



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., veinticinco (25) de agosto de dos mil veintidós (2022)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 17001-23-33-000-2019-00427-01 (26230)
Demandante: PROMOTORA EL CARMELO SAS EN LIQUIDACIÓN
Demandado: DIAN

Temas: Devolución IVA VIS. Intereses 863 ET. Costas.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 16 de abril de 2021, proferida por la Sala de Decisión del Tribunal Administrativo de Caldas, que resolvió¹:

«PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad de la Resolución No. 1159 del 14 de junio de 2018, confirmada parcialmente por la Resolución 110201236686201900991 del 12 de julio de 2019, que negó en forma parcial el beneficio de devolución del impuesto a las ventas pagado en la compra de materiales para la construcción de viviendas de interés social establecido en el parágrafo 2 del artículo 850 del E.T.

SEGUNDO: En consecuencia, a modo de restablecimiento del derecho, DECLÁRASE que la sociedad Promotora El Carmelo S.A.S. tiene derecho a la devolución del impuesto a las ventas de conformidad con lo establecido en el artículo 850 del E.T., por concepto de las 101 viviendas enajenadas en el marco del proyecto inmobiliario “Mirador de la Francia”.

TERCERO: ORDÉNASE a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN efectuar la devolución correspondiente a los valores que fueron objeto de negativa en los actos demandados.

CUARTO: NIÉGASE la pretensión referente al pago de intereses corrientes y moratorios en los términos del artículo 863 del E.T.

QUINTO: SIN COSTAS en esta instancia. [...]».

ANTECEDENTES

El 3 de abril de 2018, PROMOTORA EL CARMELO SAS, hoy, PROMOTORA EL CARMELO SAS EN LIQUIDACIÓN, presentó solicitud de devolución del IVA pagado en la adquisición de materiales para la construcción de vivienda de interés social y prioritaria por valor de \$382.478.490, conforme al artículo 850 [parágrafo 2] del ET².

¹ Fl. 185 c.p.

² Fls. 1-2 c.a. 1



El 14 de junio de 2018, por medio de la Resolución 1159, la División de Gestión de Recaudo y Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Manizales rechazó de manera definitiva la referida solicitud³. Contra este acto se interpuso recurso de reconsideración⁴.

El 12 de junio de 2019, previa práctica de una inspección tributaria, la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Manizales profirió la Resolución 110201236686201900991, por medio de la cual modificó la Resolución 1159, en el sentido de devolver la suma de \$157.022.080 «con los intereses corrientes de que trata el artículo 863 del ET» y mantener el rechazo por \$225.456.410⁵.

DEMANDA

PROMOTORA EL CARMELO SAS EN LIQUIDACIÓN, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes⁶:

«5. PRETENSIONES

5.1. Se **DECLARE** la nulidad de la Resolución No 1159 del 14 de junio de 2018, confirmada parcialmente por la Resolución No. 110201236686201900991 del 12 de junio de 2019, proferidas por la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Manizales.

5.2. A título de restablecimiento del derecho, se **DECLARE** que la sociedad demandante tiene derecho a la devolución del Impuesto a las Ventas de conformidad con lo establecido en el artículo 850 del ET, por concepto de las 60 viviendas de interés social, por suma de \$225.456.410.

5.3. Se **ORDENE** la devolución del dinero con los intereses corrientes y moratorios de que tratan los artículos 863 y 864 del E.T.

5.4. Se condene en costas y agencias en derecho a la Entidad Pública demandada».

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 29, 84, 95 [9], 228, 333 y 338 de la Constitución Política
- Artículos 683, 742, 779, 850, 869 y 869-1 del Estatuto Tributario
- Artículos 137 y 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo
- Artículos 28, 1500 y 1857 del Código Civil
- Artículo 66 de la Ley 1607 de 2012
- Artículos 176 y 187 de la Ley 1564 de 2012
- Artículo 10 del Decreto 2924 de 2013

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

Infracción del acto en las normas en las cuales debería fundarse, al aplicar analógicamente normas referentes al subsidio de vivienda

³ Fls. 72 a 76 c.p.

⁴ Fls. 1694 a 1719 c.a. 10

⁵ Fls. 87 a 99 c.p.

⁶ Fls. 34-35 c.p.



La DIAN debió acudir a la definición de vivienda de interés social (unidad habitacional) contenida en el Decreto 2924 de 2013, norma especial aplicable a la devolución del IVA de que trata el artículo 850 del ET, y no a la señalada en el artículo 7 del Decreto 2190 de 2009⁷, para afirmar que los parqueaderos enajenados a los compradores de las viviendas, debieron sumarse al valor de la unidad habitacional para efectos de determinar el tope de 135 SMMLV, por cuanto este último decreto reglamentó las leyes que regulan la entrega de subsidios para los ciudadanos que pretendan adquirir vivienda de interés social, y no la devolución del IVA.

