radicación número: 05001-23-33-000-2013-01064-01(22732)**

**Actor: ARQUITECTOS E INGENIEROS ASOCIADOS S.A.**

**Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN**

#### FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 21 de julio de 2016, en la que el Tribunal Administrativo de Antioquia, negó las pretensiones de la demanda, cuya parte dispositiva es la siguiente:

**“PRIMERO.- NEGAR** las pretensiones de la demanda incoada por la sociedad **ARQUITECTOS E INGENIEROS ASOCIADOS S.A.**, de conformidad con lo expuestos en la parte motiva de esta sentencia.

**SEGUNDO.-** De conformidad con el artículo 188 del CPAPCA., se condenará en costas a la parte demandante. El valor de las agencias en derecho asciende a \$3'000.000.00, de conformidad con lo previsto en el Acuerdo PSAA1887 de 2003, artículo 6, numeral 3.1.2.

**TERCERO.-** En firme este proveído archívese la actuación.”

#### ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante requerimiento especial 112382012000046 de 18 de mayo de 2012, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín propuso a la contribuyente la modificación de la declaración del impuesto sobre las ventas del 6º bimestre de 2009, presentada el 19 de enero de 2010 con saldo a pagar de \$402.161.000.

La propuesta de modificación consistió en el desconocimiento de impuestos descontables por la suma de \$89.213.000 en consideración a que estos no se encontraban vinculados a los honorarios o utilidad de la construcción como lo determina el artículo 3 del Decreto 1372 de 1992, con lo cual debían tomarse



como un mayor valor del costo. Por consiguiente, propuso sanción por inexactitud por valor de \$142.721.000.

En la respuesta al requerimiento especial la contribuyente puso de presente que efectuó una venta de concreto, operación diferente de la ejecución de los otros contratos, entre ellos de administración delegada. Adujo que se trataba de operaciones diferentes y autónomas, pese a ejecutarse respecto de una misma obra y con una misma entidad, razón por la que esa venta de concreto inyectado en la correspondiente obra, no se enmarcaba como una incorporación al inmueble en construcción en términos del literal c) del artículo 421 del Estatuto Tributario.

El 15 de febrero de 2013, la DIAN profirió liquidación oficial de revisión 112412013000026 en el sentido propuesto en el requerimiento especial. Acto administrativo contra el que la sociedad demandante interpuso en *per saltum* demanda en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho.

## ANTECEDENTES PROCESALES

### Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 2 y 3):

- “1. La **NULIDAD** de la **Liquidación Oficial de Revisión No.112412013000026** del 15 de febrero de 2013, proferida por la División de Gestión de Liquidación Tributaria de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín.
2. Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, solicito se **RESTABLEZCA EL DERECHO** de la sociedad **ARQUITECTOS E INGENIEROS ASOCIADOS S.A.**, declarando la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre las ventas del bimestre noviembre - diciembre del año gravable 2009.
3. Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 392 del Código de Procedimiento Civil, solicito condenar en costas a la entidad demandada en virtud de su actuación.”

A los anteriores efectos, la demandante invocó como normas vulneradas los artículos 95 numeral 9 y 363 de la Constitución Política (CP); 42 de la Ley 1437 de 2011 (CPACA); 488 y 683 del Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989); 193 numerales 1, 2, 3 y 6 de la Ley 1607 de 2012.

El concepto de la violación de esas disposiciones se resume así (ff. 3 a 25):

1. Citando los artículos 485 y 488 del Estatuto Tributario, considera que todo responsable del impuesto tiene derecho a descontar de su IVA generado, el IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios gravados, siempre y cuando sean imputables a los ingresos gravados, y destacando la naturaleza del IVA sobre el valor agregado, concluye que los responsables solo pagan la diferencia entre el IVA generado y el IVA descontable.



2. La DIAN interpretó que la operación gravada respecto de la que se solicita el IVA descontable por el VI bimestre de 2009 es el de la incorporación en los términos del literal c) del artículo 421 Estatuto Tributario en el marco de un contrato de construcción. Pero para el contribuyente los IVAS descontables rechazados corresponden a la operación gravada de **venta de concreto en obra**, cuya incorporación se considera venta, y por ende dichos impuestos pagados son descontables.
3. La interpretación de la DIAN es incorrecta, porque dentro del objeto social principal de la demandante, que es el desarrollo de actividades inherentes a la ingeniería y arquitectura, se encuentra también prevista la compra y venta de materiales y elementos para la construcción y la venta de concreto se dio de forma autónoma e independiente. Señala que entre la sociedad y el Hospital San Vicente de Paúl se había celebrado un contrato de construcción bajo la modalidad de administración delegada y que igual circunstancia se presentó para la remodelación del Aeropuerto José María Córdova, según oferta mercantil aceptada por el CONCORCIO PROCAPEX<sup>1</sup> encargado de la modernización de dicho aeropuerto.

