

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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., dieciséis (16) de marzo de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2018-00793-01 (27039)
Demandante: UNIÓN TEMPORAL DISICO – PROING - CYG
Demandado: DIAN
Temas: Exclusión de IVA por la adquisición de equipos, elementos e insumos destinados a la construcción de establecimientos carcelarios. Artículo 130 Ley 633 de 2000

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 17 de marzo de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió:

«**PRIMERO.** DECLÁRASE LA NULIDAD de la Resolución No. 609-62 del 19 de julio de 2017, proferida por la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá de la DIAN; y de la Resolución n.º 005700 del 26 de julio de 2018, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución n.º 609-62 del 19 de julio de 2017, confirmándola, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO. Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho, ORDENAR a Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- la devolver a la Unión Temporal DISICO-PROING-CYG la suma de MIL CIENTO CINCUENTA Y SEIS MILLONES CUATROCIENTOS DIEZ MIL NOVECIENTOS CINCUENTA Y CINCO PESOS (\$1.156.410.955) junto con los intereses corrientes y moratorios, conforme lo previsto en el artículo 863 del E.T, a favor de las sociedades que conforman la U.T así:

Sociedad	NIT	Porcentaje	Monto a devolver
DISICO SA	860.874.186-9	51%	\$589.769.587,05
PROING SA	800.093.320-1	28%	\$323.795.067.40
CYG SA	800.140.959-1	21%	\$242.846.300.55

TERCERO. No se condena en costas a la parte vencida, conforme lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia».

ANTECEDENTES

El 17 de diciembre de 2013, las sociedades DISICO SA, Proyectos de Ingeniería -

PROING SA y CYG INGENIERÍA Y CONSTRUCCIONES SAS, constituyeron la Unión Temporal DISICO – PROING - CYG para «la construcción de un sector de mediana seguridad y obras conexas en el establecimiento carcelario de Tuluá-EPCMS-Valle del Cauca¹».

El 20 de diciembre de 2013, USPEC² y la Unión Temporal (*en adelante UT*), suscribieron el contrato de obra 218 por \$48.535.839.688 para la construcción, en un plazo de 8 meses, del sector de mediana seguridad y obras conexas al establecimiento penitenciario y carcelario³.

El 5 de mayo de 2017⁴, la UT solicitó la devolución del IVA pagado en la adquisición de equipos, elementos e insumos destinados a la construcción del establecimiento carcelario por \$1.156.410.955, conforme al artículo 130 de la Ley 633 de 2000⁵.

El 19 de julio de 2017, la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá expidió la Resolución 609-62, por cual negó la solicitud de devolución de IVA presentada por la UT⁶.

Contra dicho acto se interpuso recurso de reconsideración, decidido mediante Resolución 005700 del 26 de julio de 2018, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en el sentido de confirmar, bajo el argumento de que «el beneficio tributario que regula el mencionado artículo aplica únicamente para el INPEC, o para la autoridad nacional respectiva, en este caso la Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios (SPC)».

DEMANDA

La parte demandante, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones:

«Que son nulas las siguientes resoluciones proferidas por la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN, por haber sido expedidas con violación a las normas nacionales a las que hubieren tenido que sujetarse:

Resolución 609-62 del 19 de julio de 2017, por medio de la cual, la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, rechazó la solicitud de devolución por concepto de pago de lo no debido interpuesta por mi representada el día 5 de mayo de 2017, correspondiente al impuesto sobre las ventas (en adelante “IVA”) en el que la Unión Temporal tuvo que incurrir para la ejecución del contrato No. 0218 de 2013, correspondiente al tercer bimestre del año gravable 2015.

Resolución 005700 del 26 de julio de 2018, por medio de la cual, se resuelve el recurso de reconsideración presentado por la UNIÓN TEMPORAL DISICO-PROING-CYG contra la

¹ Fls. 9 a 13 c.a.

² Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios.