Para aplicar el Decreto 2190 de 2009 tendría que hacerse una analogía, situación proscrita en materia tributaria, menos aun cuando el Decreto 2924 de 2013 define qué se entiende por vivienda de interés social para efectos de la devolución del impuesto a las ventas, por lo que los actos enjuiciados infringieron las normas en las cuales debieron fundarse, en concreto, el artículo 338 de la CP.

Las afirmaciones de la DIAN -en cuanto a que la sociedad actuó de mala fe al vender parqueaderos- carecen de asidero jurídico, comoquiera que dicho concepto no se encuentra incluido en la definición de vivienda de interés social para efectos fiscales, sin que el hecho de haber vendido unidades inmobiliarias diferentes a la habitacional, fuera ilegal y una causal de rechazo de la devolución del IVA, con lo cual la autoridad fiscal desconoció el mandato establecido en el artículo 84 de la CP, cuando exigió requisitos para el reconocimiento de un derecho que el legislador no previó.

La DIAN debió limitarse a establecer si las viviendas escrituradas se encontraban dentro del tope para ser consideradas de interés social y si el IVA solicitado en la devolución fue efectivamente pagado, aspectos que se cumplieron a cabalidad y se probaron en la solicitud de devolución, hechos suficientes para declarar la nulidad de los actos demandados y ordenar la devolución.

Violación al debido proceso por no seguir el procedimiento para calificar el abuso del derecho establecido en el Estatuto Tributario Nacional

Los actos acusados vulneraron el debido proceso e incurrieron en falsa motivación cuando concluyeron que existió abuso del derecho y consideraron que la sociedad fraccionó la operación de venta de apartamentos, depósitos y parqueaderos, sin que se hubiera adelantado el procedimiento establecido en el artículo 869-1 del ET para determinar si existió o no abuso, y garantizar el derecho de defensa y contradicción.

Para considerar una operación económica como un abuso del derecho en materia tributaria se debe expedir un emplazamiento especial para que, en el término de tres meses, el contribuyente de respuesta al mismo, por lo que, al no efectuarse este procedimiento, no es posible recharacterizar la operación y concluir que existió abuso del derecho; aunque la división jurídica advirtió el error en que incurrió la división de devoluciones y reconoció que había omitido efectuar el procedimiento establecido para el efecto, continuó la actuación, cuando debió declarar la nulidad de la misma, en procura de garantizar el debido proceso.

No existió abuso del derecho porque (i) el Acuerdo 663 del 13 de septiembre 2007, por el cual se estableció el POT del municipio de Manizales, ordenó la construcción de parqueaderos,

⁷ Compilado en el artículo 2.1.1.1.1.1.7. del Decreto 1077 del 2015



y sin los mismos, no se hubiera otorgado la licencia por parte de la curaduría; es ilógico y desproporcionado, que se impida a un contribuyente acceder a un beneficio tributario establecido en una ley del orden nacional, por haber cumplido las normas territoriales, (ii) cada uno de los inmuebles -*apartamentos, parqueaderos y depósitos*- posee una ficha catastral y una matrícula inmobiliaria independiente, por lo que jurídicamente es obligatorio efectuar una escritura independiente para cada uno de ellos, e inscribirse en la oficina de registro de instrumentos públicos, razón por la cual la enajenación de cada inmueble no se hizo con la finalidad de "fraccionar" la venta, (iii) un parqueadero o un depósito no son aspectos intrínsecos al concepto de habitación, pues una persona puede tener una casa sin los mismos, lo cual no puede predicarse de un parqueadero y/o un depósito; si un comprador adquiere un parqueadero y un depósito, puede enajenarlos posteriormente por separado, sin tener que vender su vivienda, o un comprador puede adquirir únicamente un apartamento al carecer de vehículo, o pretender comprar solo un parqueadero al residir en un lugar cercano en el cual no tiene donde ubicar su vehículo.

Es legal construir varias clases de inmuebles y tener el derecho a la devolución del IVA para las viviendas de interés social cuyo tope máximo de venta sea la suma de 135 SMLMV; abuso hubiera sido pretender obtener la devolución sobre inmuebles que no se consideran vivienda, como erróneamente lo plantea la DIAN, al indicar que un parqueadero hace parte de dicho concepto, pues esa no fue la intención del legislador.

En el Decreto 2924 de 2013 se previó la posibilidad de que los constructores erigieran inmuebles diferentes a las viviendas y se precisó que frente a los mismos no procedía la devolución del IVA, que solo procede por la construcción de cada unidad inmobiliaria habitacional; verbigracia, es válido y legal, que una constructora erija dentro del mismo proyecto VIS locales comerciales frente a los cuales no procede la devolución del IVA sobre el valor escriturado.

