

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., nueve (9) de febrero de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2015-01555-01 (26341)
Demandante: Constructora Obreval S.A.
Demandado: U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN

Temas: Impuesto sobre las ventas primer bimestre del año 2013.
Devolución saldos a favor. Requisitos de la factura. IVA en materiales de construcción de viviendas de interés social.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 23 de octubre de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", que en su parte resolutive dispuso¹:

“PRIMERO: DECLÁRESE LA NULIDAD PARCIAL de la Resolución de Devolución y/o Compensación 608-8247 del 03 de diciembre de 2013, en cuanto se refiere al literal 2 del artículo 3 del resuelve y de la Resolución 1019 del 22 de diciembre de 2014, por medio de la cual decide recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución anterior.

SEGUNDO: A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DE DERECHO, se ordena devolver \$103.411.048, por concepto de IVA pagado en la compra de materiales para la construcción del proyecto de vivienda interés social, más los intereses a que haya lugar, en los términos de los artículos 863 – 864 del E.T.

TERCERO. No se condena en costas, por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

CUARTO. En firme esta providencia y hechas las anotaciones correspondientes, archívese el expediente, previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen, y de gastos del proceso a la parte demandante, si a ello hubiere lugar. Déjense las constancias del caso.

(...”).

ANTECEDENTES

El 25 de septiembre de 2013, la sociedad Constructora Obreval S.A. presentó ante la DIAN una solicitud de devolución y/o compensación del saldo a favor originado en el impuesto a las ventas - IVA del primer bimestre del año gravable 2013, por valor de \$433.808.000.

El 3 de diciembre de 2013 la DIAN profirió la Resolución nro. 608-8247 mediante la cual accedió parcialmente a la solicitud realizada por el contribuyente, ordenando devolver la suma de \$296.238.364 mediante títulos de devolución (TIDIS), y rechazó del valor total solicitado la suma de \$137.569.636 por no corresponder a costos directos imputables a la construcción de vivienda de interés social, o por no cumplir con los requisitos de las facturas establecidos en el artículo 617 del Estatuto Tributario.

El 30 de enero de 2014 la demandante interpuso recurso de reconsideración en contra de la Resolución nro. 608-8247 discutiendo el rechazo parcial de la devolución del IVA pagado en la construcción de las viviendas de interés social.

El 22 de diciembre de 2014 la DIAN profirió la Resolución nro. 1019, mediante la cual modificó parcialmente la decisión ordenando la devolución de \$317.424.155 del valor solicitado inicialmente, y rechazando la devolución de \$116.383.845.

DEMANDA

Pretensiones

La sociedad Constructora Obreval S.A., 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, formuló las siguientes pretensiones²:

“1. Que se decrete la nulidad de la resolución de Devolución y/o Compensación No. 608-8247 del 03 de Diciembre de 2013, en cuanto se refiere al literal 2 del artículo 3 del resuelve, en el cual rechaza la devolución del IVA por valor de \$116.383.845, porque las facturas obrantes en los folios 570 a 680 supuestamente no cumplen con el requisito previsto en el literal g) del Artículo 617 del Estatuto Tributario y por consiguiente no se puede reconocer que se trate de materiales de construcción de conformidad con lo previsto en el parágrafo 1 del artículo 3 del Decreto 1243 de 2001.

2. Que se decrete la nulidad de la resolución 1019 del 22 de Diciembre de 2014, por la cual decide recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución que trata el numeral anterior, esto en cuanto se refiere al artículo segundo que modificó el artículo tercero de la resolución 608-8247 del 03 de Diciembre de 2013, en el cual rechaza del valor solicitado la suma de \$116.383.845, porque las facturas obrantes a folios 570 a 680 y 755 a 978, no cumplen con el requisito previsto en el literal g) del artículo 617 del Estatuto Tributario y por consiguiente no se puede reconocer que se trate de materiales de construcción de conformidad con lo previsto en el parágrafo 1 del artículo 3 del decreto 1243 del 2001.

