



Radicación: 76001-23-33-000-2013-01313-01 (24016)  
Demandante: Expansiones y Mantenimientos Eléctricos S.A.  
**FALLO**

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

**CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA**

Bogotá D.C., veintiocho (28) mayo de dos mil veinte (2020)

**Referencia:** Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación:** 76001-23-33-000-2013-01313-01 (24016)  
**Demandante:** EXPANSIONES Y MANTENIMIENTOS ELÉCTRICOS S.A.  
**Demandado:** DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

**Temas:** Impuesto sobre las ventas - 2° bimestre de 2010. Base gravable contrato de construcción de bien inmueble. Sanción por no enviar información. Sanción por inexactitud.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia del 15 de mayo de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que declaró la nulidad parcial de los actos administrativos y en su parte resolutive dispuso<sup>1</sup>:

**“PRIMERO: DECLARAR** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial del Impuesto sobre las ventas N° 052412012000053 de fecha 06 de julio de 2012, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali, y de la Resolución N° 300373 del 09 de agosto de 2013, por la cual se resuelve el recurso de reconsideración, proferido por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, y en consecuencia, graduar la sanción por no enviar información impuesta a la sociedad EXPANSIONES Y MANTENIMIENTOS ELÉCTRICOS S.A., la cual deberá ser liquidada con una tarifa del 0.5% sobre la base aplicada por la DIAN en los actos demandados, y exonerar a la sociedad actora de la sanción por inexactitud que le fue impuesta de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia.

**SEGUNDO: Dejar** en firme la Liquidación Oficial N° 052412012000053 del 06 de julio de 2012, y la Resolución N° 300373 del 09 de agosto de 2013, respecto a la modificación de la liquidación del impuesto sobre las ventas.

**TERCERO:** Sin condena en costas.

(...).”

**ANTECEDENTES**

El 18 de mayo de 2010, la sociedad Expansiones y Mantenimientos Eléctricos S.A. presentó la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al 2° bimestre de 2010, en la que liquidó un saldo a pagar de \$17.267.000.

<sup>1</sup> Folio 156 del c. p.



Previo Requerimiento Especial, la DIAN profirió Liquidación Oficial de Revisión nro. 052412012000053 del 6 de julio de 2012, mediante la cual modificó la declaración del impuesto sobre las ventas del 2º bimestre del año 2010, incrementando el impuesto generado a la tarifa del 16%, impuso sanción por no enviar información en cuantía de \$239.208.000, y sanción por inexactitud equivalente a \$966.982.000.

El 11 de septiembre de 2012, la demandante interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial, el cual fue resuelto mediante la Resolución nro. 300.373 del 9 de agosto de 2013, confirmando el acto recurrido.

## DEMANDA

### Pretensiones

Mediante apoderado judicial y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y Contencioso Administrativo, la sociedad Expansiones y Mantenimientos Eléctricos S.A. formuló las siguientes pretensiones<sup>2</sup>:

“1. DECLARAR LA NULIDAD de los siguientes actos administrativos:

- Liquidación Oficial impuesto sobre las ventas N° 052412012000053 de fecha 06 de julio de 2012; por concepto del impuesto sobre la renta (sic), vigencia fiscal 2009 (sic); proferido por la División de Liquidación de la DIRECCION SECCIONAL DE IMPUESTOS DE CALI.
- Resolución N° 300373 del 09 de agosto de 2013, por la cual se resuelve un recurso de reconsideración, proferido por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica.

1. Como consecuencia de la anterior declaratoria, restablecer en su derecho a la sociedad Expansiones y Mantenimientos Eléctricos S.A. E.M.E.S.A. NIT. 805.031.126-2 disponiendo que quedo en firme la declaración privada del impuesto a las ventas del segundo bimestre del año gravable 2010 y por lo tanto no existe obligación por este concepto.
2. Condenar en costas procesales y agencias en derecho a la Nación –Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN- Dirección Seccional de Impuestos de Cali.”

### Normas violadas

El demandante invocó como normas violadas los artículos 29 y 95 numeral 9 de la Constitución Política; 476, 647, 683, 685, 742, 743 del Estatuto Tributario; inciso 1º del artículo 3 del Decreto 137 de 1992, artículos 137 y 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, artículos 217, 220 y 248 del Código de Procedimiento Civil.