Violación al debido proceso por recepción de prueba testimonial sin contradicción de la parte contra quien se aduce

A los testimonios rendidos por algunos de los compradores de las viviendas -*irrelevantes, impertinentes e inconducentes en cuanto la prueba de la enajenación de un bien inmueble es la escritura pública*- se les debe restar valor probatorio pues fueron recaudados con ausencia de la parte contra quien se aducen, ya que la actora no tuvo la posibilidad de ejercer la contradicción debida, lo que lleva a concluir que la prueba fue recaudada con violación del debido proceso, tornándose nula de pleno derecho; el artículo 187 del CGP le impone al juzgador, en este caso, a la DIAN, apreciar las pruebas en su conjunto.

A folio 1647 del expediente administrativo obra una declaración en la que una persona señaló que solo compró un apartamento; no obstante, la DIAN hizo caso omiso de la misma, con lo cual vulneró el principio de unidad de la prueba, en cuanto hubo escisión o fraccionamiento de los medios de convicción a efectos de tomar lo favorable a la DIAN y desechar lo favorable al contribuyente, quebrantándose el artículo 176 del CGP.

Illegalidad del recaudo probatorio realizado a través de la inspección tributaria

Cuando la sociedad conoció el acto que resolvió el recurso de reconsideración, advirtió que la DIAN requirió a la oficina de instrumentos públicos para que le informara sobre la totalidad de los compradores, y no solo sobre las dos personas que indicó en el auto que decretó la inspección, sin notificar previamente al contribuyente y sin darle traslado de manera previa del material probatorio recaudado por fuera de lo ordenado en la



inspección, a efectos de que ejerciera el derecho de defensa y contradicción, el cual se le vulneró.

Falsa motivación del acto administrativo por falta de prueba respecto a la venta de parqueaderos

Los actos demandados se expidieron de forma irregular al carecer de motivación y con infracción del artículo 745 del ET, que obliga a resolver las dudas a favor del contribuyente; en el recurso de reconsideración la sociedad advirtió que la prueba de la venta de un parqueadero es solemne por lo que no podía concluirse, a partir de un testimonio, la existencia de la misma, sin que se entienda por qué negó la devolución respecto de 25 viviendas escrituradas que no superaron el tope de 135 SMMLV para el año gravable 2017, con lo cual, si luego de la investigación, no encontró prueba de que se hubiera superado el tope establecido en la ley, debió aplicar el principio *IN DUBIO CONTRA FISCUM*.

En atención a las últimas sentencias proferidas por la sección cuarta del Consejo de Estado, en las cuales se ha negado la condena en costas al no haberse probado su causación, se adjuntan las facturas de honorarios que ha tenido que cancelar la demandante para discutir el presente asunto con la DIAN, quien debe asumir el pago de estos, en cuanto se incurrieron en ellos para lograr la devolución del IVA.

OPOSICIÓN

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los argumentos que se exponen a continuación⁸:

Está probado en el expediente administrativo que la sociedad vendió con parqueaderos y/o depósitos, los apartamentos que fueron base para el rechazo por parte de la entidad, en cuanto superaron el tope de \$99.591.795, establecido para el año gravable 2017, hecho aceptado por la actora. Aunque en la solicitud de devolución la contribuyente sólo relacionó los valores de los apartamentos, con (i) las actas de entrega de los bienes, (ii) los testimonios tomados en el transcurso de la investigación, y (iii) los cruces de información con la notaría segunda del circuito de Manizales, la oficina de registro de instrumentos públicos y el administrador de la propiedad horizontal "*Mirador de la Francia*", se estableció que se superó el tope legal para ser considerados como vivienda de interés social -VIS-.

Se acudió al Decreto 2190 de 2009, compilado en el Decreto 1077 de 2015, en virtud del criterio de interpretación sistemática contenido en el artículo 30 del CC, toda vez que, como el derecho a la devolución del IVA se genera por la construcción de vivienda de interés social, se deben aplicar las leyes que contienen la regulación al respecto; el legislador, a través de las diversas normas de vivienda de interés social - *artículos 7 [parág. 2] del Decreto 975 de 2004, 7 [parág. 1] del Decreto 2190 de 2009 y 2.1.1.1.1.7 del Decreto 1077 de 2015*-, ha establecido que el valor de los parqueaderos se incluye dentro del precio máximo de la vivienda de interés social.

