



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá D.C., catorce (14) de septiembre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación 05001-23-33-000-2017-00293-01 (27416)
Demandante CONINSA RAMÓN H. S.A.
Demandado DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas: IVA. Bimestre 1 del año 2016. Oportunidad de la solicitud de devolución del IVA pagado en la adquisición de materiales para la construcción de vivienda de interés social (VIS) y de interés prioritario (VIP).

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 10 de noviembre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Segunda de Decisión Oral, que resolvió:

«**PRIMERO:** Se declara la nulidad de la Resolución de Rechazo definitivo No. 44 de 1° de abril de 2016, proferida por la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos por la suma de \$199.105.532 y de la Resolución No. 1994 de 22 de septiembre de 2016, por medio de la cual, la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de impuestos de Medellín decidió un recurso de reconsideración.

SEGUNDO: Como restablecimiento del derecho, se declare la procedencia de la devolución del saldo a favor en IVA por el primer bimestre de 2016, originado en la construcción de vivienda VIS, en la cuantía que cumpla con los requisitos para la devolución.

TERCERO: No se condena en costas (...)»¹.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 17 de febrero de 2016, Coninsa Ramón H. S.A. presentó ante la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín una solicitud de devolución del IVA pagado por la adquisición de materiales destinados para la construcción del proyecto de viviendas de interés prioritario (en adelante VIP) Cantares III, el cual fue declarado como saldo a favor por el primer bimestre de 2016.

Mediante Resolución de Rechazo Definitivo Nro. 44 del 1 de abril de 2016, la Administración rechazó la solicitud de devolución por extemporánea porque consideró que fue presentada más de 2 años después la terminación del proyecto Cantares III, en aplicación del artículo 3 del Decreto 2924 de 2013.

La sociedad peticionaria interpuso recurso de reconsideración en contra de la anterior decisión el 29 de abril de 2016. Pero fue confirmada mediante la Resolución Nro. 1994 del 22 de septiembre de 2016.

¹ SAMAI. Índice 2. PDF de la sentencia. Página 19.



ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones²:

«Que previo el trámite respectivo, se declare:

1. **La NULIDAD de la Resolución de Rechazo Definitivo No. 44 de 1° de abril de 2016**, notificada por correo el 8 del mismo mes y año, por medio de la cual la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín rechazó por extemporaneidad el saldo a favor en IVA originado por la construcción de vivienda VIS (sic) por la suma de \$199.105.532; y de la **Resolución No. 1994 de 22 de septiembre de 2016**, notificada personalmente el 29 del mismo mes y año, por medio de la cual la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín decidió un recurso de reconsideración.
2. **Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, solicito que se RESTABLEZCA EL DERECHO** de la sociedad CONINSA RAMÓN H. S.A., declarando la procedencia de la devolución del saldo a favor en IVA por el 1er bimestre de 2016 originado en la construcción de vivienda VIS (sic) por la suma de \$199.105.532.
3. **Declarada la nulidad de la actuación antes descrita, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 365 del Código General del Proceso, solicito CONDENAR EN COSTAS** a la entidad demandada en virtud de su actuación». (Énfasis del texto original).

Invocó como normas violadas los artículos 29 y 95 (numeral 9) de la Constitución Política, 683 y 850 del Estatuto Tributario y 3 del Decreto 2924 de 2013. El concepto de la violación propuesto en la demanda y en su reforma se resume así:

Transcribió el artículo 850 del Estatuto Tributario y el artículo 3 del Decreto 2924 de 2013. De esta última norma destacó que, el plazo para solicitar la devolución del IVA pagado por la compra de materiales en proyectos de vivienda de interés social (en adelante VIS) y VIP es, a más tardar, dentro de los dos años siguientes a su terminación total, hecho que debe acreditarse con una certificación suscrita por el representante legal del contribuyente.

Explicó que, con la solicitud radicada el 17 de febrero de 2016, se probó que la construcción de Cantares III finalizó el 1 de marzo de 2014. Sin embargo, la DIAN la rechazó porque, en una petición de devolución anterior frente al mismo proyecto, se certificó que la obra terminó el 12 de diciembre de 2013. Además, según la autoridad tributaria, aunque se aportó el acta de recibo final del proyecto que indica que finiquitó el 1 de marzo de 2014, ese documento no era el contemplado en el artículo 3 del Decreto 2924 de 2013, pues sus fines son esencialmente contractuales, por lo que no surte efectos jurídicos con relación a la solicitud de devolución del IVA.