A partir de lo anterior señaló que, como lo han precisado el Consejo de Estado en la sentencia de 16 de septiembre de 2010 (exp. 16605. CP. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez) y la DIAN en el Concepto Unificado 0001 de 2003, un contrato de administración delegada es un mandato en el que un tercero calificado y capacitado ejecuta una obra a nombre del contratante. Es decir, que el contratante es el dueño de la obra, de los costos y gastos que esta involucra, mientras que el contratista solamente se encarga de ejecutarla, en virtud de lo cual no puede entenderse como una “*incorporación*” de aquellas que no dan derecho a impuesto descontable en términos del literal c) del artículo 421 Estatuto Tributario, del artículo 3º del Decreto 1372 de 1992 y del Oficio DIAN 008077 de 2006.

Aduce entonces que, la norma mencionada y la interpretación del Oficio anterior no son de aplicación en su caso, porque el impuesto descontable objeto de controversia no versa sobre costos y gastos de la demandante relacionados con el servicios de construcción, sino que corresponde a los costos y gastos incurridos por la sociedad en la producción del concreto que vendió al Hospital San Vicente de Paúl, generando IVA de \$96.537.300 y al Aeropuerto José María Córdova, generando IVA de \$6.608.377, reitera que su defendida produjo el concreto, lo vendió y lo inyectó en la obra de que es propietario el Hospital San Vicente de Paul, generado el IVA correspondiente a esa venta gravada.

Por lo mismo, es al mandante o dueño de la obra a quien le está prohibido utilizar como descontable el IVA pagado en los materiales necesarios para la construcción de un inmueble. Para este, ese IVA es un mayor valor del costo, pues los inmuebles no se encuentran gravados con el impuesto sobre las ventas. En cambio, la sociedad siendo a la vez fabricante del concreto que vendió con IVA, adquiere el derecho de descontar el IVA pagado en la

<sup>1</sup> Según contrato de concesión Nro. 8000011-OK de 2008 celebrado entre la AEROCIVIL y AIRPLAN S.A., conforme con el cual esta última celebró oferta mercantil con el CONSORCIO PROCAPEX para la remodelación del Aeropuerto José María Córdova.



compra de los insumos necesarios para la ejecución del contrato, por mandato del artículo 488 del Estatuto Tributario.

4. El desconocimiento del IVA descontable generado en la producción de concreto se fundamenta en que la DIAN no distingue la doble condición de la contribuyente de mandataria y vendedora, lo que constituye un trato inequitativo y subjetivo que no acoge los parámetros objetivos del régimen tributario de naturaleza real, que afecta o grava un elemento económico, sin consideración a la situación personal del sujeto pasivo.
5. La liquidación oficial de revisión adolece de falta de motivación (art. 730 num. 4 Estatuto Tributario) porque no contiene el análisis de las explicaciones dadas con la respuesta al requerimiento especial, ni de las pruebas aportadas (num. 6 ib.). Esto, además, vulnera el derecho al debido proceso y la defensa de la demandante, así como desnaturaliza el propósito de la respuesta al requerimiento especial (art. 707 del mismo estatuto).
6. La sanción por inexactitud procede únicamente en los supuestos establecidos por el legislador, como son la omisión, inexistencia, falsedad, equivocación, parcialidad y desfiguración. Eventos que no se materializaron en la declaración del impuesto sobre las ventas del VI bimestre del año gravable 2009, toda vez que la operación que originó el IVA descontable fue real y se demostró con la contabilidad del contribuyente. De manera que, como la demandante no incorporó datos falsos o equivocados a su denuncia privado no hay lugar a la imposición de la sanción referenciada.