Como se dijo en la demanda, el Acuerdo 663 del 13 de septiembre de 2007, por el cual se estableció el POT de Manizales, estableció la obligación de la provisión de

⁸ Fls. 130 a 144 c.p.



parqueaderos, y la licencia que se le expidió a la sociedad, se otorgó para la construcción de las torres de vivienda y los respectivos parqueaderos, con lo cual se desvirtúa lo manifestado por la actora en el sentido de que el concepto de vivienda de interés social concierne solo a la habitación, sin que haya duda que para establecer el límite legal del valor de la vivienda de interés social, en este caso, 135 SMMLV, se debe incluir el valor del parqueadero y/o depósito, por lo que al haberse sobrepasado, no se tenía derecho a la devolución consagrada en el artículo 850 [parág. 2] del ET.

No hubo violación al debido proceso porque (i) con independencia de la mención al artículo 869 ET, se debía mantener el rechazo parcial de la devolución por cuanto la actora excedió el tope máximo legal para tener derecho a la devolución, hecho no desvirtuado por la sociedad, quien basó su defensa en que no se debía incluir en el valor de la vivienda el del parqueadero y/o el depósito, (ii) no es aceptable que se insinúe que la DIAN probó las enajenaciones de los inmuebles mediante prueba testimonial, pues lo que permitió probar fue la existencia de escrituras diferentes a las relacionadas como de vivienda de interés social, la cual fue conocida por la actora en la oportunidad procesal pertinente en la que ejerció su derecho de defensa, argumentos objeto de consideración por parte de la entidad, respetándose las etapas previstas por la regulación tributaria, sin que sea cierta la manifestación sobre la testigo citada, apartamento sobre el cual se reconoció el beneficio, y (iii) con la práctica de la inspección tributaria en la etapa recursiva, tampoco se vulneró el debido proceso toda vez que la DIAN acató su deber de verificar la exactitud y realidad de los hechos relacionados con la devolución del IVA.

No tiene cabida la alegada falsa motivación por no haberse reconocido la devolución sobre apartamentos que, a juicio de la actora, no sobrepasaron el límite de vivienda de interés social, puesto que con la prueba aportada por el administrador de la propiedad horizontal "*Mirador de la Francia*", consistente en el listado de los propietarios de los apartamentos y de sus respectivos parqueaderos/depósitos, se verificó que se superó el límite legal de la vivienda de interés social, por lo que le correspondía a la actora acreditar que dichas viviendas sí cumplían los requisitos para obtener la devolución del IVA, conforme al artículo 2 [2] del Decreto 2924 de 2013.

La sociedad en el proceso administrativo en el cual solicitó la devolución del IVA de interés social del resto de apartamentos del proyecto de construcción "*Mirador de la Francia*", aceptó la inclusión del valor de los parqueaderos y/o depósitos para efectos del beneficio de la devolución, por lo que se solicita se valore este escrito, de acuerdo con el artículo 747 del ET.

Se debe negar la solicitud de condena en costas pues, como lo ha sostenido la reiterada jurisprudencia del Consejo de Estado, solo proceden en la medida de su comprobación; y las agencias en derecho, se deben liquidar conforme a las tarifas que establece el Consejo Superior de la Judicatura, las cuales deberá decretar según su naturaleza, calidad y duración de la gestión realizada por el apoderado y las circunstancias especiales. Las facturas presentadas por el apoderado de la sociedad no son pertinentes ni conducentes en el presente proceso contencioso, puesto que están referidas al proceso administrativo en cuanto el concepto facturado corresponde a la presentación del recurso de reconsideración, así como la prima de éxito por la solicitud de devolución, razón por la cual deben ser desestimadas.

ACTUACIÓN PROCESAL EN PRIMERA INSTANCIA



En virtud de lo dispuesto en el artículo 13 del Decreto 806 de 2020, por auto del 24 de septiembre de 2020⁹ (i) se declaró saneado el proceso, (ii) se incorporaron las pruebas aportadas con la demanda y la contestación, y (iii) se dio traslado a las partes y al Ministerio Público para presentar alegatos de conclusión y el respectivo concepto.

SENTENCIA APELADA

La Sala de Decisión del Tribunal Administrativo de Caldas (i) anuló los actos acusados, (ii) declaró que la actora tenía derecho a la devolución del IVA conforme al artículo 850 del ET, (iii) ordenó a la DIAN efectuar la devolución de los valores negados en los actos acusados, (iv) negó la pretensión de pago de intereses corrientes y moratorios en los términos del artículo 863 del ET, y (v) no condenó en costas, con fundamento en las siguientes consideraciones¹⁰:

Para computar el valor final de las viviendas de interés social a efectos de la aplicación de los beneficios tributarios, no resulta aplicable la presunción establecida en el párrafo 1 del artículo 2.1.1.1.1.7. del Decreto 1077 de 2015 pues esta se limita a regular la concesión de subsidios para la compra de este tipo de viviendas.