Frente a lo anterior, la actora precisó que, consciente del error, su representante legal emitió una certificación adicional dirigida al jefe de la División de Gestión de Recaudo de la Administración de Impuestos de Medellín en la que explicó que el primer documento contenía una fecha de terminación equivocada y que, por lo tanto, no era cierto que el proyecto de construcción finalizó el 12 de diciembre de 2013.

² SAMAI. Índice 2. PDF de la demanda. Página 7.



Aseveró que, para demostrar el error en la primera certificación, la demandante aportó el acta de liquidación del proyecto Cantares III suscrita por Alianza Fiduciaria S.A., el Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín (ISVIMED) y la actora, en la que consta que la terminación de la obra fue el 1 de marzo de 2014. Además, manifestó que, con el recurso de reconsideración, allegó una relación de facturas relacionadas con Cantares III que tienen fecha hasta septiembre de 2014, lo cual demuestra que la obra no terminó en diciembre de 2013.

Planteó que, de haber analizado en conjunto todos los elementos probatorios mencionados, la Administración hubiera contabilizado el plazo para presentar la petición de devolución a partir del 1 de marzo de 2014 y, con los documentos antes referidos, habría verificado que la solicitud del 17 de febrero de 2016 cumplió el término dispuesto en el Decreto 2924 de 2013.

Indicó que es cierto que el reglamento exige demostrar la fecha de terminación del proyecto de construcción con el certificado del representante legal del contribuyente, pero la DIAN no entendió la situación que se presentó, debido a que desatendió que dicho documento fue aportado con la petición de devolución, de tal modo que se cumplió la carga de probar la finalización de la obra el 1 de marzo de 2014.

De igual modo, manifestó que el acta de liquidación de la obra no fue aportada para sustituir la certificación del representante legal, sino con el fin de dar certeza sobre la finalización efectiva del proyecto el 1 de marzo de 2014 y del error de la certificación enviada al otro expediente de devolución. Planteó entonces que la actuación desplegada constituye *«un exceso de actividad probatoria, más no una falta de la misma, ni muchísimo menos una transgresión a las disposiciones probatorias que rigen para el procedimiento administrativo de devolución del IVA generado en la adquisición de materiales para la construcción de proyectos VIS»*³.

Con base en todo lo anterior, insistió en que la DIAN contó con cuatro pruebas de que el proyecto finalizó el 1 de marzo de 2014⁴ y solo uno, sin sustento fáctico y originado en el mismo contribuyente, que señala como fecha de terminación el 12 de diciembre de 2013⁵. Por lo anterior, se preguntó por qué la Administración decidió darle mayor relevancia probatoria a ese último documento.

A modo de conclusión, manifestó que el rechazo por extemporaneidad de su petición no tiene fundamento en la realidad, que la solicitud cumplió todos los requisitos legales y que la DIAN violó su derecho al debido proceso porque no tuvo en cuenta las pruebas que demostraban la equivocación presentada en la primera certificación emitida por el representante legal.

Oposición de la demanda

La parte demandada controvertió las pretensiones propuestas en la demanda y en su reforma en un solo documento, con base en lo siguiente:

Narró los hechos que considera relevantes para este caso y transcribió y explicó el contenido de los artículos 850, 853 y 856 del Estatuto Tributario.

³ SAMAI. Índice 2. PDF de la demanda. Página 12. Además, en PDF de la reforma a la demanda. Página 10.

⁴ En concreto, hace referencia a las siguientes: (i) certificación del 16 de febrero de 2016 que acredita la terminación del proyecto el 1 de marzo de 2014, (ii) memorial del 17 de febrero de 2016 en el que la representante legal de la actora aclaró el error cometido en el anterior certificado, (iii) acta de liquidación de la obra, y (iv) relación de facturas de fecha posterior al 12 de diciembre de 2013.

⁵ Que consiste en la certificación errónea de que la construcción de Cantares III finalizó el 12 de diciembre de 2013.



Afirmó que no hay controversia de que el proyecto Cantares III está relacionado con VIP, de manera que la solicitud de devolución procede solo si cumple los requisitos del artículo 3 del Decreto 2924 de 2013. Indicó que, según esta norma, la petición de devolución debe presentarse dentro de los dos bimestres siguientes a la fecha de la escritura de venta o, a más tardar, los dos años siguientes a la terminación del proyecto. Añadió que el artículo referido también dispone que la finalización de la obra o la liquidación de cada unidad debe probarse mediante la certificación expedida por el representante legal de la constructora.