El **concepto de la violación** se sintetiza así<sup>3</sup>:

<sup>2</sup> Folio 135 c.p. 1

<sup>3</sup> Folios 139 a 177 c.p.1



Sostuvo que los actos demandados adolecen de falsa motivación al liquidar el impuesto sobre las ventas a la tarifa del 16% sobre el total de los ingresos percibidos cuando en realidad la base gravable solo está compuesta por la utilidad derivada de la obra al tratarse de un contrato de construcción.

Expuso que de acuerdo con el objeto de la Oferta Comercial nro. 001 de 20 de enero de 2009 celebrada con Megaproyectos de Iluminaciones de Colombia S.A., la demandante realizó actividades como la canalización de zonas blandas con la instalación de tubos y su posterior relleno, las instalaciones de subestaciones eléctricas entre otras, que corresponden a obras civiles que son un servicio de construcción de conformidad con lo señalado en los Conceptos nros. 001 de 2003 y 029840 de 2006.

Advirtió que de conformidad con lo prescrito en el artículo 15 de la Ley 17 de 1992 y 100 de la Ley 21 de 1992, los contratos de obra pública celebrados con las entidades territoriales y descentralizadas de orden departamental o municipal, están excluidos del IVA.

Los actos demandados vulneran los principios de proporcionalidad y gradualidad de la sanción por no enviar información prevista en el artículo 651 del E.T., pues la demandante entregó la información antes de la expedición de los actos demandados, en consecuencia, no causó ningún daño o perjuicio a la Administración.

Igualmente, es improcedente la sanción por inexactitud de que trata el artículo 647 del E.T. en razón a que no se configuraron los supuestos de hecho para su imposición, pues los valores registrados en la declaración devienen de operaciones reales y ajustadas a la ley.

Precisó que la modificación del impuesto a pagar obedece a una diferencia de criterios respecto de la interpretación del derecho aplicable, pues la DIAN consideró que las obras ejecutadas por la demandante no corresponden a un servicio de construcción.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos<sup>4</sup>:

Adujo que la obra ejecutada por la demandante de instalación montaje y construcción para el alumbrado navideño de Cali en el año 2009, no corresponde a un contrato de construcción en inmueble, en virtud del cual pueda aplicarse lo prescrito en el artículo 3 del Decreto 1372 de 1992, y liquidar el IVA solo frente a la utilidad generada en el contrato.

Precisó que la obra de alumbrado navideño constituye un servicio de un bien temporal, cuyas características distan de la naturaleza de un bien inmueble que no puede trasladarse a otro lugar, como lo es la tierra o los edificios que se adhieren a ella, razón por la cual el impuesto sobre las ventas debe ser liquidado conforme al artículo 447 del E.T.

---

<sup>4</sup> Folios 197 a 207 c. p.



Contrario a lo señalado en la demanda, corresponde al contribuyente probar que la labor realizada es de aquellas previstas en el artículo 3 del Decreto 1372 de 1992. Sostuvo que no existe una vulneración al debido proceso de la demandante, pues los actos se encuentran debidamente motivados conforme a las pruebas que obran en el expediente.

En virtud del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, la instalación de alumbrado navideño no corresponde a un contrato de obra pública que se encuentre excluido del IVA conforme a los artículos 15 de la Ley 17 de 1992 y 100 de la Ley 21 de 1992.

De acuerdo con lo establecido en el Concepto Unificado nro. 1 de 2003, en consonancia con el artículo 32 de la Ley 80 de 1993, el contrato de instalación de alumbrado navideño al retirarse fácilmente sin detrimento del inmueble no corresponde a un contrato de obra pública.

Indicó que la sociedad demandante no dio cumplimiento a lo solicitado por la Administración mediante el requerimiento ordinario de información de 27 de abril de 2011, pues allegó la información de un bimestre diferente al requerido.

Advirtió que, si bien con ocasión del Auto de Verificación nro. 052382011001034 de 9 de diciembre de 2011, la demandante suministró la información solicitada, incurrió en la conducta sancionable prevista en el artículo 651 del E.T. pues la información no fue aportada oportunamente, dilatando los términos y la función fiscalizadora de la Administración.