Así lo señaló el Consejo de Estado en la sentencia del 28 de noviembre de 2019¹¹, cuando aseveró que la referida norma solo recoge una regulación para el otorgamiento de los subsidios ofrecidos para la compra de este tipo de viviendas, empero, no cuenta con la virtualidad de modificar o determinar el concepto legal de vivienda de interés social en otros ámbitos, como es la concesión de excepciones o beneficios en materia tributaria; aunque esta providencia se refirió a una demanda de nulidad de dos conceptos de la DIAN en los que se afirmaba que *"para la procedencia de la exención de las rentas asociadas a las VIS y VIP, es necesario que la totalidad de las unidades habitacionales y sus servicios y espacios accesorios no superen los montos de SMLMV que fija el párrafo 1 del artículo 2.1.1.1.1.7 del Decreto 1070 de 2015"*, la misma resulta aplicable al caso concreto pues su *ratio decidendi*, esto es, la consideración sobre la finalidad y aplicación de la citada norma, únicamente a la concesión de subsidios de vivienda, y no al ámbito tributario, se acompasa con la discusión aquí planteada.

Sobre la procedencia de incluir o no dentro del valor de las viviendas de interés social el rubro correspondiente a parqueaderos o bodegas enajenados por el constructor en forma separada, para efectos de acceder a la devolución del IVA de que trata el artículo 850 [párrafo 2] del ET, se debe recordar la definición de vivienda de interés social señalada en el artículo 91 de la Ley 388 de 1997, según la cual, en cada Plan Nacional de Desarrollo se establecerá el tipo y precio máximo de las soluciones destinadas a estos hogares.

Así, en el artículo 83 de la Ley 1151 de 2007 se señaló que el valor máximo de una vivienda de interés social sería de 135 SMLMV y, posteriormente, el artículo 91 de la Ley 1753 de 2015 concretó que, la vivienda de interés social es aquella unidad habitacional que cumple con los estándares de calidad en diseño urbanístico, arquitectónico y de construcción, cuyo valor no excede de 135 SMLMV.

⁹ Fls. 164-165 c.p.

¹⁰ Fls. 179 a 185 c.p.

¹¹ Expediente 23662, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.



Los actos administrativos demandados adolecen de nulidad al haber sido expedidos con base en los postulados del párrafo 1 del artículo 2.1.1.1.1.7. del Decreto 1077 de 2015, canon normativo que tiene una aplicación limitada a la concesión de subsidios para la compra de vivienda de interés social, empero para la determinación del concepto de vivienda de interés social en materia tributaria, la normativa que define tal concepto son las Leyes 388 de 1997 y 1753 de 2015, no establece regla alguna para el cómputo del valor de 135 SMLMV mediante la inclusión de parqueaderos o depósitos enajenados en forma independiente. Como se impone declarar la nulidad de los actos administrativos demandados, se hace inane el análisis de los demás planteamientos formulados por sustracción de materia.

No son procedentes los intereses generados en los términos del artículo 863 del ET, toda vez que la devolución estudiada no tiene como causa el hecho de que el constructor haya registrado un saldo a favor en su declaración del impuesto sobre las ventas, ni tampoco que se haya presentado un pago en exceso por su parte, sino que se trata de un beneficio excepcional de reintegro del 4% del IVA pagado para este tipo de contribuyentes.

Con fundamento en los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP, no se condena en costas en cuanto se accedió en forma parcial a las pretensiones de la demanda.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** interpuso recurso de apelación en el cual solicitó revocar los ordinales cuarto y quinto de la sentencia apelada, para ordenar la devolución con los respectivos intereses causados conforme al Estatuto Tributario y condenar en costas en ambas instancias a la DIAN; en lo demás, confirmarla¹².

Yerra el *a quo* en su juicio valorativo según el cual en la devolución del IVA pagado en la compra de materiales para la construcción de vivienda de interés social no hay lugar al reconocimiento de intereses corrientes y moratorios por no corresponder a un saldo a favor contenido en una declaración, o a un pago en exceso hecho por el contribuyente, sino a un beneficio en favor de los constructores VIS.

En la referida devolución, consagrada en el artículo 850 [párrafo 2] del ET, sí hay lugar al reconocimiento de los intereses corrientes y moratorios establecidos en el artículo 863 del ET, por tratarse de una solicitud de la misma naturaleza que la contenida en una declaración tributaria, a la cual le son aplicables las disposiciones relativas a las devoluciones, entre ellas, las de intereses. De no aceptarse dicha interpretación, se debe acudir a lo dispuesto en el artículo 10 del Decreto 2924 de 2013, reglamentario de la solicitud de devolución del IVA, el cual señala que, en lo no previsto, se aplicarán las normas del Estatuto Tributario concordantes para las devoluciones o compensaciones de saldos a favor.