Hizo un recuento de las dos solicitudes de devolución presentadas por la demandante, el 23 de enero de 2015 y el 17 de febrero de 2016. Luego, afirmó que ambas se referían a Cantares III y que «se allegó la misma documentación en algunos casos y debe tener la misma fecha de terminación del proyecto, al cual para la Entidad Demandada no cabe duda que fue (sic) 12 de Diciembre (sic) de 2013 como consta a folio 0034, en la certificación expedida por la Representante Legal de la Sociedad, Señora ANGELA MARÍA ARANGO HURTADO (...)»⁶.

Adujo que el certificado aportado a la primera petición surtió efectos y permitió la devolución de \$93.233.493. Por esta razón, al analizar la segunda solicitud, debía tener en cuenta la misma prueba, en la que consta que la fecha de terminación del proyecto es el 12 de diciembre de 2013.

Sostuvo que la actora tenía la posibilidad de solicitar una prórroga con dos meses de anterioridad a la finalización del plazo, en virtud del inciso tercero del artículo 3 del Decreto 2924 de 2013. Entonces, como omitió hacerlo, no puede tratar de beneficiarse de su propia culpa, sino que debe asumir las consecuencias, pues de lo contrario se permitiría el abuso del derecho, lo que a su vez viola el artículo 95 de la Constitución.

Añadió que se supone que la demandante obró con prudencia al expedir la primera certificación de terminación del proyecto. Por ello, «no es admisible que hubiese pretendido a través de la segunda solicitud de devolución, desplazar su responsabilidad y pretender que el Ente Fiscalizador resolviera a su favor su propio error y accediera a subsanar un requisito insubsanable, toda vez que con dicha certificación se había producido una devolución, por esta razón en este caso al Demandante (sic) no se le ha vulnerado ningún derecho, porque fue su propio descuido que generó (sic) el rechazo»⁷. Con base en esto, adujo que la decisión de la Administración respetó el debido proceso, así como en los hechos probados y pruebas recaudadas, como lo ordena el artículo 743 del Estatuto Tributario.

Agregó que el acta de terminación del proyecto Cantares III no puede tomarse como prueba del momento de finalización del proyecto, porque no posee fecha de suscripción «y aunque ello no lo invalida es importante para llegar a la realidad»⁸. De igual forma, advirtió que en los antecedentes administrativos obra la certificación del 16 de febrero de 2016 expedida por Alianza Fiduciaria S.A., en la que consta que el contrato se liquidó en diciembre de 2015. Y, en adición, está la copia del acta de recibo final del proyecto por parte del encargado del ISVIMED, «constituyendo este un documento que da fe de la terminación de la obra el 4 de Diciembre (sic) de 2014 o antes»⁹.

Expresó que la demandante incluyó, en la relación aportada con el recurso de reconsideración, facturas de la etapa V, es decir, que no correspondían al proyecto

⁶ SAMAI. Índice 2. PDF de la oposición a la demanda y a la reforma. Página 15.

⁷ *Ibidem*. Páginas 16 a 17.

⁸ *Ibidem*. Página 18.

⁹ *Ibidem*. Página 19.



Cantares III. Así mismo, manifestó que el funcionario sustanciador dejó anotaciones «indicando a lápiz el número 3 o 5, lo que implica que la factura corresponde al proyecto CANTARES II o CANTARES V (folios 51 a 53) (...)»¹⁰.

Finalmente, se opuso a la condena en costas ya que no existe prueba de su causación. En todo caso, consideró que este asunto es de pleno derecho y que las pruebas documentales fueron aportadas, en su mayoría, por la demandada, por lo que no hubo un desgaste probatorio por parte de la demandante.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Segunda de Decisión Oral, accedió a las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas, con fundamento en los siguientes planteamientos:

Después de referirse a los diferentes sistemas de apreciación de las pruebas en un proceso judicial, en especial el de la sana crítica, relató los hechos que consideró demostrados.

Entre las pruebas que obran en el expediente, destacó que, en febrero de 2016, la representante legal de la actora certificó que la construcción del proyecto Cantares III terminó el 1 de marzo de 2014. Además, en escrito del 17 de febrero de 2016, ella aclaró que la primera certificación, aportada con la anterior solicitud de devolución, contenía un error sobre ese punto, por lo que adjuntaba el acta de liquidación de la obra suscrita por las partes del contrato de construcción.

A continuación, transcribió el artículo 747 del Estatuto Tributario, así como un aparte de la sentencia del 10 de octubre de 2018 de esta Sección¹¹, en la cual se indicó que los escritos de los contribuyentes legalmente capaces que sean dirigidos a las oficinas de impuestos en los que informen sobre hechos físicamente posibles, constituyen plena prueba en su contra, salvo que se demuestre el error o fuerza sufrido por el confesante o la falsedad del documento.