³ Fls. 1189 a 1200 c.a.

⁴ Fls. 1 y 22 a 24 c.a.

⁵ «Art. 130. **Quedan excluidos del impuesto a las ventas** y de los aranceles de importación los equipos, elementos e insumos nacionales o importados directamente con el presupuesto aprobado por el Inpec o por la autoridad nacional respectiva **que se destinen a la construcción, instalación, montaje, dotación y operación del sistema carcelario nacional**, para lo cual deberá acreditarse tal condición por certificación escrita expedida por el Ministro de Justicia y del Derecho.»

⁶ Fls. 1167 a 1171 c.a.

Resolución 609-62 del 19 de julio de 2017, confirmando en todas sus partes la resolución recurrida, negando definitivamente la devolución solicitada.

Que, como consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho, se ordene a la U.A.E Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), que efectúe la devolución de MIL CIENTO CINCUENTA Y SEIS MILLONES CUATROCIENTOS DIEZ MIL NOVECIENTOS CINCUENTA Y CINCO PESOS M/CTE (\$1.156.410.955), correspondiente a la suma pagada indebidamente por la UNIÓN TEMPORAL DISICO-PROING-CYG por concepto de IVA, en el que la Unión Temporal tuvo que incurrir para la ejecución del Contrato No. 0218 de 2013, más la actualización de dicha suma establecida en el último inciso del artículo 187 del CPACA, junto con los intereses corrientes y de mora a que haya lugar, sobre las sumas indebidamente pagadas y no devueltas.

Que se condene en costas a la parte demandada en caso de que las anteriores pretensiones sean favorables a mis poderdantes».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 29 y 363 de la Constitución Política
- Artículos 742 y 850 del Estatuto Tributario
- Artículos 2313 y 2315 del Código Civil
- Artículo 42 de la Ley 1437 de 2011
- Artículo 130 de la Ley 633 de 2000

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

Los actos demandados están indebidamente motivados y violan el debido proceso y las normas en que debían fundarse, porque: i) no se valoraron adecuadamente las pruebas aportadas -facturas y sus anexos, certificación expedida por contador público de la UT, certificación emitida por el Ministerio de Justicia y del Derecho, presupuesto de la construcción, contrato de obra, entre otros-; ii) erradamente se afirmó que, como la UT no informó a sus proveedores sobre la exclusión de los materiales adquiridos, pagó el impuesto sobre las ventas y declinó la posibilidad de acceder al beneficio; iii) se contrarió la doctrina de la DIAN; iv) se desconoció que el Consejo de Estado que accedió a las pretensiones de la demanda en un asunto con similitud fáctica y jurídica y; v) exigir que el titular de la exclusión sea el Estado hace nugatorio el beneficio, dado que, ni el INPEC ni la USPEC construyen centros penitenciarios.

La UT cumplió los requisitos de la Ley 633 de 2000, para acceder a la exclusión, pues las obras contratadas que se ejecutaron con presupuesto de la USPEC, consistieron en la construcción de un establecimiento penitenciario, y se aportó certificación del Ministerio de Justicia y del Derecho, con lo cual, la solicitud de devolución es procedente, por configurarse pago de lo no debido, y el impuesto pagado no se llevó como descontable por tratarse de la adquisición de bienes excluidos.

La negativa de la Administración vulneró los artículos 2313 y 2315 del Código Civil. El monto a devolver debe actualizarse y genera intereses conforme a los artículos 187 del CPACA y 863 del Estatuto Tributario.

OPOSICIÓN

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, así:

La exclusión debatida solo es aplicable al INPEC y no a los contratistas, siempre que los bienes adquiridos y/o importados se destinen a la construcción, instalación,

montaje, dotación y operación del sistema carcelario nacional. No existe pago de lo no debido y la devolución es improcedente, dado que la Unión Temporal estaba obligada al pago del impuesto sobre las ventas.