Señaló que el contribuyente registró en su declaración privada datos equivocados que determinó un menor impuesto, configurándose el presupuesto de hecho para imponer la sanción por inexactitud, sin que exista una diferencia de criterios en el derecho aplicable conforme a la jurisprudencia del Consejo de Estado.

Por último, indico que no se encuentra probada la temeridad ni mala fe de a Administración que den lugar a la condena en costas a su cargo.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, graduó la sanción por no enviar información al 0.5% y levantó la sanción por inexactitud impuesta a la demandante. Las razones de la decisión se resumen así<sup>5</sup>:

En virtud de la oferta comercial presentada a la sociedad Megaproyectos de Iluminaciones S.A., el servicio prestado de obras de diseño, construcción, montaje y desmontaje del alumbrado navideño de la ciudad de Cali en el año 2009, no corresponde a una construcción de un bien inmueble o un bien mueble adherido de manera permanente al inmueble conforme a la definición consagrada en los artículos 656 y 657 del Código Civil.

<sup>5</sup> Folios 253 a 284 c.p.



La obra realizada por la demandante no son obras inherentes a la construcción, pues el desmontaje del alumbrado navideño no afecta la funcionalidad o estructura de los bienes a los cuales fueron adheridos.

La sociedad demandante no aportó las pruebas que acreditaran que el servicio prestado obedece a un contrato de construcción de bien inmueble que diera lugar a liquidar el impuesto sobre las ventas sobre la utilidad percibida conforme al artículo 3 del Decreto 1372 de 1992, y no sobre la totalidad del valor de la operación en virtud del artículo 447 del E.T.

En la actividad de fiscalización e investigación adelantada por parte de la DIAN, la carga de la prueba se trasladó a la demandante a quien le correspondía demostrar la realidad de la información registrada en su declaración privada. Las pruebas aportadas en el expediente no demuestran que la contribuyente celebrara un contrato de obra pública con el municipio de Cali o con la sociedad estatal Empresas Municipales de Cali E.I.C.E E.S.P. para el desarrollo del alumbrado navideño del año 2009. Aunado a que las facturas allegadas fueron expedidas a nombre de la sociedad Megaproyectos de Iluminaciones de Colombia S.A. con quien suscribió la oferta comercial.

Advirtió que el servicio de alumbrado navideño prestado a la Empresa Megaproyectos de Iluminaciones de Colombia S.A. no obedece a un contrato de obra pública suscrito con una entidad estatal, que goce del beneficio de exclusión del IVA contenido en el artículo 100 de la Ley 21 de 1992.

El Tribunal graduó la sanción por no enviar información de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 651 E.T. y la jurisprudencia del Consejo de Estado sobre esa disposición, fijándola en el 0.5% sobre la información no entregada, atendiendo a la actitud de colaboración del contribuyente, al haber presentado la información solicitada con anterioridad a la expedición del requerimiento especial.

Se configuró la causal de exoneración de la sanción por inexactitud por diferencia de criterios frente al derecho aplicable, puesto que existían dos interpretaciones respecto de la aplicación del artículo 3 del Decreto 1372 de 1992 a las obras que desarrolló el contribuyente en el periodo en discusión.

## RECURSOS DE APELACIÓN

Ambas partes presentaron recurso de apelación:

La **parte demandante** en su recurso<sup>6</sup> manifestó que pruebas aportadas al expediente si demuestran la realización de obras civiles y eléctricas, que implicaron la construcción de postes, estructuras metálicas, transformadores, redes subterráneas, anclajes, que permanecen por varios años para ser reutilizados en vigencias posteriores hasta su deterioro natural, lo que acredita que las obras ejecutadas no son de fácil retiro como afirma el Tribunal.

<sup>6</sup> Folios 291 a 306 c. p.



Reiteró que la demandante realizó actividades como la canalización de zonas blandas con la instalación de tubos y su posterior relleno, las instalaciones de subestaciones eléctricas, entre otras, corresponden a obras civiles que son un servicio de construcción, y en consecuencia, dan lugar a liquidar el impuesto sobre las ventas sobre la base gravable obtenida por los honorarios del constructor o la utilidad del contrato.

Indicó que no le es dable al *a quo* corregir los errores de la Administración y graduar la tarifa de la sanción por no enviar información al 0.5%, cuando está probada la falta y falsa motivación de la sanción, además del desconocimiento de los principios de proporcionalidad y razonabilidad que dan lugar a la declaratoria total de los actos demandados.