Mencionó que, al expediente administrativo, se aportó el contrato del 31 de julio de 2012 cuyo objeto consiste en el diseño y la construcción bajo la modalidad llave en mano a precios fijos no reajutable, cuya cláusula sexta fijó un término de duración del negocio jurídico de 16 meses a partir del acta de iniciación.

Agregó que la demandante también aportó copia del acta de inicio de ejecución contractual, la cual se realizó el 1 de noviembre de 2012, en la que se informa que el plazo del contrato de obra era de 16 meses, por lo que finalizaba el 1 de marzo de 2014, fecha determinada en la certificación por la representante legal de Coninsa Ramón H. S.A. Agregó que el acta de liquidación del contrato es congruente con el acta de inicio.

En ese contexto, aseveró que la representante legal de la sociedad actora rectificó su error con el acta de liquidación del contrato y el acta de inicio de la obra, por lo cual, conforme con el principio de buena fe constitucional, era «*procedente aceptar que se presentó un error y que existen pruebas, como el acta de inicio firmada por la representante legal de la Empresa de Desarrollo Urbano, que indican que efectivamente se presentó un error y en consecuencia, al terminar la obra el 1° de marzo de 2014, la solicitud de devolución del IVA no es*

¹⁰ *Ibidem*.

¹¹ Exp. 20751. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



extemporánea, como lo determinaron los actos administrativos demandados»¹². Lo anterior, porque la solicitud de devolución se presentó el 16 de febrero de 2016, es decir, dentro del término de 2 años contados a partir de la terminación de la obra (1 de marzo de 2014).

Finalmente, no condenó en costas a la parte vencida porque no existió prueba de su causación.

Recurso de apelación

La DIAN solicitó que sea revocada la sentencia de primera instancia, con base en los siguientes argumentos:

De forma introductoria, aseguró que la sentencia de primera instancia valoró erróneamente las pruebas a la luz del artículo 3 del Decreto 2924 de 2013. Así mismo, sostuvo que *«Desconoce el juez de primera instancia el precedente administrativo mediante el cual se demostró que el demandante con anterioridad efectuó solicitud de devolución con respecto al mismo proyecto de obra CANTARES III, donde el representante legal certificó una fecha diferente de terminación de la obra. Se benefició de la certificación porque la Dian efectuó devolución del saldo reclamado»¹³.*

Al exponer con detalle los motivos de inconformidad, afirmó que la sentencia impugnada incurrió en un defecto sustantivo porque declaró la subsanación por error de que trata el artículo 747 del Estatuto Tributario. Explicó que no se discute que la representante legal de la actora emitió dos certificaciones de la fecha de terminación del proyecto.

Indicó que el Tribunal, con fundamento en el artículo 747 enunciado y el principio de buena fe del artículo 83 de la Constitución, entendió que la accionante demostró el error en que incurrió al expedir la primera certificación y lo enmendó con la segunda petición de devolución. Sin embargo, indicó que este trámite administrativo es de carácter rogado, por lo que el interesado debe demostrar el cumplimiento de los requisitos legales.

Puso de presente que, en aplicación del artículo 850 del Estatuto Tributario y el artículo 3 del Decreto 2629 de 2013, la petición de devolución debe presentarse dentro de los dos años siguientes a la terminación de la obra, hecho que debe acreditarse mediante certificado del representante legal del constructor. Destacó que la interpretación de estas normas debe ser restrictiva, pues la devolución del IVA es un beneficio tributario, por lo que sólo pueden ser analizadas las pruebas allegadas con la petición de devolución.

En este orden, consideró que el Tribunal incurrió en un error al restar importancia a la primera certificación entregada por la actora, en la que consta que el proyecto terminó el 12 de diciembre de «2015 (sic)», con la cual obtuvo la devolución de \$92.998.496.

Destacó que el artículo 743 *ibidem* establece que la idoneidad de los medios de prueba depende, en primer término, de las exigencias que preceptúen las leyes tributarias para establecer determinados hechos¹⁴.

¹² SAMAI. Índice 2. PDF de la sentencia. Página 18.

¹³ SAMAI. Índice 2. PDF de la apelación. Página 1.

¹⁴ Al respecto citó: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 10 de octubre de 2018. Exp. 20751. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



Sostuvo que el *a quo* no interpretó en debida forma lo dispuesto en el artículo 747 del Estatuto Tributario porque concluyó, con base en el acta de inicio de la obra (1 de noviembre de 2012) y el plazo del contrato (16 meses), que el proyecto terminó el 1 de marzo de 2014, como lo indicó el segundo certificado de la representante legal de la contribuyente. Además, debido a que consideró enmendado el error del primer certificado y con ello dar por presentada oportunamente la petición de devolución que aquí se discute.