Aunado a lo anterior, debe considerarse la existencia de una diferencia de criterios en el derecho aplicable entre las partes debido a que la DIAN entiende que la transacción asociada al IVA descontable en discusión es una incorporación de un bien mueble a un inmueble, supuesto que no da lugar a impuesto descontable según el Oficio DIAN 008077 de enero 26 de 2007; pero para la demandante dicha operación solo corresponde a la venta de concreto, que sí da lugar a IVA descontable.

7. Debido a que el numeral 1° del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 dispuso que las únicas sanciones aplicables a los contribuyentes eran las contenidas en esa misma ley, y esta no contempla una sanción por inexactitud, es clara la derogatoria tácita de esa penalidad.

### **Oposición a la demanda**

La DIAN contravirtió las pretensiones de la actora (ff. 107 a 117), argumentando que:

1. La contribuyente incurrió en una contradicción cuando en el escrito presentado el 26 de abril de 2010 -antes del requerimiento especial- explicó que, en relación con las compras de cemento realizadas a Cementos Argos S.A. y Agregados Garantizados del Norte, no facturó la venta de concreto porque ese producto era para consumo propio en contratos a precios fijos o unitarios, es decir, una transformación en obra. Pero, luego, en la respuesta al requerimiento especial señaló haber vendido concreto al Hospital San Vicente de Paúl y al Aeropuerto José María Córdova.



2. Señaló que, de conformidad con el artículo 3° del Decreto 1372 de 1992 los únicos impuestos descontables aceptables en actividades de construcción de inmuebles son aquellos originados en gastos directamente relacionados con los honorarios percibidos o la utilidad obtenida por el constructor, no los asociados a los costos y gastos necesarios para la construcción propiamente dicha. Por lo que siendo clara esa norma, tiene plena aplicación el artículo 27 del Código Civil que establece que cuando el sentido de la ley es claro no se puede desatender su tenor literal so pretexto de consultar su espíritu.
3. Manifestó que, aun cuando la demandante refirió que existe un contrato de administración delegada que justifica que no se dio una incorporación de bien mueble a inmueble, lo cierto es que la venta de concreto no es real debido a que de conformidad con el artículo 1445 del Código Civil la venta de una cosa apareja la transferencia del derecho de propiedad sobre esta, a cambio de un precio, situación que no se da en este caso, porque el vendedor no lo entrega realmente al comprador, sino que lo incorpora a la obra.
4. Añadió que, la prohibición de descontar el impuesto pagado en los materiales que se incorporan a una construcción de bien inmueble no establece distinciones respecto del tipo de contrato de que se trata.
5. Explicó que debe mantenerse la sanción por inexactitud porque está demostrado que la contribuyente utilizó conscientemente en su declaración tributaria costos y deducciones improcedentes de los que se derivó un menor saldo a pagar. Evento en el que no procede aplicar el eximente de diferencia de criterio en el derecho aplicable, ya que como se precisó, en realidad correspondió a un desconocimiento del derecho.

### **Sentencia apelada**

El Tribunal negó a las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la demandante, a partir de las siguientes consideraciones (ff. 150 a 161):

1. Preciso que no existió falta de motivación porque cada uno de los argumentos de la contribuyente, fueron estudiados y resueltos por la DIAN, aunque de forma desfavorable a la demandante.
2. Señaló que, el IVA que se acepta como descontable en la construcción de inmuebles es el que se asocia directamente con la utilidad u honorarios del contratista, en la medida en que los costos y gastos relacionados a estos conceptos fueron los que constituyeron la base gravable del impuesto. Como la construcción de inmuebles no está gravada con IVA y el artículo 3° del Decreto 1372 de 1992 expresamente prohíbe llevar como descuento el IVA pagado por los costos y gastos incurridos en su ejecución, la modalidad del contrato de construcción suscrito por las partes en ningún caso da derecho a IVA descontable.
3. Juzgó que como en este caso se aplicó la disposición pertinente a la controversia, pero con un alcance y sentido que no tiene, lo procedente era ordenar el levantamiento de la sanción por inexactitud por diferencia de criterios.



## Recurso de apelación

La **demandante** apeló la sentencia de primera instancia (ff. 167 a 189), en similares términos a los expuestos en la demanda; a estos efectos señaló que, en vista de que el fallo reprodujo “la misma argumentación equivocada y descontextualizada de la DIAN”, volvía a presentar las razones aducidas en la demanda que, en su sentir, sustentan los impuestos descontables.