La **parte demandada** en su recurso<sup>7</sup> afirmó que se configuró el presupuesto de hecho para la imposición de la sanción por no enviar información, pues el contribuyente envió la información distinta a la solicitada con el requerimiento ordinario, y solo fue aportada en respuesta al auto de verificación o cruce.

Sostuvo que la sanción tasada por el Tribunal no se encuentra en debida forma, puesto que la aplicación del 0.5 % procede cuando no es posible establecer la base para liquidar la sanción, lo cual no ocurre en el presente caso, cuya sanción aplicable es la prevista en el literal a) del artículo 651 del E.T.

Contrario a lo indicado en la sentencia, la sanción por inexactitud si es procedente toda vez que se encuentra probado que el contribuyente registró datos equivocados que derivaron en un menor impuesto a pagar como consecuencia del desconocimiento del derecho aplicable mas no por una diferencia en la interpretación de la norma.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **DIAN** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación<sup>8</sup>.

La **demandante** guardó silencio.

### **CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

El **Ministerio Público** solicitó revocar parcialmente la sentencia apelada, en el sentido de mantener la sanción por inexactitud tasada el 100% conforme a la aplicación del principio de favorabilidad, al considerar que el contribuyente liquidó un menor impuesto a cargo al que correspondía. La obra de alumbrado navideño ejecutada por el demandante no tiene la naturaleza de un contrato de construcción, que dé lugar a liquidar el IVA sobre los honorarios o la utilidad del contrato, configurándose los presupuestos de hecho para la imposición de la sanción.

Indicó que debe mantenerse la sanción por inexactitud pues no se configuró la causal de exoneración por diferencia de criterios del derecho aplicable, pues no existe duda que la obra ejecutada por la contribuyente no cumple con las condiciones previstas en el artículo 3 del Decreto 1372 de 1992.

<sup>7</sup> Folios 307 a 311 c. p.

<sup>8</sup> Folios 352 a 354 c.p.



Afirmó que la graduación de la sanción por no enviar información se encuentra amparada en el artículo 651 del E.T., en consonancia con el artículo 187 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos de los recursos de apelación interpuestos por las partes, le corresponde a la Sala determinar: i) si es procedente liquidar el IVA del segundo bimestre de 2010 tomando como base gravable los honorarios o la utilidad del contrato de instalación y desmonte de alumbrado navideño realizado por la demandante en Cali en 2009, ii) si hay lugar a la graduación de la sanción al 0.5% por la entrega extemporánea de la información y iii) si se configuró el presupuesto de exoneración de la sanción por inexactitud por diferencia de criterios del derecho aplicable.

#### **Base gravable del Impuesto sobre las ventas en los contratos de construcción de bien inmueble**

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 447 del E.T. la base gravable en la venta y prestación de servicios está integrada por el valor total de la operación, sea que se realice de contado o a crédito, incluyendo entre otros los gastos directos de financiación ordinaria, extraordinaria, o moratoria, accesorios, acarreos, instalaciones, seguros, comisiones, garantías y demás erogaciones complementarias.

No obstante, tratándose de contratos de construcción en bien inmueble, el artículo 3 del Decreto 1372 de 1992<sup>9</sup>, estableció como base gravable del impuesto sobre las ventas, los honorarios obtenidos por el constructor o la utilidad del contrato cuando estos no hayan sido pactados.

Frente a los contratos de construcción de bien inmueble, esta Sala tuvo oportunidad de pronunciarse en casos en los que se discutía si la instalación de ventanas y fachadas correspondían a un contrato de construcción en inmueble<sup>10</sup>, y se determinó que son obras y bienes inherentes a la construcción aquellas que están estrechamente unidas a la construcción y son imprescindibles para su funcionamiento, al punto que, si estas retiran, el bien inmueble se deteriora o pierde su funcionalidad.

La DIAN mediante el Concepto Unificado nro. 001 de 2003, definió y estableció las características propias de los contratos de confección de obra material y los servicios de construcción, en los siguientes términos:

<sup>9</sup> "ARTÍCULO 3º. 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. [...]".