Aseguró que el juez de primera instancia ignoró que, en este caso, no es aplicable el segundo inciso del artículo 747 del Estatuto Tributario porque el primer certificado no contuvo un error. Por el contrario, fue claro, preciso y contundente y se presentó de manera voluntaria y sin vicios de consentimiento. De manera que la segunda certificación perdió toda credibilidad y fundamentación probatoria, pues existía una previa que sirvió para obtener un beneficio tributario respecto del proyecto Cantares III.

Insistió en que la sentencia impugnada se equivocó y, además, «*desconoce la ley y el precedente jurisprudencial existente*»¹⁵ al tener como finalizado el proyecto el 1 de marzo de 2014, cuando en realidad este culminó el 12 de diciembre de 2013, como lo informó la demandante. De ahí que el término para presentar la solicitud de devolución venció el 12 de diciembre de 2015, pese a lo cual se radicó el 17 de febrero de 2016, habiéndose configurado la extemporaneidad prevista en el numeral 1 del artículo 857 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 3 del Decreto 2924 de 2013.

Para concluir, reiteró que (i) el primer certificado es prueba válida y constituye un hecho confesado, pues fundamentó la primera devolución, (ii) el segundo certificado no es prueba válida porque, se reitera, con el anterior se obtuvo el beneficio tributario de la devolución, (iii) la petición que aquí se discute fue extemporánea, (iv) es inaplicable el artículo 747 del Estatuto Tributario porque no hubo un error subsanable y (v) los actos acusados son acordes con la ley.

Oposición al recurso de apelación

La parte demandante no se pronunció sobre el recurso de apelación formulado por la DIAN.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público solicitó confirmar la sentencia apelada. A estos efectos, afirmó que, si bien el artículo 3 del Decreto 2924 de 2013 exige la certificación de terminación del proyecto de construcción por parte del representante legal del constructor, esto no constituye una prohibición para aportar y valorar otros documentos que corroboren su contenido, más aún cuando se advirtió que estaba errado, en aplicación del principio constitucional de la buena fe.

Agregó que está acreditado que la representante legal de la actora advirtió el error cometido en la primera certificación y que, por lo tanto, en febrero de 2016, expidió una nueva, en el que la fecha de terminación de la obra es el 1 de marzo de 2014.

De otro lado, dijo que la actora aportó el contrato de obra celebrado el 31 de julio de 2012, en el que consta que su plazo de ejecución es de 16 meses. Así mismo, allegó

¹⁵ SAMAI. Índice 2. PDF de la sentencia. Página 7.



el acta de inicio de ejecución contractual del 1 de noviembre de 2012, en la que también consta que el contrato tiene un plazo de 16 de meses. Por lo anterior, es posible determinar que la obra finalizaba el 1 de marzo de 2014, fecha que coincide con la segunda certificación emitida por la representante legal de la demandante.

Así las cosas, manifestó que la solicitud de devolución presentada no fue extemporánea y que la decisión del Tribunal se fundamentó en los hechos probados en el expediente, los cuales fueron adecuadamente valorados bajo las reglas de la sana crítica.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de la Resolución de Rechazo Definitivo Nro. 44 del 1 de abril de 2016 y de la Resolución Nro. 1994 del 22 de septiembre de 2016, actos administrativos expedidos por la DIAN para rechazar por extemporánea la solicitud, presentada por la actora el 17 de febrero de 2016, de devolución del IVA pagado en la adquisición de materiales para la construcción del proyecto VIP Cantares III, reportado como saldo a favor durante el primer bimestre del año 2016.

La DIAN, como apelante única, asegura que la sentencia impugnada desconoce la ley y el precedente jurisprudencial al concluir que solicitud de devolución objeto de controversia fue oportuna. Para sustentar esta afirmación, adujo que la certificación aportada en el primer procedimiento de devolución, iniciado con petición del 23 de enero de 2015, es una confesión válida y demuestra, con contundencia y sin vicios del consentimiento, que la obra finalizó el 12 de diciembre de 2013, lo que le permitió a la actora beneficiarse con la devolución de \$92.998.496. A su vez, señaló que la segunda certificación aportada con la solicitud del 17 de febrero de 2016, según la cual el proyecto terminó el 1 de marzo de 2014, no tiene validez probatoria ni puede corregir la anterior debido a que la actora ya se benefició con su uso y no existió un vicio del consentimiento, por lo que es inaplicable el inciso segundo del artículo 747 del Estatuto Tributario y, además, sostuvo que una interpretación contraria desconocería el precedente administrativo.