3. Que se restablezca el derecho de la sociedad CONSTRUCTORA OBREVAL S.A., a la devolución y/o compensación del saldo a favor originado en el impuesto de IVA CONSTRUCTORES VIS del año gravable 2013, primer bimestre, en cuanto a la cuantía del iva de las facturas, que obran a folios 570 a 680 y 755 a 978, que fueron rechazadas, las cuales son objeto de esta acción, como consecuencia de lo anterior, se ordene a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales a devolver a suma de CIENTO QUINCE MILLONES TRESCIENTOS TREINTA Y TRES MIL SETECIENTOS DOCE PESOS MONEDA CORRIENTE (\$115.333.712), por concepto de devolución de IVA del primer (1er) bimestre del 2013.

4. Que una vez decretada la nulidad de los actos administrativos solicitados, se ordene el cumplimiento de la sentencia dentro del término establecido en el artículo 176 del CCA.

5. Si no se efectúa la devolución en forma oportuna, se ordene a la DIAN para que proceda a la liquidación y pago de los intereses comerciales y moratorios como lo ordena el artículo 177 del C.C.A.

6. Se ordene a la DIAN para que la condena respectiva sea actualizada de conformidad con lo previsto en el artículo 178 del C.C.A., aplicando los ajustes de valor (indexación) desde la fecha de la petición hasta la fecha de ejecutoria de la sentencia que le ponga fin al proceso”.

Normas violadas

La demandante invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política; 3, 10 del Decreto 1243 de 2001; 123 del Decreto 2649 de 1993; y 617, 771-2, y el párrafo 2 del artículo 850 del Estatuto Tributario.

El **concepto de la violación** se sintetiza así³:

La demandante alegó que en virtud del artículo 617 del Estatuto Tributario, las facturas que soportan el IVA pagado por la empresa en los materiales de construcción de viviendas de interés social cumplen con todos los requisitos de ley, entre ellos la descripción genérica de los bienes adquiridos.

Sostuvo que si bien estos no se describieron específicamente por la dificultad que representaba incluir el detalle de cada uno de los bienes en la factura, sí se elaboró y puso en conocimiento de la administración un documento anexo a cada factura con las especificidades de los productos facturados y su naturaleza de materiales de construcción imputables como costo directo a la construcción de viviendas de interés social.

Adicionalmente, señaló que la referencia a los contratos de suministro e instalación de redes como descripción genérica incluida en las facturas no desvirtúa ni que la empresa efectivamente haya adquirido materiales para la construcción de vivienda de interés social, ni que la descripción incluida incumpla con el requisito de generalidad establecido en el literal f) del artículo 617 del Estatuto Tributario.

En los actos demandados la administración omitió tener en cuenta en su análisis lo dispuesto por el numeral 6 del artículo 3 del Decreto 1243 de 2001, según el cual se permite verificar el contenido de las facturas con los soportes contables. Por lo tanto, consideró que la administración tuvo la oportunidad de comprobar con los documentos anexos a las facturas que los materiales adquiridos sí constituyeron costo directo de la construcción de viviendas de interés social, y debían ser aceptados en la solicitud de devolución y/o compensación de IVA.

La administración vulneró el debido proceso de la demandante al expedir los actos

administrativos acusados sin ajustarse a las leyes preexistentes que regulan la materia.

Finalmente, manifiesta que los actos administrativos estuvieron indebidamente motivados ya que desconocieron el procedimiento de devolución de IVA, y no realizaron un análisis objetivo de las pruebas aportadas por la demandante.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos⁴:

Los actos administrativos mediante los cuales se ordenó el rechazo parcial de la solicitud de devolución y/o compensación de IVA asociado a la construcción de viviendas VIS fueron expedidos en cumplimiento de la legislación tributaria.