<sup>10</sup> CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativa, Sección Cuarta. Sentencias del 13 de julio de 2017, exp. nro. 21188 C.P. C.P. Milton Chaves García. 24 de agosto de 2017, exp. 21279 C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. 13 de septiembre de 2017, exp. 21815, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



### “1.3. CONFECCIÓN DE OBRA MATERIAL

Los contratos de confección de obra material son aquellos por los cuales el contratista directa o indirectamente edifica, fabrica, erige o levanta obras, edificios, construcciones para residencias o negocios, puentes, carreteras, represas, acueductos y edificaciones en general **y las obras inherentes a la construcción en sí no constituyendo contratos de construcción las obras o bienes que pueden removerse o retirarse fácilmente sin detrimento del inmueble como divisiones internas en edificios ya terminados**. Por lo tanto y para efectos impositivos, no por el hecho de denominarse en forma diferente varía su naturaleza, en cuanto hay elementos que siendo de su esencia los caracterizan.  
(...)

La base gravable para liquidar el Impuesto sobre las Ventas en la prestación de servicios será el valor total de la remuneración que perciba el responsable por el servicio prestado, independientemente de su denominación y de los factores que se hayan aplicado en la determinación de la misma. Por ejemplo, en contratos en los que se utilice la fórmula A.I.U. (Anticipo, Imprevistos y Utilidades) o se aplique el factor multiplicador, estos no se tendrán en cuenta para efectos de determinar la base gravable del IVA, es decir la base estará conformada por el valor total de la remuneración percibida por el contratista, llámese honorarios o utilidad según el caso.

### 1.4. SERVICIO DE CONSTRUCCIÓN

Son contratos de construcción y urbanización y en general de confección de obra material de bien inmueble aquellos por los cuales el contratista, directa o indirectamente, edifica, fabrica, erige o levanta las obras, edificios, construcciones para residencias o negocios, puentes, carreteras, represas, acueductos y edificaciones en general **y 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. No constituyen contratos de construcción las obras o bienes que puedan retirarse fácilmente sin detrimento del inmueble, como divisiones internas en edificios ya terminados**.  
(...)

De conformidad con lo preceptuado en el artículo 3º del Decreto 1372 de 1992, en los contratos de construcción de bien inmueble, el impuesto sobre las ventas se genera sobre la parte de los ingresos correspondientes 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.  
(Negrillas fuera de texto).

En el mismo sentido, la DIAN se pronunció mediante los Oficios nros. 029840 y 073113 de 2006, 044201 de 29 de mayo de 2009 y 04138 de 2015, en lo que precisó que no constituyen contrato de construcción las obras o bienes que pueden removerse o retirarse fácilmente, en el entendido que son partes accesorias que al ser removidas no causan un detrimento al inmueble o edificación.





En ese contexto, y de acuerdo con la definición del servicio de construcción prevista en el Concepto Unificado de la DIAN, se entiende por construcción en inmuebles no solo el levantamiento de obras o edificaciones, directa o indirectamente, 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 y cuando al retirarse las obras de la construcción se cause detrimento al inmueble. De manera que, si las obras pueden retirarse fácilmente de la construcción sin causar detrimento a esta, no se consideran construcción de bien inmueble.

En el presente caso, se encuentra probado que en virtud de las actividades que desarrolla la contribuyente, conforme al certificado de existencia y representación expedido por la Cámara de Comercio<sup>11</sup> y la oferta comercial<sup>12</sup> presentada a la sociedad Megaproyecto de Iluminaciones S.A., que el objeto del contrato fue la colaboración en la prestación del servicio de diseño, construcción, montaje del alumbrado navideño en la ciudad de Cali para el año 2009. Así se estableció:

“OBJETO DEL NEGOCIO: Expansiones y Mantenimientos S.A. (EMESA) se obliga a colaborar con Mega Proyectos de Iluminaciones de Colombia S.A. quien en la presente oferta comercial se llamará LA USUARIA, en la presentación de cualesquiera de los servicios a que se refiere el anexo y parte integrante de este documento, y, que corresponde a las obras de Diseño, Construcción, Montaje, Mantenimiento y Desmontaje, de las obras necesarias para el Alumbrado Navideño de la ciudad de Cali 2009, a través de la implementación de las obras necesarias como del personal a contratar con el fin de realizar as obras en el tiempo que la usuaria estime conveniente. Los servicios objeto del negocio, serán presentados por EMESA a traes de un número de trabajadores acorde con el volumen de trabajo por desarrollar, el cual será convenido entre las partes.”