Además, manifestó que, en virtud del artículo 743 del Estatuto Tributario y del artículo 3 del Decreto 2924 de 2013, la única prueba válida de la fecha de terminación del proyecto es el certificado del representante legal de la constructora, por lo que únicamente se debe tener en cuenta el primer certificado entregado a la DIAN.

Para resolver los cargos de la apelación, se pone de presente que el artículo 3 del Decreto 2924 de 2013, en concordancia con el parágrafo 2 del artículo 850 del Estatuto Tributario, establece el plazo para que los constructores de VIS y VIP soliciten la devolución del IVA pagado en la adquisición de materiales para la construcción de esa clase de viviendas.

De conformidad con dicha norma, los constructores de VIS y VIP pueden obtener la devolución frente a cada unidad de venta terminada y enajenada, caso en el cual la solicitud debe presentarse *«dentro de los dos (2) bimestres siguientes a la fecha de registro de la escritura pública de venta de dicha unidad»*. En todo caso, dicha petición ha de interponerse *«a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la terminación total del proyecto de construcción de vivienda de interés social y vivienda de interés social prioritaria»*.



Al analizar el artículo 4 del Decreto 1243 de 2001, cuyo contenido fue reproducido en el artículo 3 del Decreto 2924 de 2013, esta Sala precisó que «En el marco anterior, el ejercicio de cualquiera de las dos opciones para solicitar la devolución del IVA quedaba al arbitrio del contribuyente, el cual podía válidamente hacer uso de ambas alternativas, para unas unidades optar por la primera y para otras esperar a finalizar el proyecto, pues esto no fue limitado por el Decreto 1243 de 2001. En otras palabras, no se determinaron estas alternativas en forma excluyente, de manera que el constructor tenía la posibilidad de recuperar el IVA dentro de los dos años siguientes a la terminación del proyecto»¹⁶.

También resulta útil tener presente que el artículo 3 del Decreto 2924 de 2013 establece que «la certificación de terminación del proyecto de construcción o de liquidación de cada unidad, será expedida por el representante legal de la constructora». De esta forma, en aplicación del artículo 743 del Estatuto Tributario, la única prueba idónea para demostrar la fecha de finalización de la obra es el certificado emitido por el representante legal de la demandante.

Además, se advierte que el artículo 747 *ibidem* prevé que las manifestaciones que se hacen mediante escrito dirigido a las oficinas de impuestos por un contribuyente legalmente capaz, en el que informe la existencia de un hecho físicamente posible que lo perjudique, constituye plena prueba en su contra.

No obstante lo anterior, esta regla no es absoluta, pues el inciso segundo precisa que «Contra esta clase de confesión sólo es admisible la prueba de error o fuerza sufridos por el confesante, dolo de un tercero, o falsedad material del escrito contentivo de ella».

Precisado lo anterior, y descendiendo al caso concreto, la Sala observa que está probado lo siguiente:

- El 23 de enero de 2015, la actora radicó ante la DIAN la primera solicitud de devolución del IVA pagado en la adquisición de materiales destinados a la construcción del proyecto Cantares III por \$94.233.496, a la cual se le asignó el expediente Nro. DO-2014-2015-394¹⁷.
- Como anexo a la anterior petición, la actora presentó la certificación expedida por su representante legal en enero de 2015, donde consta que «el 12 de Diciembre (sic) de 2013, se terminó la construcción del proyecto de vivienda denominado **Cantares III**» (énfasis del texto original) y que «la presente solicitud, la estamos realizando con respecto a cada unidad de obra terminada y enajenada, según certificados de tradición de los inmuebles enajenados, expedidos por la oficina de registro e instrumentos públicos»¹⁸.
- La DIAN, mediante la Resolución de Devolución y/o Compensación Nro. 1149 del 9 de marzo de 2015 accedió parcialmente a la solicitud, pues ordenó la devolución de \$93.998.496 y rechazó la suma de \$235. 000¹⁹.
- Posteriormente, el 17 de febrero de 2016, la sociedad demandante radicó una segunda solicitud de devolución del IVA pagado en la adquisición de materiales destinados a la construcción del proyecto Cantares III por \$199.105.532²⁰.
- En esta oportunidad, la actora anexó una nueva certificación expedida por su representante legal, en la que informó «Que el 1° de Marzo (sic) de 2014, se terminó la construcción del proyecto de vivienda denominada **CANTARES III**» y «Que la presente solicitud, la estamos realizando con respecto a la terminación de obra, según certificados de

¹⁶ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 10 de marzo de 2022. Exp. 25622. C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹⁷ SAMAI. Índice 2. PDF de los antecedentes administrativos de la primera petición de devolución. Página 310.

¹⁸ *Ibidem*. Página 55.