Se rechazó parcialmente la solicitud toda vez que las facturas que soportan la solicitud no cumplieron con los requisitos legales del artículo 617 del Estatuto Tributario y, por lo tanto, fiscalmente no se pueden reconocer propiamente como facturas porque no permiten soportar válidamente que se adquirieron bienes para la construcción de viviendas de interés social.

Señaló que de la descripción incluida en las facturas no fue posible individualizar los tipos de bienes adquiridos, ni concluir que fueron costos directos imputables a la construcción de las viviendas. No discriminar los bienes o productos en las facturas hace que estas sean documentos insuficientes e ineficaces para probar la solicitud de devolución de IVA.

La administración no tiene la facultad de conceder beneficios fiscales sin el cumplimiento de los requisitos legales para el caso, los cuales al no ser acreditados por la demandante, generó la configuración de la causal de rechazo de la devolución de IVA establecida en el literal g) del artículo 10 del Decreto 1243 de 2001.

Sostuvo que no es aceptable que las facturas se construyan con documentos complementarios o soportes anexos, ya que por ley son documentos simples que por sí solos deben tener la capacidad de acreditar la operación realizada. El cumplimiento del requisito de la descripción general o específica de los bienes dispuesta en el literal f) del artículo 617 del Estatuto Tributario no puede suplirse a través de documentos accesorios a las facturas, toda vez que no son los medios idóneos de prueba.

La remisión a un contrato de construcción o la descripción genérica de materiales para la instalación de redes no es suficiente para identificar que los bienes incorporados a la construcción son costos directos susceptibles del beneficio tributario de IVA.

No se vulneró el debido proceso de la demandante, ni se configuró la causal de indebida motivación de los actos administrativos, puesto que la administración dio estricto cumplimiento a las disposiciones normativas que contemplan el beneficio de devolución del IVA pagado en la adquisición de materiales para la construcción de vivienda de interés social, y valoró en debida forma la prueba documental allegada para tal efecto.

SENTENCIA APELADA

El **Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A"**, accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y no condenó en costas, bajo los siguientes argumentos⁵:

La descripción genérica refiere a lo general, y la específica a lo que está individualizado. Según esto, las descripciones de las facturas en las que se aludió al suministro de material o a la instalación de una red se expidieron conforme lo exige el artículo 617 del Estatuto Tributario. A su vez, señaló que para estas facturas los documentos anexos permitieron conocer en mayor detalle la clase de materiales adquiridos.

Pero en aquellas facturas en donde la descripción correspondió únicamente al número del contrato suscrito, consideró que de ninguna forma describían de manera genérica o específica el tipo de materiales adquiridos para la construcción de las viviendas de interés social, y en tal sentido, no era procedente considerar los anexos como sustento válido de la descripción de los bienes, porque estos documentos por sí solos no resultan conducentes para sustentar la solicitud de devolución. Por esto, rechazó el IVA pagado en las compras que se sustentan en estas facturas dado que no cumplieron con la descripción exigida por la ley.

Estimó que los actos administrativos mediante los cuales la administración resolvió la solicitud de devolución incurrieron en falsa motivación debido a que se omitieron hechos que se encontraban probados, y que de haberse considerado por parte de la administración se habría ordenado la devolución del impuesto pagado, como lo fue el hecho de que algunas de las facturas sí contaban con las descripciones genéricas de los bienes adquiridos.

Por todo lo anterior, el Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados y ordenó a título de restablecimiento del derecho la devolución de \$103.411.048, más los intereses a que hubiere lugar.

Ante la solicitud del demandante de aclaración y adición de sentencia por tener un error aritmético en la sumatoria de los valores aceptados, y de la falta de claridad en la causación de los intereses, el Tribunal declaró improcedente la aclaración toda vez que no se expresó que la sentencia tuviera conceptos o frases que ofrecieran verdadero motivo de duda. Así mismo, negó la solicitud de adición porque en la sentencia quedaron resueltos todos los problemas jurídicos planteados en el proceso.

RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandada**⁶ insistió en que la interpretación que asume el Tribunal respecto del entendimiento de la descripción genérica o específica de los bienes o servicios prestados de que trata el literal f) del artículo 617 del Estatuto Tributario es errónea, porque los documentos aportados como facturas no permiten soportar válidamente que el demandante incorporó los materiales a la construcción de las viviendas de interés social como costos directos de las mismas y, por tanto, puedan ser objeto del reintegro del IVA pagado.

⁵ Folios 3 al 37, índice 2 SAMAI.

Manifestó que no se tiene claridad sobre el significado de la descripción genérica que trae la ley porque no se puede tomar la denominación contable, sino propiamente la descripción de las cosas, bienes y/o mercancías que tienen caracteres comunes. De esta forma reiteró que las facturas aportadas no cumplen con los requisitos exigidos, ya que el término “materiales para redes hidráulicas, sanitarias y de gas”, por sí solo no faculta a la administración para individualizar cada bien y proceder con la devolución.

Por último, sostuvo que no puede aceptarse que las facturas se construyan a partir de documentos adicionales, pues solo el documento calificado como factura debe tener la virtualidad de acreditar el cumplimiento de los requisitos legales y fundamentar los efectos jurídicos pretendidos.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró, en términos generales, los argumentos expuestos en la demanda⁷.

La **DIAN** reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación⁸.

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cuestión preliminar

La Sala advierte que la consejera Stella Jeannette Carvajal Basto en providencia del 21 de febrero de 2022⁹, manifestó que estaba impedida para conocer de este asunto con base en el numeral 2 del artículo 141 del Código General del Proceso, porque conoció del proceso en instancia anterior.

El impedimento fue declarado fundado mediante providencia de 12 de mayo de 2022¹⁰, por lo que se separó a la doctora Stella Jeannette Carvajal Basto del conocimiento del presente proceso.

Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia de primera instancia, le corresponde a la Sala determinar si las facturas aportadas por el demandante para sustentar la solicitud de devolución del IVA pagado en la construcción de viviendas de interés social cumplen con el requisito establecido en el literal f) del artículo 617 del Estatuto Tributario.

⁷ Folios 1 a 11, índice 2 SAMAI.

⁸ Folios 1 a 6, índice 2 SAMAI.

⁹ Folio 1, índice 6 SAMAI.

¹⁰ Folios 1 a 2, índice 14 SAMAI.

Requisitos de las facturas

La DIAN adujo que los documentos aportados como facturas no soportaron válidamente que en la construcción de las viviendas se incorporaron bienes susceptibles de reintegro de IVA, porque al no cumplir con el requisito establecido en el literal f) del artículo 617 del Estatuto Tributario, fiscalmente no pueden reconocerse propiamente como facturas, y por lo tanto la demandante incurrió en la causal de rechazo de la solicitud de devolución indicada en el literal g) del artículo 10 del Decreto 1243 de 2001.

El párrafo 2 del artículo 850 del Estatuto Tributario establece el derecho de los constructores a la devolución o compensación del IVA pagado en la adquisición de materiales para la construcción de viviendas de interés social. Esta norma fue reglamentada en su momento por el Decreto 1243 de 2001, según el cual se determinaron, entre otros, los siguientes requisitos:

“Artículo 3°. Requisitos de la contabilidad. La solicitud de compensación o devolución del IVA pagado en la adquisición de los materiales de construcción para vivienda de interés social, deberá ser presentada por el constructor. Los constructores pueden ser también los titulares del proyecto aprobado por Inurbe, o construir bajo alguna modalidad de contrato con el titular. En todo caso, los constructores de vivienda de interés social deberán cumplir con los siguientes requisitos:

(...) 6. Las facturas o documentos equivalentes que, de conformidad con el artículo 123 del Decreto 2649 de 1993, sirvan de soporte a los registros contables, deben satisfacer los requisitos señalados en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, y discriminar en todos los casos el IVA correspondiente a la transacción.