En el expediente obra copia de la aceptación por parte del gerente de la sociedad Megaproyectos de Iluminaciones de Colombia S.A. de la oferta comercial presentada por la demandante, junto con el acta de obra, en estos documentos se describen los elementos para ejecutar la obra de alumbrado, tales como cables ATH, cables de acero, cortacircuitos, herrajes, soportes para protecciones, pararrayos, entre otros.

Así mismo, dentro del expediente se encuentra la factura nro. 250 expedida por la demandante a la sociedad Megaproyectos de Iluminaciones de Colombia S.A., cuya descripción señala el “alumbrado navideño de Cali: 1. Caravanas y 2. Construcción, montaje y desmontaje” por valor total de \$3.971.159.358.

Siendo que el contrato ejecutado por la demandante fue de diseño y montaje del alumbrado navideño para la ciudad de Cali para el año 2009 y no corresponde al objeto de una construcción de bien inmueble, ni se trata de una obra inherente a la construcción como lo es la plomería o la electricidad, cañerías que se incorporan a la construcción, pues se trata de una obra de bienes accesorios que pueden ser removidos y no son elementos estructurales de la construcción.

<sup>11</sup> Folios 3 a 7 c.p.1

<sup>12</sup> Folios 118 a 123 c.p.1



Contrario a lo aducido por la contribuyente, la certificación del ingeniero eléctrico de la sociedad Megaproyectos de Iluminaciones de Colombia S.A.<sup>13</sup> en la que se señala que el montaje del alumbrado navideño implicó obras civiles y eléctricas de construcción de posterías metálicas, anclajes que se integran físicamente a las vías, edificios y senderos, no acredita que la instalación del alumbrado navideño corresponda a un contrato de construcción de inmueble, pues se reitera, no se trata de una obra inherente o que se incorpore a la construcción y que al ser removida altere la funcionalidad o cause un detrimento del inmueble al cual fue adherido.

Cabe destacar que la instalación del alumbrado navideño aun cuando requiera de ciertas estructuras como soporte y sean ubicadas en las vías o parques, no es parte estructural de la construcción del inmueble por lo que su remoción no genera un detrimento o pérdida en su funcionalidad.

En ese orden, las obras de diseño, construcción, instalación del alumbrado navideño en la ciudad de Cali para el año 2009 realizada por la demandante, no constituyen una construcción de edificación o de obras inherentes a la construcción pues no son elementos estructurales de esta e imprescindibles para su funcionamiento.

Aunado a lo anterior, independientemente de que algunos de los elementos o recursos utilizados en el alumbrado navideño sean reutilizados para años posteriores al no ser desmontados como lo afirma el demandante, ello no le da una connotación de contrato de construcción de bien inmueble, toda vez que la característica de este, no obedece a que la obra o parte de ella sea reutilizada, sino que se trate de un elemento integrante y vital dentro del proceso de construcción que hace imposible su remoción porque afecta la funcionalidad del inmueble, lo cual se reitera, no ocurre en el presente caso.

En consecuencia, no prospera el cargo de apelación de la demandante pues no existe una vía de hecho por defecto fáctico, puesto que de acuerdo con las pruebas aportadas al expediente, no se encontró probado que la obra cuestionada por la Administración corresponda a una construcción de bien inmueble.

### **Sanción por no enviar información**

La Sala recuerda que el artículo 651 del E.T. prevé que el incumplimiento del deber formal de presentar información, o hacerlo de forma extemporánea, obstaculiza la fiscalización que la DIAN debe realizar a los contribuyentes, de manera que la negligencia en la entrega de la información entorpece el cumplimiento de este mandato a cargo de la autoridad tributaria, y ello justifica en sí mismo la imposición de la sanción<sup>14</sup>, atendiendo los criterios de justicia y equidad, al igual que los principios de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción, como fue expuesto por la Corte Constitucional en sentencia C-160 de 199815.