¹⁹ *Ibidem*. Página 351.

²⁰ SAMAI. Índice 2. PDF de los antecedentes administrativos de la primera petición de devolución. Página 590.



tradición de los inmuebles enajenados, expedidos por la oficina de registro de instrumentos públicos»²¹.

- En adición, la representante legal de la actora allegó la siguiente aclaración respecto a la primera certificación de la fecha de terminación del proyecto:

*«La suscrita **ANGELA MARIA ARANGO HURTADO**, identificada como aparece al pie de mi firma, obrando en mi calidad de Representante Legal de **CONINSA RAMON H. S.A., NIT 890.911.431-1**, tal como consta en el certificado de existencia y representación legal que se adjunta, me permito aclarar la certificación emitida en enero de 2015 sobre la fecha de terminación del proyecto de construcción de vivienda de interés social Cantares III, en la cual se informa como fecha de terminación el 12 de diciembre de 2013 pues de acuerdo con la certificación de Alianza Fiduciaria la fecha real de terminación del contrato es del 1° de marzo de 2014.*

Para efecto de probar lo afirmado me permito adjuntar al presente escrito Acta de Liquidación de la Obra Cantares III suscrita por todas las partes que hacía parte del contrato de construcción»²².

- Así mismo, con la solicitud se aportó el contrato que tuvo como objeto la construcción del proyecto Cantares III, firmado el 31 de julio de 2012 por la actora, Alianza Fiduciaria S.A. y el ISVIMED. En su cláusula sexta consta que *«El término de duración para la ejecución y entrega de las obras objeto de este contrato será de dieciséis (16) meses contados a partir de la firma del Acta de inicio suscrita entre **EL CONTRATISTA** y la **INTERVENTORÍA**»²³.*
- También fue presentada la certificación expedida por Alianza Fiduciaria el 16 de febrero de 2016, a la que hizo referencia la representante legal de la actora, donde indicó que *«Este contrato se liquidó en el mes de Diciembre (sic) de 2015»²⁴.*
- Además, el acta de liquidación del mencionado contrato da cuenta de que la fecha de inicio del proyecto fue *«Noviembre 1 de 2012»* y que la fecha de terminación fue *«Marzo 1 de 2014»²⁵*, documento firmado por las partes del contrato de obra.
- Finalmente, como anexo al recurso de reconsideración, la actora aportó el Acta de Inicio de Ejecución Contractual del proyecto Cantares III, suscrita el 1 de noviembre de 2012²⁶.

La Sala procede a analizar las anteriores pruebas en su conjunto, así como los argumentos expuestos en la apelación:

Como lo afirmó la DIAN, y según lo previsto en el artículo 747 del Estatuto Tributario, el certificado entregado por la actora en enero de 2015, donde consta que el proyecto terminó el 12 de diciembre de 2013, constituye una confesión en su contra porque es una manifestación contenida en un escrito dirigido a la DIAN, firmado por su representante legal, en el que indica un hecho que lo perjudica para efectos de obtener la devolución del IVA pagado.

Ahora bien, la apelante también sostuvo que en este caso no es aplicable el segundo inciso de la misma norma, que admite la prueba de un error por parte del confesante, porque, a su juicio, el documento fue proferido sin algún vicio del consentimiento, es decir, que no existió equivocación en su contenido y constituye una prueba contundente.

²¹ *Ibidem*. Página 59.

²² *Ibidem*. Página 60.

²³ *Ibidem*. Página 45.

²⁴ *Ibidem*. Página 53.

²⁵ *Ibidem*. Página 61.

²⁶ *Ibidem*. Página 636.



Al respecto, se pone de presente que la DIAN no explicó por qué considera que no existió error en el certificado de enero de 2015. Por el contrario, la Sala encuentra elementos de juicio suficientes para concluir que el proyecto Cantares III finalizó realmente el 1 de marzo de 2014 y que existió un error en el primer certificado, que indicó que la fecha de terminación era el 12 de diciembre de 2013.

En efecto, según la cláusula sexta del contrato allegado con la petición de devolución, el plazo de ejecución de la obra es de 16 meses contados a partir de la firma del acta de inicio, lo que ocurrió el 1 de noviembre de 2012, según se acreditó con el anexo al recurso de reconsideración. Entonces, el plazo de ejecución fijado en el contrato debía finalizar el 1 de marzo de 2014.

Además, de acuerdo con el acta de liquidación del contrato, que también fue aportado con la solicitud de devolución que aquí se discute, la fecha de inicio de la construcción fue el 1 de noviembre de 2012 y la terminación ocurrió el 1 de marzo de 2014.