Lo anterior bajo el señalamiento de que, el Tribunal en forma errada hizo énfasis en que la operación que dio lugar al impuesto descontable no fue una venta, como lo acreditaba la contabilidad, sino que determino que se estaba frente a la figura de la incorporación, consagrada en el literal c) del artículo 421 del E.T, premisa errada que vinculó, al igual que lo hizo la DIAN con el artículo 3 del Decreto 1372 de 1992, para rechazar los impuestos descontables.

Sostuvo que, el Tribunal no analizó el fondo de la discusión, que no tuvo en cuenta las razones expuestas y que se soportan con las pruebas obrantes en el proceso, las que, aduce, dan cuenta de que la sociedad actuó frente al Hospital San Vicente de Paul y al Consorcio Procapex (aeropuertos) como mandataria de un contrato de Administración delegada, pero a su vez también como vendedora de un bien gravado con IVA.

Aseguró que, la DIAN confundió la operación gravada consistente en la prestación de servicios bajo el contrato de administración delegada y la operación de venta de concreto.

## Alegatos de conclusión

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación (ff. 200 a 204).

La **demandada** en adición a lo sostenido en la contestación y en los alegatos de primera instancia (ff. 205 a 209) explicó que:

1. No se puede desligar el suministro de concreto de la construcción a la que se destina, como lo pretende el demandante, porque: i) dicha situación la previó el literal c) del artículo 421 del Estatuto Tributario y dispuso que se tomará como una venta gravada por incorporación y, ii) de la concurrencia en el mismo sujeto de las dos calidades (proveedor y prestador) no es posible identificar la transferencia del derecho de dominio del bien mueble.
2. Señaló que, la base gravable de esa incorporación -a un inmueble en construcción- es el honorario o utilidad obtenida por el constructor, con el consecuente descuento del IVA asociado solamente a estos conceptos según lo previó el artículo 3º del Decreto 1372 de 1992.
3. Explicó que debía mantenerse la sanción por inexactitud en razón a que la actora incluyó de manera consciente datos equivocados de los que obtuvo provecho, pese a existir norma especial, clara y precisa sobre los impuestos descontables en IVA para los contratos de obra de inmuebles, con lo cual no es posible argumentar una diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable.



## Concepto del Ministerio Público

El Procurador Sexto Delegado ante el Consejo de Estado rindió concepto a favor de confirmar la sentencia de primera instancia porque en su criterio no es posible desligar la venta del concreto utilizado en las construcciones ejecutadas por el mismo proveedor debido a que expresamente el literal c) del artículo 421 del Estatuto Tributario estableció que estos casos debían tomarse como una venta gravada por incorporación. Aunado a que, el contrato de obra es un evento especial regulado por el artículo 3º del Decreto 1372 de 1992, respecto del cual solamente es descontable el IVA asociado a los gastos relacionados con los honorarios o la utilidad obtenida que constituyó base gravable del impuesto.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide el cargo de apelación formulado por la parte demandante contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda, dirigido a obtener la nulidad del acto mediante el cual la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre las ventas del VI bimestre de 2009.

1. En concreto la apelante acusó la sentencia de primera instancia de no resolver el problema jurídico planteado en la demanda y no valorar las pruebas que se encuentran en el expediente, así como, las explicaciones dadas en cuanto a que la DIAN confunde la operación de prestación del servicio de administración delegada, con la operación de venta de concreto, ambas actividades gravadas con IVA, pero de manera diferente e independiente. Valga señalar que en este recurso no se presentaron argumentos de oposición a la condena en costas impuesta a la actora.

Para la DIAN y el *a quo*, el IVA pagado por las compras de cemento, arena y trillado necesarios para fabricar el concreto, vertido por la actora directamente en las obras del Aeropuerto José María Córdova y levantamiento de nuevas estructuras en el Hospital San Vicente de Paúl de Rio Negro (Antioquia), no tiene la condición de impuesto descontable porque no se originaron en gastos directamente relacionados con los honorarios percibidos o la utilidad obtenida por el constructor, sino sobre los costos y gastos vinculados a la construcción propiamente dicha, producto final que no está gravado con IVA y por ello, tienen el tratamiento de mayor valor del costo de la obra.

Es así, que, a la Sala le corresponde determinar si el IVA pagado en la compra de insumos para la fabricación del concreto que luego fue inyectado en la construcción, tiene la connotación de impuesto descontable para la actora, por corresponder a una venta pura y simple de dicho material, o es un mayor valor del costo de la construcción. Consecuentemente, debe establecerse la procedencia de la sanción por inexactitud.