TRÁMITE PROCESAL EN PRIMERA INSTANCIA

Mediante auto del 13 de mayo de 2021, el *a quo* prescindió de las audiencias inicial y de pruebas, incorporó las pruebas aportadas en la demanda y su contestación, y corrió traslado a las partes para alegar de conclusión. El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos administrativos acusados.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A anuló los actos demandados y no condenó en costas, por las siguientes razones:

Con el material probatorio aportado por la demandante se demostró que cumplió los requisitos del artículo 130 de la Ley 633 de 2000, para acceder a la exclusión del IVA por la adquisición de equipos, elementos e insumos destinados a la construcción del establecimiento carcelario, sin que la norma exigiera que los mismos se debían adquirir directamente por la USPEC.

La demandante pagó el impuesto por la compra de bienes excluidos, con lo cual, los actos demandados están falsamente motivados y procede la devolución del pago de lo no debido, por \$1.156.410.955, junto con los intereses previstos en el artículo 863 del Estatuto Tributario. Como la Unión Temporal se conformó para la ejecución de un contrato que ya terminó, la devolución se hará a nombre de cada uno de los miembros que la conformaron.

No condenó en costas por no estar probadas.

RECURSO DE APELACIÓN

La entidad demandada interpuso recurso de apelación, por lo siguiente:

Conforme a la Ley 633 de 2000, el beneficio discutido aplica al INPEC o a la autoridad nacional respectiva, quien es la encargada de ejecutar las obras, sin que pueda trasladarse el beneficio al contratista.

No se configuró pago de lo no debido, comoquiera que el impuesto se pagó a los establecimientos de comercio que vendieron los insumos, y no se determinó si fue declarado por dichos establecimientos, ni se tuvo en cuenta que la UT no fue quien declaró el impuesto. Con las facturas aportadas se evidencia que *«para la adquisición de*

materiales e insumos habría cancelado un IVA, más no acreditó haber efectuado un pago a la entidad con el que se demuestre que se configuró un pago de lo no debido⁷».

No proceden los intereses ordenados en la sentencia, pues no está en discusión

ningún saldo a favor, sino la devolución de un pago de lo no debido.

TRÁMITE EN SEGUNDA INSTANCIA

La parte demandante no se pronunció sobre el recurso de apelación interpuesto por la demandante⁸. El **Ministerio Público** guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide sobre la legalidad de los actos administrativos que negaron la solicitud de devolución de IVA presentada por la UNIÓN TEMPORAL DISICO-PROING-CYG, por \$1.156.410.955.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, como apelante única, se debe establecer si se cumplieron los requisitos del artículo 130 de la Ley 633 de 2000, para acceder a la exclusión del IVA pagado en la adquisición de equipos, elementos e insumos destinados a la construcción de un establecimiento penitenciario y carcelario y, en consecuencia, si hay lugar a su devolución, por tratarse de un pago de lo no debido.

Para resolver, se reiterará, en lo pertinente, el criterio de decisión adoptado por la Sección⁹ en un asunto con identidad fáctica y jurídica frente a lo que aquí se decide.

El artículo 130 de la Ley 633 de 2000¹⁰, estableció expresamente que, «**Quedan excluidos del impuesto a las ventas y de los aranceles de importación los equipos, elementos e insumos nacionales o importados directamente con el presupuesto aprobado por el Inpec o por la autoridad nacional respectiva que se destinen a la construcción, instalación, montaje, dotación y operación del sistema carcelario nacional, para lo cual deberá acreditarse tal condición por certificación escrita expedida por el Ministro de Justicia y del Derecho**». (Se resalta)

Sobre la citada norma, esta Corporación precisó que «*no fue objeto de reglamentación por parte del Gobierno Nacional por lo que, para su aplicación, se debe atender a su contenido para efectos de determinar la procedencia de la exclusión del impuesto sobre las ventas*».

Es un hecho probado, no discutido por las partes, que el 20 de diciembre de 2013, USPEC¹¹ y la Unión Temporal, suscribieron el contrato de obra 218 por \$48.535.839.688, para la construcción, en un plazo de 8 meses, del sector de mediana seguridad y obras conexas al establecimiento penitenciario y carcelario Tuluá –

⁷ Argumento que, si bien no fue expuesto en la contestación de la demanda, sirvió de fundamento a los actos demandados.

⁸ Pese a que la demandante afirmó que no se le notificó del recurso de apelación, se evidencia en el índice 3 de samai, que mediante auto del 18 de octubre de 2022, se le notificó la admisión del recurso otorgándole el plazo para pronunciarse, conforme al artículo 247 del CPACA.

⁹ Sentencia del 25 de septiembre de 2019, exp. 21778, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁰ Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se dictan disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios para la vivienda de interés social y se introducen normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial.

¹¹ Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios.

EPCMS - Valle del Cauca¹², y que por acta del 17 de julio de 2018 se terminó y liquidó el contrato¹³.

El 5 de mayo de 2017, la Unión Temporal solicitó la devolución del IVA pagado en la adquisición de equipos, elementos e insumos destinados a la construcción del establecimiento carcelario por \$1.156.410.955, conforme al artículo 130 de la Ley 633 de 2000¹⁴, petición negada por la Administración, entre otras razones, porque «el beneficio tributario que regula el mencionado artículo aplica únicamente para el INPEC, o para la autoridad nacional respectiva, en este caso la Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios (SPC)».

De las pruebas allegadas al expediente, se observa que, con la demanda, se aportó certificación del 28 de enero de 2020 de la contadora de la Unión Temporal, la cual registró¹⁵:

1. *«Que, de acuerdo a los libros contables, sus asientos y comprobantes internos y externos, durante los años 2014, 2015 y 2016 la Unión Temporal Disico- Proing-CYG registró todas las compras de materiales destinados a la construcción de un sector de mediana seguridad y obras conexas en el establecimiento carcelario penitenciario de Tuluá – Valle del Cauca, en la cuenta contable 141501 – INVENTARIOS, EJECUCION OBRAS DE CONSTRUCCION EN CURSO.*
2. *Que la totalidad del IVA pagado por la compra de dichos materiales, que asciende a la suma de \$1.156.410.955 fueron registrados en la cuenta contable 13559501DEUDORES – DIAN PAGO DE LO NO DEBIDO.*
3. *Que dichos ivas pagados no fueron tratados ni como descontables del impuesto a las ventas, ni como costo o deducción en el impuesto de renta.*

Como soporte de mis afirmaciones, anexo relación anual, de los ivas pagados, donde se incluye además la siguiente información:

- }\ Nit del proveedor*
- }\ Nombre o razón social del proveedor*
- }\ Dirección del proveedor*
- }\ Número de factura*
- }\ Fecha de la factura*
- }\ Valor de la operación*
- }\ IVA facturado [...]»*

El Ministerio de Justicia y del Derecho certificó las adquisiciones realizadas por la Unión Temporal, así¹⁶:

«El Ministro de Justicia y del Derecho en uso de sus atribuciones legales, en especial la establecida en el artículo 130 de la Ley 633 de 2000, y

CONSIDERANDO [...].

Que indistintamente de los bienes adquiridos para su ejecución, los conceptos, cantidades y valores son aspectos que deben ser determinados de la información técnica suministrada por la Unidad de Servicios Penitenciarios y Carcelarios - USPEC-, al propuesta presentada por el CONTRATISA y los soportes de ejecución del contrato.

Que en mérito de lo expuesto

¹² Fls. 1189 a 1200 c.a.

¹³ Fls. 101 a 104 c.p.

¹⁴ Fls. 1 y 22 a 24 c.a.

¹⁵ Fls. 107-108 c.p.

¹⁶ Fls. 1201 c.a.

CERTIFICA QUE

Quedan excluidos del impuesto a las ventas y de los aranceles de importación los equipos, elementos e insumos nacionales o importados directamente con el presupuesto aprobado por la USPEC que se destinen a la construcción de un sector de mediana seguridad y obras conexas en el establecimiento penitenciario y carcelario de Tuluá - Valle del Cauca, en el marco del contrato No. 218 de 2013 suscrito entre la USPEC y LA UNIÓN TEMPORAL DISICO-PROING-CYG.

Lo anterior para los efectos del artículo 130 de la Ley 633 de 2000.

Se expide en Bogotá D.C. a los dieciocho (18) días del mes de noviembre de 2015 con destino al doctor Carlos Ferreira Sandino representante legal de LA UNIÓN TEMPORAL DISICO-PROING-CYG con NIT. 900.685.005-0». (Se resalta)

De igual forma, en el plenario obran copias de las facturas de venta¹⁷, donde consta el impuesto pagado en las adquisiciones de materiales por la UT, que se utilizaron en la construcción del establecimiento penitenciario.

Pues bien, de las pruebas del proceso, en especial, de la certificación allegada por el Ministerio de Justicia y del Derecho, se evidencia que las compras realizadas por la demandante para la construcción del establecimiento penitenciario y carcelario objeto del contrato celebrado con la USPEC, tienen el carácter de **excluidas de IVA**, de acuerdo con lo previsto en el artículo 130 de la Ley 633 de 2000.

Así, no le asiste razón a la apelante cuando afirmó que la exclusión era estrictamente aplicable al INPEC o la autoridad nacional correspondiente, pues la norma que la consagra exige que los insumos se adquieran con el presupuesto de la entidad *-no que esta deba adquirirlos directamente-* y se destinen a la construcción de centros penitenciarios, lo cual, debe certificarse por el Ministerio de Justicia y del Derecho.

Con base en las anteriores consideraciones, y como ocurrió en el precedente reiterado, *«se encuentra demostrado que la actora cumplió con el requisito señalado en el artículo 130 de la Ley 633 de 2000, para acceder a la exclusión del IVA por la adquisición de equipos, elementos e insumos destinados a la construcción del establecimiento carcelario, que ejecutó en virtud del contrato de obra suscrito [...], como lo certificó el Ministerio de Justicia y del Derecho»*.

En ese orden de ideas, la exclusión aplica al contratista, pues se demostró que los bienes se adquirieron con presupuesto de la entidad *-en virtud del contrato de obra 218 del 20 de diciembre de 2013 celebrado con el USPEC-* y se destinaron a la construcción de obras en el establecimiento penitenciario de Tuluá - Valle del Cauca, todo, certificado por el Ministerio de Justicia y del Derecho.

Entonces, al haberse pagado el IVA sobre bienes que estaban excluidos del impuesto, se configuró un pago de lo no debido y, por tanto, es procedente la solicitud de devolución presentada por la Unión Temporal Disico – Proing – CYG; devolución que corresponde a la DIAN conforme a lo previsto en el inciso segundo del artículo 850 del Estatuto Tributario.

Por último, acorde con el precedente reiterado de la Sección¹⁸, proceden los intereses del artículo 863 ET, régimen aplicable cuando se anulan los actos que niegan la

¹⁷ Fls. 25 a 1122 c.a.

¹⁸ Ver, entre otras, sentencia del 25 de septiembre de 2019, exp. 21778, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto. Sentencia del 3 de julio de 2020, exp. 24181, CP. Milton Chaves García.

solicitud de devolución por pago de lo no debido. No prospera la apelación y, en consecuencia, se confirmará la sentencia apelada.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso¹⁹ no se condenará en costas en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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

FALLA

1.- CONFIRMAR la sentencia del 17 de marzo de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

2.- Sin condena en costas.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase. La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Aclara voto

¹⁹ C.G.P. «Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto.

Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...). 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».