En este punto, es necesario reiterar que, como lo indicó la DIAN, el artículo 3 del Decreto 2924 de 2013, en concordancia con el artículo 743 del Estatuto Tributario, establece que la única prueba idónea de la fecha de terminación de la obra es el certificado expedido por el representante legal de la constructora. Pero también es cierto que en este caso se cumplió con el requisito referido porque, con la petición del 17 de febrero de 2016, fue entregada a la DIAN una segunda certificación expedida por la representante legal de la actora, en la que indicó que la fecha de terminación de la obra ocurrió el 1 de marzo de 2014, junto con otras pruebas tendientes a demostrar la existencia de un yerro en el certificado anterior.

Contrario a lo expuesto por la apelante, los demás elementos de juicio allegados por la actora (el contrato, el acta de inicio de ejecución y el acta de liquidación) no tenían como objetivo reemplazar la prueba documental exigida por el reglamento. En realidad, su único propósito era acreditar el error en que incurrió en el certificado de enero de 2015, para lo cual no existe tarifa probatoria. Como prueba de la intención de la actora obra el documento de aclaración, anteriormente transcrito, donde la representante legal de la sociedad demandante reconoce la existencia del error.

Interpretar, como lo hizo la DIAN, que estos documentos no pueden ser valorados porque no son idóneos para acreditar la fecha de terminación de la obra no solo desconoce la posibilidad de demostrar la existencia de un error en la confesión, facultad otorgada por la ley, sino que constituye un exceso ritual manifiesto, esto es *«una renuncia consciente de la verdad jurídica objetiva evidente en los hechos, por extremo rigor en la aplicación de las normas procesales convirtiéndose así en una inaplicación de la justicia material»*²⁷.

La apelante señaló que, comoquiera que la devolución del IVA es un beneficio tributario, las normas que regulan sus requisitos deben interpretarse de forma restrictiva, por lo que solo pueden valorarse las pruebas aportadas por el peticionario. Empero, se observa que esta aseveración no contraría la anterior conclusión. Por el contrario, respalda la necesidad de valorar todas las pruebas aportadas por la actora que acreditan que existió un error en la primera certificación respecto de la fecha de terminación del proyecto y que el segundo certificado es válido.

²⁷ Corte Constitucional, Sala Quinta de Revisión, sentencia T-268 de 2010 M.P. Jorge Iván Palacio Palacio, que reitera la sentencia T-1306 de 2001, M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.



Así las cosas, de la valoración integral del material probatorio existente en el plenario, la Sala concluye que la fecha de terminación informada en el segundo certificado de la representante legal de la demandante (1 de marzo de 2014) es correcta y válida, según se corrobora con las demás pruebas del expediente.

Como se expuso previamente, la DIAN también afirmó que la actora no podía corregir el primer certificado de la fecha de terminación del proyecto porque se benefició del él con la devolución de \$93.998.496, decisión que, para ella, constituye un precedente administrativo.

Para decidir este punto, la Sala destaca que esa clase de precedentes carecen de fuerza vinculante para el Consejo de Estado, en su condición de órgano de cierre de la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

Además, el solo hecho de que la actora haya obtenido la devolución del IVA no es motivo suficiente para considerar que no se pueda corregir el error cometido en el certificado aportado en esa ocasión, pues los elementos de juicio allegados, que fueron analizados bajo las reglas de la sana crítica, permitieron determinar la fecha de terminación de la obra, criterio de oportunidad bajo el cual se presentó la segunda petición de devolución.

Finalmente, la apelante asegura que el *a quo* desconoció el «*precedente judicial existente*» al haberle dado validez al segundo certificado emitido por la representante legal de la demandante. Empero, la entidad demandada no identificó de forma clara y concreta el precedente judicial supuestamente desconocido ni las razones por las cuales tenía similitud fáctica y jurídica con el *sub examine*.

Por lo expuesto, no prosperan los cargos de apelación. En consecuencia, la Sala confirmará la sentencia impugnada en cuanto declaró la nulidad de los actos administrativos acusados, así como en lo referente al restablecimiento del derecho, pues no fue objeto de apelación por las partes.

A la luz de los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 (numeral 8) del Código General del Proceso, no habrá condena en costas (gastos del proceso y agencias en derecho) en esta instancia, por no encontrarse probadas en el expediente.

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. **Confirmar** la sentencia del 10 de noviembre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Segunda de Decisión Oral.
2. Sin condena en costas.
3. **Reconocer** personería jurídica a la abogada Jeanny del Pilar Mantilla Rendón, como apoderada de la parte demandada, de conformidad con el poder que obra a índice 15 de Samai.



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

La anterior providencia se estudió y 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