A efectos de dirimir esta controversia, preciso es considerar lo siguiente:

El impuesto sobre las ventas es un gravamen en la modalidad de valor agregado por eso se origina en cada etapa del ciclo económico del bien vendido, entendiendo por venta, además, de la concepción general del



derecho comercial las ficciones concebidas en el artículo 421 del Estatuto Tributario, de las cuales interesa al caso bajo examen la definida en el literal c), así:

- “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.*”

Esto significa que, al configurarse el supuesto previsto por la norma, se genera el impuesto sobre las ventas, el cual debe ser declarado y pagado al fisco.

Ahora bien, en los términos del artículo 488 del Estatuto Tributario, sólo otorga derecho a descuento, el IVA incurrido en las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios que constituyan costo o gasto en renta y, que se destinen a operaciones gravadas con este impuesto.

Por su parte, el artículo 3° del Decreto 1372 de 1992 al regular el IVA en la construcción de inmuebles prevé que, solamente se aceptarán como impuestos descontables, el incurrido por bienes y servicios directamente relacionados con los honorarios o utilidad obtenida por el constructor, que no, con los asociados a los costos y gastos necesarios para la construcción.

A partir de lo anterior, debe verificar la Sala las circunstancias que se encuentran acreditadas dentro del plenario:

- i) **Oferta mercantil irrevocable con el HOSPITAL UNIVERITARIO SAN VICENTE DE PAÚL** (ff. 51 a 57) cuyo **objeto contractual**, según la cláusula primera de dicho convenio, es:

*“La Construcción de la **SUB-ESTRUCTURA, ESTRUCTURAS EN CONCRETO, MÉTALICAS Y OBRAS VARIAS**, para el HOSPITAL SAN VICENTE DE PAÚL, a localizarse en el Municipio de Rionegro (Antioquía), Vía Aeropuerto Llanogrande, conforme con la documentación e información suministrada por EL HOSPITAL y a las normas aplicables a este tipo de construcción, y las especificaciones técnicas establecidas en la condición segunda de esta oferta; bajo la combinación de dos modalidades: Precios Unitarios fijos no reajustables y Administración Delegada de las obras especiales.”*

- ii) **Oferta mercantil irrevocable con el consorcio PROCAPEX** para la Construcción de las Obras Obligatorias del Primer Año del Plan de Inversión de la Concesión 8000011 – OK de 2007 (ff. 58 a 94), cuyo **objeto** y condiciones fueron las siguientes:

*“**SEGUNDA. OBJETO:** La presente oferta tiene por objeto la ejecución por parte de EL OFERENTE de la **construcción de las obras del Contrato de Concesión correspondiente al Plan de Adecuación y Modernización de los aeropuertos OLAYA HERRERA de Medellín, JOSÉ MARÍA CORDOVA de Rionegro y EL CARAÑO de Quibdó** descritas en el ANEXO 1 (formulario de cantidades de obra y precios unitarios), de acuerdo con los diseños y planos de construcción, con el alcance, calidades y especificaciones suministradas por PROCAPEX y exigidos por el Contrato de Concesión, sus anexos y modificaciones y con las especificaciones técnicas particulares de cada subproyecto lo cual incluye el adelanto de todas las labores requeridas para la culminación del Proyecto **e implica a su vez, la asunción por parte de EL OFERENTE de todas las obligaciones y riesgos** en los términos exigidos por Los Concedentes y consagrados en el mencionado Contrato de Concesión que*



*corresponde a la presente oferta mercantil, tal como se estable en la estipulación décima primera de la misma.”*

- iii) De conformidad con las facturas de venta de los insumos que se emplean para la preparación de concreto (cemento, arena lavada y triturado), la sociedad apelante Arquitectos e Ingenieros Asociados S.A, fue adquirente de los mismos. (ff. 6 vlto. a 24 y 51 vlto. a 44 ca).
  - iv) En el objeto social de la demandante se encuentran las actividades de:  
*“1) Todas las labores inherentes al ejercicio de las profesiones de ingeniería y arquitectura, sus diferentes aspectos y modalidades. 2) Las construcciones, reparaciones, parcelaciones, urbanizaciones, montajes, instalaciones, ornamentaciones y obras complementarias. 3) la promoción de negocios, compra y venta, construcción, administración y custodia de inmuebles, y la compra y venta de materiales y elementos para la construcción.”*
  - v) En el libro auxiliar de cuentas de la demandante consta que, en el mes de noviembre de 2009 se registró en la cuenta 240802 “IVA descontable directo” a nombre del tercero Agregados Garantizados del Norte S.A., \$6.347.267 por el IVA causado por la compra de arena lavada y triturado (f. 50 vlto. ca). También, un IVA descontable de \$29.637.262 a nombre del tercero Cementos Argos (f. 50 vlto. ca). Anotaciones que corresponden al tratamiento tributario que fue dado a dichas compras (ff. 6 vlto. a 24 vlto. ca).
- Lo mismo ocurrió en el mes de diciembre de 2009, ya que la actora, en la misma cuenta 240802, registró un IVA descontable de \$2.796.984 por compra de arena lavada y triturado a Agregados Garantizados del Norte S.A. (f. 27 vlto. ca), así como, un IVA descontable por \$29.091.793 originado en la venta de cemento por parte de Cementos Argos (f. 27 ca), cuyo respaldado son las facturas de venta que obran en los antecedentes administrativos (ff. 29 vlto. a 44 ca).
- vi) Según el auxiliar de la cuenta 240801 “IVA generado” la actora registró en el mes de noviembre de 2009, por dicho concepto la suma de \$51.317.069 a nombre de la obra “Hospital San Vicente de Paul”, y en el mes de diciembre, a nombre de las obras “Hospital San Vicente de Paul” y “Aeropuerto José María Córdoba” la suma de \$51.828.608 (f. 82 ca).
  - vii) Reporte mensual de producción de concreto, centro de costos 10203 respecto de la obra del Hospital San Vicente de Paul para el mes de noviembre de 2009 en el que consta un valor de IVA generado por la suma de \$51.317.069,23 (f. 119 ca). También se encuentra esa relación por el mes de diciembre siguiente, por un total de \$51.828.608 a nombre de las obras “Hospital San Vicente de Paul” -centro de costos 10203- por \$45.220.231 (f. 116 ca) y “Aeropuerto José María Córdoba” -centro de costos 10208- por las sumas de \$6.400.201 y \$208.176 (ff. 116 vlto y 118 ca).
  - viii) Comprobantes de contabilidad de producción de concreto de los meses de noviembre y diciembre de 2009 con un IVA generado por las sumas de \$51.317.069 y \$51.828.608, respectivamente. (ff. 120 y 120 vlto ca)



- ix) Declaración desagregada del VI bimestre del año 2009 (ff. 121 y 121 vltos ca), en la que consta lo siguiente:

<b>“IVA</b>	<b>NOVIEMBRE</b>	<b>DICIEMBRE</b>
GENERADO EN BIENES Y SERVICIOS 240801		
(...)		
SOBRE PRODUC. CONCRETO ( <i>Obras propias</i> )	51.317.069	51.828.608”
(Énfasis propio)		

Si bien, el artículo 3° del Decreto 1372 de 1992 determina una base especial en los contratos de construcción de bien inmueble a partir de la cual no es posible tomar como impuesto descontable el impuesto al valor agregado pagado por los costos y gastos necesarios para la correspondiente construcción, la Sala observa que este precepto no riñe con el reconocimiento de la operación gravada subyacente que surge cuando los elementos incorporados en una construcción son elaborados por quien se encarga de su ejecución.

Así, en el caso bajo examen, sucede que el encargado de la ejecución de la construcción, en vez de adquirir el concreto, lo fabricó para lo cual, adquirió los insumos necesarios para el efecto, hecho que está demostrado en el plenario con las facturas de venta emitidas por Cementos Argos S.A. (ff. 34 a 44 ca) y Agregados Garantizados del Norte S.A. (ff. 7 a 33 ca).

También, y como fue expuesto previamente, en el expediente está probado que la actora generó el correspondiente impuesto sobre las ventas, lo cual no fue controvertido por la DIAN, sobre el valor del concreto, es decir, que tuvo ocurrencia una subsecuente operación gravada.