Se advierte que en sede administrativa no hubo discusión sobre el reconocimiento de los intereses del artículo 863 del ET, pues incluso, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se hizo un reconocimiento parcial de la devolución con los intereses respectivos, por lo que no resulta razonable que el *a quo* haya desconocido

¹² Fls. 188 a 191 c.p.



esta pretensión, cuando la misma DIAN reconoció que la devolución debe realizarse con los intereses de que tratan los artículos 863 y 864 del ET.

Habría lugar a la condena en costas conforme al artículo 365 [1] del CGP, aplicable por remisión del artículo 188 del CPACA ya que, en el evento de prosperar el recurso de apelación, la Administración resultaría vencida en el proceso.

ACTUACIÓN PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA

Por auto del 13 de diciembre de 2021¹³ se admitió el recurso de apelación y, al no ser necesaria la práctica de pruebas, no se dio traslado para alegar, de conformidad con el artículo 247 [4 y 5] del CPACA. La **entidad demandada** se pronunció sobre el recurso de apelación, así¹⁴:

No hay lugar al reconocimiento de los intereses de que trata el artículo 863 del ET, toda vez que la norma tipifica de manera taxativa y concreta los supuestos de hecho que los generan *-declaración con un saldo a favor o un pago en exceso-*, por lo que la solicitud de devolución del IVA de interés social, beneficio de carácter excepcional, no queda inmersa en ellos.

Si se emitiera una decisión favorable al respecto, se debe tener en cuenta que la Administración, en cumplimiento de lo dispuesto en la resolución por la cual se resolvió el recurso de reconsideración en la cual se ordenó devolver la suma de \$157.022.080, profirió la resolución de cumplimiento 1176 del 12 de julio de 2019, en la que reconoció dicha suma a favor de la actora, pago realizado el 16 de julio de 2019, como consta en la planilla que se aporta; y, para dar cumplimiento a la sentencia de primera instancia, profirió la resolución de cumplimiento 6281000646 del 30 de julio de 2021, en la que reconoció a favor de la demandante la suma de \$225.456.410, pago realizado el 2 de agosto de 2021, según planilla del Depósito Central de Valores. Por lo anterior, no se generaron intereses moratorios porque la DIAN pagó el valor total solicitado como devolución de IVA de interés social (\$382.478.490).

Se debe negar la condena en costas por falta de pruebas que las acrediten.

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, en calidad de apelante única, se debe establecer si el *a quo* debió o no acceder a las pretensiones de la demanda relativas al reconocimiento de intereses en los términos del artículo 863 del ET y a la condena en costas a la DIAN.

Para el Tribunal, no es procedente el reconocimiento de intereses porque no se dan los eventos señalados en el artículo 863 del ET, en cuanto la devolución en estudio no tiene como causa el hecho de que el constructor haya registrado un saldo a favor en su declaración del impuesto sobre las ventas, o que haya hecho un pago en exceso, sino

¹³ Índice 4 en Samai

¹⁴ Índice 11 en Samai



que corresponde a un beneficio excepcional de reintegro del 4% del IVA pagado por este tipo de contribuyentes en la compra de materiales para la construcción de vivienda de interés social, tesis que dijo compartir la DIAN en su oposición al recurso de apelación.

Para la actora, sí hay lugar al reconocimiento de los intereses corrientes y moratorios establecidos en el artículo 863 del ET, por tratarse de una solicitud especial de la misma naturaleza que la contenida en una declaración tributaria, negada por la Administración, a la cual le son aplicables las disposiciones relativas a las devoluciones, entre ellas, las de intereses. Que, de no aceptarse dicha interpretación, se debe acudir a lo dispuesto en el artículo 10 del Decreto 2924 de 2013, según el cual, en lo no previsto, se aplicarán las normas del Estatuto Tributario concordantes para las devoluciones o compensaciones de saldos a favor.

La Sala anticipa que le asiste razón a la actora ya que, como se puso de presente en la sentencia del 23 de febrero de 2012¹⁵, que en esta oportunidad se reitera, el artículo 863 del Estatuto Tributario, que integra la normativa en materia de devoluciones, sí se aplica a los procedimientos relacionados con el reintegro del IVA por la adquisición de materiales para la construcción de vivienda de interés social -VIS-, en la medida en que así lo han dispuesto las normas remisorias de los decretos que han reglamentado la devolución, en este caso, el artículo 10 del Decreto 2924 de 2013¹⁶, al señalar que «*En lo no previsto en este decreto se aplicarán, en lo pertinente, las disposiciones del Estatuto Tributario y demás normas concordantes para las devoluciones o compensaciones de saldos a favor*».