<sup>13</sup> Folios 126 a 128 c.p. 1

<sup>14</sup> CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 27 de marzo de 2014, exp. 19050, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>15</sup> CONSEJO DE ESTADO, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia de 4 de mayo de 2017, exp. 20753, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

Entre otras, ver sentencias de 20 de abril del 2001, exp. 11658, C.P. Delio Gómez Leiva, de 20 de febrero y 4 de abril del 2003, exps. 12736 y 12897, de 15 de junio del 2006, exp. 2003-00453-01, C.P. María Inés Ortiz Barbosa, de 26 de marzo del 2009, exp. 16169, C.P. Héctor J. Romero Díaz, 3 de julio de 2013, exp. 18763, C.P. Camen Teresa Ortiz de Rodríguez, de 6 de noviembre de 2014, exp. 20344, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 19 de febrero de 2015, exp. 20079, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



De manera que, dependiendo del momento de entrega de la información, cabe graduar la sanción que debe imponerse a quien no entregó la información solicitada por la Administración en los plazos señalados.

En el presente caso, se precisa que el artículo 651 del ET aplica para la sanción por no enviar información impuesta mediante resolución independiente o en la respectiva liquidación oficial<sup>16</sup>, y como quiera que la sanción por no enviar información se impuso dentro del proceso de determinación oficial del impuesto, le son aplicables los mismos criterios de proporcionalidad y razonabilidad en la graduación de la sanción, razón por la cual se acude a la regla jurisprudencial unificada fijada en la sentencia 22185 del 14 de noviembre de 2019.

De esa manera, en el presente caso está probado que la demandante con ocasión del Requerimiento Ordinario de Información nro. 05238201000155 de 27 de abril de 2011, envió la información de un periodo distinto al solicitado, con ocasión del auto de verificación, entregó la información exigida (aunque extemporáneamente), por lo que regularizó su omisión inicial en el cumplimiento del deber formal, antes de la expedición del requerimiento especial.

Dado el momento procesal en el que corrigió su omisión, era procedente graduar el monto de la sanción del 5% al 0.5% del valor de la información omitida en la oportunidad legal, conforme con el criterio expuesto por esta Sala en varias oportunidades<sup>17</sup>, y ratificado mediante sentencia de unificación<sup>18</sup>.

Así, esta Sala considera ajustada la graduación inicial de la sanción realizada por el Tribunal en la sentencia apelada, al fijarla al 0.5% del valor de la información no reportada oportunamente.

Contrario a lo aducido por la contribuyente, el tribunal en consideración al cargo formulado en la demanda y los argumentos de defensa planteados en la contestación de la demanda, estudió la legalidad de la imposición de la sanción por no enviar información, y determinó graduarla al 0.5% atendiendo los criterios de proporcionalidad y razonabilidad fijados por la jurisprudencia, al encontrar que la omisión fue subsanada antes de que se expidiera el requerimiento especial. En consecuencia, no prospera el cargo de apelación.

De otro lado, cabe precisar que la graduación de la sanción al 0.5% realizada por el Tribunal obedece a los criterios de proporcionalidad y razonabilidad fijados por la Corte Constitucional en la sentencia C-160 de 1998, mas no en aplicación del inciso segundo del literal a) del artículo 651 del E.T.<sup>19</sup> que procede sobre los ingresos netos, cuando no es posible establecer la base para tasar la sanción o la información solicitada no tenga cuantía. En consecuencia, el cargo de apelación de la DIAN no prospera.

<sup>16</sup> CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 29 de abril de 2020, exp. 22607, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>17</sup> Sentencias del 14 de abril de 2016 (exp. 20905, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), del 06 de julio de 2016 (exp. 21716, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), del 26 de julio de 2017 (exp. 21602, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez) y del 25 de septiembre de 2017 (exp. 20910, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), del 15 de noviembre de 2018, exp. 22321, M.P. Milton Chaves García, entre otras.

<sup>18</sup> CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia de Unificación 2019CE-SUJ-4-010 del 14 de noviembre, exp. nro. 22185. M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

<sup>19</sup> Vigente para la época de los hechos antes de la modificación de la Ley 1819 de 2016



## Sanción por inexactitud

En el caso concreto, se demostró que la contribuyente liquidó el impuesto sobre las ventas tomando como base gravable solo la utilidad del contrato de alumbrado navideño y no la totalidad del valor del contrato, de lo cual se derivó en un menor impuesto a pagar, razón por la que procede la sanción por inexactitud impuesta.

No existe una diferencia de criterios, habida cuenta que los valores registrados por la demandante por impuesto no son completos y verdaderos y no se derivaron de errores de apreciación relativos a la interpretación del derecho aplicable, sino al desconocimiento del derecho procedente, razón por la que, sí procede la sanción por inexactitud. En consecuencia, prospera el cargo de apelación de la parte demandada.

El artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, estableció en el parágrafo 5 que “el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”.

Al respecto, se observa que la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario, fue modificada por la Ley 1819 de 2016, al establecer una sanción más favorable, en tanto disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en las liquidaciones oficiales y el declarado por el contribuyente.

En consideración a lo anterior, la Sala con fundamento en el artículo 29 de la Constitución Política dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de la sanción por inexactitud a cargo del demandante atendiendo los lineamientos previstos en el artículo 287 de la Ley 1819 de 2016 que modificó el artículo 647 del Estatuto Tributario, así:

Saldo a pagar por impuesto sin sanciones	<b>621.632.000</b>
Menos: Saldo a pagar declarado	<b>17.268.00</b>
Base sanción	<b>604.364.000</b>
Valor sanción en aplicación del principio de favorabilidad	<b>100%</b>
<b>SANCIÓN</b>	<b>604.364.000</b>

Por tanto, la liquidación a cargo del demandante por concepto del impuesto sobre las ventas del bimestre 2 del 2010 es la siguiente:

CONCEPTO	LIQUIDACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN ADMINISTRACIÓN	LIQUIDACIÓN CONSEJO DE ESTADO
IMPUESTO GENERADO A LA TARIFA DEL 10%	1.600.000	1.600.000	1.600.000
IMPUESTO GENERADO A LA TARIFA DEL 16%	32.935.000	638.300.000	638.300.000
TOTAL IMP A CARGO/IMP GENERADO POR OPERACIONES GRAV	34.535.000	639.900.000	639.900.000
IMPUESTO DESCONTABLE POR OPERACIONES DE IMPORTACIÓN	-	-	-
IMPUESTO DESCONTABLE POR OPERACIONES GRAVADAS	-	-	-



CONCEPTO	LIQUIDACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN ADMINISTRACIÓN	LIQUIDACIÓN CONSEJO DE ESTADO
IMPUESTO DESCONTABLE PO OPERACIONES RÉGIMEN SIMPLIFICADO	-	-	-
SALDO A PAGAR DEL PERIODO FISCAL	34.535.000	639.900.000	639.900.000
SALDO A FAVOR DEL PERIODO FISCAL	-	-	-
RETENCIONES POR IVA QUE LE PRACTICARON	17.268.000	17.268.000	17.268.000
SALDO A PAGAR POR IMPUESTO	17.268.000	622.632.000	622.632.000
SANCIONES	-	1.207.792.000	628.284.840 <sup>20</sup>
TOTAL SALDO A PAGAR	-	1.830.424.000	<b>\$1.250.916.840</b>
TOTAL SALDO A FAVOR	-	-	-

### De la condena en costas

Conforme a lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, no procede la condena en costas en esta instancia, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

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

**PRIMERO:** Revocar la sentencia de primera instancia de 15 de mayo de 2018, de acuerdo con la parte motiva de esta providencia, y en su lugar,

**SEGUNDO:** Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 052412012000053 del 6 de julio de 2012 y la Resolución nro. Resolución nro. 300373 del 9 de agosto de 2013, por medio de las cuales se modificó la declaración del impuesto sobre las ventas del segundo bimestre del año gravable 2010, de conformidad con lo señalado en la parte motiva de esta providencia.

**TERCERO:** A título de restablecimiento del derecho, **fijar** como liquidación del impuesto sobre las ventas del segundo bimestre del año gravable 2010, de la sociedad EXPANSIONES Y MANTENIMIENTOS S.A., la suma liquidada en la parte motiva de esta providencia.

**CUARTO:** **No condenar en costas** en esta instancia.

<sup>20</sup> Sanción por no enviar información (4.784.168.000\*0.005)= 23.920.840  
Sanción por inexactitud: 604.364.000



---

Radicación: 76001-23-33-000-2013-01313-01 (24016)  
Demandante: Expansiones y Mantenimientos Eléctricos S.A.  
**FALLO**

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

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

*Con firma electrónica*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**  
Presidenta de la Sección

*Con firma electrónica*

**MILTON CHAVES GARCÍA**

*Con firma electrónica*

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**