Ahora bien, teniendo en cuenta el artículo 488 del Estatuto Tributario concede a los contribuyentes de IVA el derecho de descontar impuesto al valor agregado pagado en la adquisición de bienes corporales muebles que se destinan a operaciones gravadas con este impuesto, como ha quedado precisado ocurrió en este caso respecto de los insumos de cemento, arena lavada y triturado, cuyas compras están demostradas con las facturas de venta por Cementos Argos S.A. (ff. 34 a 44 ca) y Agregados Garantizados del Norte S.A. (ff. 7 a 33 ca), para la Sala, resulta procedente el reconocimiento del IVA descontable incurrido en los insumos para producir el bien (concreto) sobre el cual se generó el impuesto sobre las ventas

Para la Sala es importante destacar que una interpretación diferente a la anterior desconocería la dinámica propia del IVA (valor agregado) y pondría en desventaja a quien produce los elementos o bienes que incorpora a una obra respecto de aquel que simplemente los adquiere y adiciona a la construcción, escenario que puede graficarse de la siguiente forma:

Tratamiento en compra de concreto a terceros (adquisición de concreto)		Fabricación del concreto de la obra (incorporación del concreto)	
Cemento, arena lavada, trillada	500.000	Cemento, arena lavada, trillada	500.000
IVA materiales (16% año 2008)	80.000	IVA materiales (16% año 2008)	80.000
Mano de obra y utilidad	500.000	Mano de obra y utilidad	500.000
<b>Valor concreto vendido</b>	<b>1.000.000</b>	<b>Valor concreto producido</b>	<b>1.000.000</b>
IVA cobrado al constructor y que se traslada como costo (no	<b>160.000</b>	IVA del concreto producido y que se incorpora al proyecto y	<b>160.000</b>



es descontable porque se destina a la operación no gravada)		que se traslada como costo (no es descontable porque se destina a la operación no gravada)	
En la declaración de IVA el tercero lleva el valor que le cobra al constructor de 160.000 y descuenta los 80.000 de los materiales que se destinaron a la operación gravada.		En la declaración de IVA el constructor que incorpora el concreto declara el IVA de 160.000 (literal c art. 481) y si no puede descontar los 80.000 del IVA de los materiales se incrementan el costo del proyecto.	

El anterior ejercicio, pone de presente que, de no poder el fabricante de concreto tomar como descontable el IVA de \$80.000 en que incurrió por los insumos requeridos para producir el concreto, se incrementaría el valor de la obra sin justificación alguna, se derivaría una mayor carga impositiva en comparación con la operación de quien simplemente adquirió el concreto y trasladó su valor al dueño de la obra, junto con el IVA incurrido en el mismo, esto es, los \$160.000.

Justamente para evitar este desequilibrio, fue que el legislador previó como operación gravada la ocurrencia del supuesto previsto en el numeral c) del artículo 421 del Estatuto Tributario, dando lugar a la aplicación del artículo 488 ibídem.

Importante observar finalmente que como quiera que en la siguiente etapa del proceso estamos frente a una operación no sujeta, ya por la venta de un inmueble, o frente a una base especial si se trata de un servicio de construcción, el último IVA generado en la cadena (IVA sobre la venta de concreto), será el que se considere como mayor valor del costo, justo porque se rompió el esquema de valor agregado.

Por lo anterior, debe dar la Sala la razón al recurrente y, en consecuencia, se revocará la sentencia apelada para en su lugar, declarará la nulidad de los actos administrativos demandados.

2. Adicionalmente, se declarará que no hay lugar a la condena en costas en esta instancia (gastos o expensas del proceso y agencias del derecho) porque en el expediente no se probó su causación como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable al caso concreto por expresa remisión del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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. **Revocar** la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Segunda de Oralidad, el 21 de julio de 2016. En su lugar, se dispone:

**Declarar** la nulidad de Liquidación Oficial de Revisión 112412013000026 del



15 de febrero de 2013 por medio de la cual, modificó la DIAN la declaración privada de IVA del 6º. bimestre de 2009.

A título de restablecimiento del derecho se declara la firmeza de la liquidación privada del impuesto sobre las ventas del 6º. bimestre de 2009 presentada por Arquitectos e Ingenieros Asociados S.A., en los términos expuestos en la parte motiva de esta providencia.

2. No se condena en costas en esta instancia.
3. Reconocer personería para actuar en nombre de la parte demandada a la doctora Tatiana Orozco Cuervo, de conformidad con el poder que obra en el folio 211 del expediente.

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

La anterior providencia se estudió y aprobó en 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**