Así, resulta aplicable el artículo 863 del ET, según el cual los intereses corrientes se causan cuando «***se hubiere presentado solicitud de devolución y el saldo a favor*** [para el caso, el valor solicitado en devolución] ***estuviere en discusión, desde la fecha de notificación del requerimiento especial o del acto que niegue la devolución, según el caso, hasta la ejecutoria del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor***, y los moratorios, «***a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación***». (Se destaca)

Frente a los intereses moratorios, la providencia que aquí se reitera precisó que «*si bien es cierto, como en efecto lo es, que el artículo 863 del E.T. se aplica a las devoluciones originadas por la adquisición de materiales para la construcción de VIS; también, lo es que cuando la Administración incumple el plazo que tiene para devolver el IVA por el referido concepto, necesariamente se causan intereses moratorios a favor del contribuyente desde el vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación*»¹⁷.

En el *sub examine* se encuentran probados los siguientes hechos:

- El 3 de abril de 2018, la actora presentó solicitud de devolución del IVA pagado en la adquisición de materiales para la construcción de vivienda de interés social y prioritaria por valor de \$382.478.490, conforme al artículo 850 [parágrafo 2] del ET¹⁸.

¹⁵ Exp. 18185, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁶ «Reglamentario del procedimiento para el trámite de las solicitudes de devolución o compensación del impuesto sobre las ventas en materiales de construcción utilizados en vivienda de interés social y vivienda de interés social prioritaria de que trata el artículo 850 parágrafo 2° del del Estatuto Tributario»

¹⁷ En el mismo sentido, sentencias del 24 de enero de 2006, Exp. 13742, CP. Héctor J. Romero Díaz y del 16 de septiembre de 2010, Exp. 16605, CP. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

¹⁸ Fls. 1-2 c.a. 1



- El 14 de junio de 2018, por medio de la Resolución 1159, la División de Gestión de Recaudo y Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Manizales, rechazó de manera definitiva la referida solicitud¹⁹. Contra este acto se interpuso recurso de reconsideración²⁰.
- El 12 de junio de 2019, la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Manizales profirió la Resolución 110201236686201900991, por medio de la cual modificó la Resolución 1159, en el sentido de devolver la suma de \$157.022.080 «con los intereses corrientes de que trata el artículo 863 del ET», y mantener el rechazo por \$225.456.410²¹.
- La Administración, para dar cumplimiento a la Resolución 110201236686201900991 del 12 de junio de 2019 que ordenó la devolución de \$157.022.080, y a la sentencia proferida por el *a quo* que le ordenó reintegrar la suma de \$225.456.410, expidió las siguientes resoluciones, las cuales fueron aportadas al proceso en la oposición al recurso de apelación, sin manifestación alguna de la actora²²:

Resolución de cumplimiento 1176 de 12 de junio de 2019, en la cual se resolvió reconocer a favor de la sociedad la suma de \$157.022.080 «por concepto IVA DE INTERES SOCIAL año gravable 2017 [...]. En cuanto al **reconocimiento y pago de intereses de que trata el artículo 863 del Estatuto Tributario, se advierte que se hará en acto administrativo independiente previo a las apropiaciones presupuestales necesarias para el efecto**». (Se resalta)

Resolución de cumplimiento 6281000646 de 30 de julio de 2021 en la cual se resolvió reconocer a favor de la sociedad la suma de \$225.456.410, sin aludir a los intereses.

La DIAN también acompañó los comprobantes de pago de la suma total ordenada en devolución -\$382.478.490-, así:

Correo electrónico del 21 de enero de 2022, en el cual se adjunta el “pantallazo” del pago realizado el 15 de julio de 2019, a una cuenta corriente de la contribuyente del banco Davivienda por valor de \$157.022.080. Y reporte de títulos de devolución de impuestos, generado por el Depósito Central de Valores, en el que se verifica un pago en TIDIS el 2 de agosto de 2021, por valor de \$225.456.410.

Corolario de lo anterior, es forzoso concluir la procedencia del reconocimiento de intereses corrientes y moratorios de que trata el artículo 863 del ET, solicitado por la parte actora, en cuanto la entidad demandada solo pagó el valor total de la devolución por \$382.478.490. Así, los intereses corrientes proceden a partir de la fecha de notificación de la Resolución 1159 del 14 de junio de 2018²³, acto que rechazó la devolución, hasta la ejecutoria de (i) la Resolución 110201236686201900991 del 12 de junio de 2019 respecto de la suma de \$157.022.080, y (ii) la sentencia proferida en primera instancia por el Tribunal Administrativo de Caldas sobre el valor de \$225.456.410, e intereses moratorios, a partir del día siguiente a la ejecutoria del referido acto administrativo y providencia apelada, hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación. Prospera el cargo de apelación.

De otro lado, la apelante solicitó condenar en costas en ambas instancias a la entidad demandada por considerar que como el recurso de apelación está llamado a prosperar,

¹⁹ Fls. 72 a 76 c.p.

²⁰ Fls. 1694 a 1719 c.a. 10

²¹ Fls. 87 a 99 c.p.

²² Índice 11 en Samai

²³ 19 de junio de 2018. Fl. 1.692 c.a. 10



se estaría ante el supuesto consagrado en el artículo 365 [1] del CGP, en cuanto la DIAN resultara vencida en el proceso.

El Tribunal no condenó en costas al haber accedido de manera parcial a las pretensiones de la demanda, y la DIAN se opone a su imposición, por cuanto no hay prueba de su causación, quien sostuvo, frente a las agencias en derecho, que se deben tasar conforme a lo dispuesto por el Consejo Superior de la Judicatura, y no conforme a las pruebas aportadas por la actora, por corresponder a facturas por las cuales pagó los honorarios a sus apoderados por la labor en sede administrativa.

El artículo 365 del Código General del Proceso²⁴, señala, entre las reglas para la determinación de la condena en costas, las siguientes:

«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. [...].

8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación. [...].» (Se resalta)

La Corte Constitucional²⁵ ha considerado que la condena en costas procede contra la parte vencida en el proceso o en el recurso, con independencia de las causas de la decisión desfavorable, pero que ello no es óbice para que se exija «prueba de su existencia, de su utilidad y de que correspondan a actuaciones autorizadas por la ley», como lo ha expresado la Sección en diversos pronunciamientos²⁶, al señalar que el concepto comprende los gastos del proceso y las agencias en derecho²⁷, que no necesariamente deben corresponder al monto efectivamente pagado a los abogados²⁸.

Hechas las anteriores precisiones, en el *sub examine* se configuró el supuesto descrito en el artículo 365 [1] del CGP, toda vez que la entidad demandada resultó vencida en el proceso. Con la demanda, se aportó el contrato de prestación de servicios profesionales²⁹ suscrito entre la actora y los abogados que la representaron tanto en sede administrativa como judicial, a fin de obtener la devolución que fue objeto de discusión en este proceso, documento no controvertido por la Administración -quien solo cuestionó las facturas emitidas y pagadas por la actuación adelantada en vía administrativa-, el cual fue reconocido como prueba documental en el auto del 24 de septiembre de 2020³⁰.

Conforme a lo anterior, se considera procedente la condena en costas en ambas instancias a cargo de la demandada, pues están acreditadas las exigencias para su procedencia³¹. Con base en las pruebas aportadas, se ordenará al *a quo* tramitar el respectivo incidente de condena en costas, teniendo en cuenta las reglas de liquidación previstas en el artículo 366 del CGP y los lineamientos dispuestos en el Acuerdo

²⁴ Aplicable por remisión del artículo 188 del CPACA., para la liquidación y ejecución de la condena en costas.

²⁵ Cfr. la sentencia C-157/13, M.P. Mauricio González Cuervo.

²⁶ Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, Exp. 20485, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²⁷ Art. 361 CGP.

²⁸ Entre otras, sentencias del 9 de marzo de 2017, Exp. 21718 y 21753, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, del 6 de septiembre de 2017, Exp. 21719, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto y del 10 de septiembre de 2020, Exp. 22984, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

²⁹ Fls. 106-108 c.p.

³⁰ Fls. 164-165 c.p.

³¹ En el mismo sentido, entre otras, sentencias del 10 de septiembre de 2020, Exp. 22984, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez y del 1 de julio de 2021, Exp. 25471, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.



PSAA16-10554 del 5 de agosto de 2016 de la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura, insistiéndose en que no necesariamente deben corresponder al mismo monto de los *honorarios* pagados a los abogados.

Así las cosas, la Sala revocará los ordinales cuarto y quinto de la sentencia apelada para ordenar el pago los intereses corrientes y moratorios sobre el valor de la devolución efectuada de \$382.478.490, conforme a lo previsto en el artículo 863 del ET y a lo explicado en esta providencia, y condenar en costas en ambas instancias a la DIAN. En lo demás, la confirmará.

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

FALLA

1.- REVOCAR los ordinales cuarto y quinto de la parte resolutive de la sentencia del 16 de abril de 2021, proferida por la Sala de Decisión del Tribunal Administrativo de Caldas. En su lugar, se dispone:

CUARTO: Reconocer intereses corrientes y moratorios, conforme a lo previsto en el artículo 863 del Estatuto Tributario sobre la suma de \$382.478.490 ya devuelta, según lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

2.- CONFIRMAR en lo demás la sentencia apelada.

3.- Condenar en costas en ambas instancias a la entidad demandada, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta providencia. En consecuencia, ordenar al Tribunal Administrativo de Caldas tramitar el respectivo incidente de condena en costas, teniendo en cuenta las reglas de liquidación previstas en el artículo 366 del CGP y los lineamientos dispuestos en el Acuerdo PSAA16-10554 del 5 de agosto de 2016, de la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase. La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salva voto parcial