Parágrafo 1°. Para los efectos contemplados en este decreto, se consideran materiales de construcción solamente aquellos bienes corporales muebles que constituyan costo directo imputable a la construcción de vivienda de interés social.

(...)”.

(Subraya la Sala)

De acuerdo con la remisión al artículo 771-2 del Estatuto Tributario, las facturas deben cumplir con los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617¹¹ y 618 *ibidem*. Se discute puntualmente en el presente proceso que las facturas allegadas por la parte demandante no cumplieron con el requisito descrito en el literal f), según el cual estas deben contener la “*descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados*”.

¹¹ “Artículo 617. Requisitos de la factura de venta. Para efectos tributarios, la expedición de factura a que se refiere el artículo 615 consiste en entregar el original de la misma, con el lleno de los siguientes requisitos:

a. Estar denominada expresamente como factura de venta.

b. Apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio.

- c. Apellidos y nombre o razón social y NIT del adquirente de los bienes o servicios, junto con la discriminación del IVA pagado.
 - d. Llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta.
 - e. Fecha de su expedición.
 - f. Descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados.
 - g. Valor total de la operación.
 - h. El nombre o razón social y el NIT del impresor de la factura.
 - i. Indicar la calidad de retenedor del impuesto sobre las ventas.
- (...)"

Conforme con lo anterior, la Sala advierte que la ley dispone dos posibilidades de incluir en la factura la descripción de los artículos vendidos; una de forma específica, y otra de forma genérica, dejando a discreción del contribuyente por cuál de las dos optar.

Según las definiciones dadas por la Real Academia Española – RAE, “específico” corresponde a *“lo que es propio de algo y lo caracteriza y distingue de otras cosas”*, y “general”, aquello *“común a todos los individuos que constituyen un todo, o a muchos objetos, aunque sean de naturaleza diferente”*¹². Por lo tanto, individualizar y detallar cada uno de los materiales vendidos en la factura corresponde a una descripción específica, pero denotar un conjunto de bienes necesarios para un determinado fin, será una descripción genérica de los mismos.

Respecto de las facturas nro. 595, 621, 637, 650, 673, 688, 698, 710, 1989, 1990, 2077, 2078, 2145, 2146, 2226, 2227, 2300, 2301, 2360, 2361, 2453, 2454, 2532, 2533, 2561 y 2562, reconocidas por el Tribunal para la devolución del IVA pagado, se evidencia que en ellas se encuentra una descripción suficientemente genérica que hace alusión a un conjunto de materiales para instalar una serie de redes necesarias en la construcción de las viviendas como, por ejemplo: *“Contrato No. 273SC-CO011. CORTE No. 1. Suministro de material para las instalaciones de redes eléctricas, telefónicas y afines (Tubos, Tableros, Interruptores, cables, ladrillos, Cemento, Adaptadores, cajas, etc.)”*¹³ o, *“Corte de obra 01. Según contrato 273SC-CO009. Suministro de materiales para redes hidráulicas, sanitarias y de gas.”*¹⁴

De lo anterior, la Sala concluye que si la ley da la posibilidad de incluir una descripción genérica en la factura, para quien así la incorpore no puede exigirse como requisito para su reconocimiento que se individualicen cada uno de los bienes vendidos, sino únicamente que de dicha descripción se pueda inferir la destinación de los mismos.

Por todo lo anterior, se confirmará la decisión del juez de primera instancia.

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, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen, razón por la cual no se condenará en esta instancia.

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

¹² Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua (<https://dle.rae.es/diccionario>), voces “específico” y “general”.

¹³ Folio 139, índice 2 SAMAI.

¹⁴ Folio 269, índice 2 SAMAI.

FALLA

PRIMERO: CONFIRMAR la sentencia de 23 de octubre de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, conforme lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN