



Radicado: 25000-23-37-000-2017-01509-01 (25917)
Demandante: Servicio Nacional de Aprendizaje SENA
FALLO

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

Consejero Ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., doce (12) de mayo de dos mil veintidós (2022)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y
RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2017-01509 - 01 (25917)
Demandante: SERVICIO NACIONAL DE APRENDIZAJE -SENA
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES-
DIAN

Temas: Impuesto al valor agregado -IVA- Devolución IVA pagado
instituciones públicas de educación superior. Primer bimestre
2016.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 15 de noviembre de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", que negó las pretensiones de la demanda y no dispuso nada sobre las costas¹.

ANTECEDENTES

El 31 de marzo de 2016, el SERVICIO NACIONAL DE APRENDIZAJE -SENA solicitó a la DIAN la devolución del saldo a favor por concepto de IVA del primer bimestre de 2016, por la suma de \$15.025.291.199.

Por Resolución 6282-0420 de 3 de junio de 2016, la DIAN ordenó la devolución de \$11.740.116.946 y rechazó la devolución de \$3.285.174.253, que corresponde a 123 facturas, por los siguientes motivos: i) 41 facturas porque el IVA pagado corresponde al bimestre 6 de 2015; ii) 80 facturas, porque el nombre y NIT del adquirente de los bienes no coincide con el solicitante de la devolución; iii) 1 factura, porque falta el nombre o razón social y NIT del impresor y la fecha de la factura se encuentra incompleta y (iv) una factura porque no tiene fecha de expedición².

El 8 de agosto de 2016, el demandante presentó recurso de reconsideración contra la resolución enunciada, la cual fue confirmada por la DIAN, mediante Resolución 3645 de 30 de mayo de 2017³.

¹ Folios 489-514 c.p

² Folios 28- 29 c.p.

³ Folios 40-55 c.p.



DEMANDA

El SERVICIO NACIONAL DE APRENDIZAJE- SENA, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones⁴:

“PRIMERA. Se declare la nulidad del artículo tercero de la Resolución No. 6282-0420 del 3 de junio de 2016, proferida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, por medio del cual se rechazó el reintegro de la suma de tres mil doscientos ochenta y cinco millones ciento setenta y cuatro mil doscientos cincuenta y tres pesos (\$3.285.174.253) por concepto de devolución del IVA correspondiente al primer bimestre del año 2016.

SEGUNDA: Se declare la nulidad de la Resolución No. 3645 del 30 de mayo de 2017, por medio de la cual la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -Dirección de Gestión de Jurídica, confirmó la Resolución 6282-0420 del 3 de junio de 2016.

TERCERA: Como consecuencia de las anteriores determinaciones y a título de restablecimiento del derecho, se ordene la devolución de la suma de tres mil doscientos ochenta y cinco millones ciento setenta y cuatro mil doscientos cincuenta y tres pesos (\$3.285.174.253)

CUARTA. Se ordene el cumplimiento de la sentencia dentro del término establecido en el artículo 192 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

QUINTA: Se actualice la condena respectiva de conformidad con lo previsto en el artículo 187 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, aplicando los ajustes de valor desde la fecha en que debió ser cancelada la devolución del IVA por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, hasta la fecha de ejecutoria de la sentencia que le ponga fin al proceso.

SEXTA: Se liquiden los intereses corrientes y moratorios como lo ordena el artículo 195 Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, siempre que no se efectúe el pago en forma oportuna.

SÉPTIMA: Se condene a la demandada al pago de las costas del proceso”

El demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 2, 6, 29 y 67 de la Constitución Política de Colombia.
- Artículos 1 al 8 del Decreto 2627 de 1993.
- Artículo 496 del Estatuto Tributario.
- Artículos 6 y 92 de la Ley 30 de 1992.
- Artículo 3 del Decreto 1514 de 1998.

El concepto de la violación se sintetiza así:

⁴ Folios 8-9 del c.p



Procede la devolución del saldo a favor de IVA porque los bienes y servicios adquiridos son para uso exclusivo del SENA (\$ 77.244.694).

De conformidad con el artículo 92 de la Ley 30 de 1992, por ser una institución de educación superior, el SENA tiene derecho a la devolución del IVA pagado por los bienes, insumos y servicios adquiridos para su uso exclusivo.

Según el convenio N° 211035 del 30 de noviembre de 2011 y los contratos interadministrativos N° 213042 de 10 de octubre de 2013 y N° 943 de 25 de noviembre de 2014, en cumplimiento del mandato asignado, FONADE se comprometió con el SENA a ejecutar una función de administración y gestión de los recursos del Fondo Emprender.

La DIAN rechazó la devolución de IVA de 80 facturas porque el nombre del adquirente de los bienes y el NIT no coincide con el solicitante del saldo a favor (art. 617 del ET). No obstante, las pruebas aportadas por la actora dan cuenta de que el beneficiario de los bienes y servicios adquiridos por FONADE era el SENA, en calidad de mandante. Así, pese a que en las facturas aparece FONADE como adquirente de bienes y servicios, estos son para uso exclusivo del SENA.

Procede la devolución del IVA por facturas pagadas en el bimestre anterior al de la solicitud (\$3.205.653.696)

Debe ordenarse la devolución del saldo a favor de IVA respecto de 41 facturas por tratarse de un IVA pagado en el bimestre 6 de 2015, a pesar de que la solicitud de devolución del saldo a favor de IVA es del bimestre 1 de 2016.

Lo anterior, porque Decreto 2627 de 1993 no exige que en la solicitud de devolución solo se incluya el impuesto pagado en el periodo al que se refiere la petición. Tampoco se fija sanción cuando en la solicitud de devolución se incluyen pagos efectuados en periodos anteriores.

De acuerdo con el artículo 496 del Estatuto Tributario, aplicable por remisión del artículo 8 del Decreto 2627 de 1993, el SENA tenía la posibilidad de contabilizar los valores objeto de devolución en uno de los dos periodos bimestrales inmediatamente siguientes. Luego, los pagos que se causaron en el último bimestre del 2015 podían ser contabilizados en el primer bimestre de 2016 e incluidos en la solicitud de devolución del último bimestre en mención, que es el que se discute.

El rechazo de la devolución afecta la prestación del servicio educativo por parte de la actora.

La devolución del IVA respecto a bienes y servicios adquiridos por una institución educativa es un estímulo a las actividades que propenden por el desarrollo económico y social del país. Negar la devolución del IVA pagado por la institución educativa afecta los recursos destinados para la prestación del servicio de la educación superior.

El demandante no cuestionó los actos por el rechazo de la devolución del saldo a favor de IVA de la factura por la falta del nombre o razón social y NIT del impresor y de la factura porque no tiene fecha de expedición.



CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda así⁵:

Para tener derecho a la devolución del IVA pagado por la institución oficial de educación superior, además de presentar la solicitud dentro del término establecido en el artículo 4 del Decreto 2627 de 1993, se debe demostrar que los bienes, insumos y servicios fueron adquiridos para el uso exclusivo de la respectiva institución educativa. De igual manera, en las facturas se debe discriminar el valor del IVA pagado y se deben cumplir los requisitos del artículo 617 del E.T.

De conformidad con el artículo 777 del Estatuto Tributario, la administración tributaria conserva la facultad de realizar las comprobaciones que considere necesarias, aunque el demandante haya aportado certificación suscrita por el revisor fiscal.

En este caso, en las facturas no coinciden el nombre y NIT del adquirente de los bienes con el solicitante de la devolución. Por tanto, no se cumple el requisito de que los bienes, insumos y servicios sean adquiridos para el uso exclusivo de la institución educativa oficial. En consecuencia, no procede la devolución.

De otro lado, el artículo 2 del Decreto 2627 de 1993 dispone que en cada bimestre se debe liquidar el IVA efectivamente pagado en ese periodo. Al presentar la solicitud de devolución, por el primer bimestre de 2016, con hechos económicos ocurridos en otros periodos (noviembre -diciembre de 2015), el actor desconoció lo dispuesto en el artículo 2 del Decreto 2627 de 1993, que es norma especial y de aplicación preferente.

No procede el reconocimiento de intereses ni la actualización.

No hay lugar al reconocimiento de intereses, teniendo en cuenta que no procede la devolución pretendida.

En todo caso, si se reconocen intereses, no procede la actualización de los valores a devolver, pues son figuras excluyentes⁶.

No hay lugar a condenar en costas

La condena en costas no es procedente comoquiera que la actuación desplegada por la administración se ajustó a las normas aplicables y no ha ejecutado ninguna acción temeraria o desleal.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda. Las razones de la decisión se resumen así⁷:

⁵ Folios 404-413 c.p.

⁶ Citó la sentencia de 13 de noviembre de 2014, exp. 19423, C.P. Camen Teresa Ortiz de Rodríguez

⁷ Folios 517-551 del c.p. digitalizado.



Procede el rechazo de la devolución del IVA por facturas pagadas en el bimestre anterior al de la solicitud (\$3.205.653.696)

Para el caso de las instituciones oficiales de educación superior, el artículo 2 del Decreto 2627 de 1993 dispone que la solicitud de devolución de IVA debe realizarse de manera bimestral, teniendo en cuenta que los periodos de liquidación son: enero-febrero, marzo-abril, mayo-junio, julio-agosto, septiembre-octubre y noviembre-diciembre.

La citada norma también dispone que la liquidación se realizará teniendo en cuenta el impuesto efectivamente pagado y delimita la oportunidad de las instituciones para presentar la petición de devolución al fijar como plazo límite "a más tardar el último día hábil del mes siguiente al vencimiento del bimestre respectivo".

En consecuencia, no procede la devolución del IVA respecto de las 41 facturas que fueron pagadas en bimestres anteriores al bimestre 1 de 2016, pues la actora incumplió el artículo 2 del Decreto 2627 de 1993.

No es aplicable el artículo 496 del ET, que se refiere a la oportunidad de registrar los descuentos e impuestos descontables de los responsables de declarar bimestralmente, pues el Decreto Reglamentario 2627 de 1993 es norma especial y se aplica de manera prevalente. Además, de acuerdo con el artículo 92 de la Ley 30 de 1992 los establecimientos educativos oficiales no son responsables del impuesto a las ventas, siendo la calidad de responsable del tributo presupuesto necesario para la aplicación del artículo 496 ibidem, lo que no se cumple en el presente caso.

Procede el rechazo de la devolución de IVA porque los bienes y servicios no fueron adquiridos para uso exclusivo de la institución educativa oficial (\$77.244.694)

Las sumas solicitadas en devolución por el SENA corresponden al IVA que pagó FONADE, por los gastos que fueron sufragados por dicho fondo, en el marco de los convenios suscritos con el demandante. Lo anterior se demuestra con las facturas, pues el nombre y NIT del adquirente de los bienes no coincide con el solicitante del saldo a favor. Además, en los convenios no se estipuló a cargo del SENA el pago de sumas adicionales a los honorarios a favor de FONADE.

Entonces, no se cumple el requisito de que los bienes, insumos y servicios fueron adquiridos para el uso exclusivo de la institución educativa oficial.

RECURSO DE APELACIÓN

El **demandante** pidió revocar la sentencia apelada. En síntesis, expuso lo siguiente⁸:

Procede la devolución del IVA por facturas pagadas en el bimestre anterior al de la solicitud de devolución (\$3.205.653.696)

El artículo 496 del Estatuto Tributario permite contabilizar los valores objeto de la devolución en uno de los dos periodos bimestrales inmediatamente siguientes. Luego, los pagos que se causaron en el bimestre 6 de 2015 podían ser contabilizados en el

⁸ Folios 562-576 c.p. digitalizado.



primer bimestre de 2016 e incluidos en la solicitud de devolución del último bimestre en mención.

Procede la devolución de IVA porque los bienes y servicios adquiridos son para uso exclusivo del SENA (\$77.244.694)

Si bien es cierto que los bienes, insumos y servicios fueron adquiridos por FONADE, también lo es, que ello se hizo en representación del SENA, y para su uso exclusivo. Luego, debe aceptarse la devolución del IVA (\$77.244.694).

Como administrador del Fondo Emprender, FONADE adquirió bienes, insumos y servicios con los recursos del fondo administrado, que hace parte del SENA. Por ende, los bienes y servicios que se adquieren con los recursos del Fondo Emprender, son para beneficio único del demandante.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **demandante** insistió en los argumentos de la apelación.

La **demandada** reiteró, de manera sucinta, lo dicho en la contestación⁹.

El **Ministerio Público** no se pronunció.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por el SENA, la Sala define si por el bimestre 1 de 2016, dicha entidad tiene derecho a la devolución del saldo a favor de IVA por: (i) \$3.205.653.696, cuya devolución se rechazó porque el IVA corresponde a facturas pagadas en el bimestre anterior al que es objeto de la solicitud de devolución y (ii) por \$ 77.244.694, devolución que fue rechazada porque los bienes y servicios prestados no son para uso exclusivo del demandante, como se advierte en las facturas expedidas.

La Sala confirma la sentencia apelada, con fundamento en el siguiente análisis:

De la devolución del IVA pagado por instituciones oficiales de educación superior. Reiteración de jurisprudencia¹⁰.

El artículo 92 de la Ley 30 de 1992 dispone lo siguiente:

“Las instituciones de educación superior, los colegios de bachillerato y las instituciones de educación no formal, no son responsables del IVA. Adicionalmente, las instituciones estatales u oficiales de educación superior tendrán derecho a la devolución del IVA que paguen por los bienes, insumos y servicios que adquieran, mediante liquidaciones periódicas que se realicen en los términos que señale el reglamento.”

⁹ Índice 57 en SAMAI

¹⁰ Sentencias de 8 de octubre de 2020, exp. 22881, C.P. Milton Chaves García, reiterada en sentencias de 23 de septiembre de 2021, exp. 23415 y 30 de septiembre de 2021, exp. 23876, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello y de 11 de noviembre de 2021, exp. 24234 CP Stella Jeannette Carvajal Basto.



La norma transcrita permite que las instituciones públicas de educación superior soliciten la devolución del IVA pagado por los bienes y servicios que adquieran.

El procedimiento para la devolución se encuentra previsto en el Decreto 2627 de 1993, que, en lo pertinente, dispone lo siguiente:

“ART. 1º—Devolución del impuesto a las ventas a las instituciones estatales u oficiales de educación superior. Las instituciones estatales u oficiales de educación superior tienen derecho a la devolución del impuesto a las ventas que paguen por los bienes, insumos y servicios que adquieran.

La devolución del impuesto a las ventas deberá efectuarse mediante cheque.

ART. 2º—Liquidación del impuesto a las ventas a devolver. Para efectos de la devolución del impuesto a las ventas cada institución deberá liquidar bimestralmente el impuesto efectivamente pagado.

Los períodos bimestrales son: enero-febrero, marzo-abril, mayo-junio, julio-agosto, septiembre-octubre y noviembre-diciembre.

ART. 3º—Solicitud de devolución del impuesto a las ventas. Las instituciones estatales u oficiales de educación superior, que tengan derecho a la devolución del impuesto a las ventas pagado por la adquisición de bienes, insumos y servicios, deberán solicitarla ante la administración de impuestos y aduanas nacionales que corresponda a su domicilio principal, **a más tardar el último día hábil del mes siguiente al vencimiento del bimestre respectivo.** (Negrilla y subrayado de la Sala)

ART. 4º—Requisitos de la solicitud de devolución del impuesto a las ventas. La solicitud de devolución del impuesto a las ventas deberá presentarse diligenciando el formato correspondiente y cumplir los siguientes requisitos:

1. Que se presente en forma personal por el representante legal de la institución.
 2. Que se presente dentro de la oportunidad señalada y en la administración de impuestos y aduanas nacionales correspondiente.
 3. Que se acompañen los siguientes documentos:
 - a) Certificación del Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior, Icfes, en la que se acredite la representación legal de la institución y la calidad de institución estatal u oficial de educación superior, cuya fecha de expedición no debe ser superior a seis (6) meses, y
 - b) Certificación de contador público o revisor fiscal en la que conste:
 - Identificación de cada una de las facturas de adquisición, de bienes, insumos y servicios indicando el número de la factura, fecha de expedición, nombre o razón social y NIT del proveedor, vendedor o quien prestó el servicio, valor de la transacción y el monto del impuesto a las ventas pagado.
 - El valor total del impuesto pagado objeto de la solicitud de devolución.
 - Que en las facturas se encuentra discriminado el impuesto a las ventas y cumplen los demás requisitos legales.
 - Que los bienes, insumos y servicios fueron adquiridos para el uso exclusivo de la respectiva institución.
- (...)

ART. 8º—Remisión al Estatuto Tributario. Para los aspectos no previstos en forma expresa en el presente decreto, las devoluciones del impuesto a las ventas a las instituciones estatales u oficiales de educación superior deberán sujetarse a lo señalado en el Estatuto Tributario.” (Subrayados fuera del texto)



De las normas transcritas, el artículo 2 del Decreto 2627 de 1993 prevé que, para la devolución del IVA, la institución educativa debe **liquidar bimestralmente el IVA pagado** y que los bimestres son “*enero-febrero, marzo-abril, mayo-junio, julio-agosto, septiembre-octubre y noviembre-diciembre*”. Por su parte, el artículo 3 del Decreto 2627 de 1993 establece que la solicitud de devolución del IVA debe presentarse ante la autoridad tributaria del domicilio principal de la institución solicitante “*a más tardar el último día hábil del mes siguiente al vencimiento del bimestre respectivo*”.

Así, la devolución del IVA corresponde solo al IVA pagado en el respectivo bimestre, que la institución educativa debe liquidar en el mismo periodo y la solicitud de devolución debe presentarse hasta el último día hábil del mes siguiente al vencimiento del respectivo bimestre.

Sobre la expresión “*a más tardar el último día hábil del mes siguiente al vencimiento del bimestre respectivo*”, del artículo 3 del Decreto 2627 de 1993, en sentencia del 16 de marzo de 2011, que negó la nulidad de la referida expresión, la Sección sostuvo lo siguiente¹¹:

[...] el artículo 3º del Decreto 2627 de 1993 simplemente estableció el plazo límite para que las Instituciones Estatales u Oficiales de Educación Superior presenten la solicitud de devolución. Ese plazo, que es menor al previsto en el artículo 850 del E.T. como regla general para todos los eventos de devoluciones, tiene como fin urgir, precisamente, a las instituciones beneficiarias a reclamar el derecho. En ese sentido, el plazo coadyuva al cumplimiento de los fines previstos en la Constitución.

(...)

[...] El establecimiento de un plazo para que las entidades sujetas al artículo 57 de la Ley 30 de 1992 se beneficien del derecho a pedir la devolución del impuesto, plazo que de entrada se mira como perentorio, en el sentido de urgir la gestión de estas entidades para sacarle provecho al beneficio tributario, no resulta de ninguna manera contrario al artículo 57 de esa Ley. El hecho de que el reglamento urja o conmine a que una determinada entidad pública gestione eficientemente sus derechos no acaba con la autonomía y menos con el respectivo régimen especial de la entidad pública. (...). (Subraya la Sala)

De acuerdo con lo expuesto, el plazo que tienen las instituciones oficiales de educación superior para pedir la devolución del IVA pagado por los bienes y servicios que adquieran para su beneficio, previsto en el artículo 3º del Decreto 2627 de 1993, es especial y perentorio y por ser menor al general, del artículo 850 del ET, tiene por finalidad que tales entidades queden “*urgidas o conminadas*” a gestionar eficientemente su derecho a obtener la devolución del IVA, esto es, “*a sacarle provecho al beneficio tributario concedido*” a estas entidades de manera especial.

Lo anterior pone en evidencia que las previsiones del Decreto 2627 de 1993, que **establece el procedimiento para la devolución del IVA a las instituciones oficiales de educación superior**, son de aplicación prevalente para dichas entidades. Por tanto, a esta normativa deben sujetarse para hacer efectivo su derecho a obtener la devolución del IVA pagado en los bienes y servicios que adquieran para su beneficio¹².

¹¹ Exp. 17066, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹² En similar sentido, ver sentencia de 24 de agosto de 2017, exp. (20659), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto



Ahora bien, sobre el requisito del artículo 4 del Decreto 2627 de 1993, relativo a que en el certificado del revisor fiscal o contador público debe constar “*Que los bienes, insumos y servicios fueron adquiridos para el uso exclusivo de la respectiva Institución*”, en sentencia de 26 de septiembre de 2007, la Sección que precisó lo siguiente¹³:

“ [...] la exclusividad que advierte el reglamento debe entenderse en el sentido de que el beneficio no se extienda a personas diferentes a la institución pública, que es la titular, pues si el Estado deja de percibir un ingreso lo hace precisamente porque es un beneficio de una entidad pública de educación superior y no de una persona natural.

Así las cosas, el decreto reglamentario da una correcta interpretación del artículo 92 de la Ley 30 de 1992, pues, es incuestionable que los bienes, insumos y servicios, sobre los que procede la devolución del IVA pagado, los adquiere la institución oficial, para sí, y no para un tercero. [...]” (Subraya la Sala)

En consecuencia, para que proceda la devolución del IVA pagado a las instituciones públicas de educación superior se requiere que los bienes y servicios beneficien directamente a dichas instituciones educativas, no a terceros.

Hechas las anteriores precisiones, la Sala resuelve el caso concreto.

No procede la devolución del IVA por facturas pagadas en el bimestre anterior al de la solicitud de devolución (\$3.205.653.696)

La DIAN rechazó la solicitud de devolución del IVA del bimestre 1 de 2016 porque, según las facturas presentadas por el SENA, el IVA pagado corresponde al bimestre 6 de 2015 y no al bimestre 1 de 2016, en contravención del artículo 2 del Decreto 2627 de 1993. El Tribunal dio la razón a la DIAN.

En la apelación, el SENA insiste en que, de acuerdo con el artículo 496 del Estatuto Tributario, tenía la posibilidad de contabilizar el IVA dentro de los dos periodos siguientes al bimestre en que este se pagó y, por ende, podía solicitar la devolución del impuesto de esos periodos.

Revisados los soportes que figuran en el expediente, se advierte que el IVA pagado, cuya devolución rechazó la DIAN, está asociado a las siguientes facturas, con fecha de pago entre noviembre y diciembre de 2015 (bimestre 6 de 2015):

ITEM	REGIONAL	FACTURA Nº	VALOR IVA \$
1	36-02-00-001-0000	9	595.473.796
2	36-02-00-001-0000	11	150.448.858
3	36-02-00-001-0000	21	48.234.104
4	36-02-00-001-0000	22	26.305.276
5	36-02-00-001-0000	20	26.867.387
6	36-02-00-001-0000	834	811.200
7	36-02-00-001-0000	R047874431	452.410
8	36-02-00-001-0000	35391	950.722

¹³ Exp. 15767. C.P. Ligia López Díaz



9	36-02-00-001-0000	173126	1.787.415
10	36-02-00-001-0000	9542	96.817
11	36-02-00-001-0000	12	575.196.991
12	36-02-00-001-0000	13	28.553.799
13	36-02-00-001-0000	15	55.010.937
14	36-02-00-001-0000	16	166.782.694
15	36-02-00-001-0000	17	29.018.853
16	36-02-00-001-0000	18	872.161.553
17	36-02-00-001-0000	20	151.500.675
18	36-02-00-001-0000	21	15.939.233
19	36-02-00-001-0000	22	2.252.738
20	36-02-00-001-0000	427/428	528.000
21	36-02-00-001-0000	SD-32	355.524.367
22	36-02-00-001-0000	109754	52.780.830
23	36-02-00-001-0000	110098	141.360
24	36-02-00-001-0000	PP 1026856	48.734.867
25	36-02-00-050-953210	SM 1711	2.317
26	36-02-00-052-000000	115426	8.276
27	36-02-00-099-953110	16399848	1.152
28	36-02-00-099-953110	190332569	4.372
29	36-02-00-099-953110	190332313	4.307
30	36-02-00-099-953110	190489573	4.015
31	36-02-00-099-953110	190332316	10.207
32	36-02-00-099-953110	191940070	4.015
33	36-02-00-099-953110	191782302	4.438
34	36-02-00-099-953110	191782305	11.629
35	36-02-00-099-953110	191782559	4.470
36	36-02-00-095-953310	191782536	11.213
37	36-02-00-095-953310	191782230	14.231
38	36-02-00-095-953310	191782358	3.732
39	36-02-00-095-953310	191782711	3.732
40	36-02-00-095-953310	16607714	2.976
41	36-02-00-095-953310	192070185	3.732
			TOTAL IVA \$3.205.653.696

Como se precisó, de acuerdo con los artículos 2 y 3 del Decreto 2627 de 1993, para pedir la devolución del IVA pagado en el bimestre 1 de 2016, el SENA debió liquidar el IVA “efectivamente pagado” en ese bimestre y presentar la solicitud de devolución de devolución, “a más tardar el último día hábil del mes siguiente” al vencimiento del periodo bimestral (enero-febrero de 2016) cuya devolución pretendió. Respecto del IVA de pagado en el bimestre 6 de 2015, el SENA debió liquidarlo en ese mismo bimestre y presentar la solicitud de devolución hasta el último día hábil del mes de enero de 2016, que es el mes siguiente al vencimiento del bimestre 6 de 2015¹⁴.

¹⁴ En similar sentido, ver sentencia de 26 de noviembre de 2015, Exp. 21211, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño



No se aplica en este caso el artículo 496 del ET, que se refiere a la oportunidad que tienen los responsables del IVA para registrar descuentos e impuestos descontables¹⁵. Lo anterior, porque tratándose de la devolución del IVA a instituciones de educación superior estatales u oficiales, el procedimiento aplicable es el contenido en el mencionado Decreto 2627 de 1993, «*norma que por regular el asunto de manera especial, prima sobre las del Estatuto Tributario que tienen carácter general, sin perjuicio de que para los aspectos no previstos en forma expresa en el presente Decreto pueda acudir a este Estatuto, como lo prevé el artículo 8º del acto reglamentario*»¹⁶.

Sobre la inaplicabilidad del artículo 496 del Estatuto Tributario a las devoluciones de IVA de las instituciones oficiales de educación superior, en sentencia de 26 de noviembre de 2015, esta Sección indicó¹⁷:

“(…) dado que la norma [se refiere al artículo 496 del ET] rige para los responsables del IVA, naturaleza distinta a la de la actora, y regula la oportunidad para las deducciones y descuentos, aspecto diferente al discutido, es improcedente su aplicación al caso, so pretexto de que el decreto reglamentario [se refiere al Decreto 2627 de 1993] permite la remisión a las normas del Estatuto Tributario.

En efecto, el artículo 8º del Decreto Reglamentario dispone que “*Para los aspectos no previstos en forma expresa en el presente Decreto, las devoluciones del Impuesto a las Ventas a las Instituciones Estatales u Oficiales de Educación Superior deberán sujetarse a lo señalado en el Estatuto Tributario*”, pero no debe confundirse la oportunidad para los descuentos que tienen los responsables del IVA, de que trata el artículo 496 del Estatuto Tributario, con el término para presentar la solicitud de devolución del IVA con que cuentan las instituciones oficiales de educación superior no responsables del impuesto, señalado en el artículo 3º del mismo Decreto.

Por lo anterior, el artículo 496 del Estatuto Tributario no es una norma aplicable al asunto (…)

Por las razones expuestas, no procede el cargo.

No procede la devolución de IVA porque los bienes y servicios no fueron adquiridos para uso exclusivo del SENA (\$77.244.694)

La DIAN rechazó 80 facturas (\$77.244.694) porque no cumplieron los requisitos del artículo 617 literal c) del Estatuto Tributario, pues el nombre y NIT del adquirente de los bienes y servicios no coincide con el del solicitante de la devolución, lo que pone de presente que los bienes y servicios no fueron adquiridos para uso exclusivo de la actora. El Tribunal dio la razón a la DIAN.

Alega el recurrente que los bienes, insumos y servicios fueron adquiridos por FONADE, que se encargaba de administrar el Fondo Emprender, como mandatario

¹⁵ El artículo 496 del ET, vigente para la época de los hechos disponía lo siguiente: “*Cuando se trate de responsables que deban declarar bimestralmente, las deducciones e impuestos descontables sólo podrán contabilizarse en el período fiscal correspondiente a la fecha de su causación, o en uno de los dos períodos bimestrales inmediatamente siguientes, y solicitarse en la declaración del período en el cual se haya efectuado su contabilización*”.

¹⁶ Sentencia de 24 de agosto de 2017, rad. 25000-23-27-000-2012-00233-01 (20659), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, que reiteró la sentencia de 26 de noviembre de 2015, Exp. 21211, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia

¹⁷ Exp. 21211, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.



del SENA. Por ello, tales bienes y servicios son para uso exclusivo del demandante y por esa razón tiene derecho a la devolución del IVA pagado.

Como se precisó, de acuerdo con el artículo 4 del Decreto 2627 de 1993 y la jurisprudencia de la Sección¹⁸, para que proceda la devolución del IVA pagado a las instituciones públicas de educación superior se requiere que los bienes y servicios beneficien directamente a dichas instituciones educativas, no a terceros. Además, las facturas deben cumplir todos los requisitos legales.

En el caso concreto, el SENA celebró con el Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo- FONADE¹⁹ los convenios N°211035 de 30 de noviembre de 2011²⁰, 213045 de 1 de octubre de 2013²¹ y 943 de 25 de noviembre de 2014²² con el objeto de *“realizar las acciones técnicas, jurídicas y financieras necesarias para la gestión y administración de los recursos del Fondo Emprender, comprometidos en el presente acto, contemplando acciones de apoyo para el fortalecimiento de actores vinculados a los procesos del fondo y actividades de divulgación y posicionamiento de este.”*. Como obligación del SENA se indicó la de *“1) entregar a FONADE las sumas correspondientes y los recursos en la oportunidad y forma aquí establecida, según las necesidades y determinaciones del Fondo Emprender, recursos que están destinados a ejecutar el objeto del contrato y cubrir el valor a cancelar a FONADE por el desarrollo de las actividades dentro del contrato”*

De acuerdo con el artículo 40 de la Ley 789 de 2002 y los artículos 4 y 9 del Decreto 934 de 2003²³, el Fondo Emprender es una cuenta especial e independiente de origen legal, adscrita al SENA y administrada por este, cuyo objeto es financiar iniciativas empresariales que provengan y sean desarrolladas por aprendices o asociaciones entre aprendices, practicantes universitarios o profesionales cuya formación se esté desarrollando o se haya desarrollado en instituciones a que se refiere la Ley 30 de 1992.

Conforme con las obligaciones establecidas en los convenios, el SENA debe entregar a FONADE los recursos que debe manejar. Tales recursos están destinados a ejecutar el objeto del contrato y a cubrir el valor a pagar a FONADE por el desarrollo de las actividades acordadas.

Corresponde al SENA, como obligación principal, pagar a FONADE la suma acordada por su gestión. Por su parte, para cumplir y ejecutar el contrato, FONADE debe asumir los pagos necesarios, que pueden estar relacionados con la adquisición de bienes y servicios para cumplir los fines de los convenios.

¹⁸ Exp. 15767. C.P. Ligia López Díaz

¹⁹ El Fondo Nacional de Proyectos de Desarrollo FONADE fue creado por el Decreto 3068 de 1968 como un establecimiento público del orden nacional. Por el Decreto 2168 de 1992 se reestructuró como empresa industrial y comercial del Estado, de carácter financiero denominada Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo - FONADE - dotada de personería jurídica y vinculada al Departamento Nacional de Planeación. El artículo 1 del Decreto 288 de 2004 dispuso que dicha entidad es una empresa industrial y comercial del Estado, de carácter financiero, dotada de personería jurídica, vinculada al Departamento Nacional de Planeación y vigilada por la Superintendencia, Bancaria. Y por el artículo 1 del Decreto 495 de 2019 se cambió la denominación de la entidad a Empresa Nacional Promotora del Desarrollo Territorial — EnTerritorio.

²⁰ Folios 88-98 c.p. con otrosí suscrito el 12 de octubre de 2012 Folios 99-103 c.p.

²¹ Folios 104-112 c.p.

²² Folios 120-129 c.p.

²³ “Por el cual se reglamenta el funcionamiento del Fondo Emprender”



Por tanto, el IVA pagado por FONADE corresponde a pagos realizados en virtud del cumplimiento de sus obligaciones contractuales y no como mandatario del SENA, hecho que, aunque se alega, no se acredita. En efecto, aunque el apelante se refiere a un contrato de mandato, el artículo 3 del Decreto 1514 de 1998, que derogó el artículo 10 del Decreto 1001 de 1997²⁴ exige que cuando el mandante considere que tiene derecho al reconocimiento de costos, deducciones o impuestos descontables, debe soportarlo mediante una certificación expedida por el mandatario donde se consigne la cuantía y el concepto de estos, la cual debe ser avalada por contador público o revisor fiscal, documento que no fue aportado por la demandante.

En consecuencia, el demandante no demostró que los bienes y servicios a que se refieren las facturas expedidas a FONADE fueran para uso exclusivo del actor y las facturas no cumplen el requisito del artículo 617 literal c) del ET, pues el nombre y NIT del adquirente del bien o servicio, que es FONADE, no coincide con quien solicita la devolución del IVA pagado por el bimestre 1 de 2016 y tampoco acreditó su condición de mandante.

Las razones que anteceden son suficientes para confirmar la sentencia apelada.

Condena en costas

No se condena en costas, pues conforme con el artículo 188 del CPACA²⁵, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del CGP incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual “*solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*”, requisito que no se cumple en este asunto.

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,

F A L L A

PRIMERO: CONFIRMAR la sentencia apelada.

SEGUNDO: Sin condena en costas.

TERCERO: RECONOCER personería Juan Carlos Loaiza Romero para actuar como

²⁴ El artículo 3 del Decreto 1514 de 1998 dispone lo siguiente:

“Art. 3°. *Facturación en mandato. En los contratos de mandato, las facturas deberán ser expedidas en todos los casos por el mandatario.*

La factura deberá ser expedida a nombre del mandatario.

Si el mandatario adquiere bienes o servicios en cumplimiento del mandato, la factura deberá ser expedida a nombre del mandatario”.

Para efectos de soportar los respectivos costos, deducciones o impuestos descontables, o devoluciones a que tengan derecho el mandante, el mandatario deberá expedir al mandante una certificación donde se consigne la cuantía y concepto de estos, la cual debe ser avalada por contador público o revisor fiscal, según las disposiciones legales vigentes sobre la materia.

En el caso de las devoluciones se adjuntará además una copia del contrato de mandato.

El mandatario deberá conservar por el término señalado en el Estatuto Tributario, las facturas y demás documentos comerciales que soporten las operaciones que realizó por orden del mandante”.

²⁵ CPACA. Art. 188. Condena en costas. “Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”.



Radicado: 25000-23-37-000-2017-01509-01 (25917)
Demandante: Servicio Nacional de Aprendizaje SENA
FALLO

apoderado de la DIAN en los términos del poder que está en el índice 57 de SAMAI.

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

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

(Firmado Electrónicamente)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección

(Firmado Electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado Electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado Electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO