

RAMA JUDICIAL DEL PODER PÚBLICO



JUZGADO CUARENTA Y DOS ADMINISTRATIVO DEL CIRCUITO JUDICIAL DE BOGOTÁ D.C.

Bogotá D.C, veintidós (22) de marzo de dos mil diecisiete (2017)

Radicado Nro.	11001333704220150029800
Medio de control:	Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante:	Constructora Obreval S.A.
Demandado:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-
Normas revisadas:	Artículo 29 de la Constitución Política. Artículo 138 y siguientes de la Ley 1437 de 2011. Artículo 617, 771-2, parágrafo 2 del artículo 850 y siguientes del Estatuto Tributario. Decreto Reglamentario Nro. 2924 de 2013. Artículo 123 del Decreto Nro. 2649 de 1993.
Tema:	Devolución y/o compensación del saldo a favor originado en el IVA CONSTRUCTORES VIS para el sexto bimestre del año gravable 2013.
Decisión:	Niega pretensiones en tanto los servicios o elementos presentados por el demandante no constituyen un costo directo imputable a la construcción de la vivienda de interés social y porque algunos de los soportes aportados no pueden ser considerados tributariamente como facturas.

1. DESCRIPCIÓN

1.1. TEMA DE DECISIÓN:

Agotado el trámite procesal correspondiente procede el Despacho a proferir sentencia de primera instancia dentro del proceso de la referencia.

1.1.1. ELEMENTOS DE LA PRETENSIÓN:

PARTES:

- **DEMANDANTE:** Constructora Obreval S.A.
- **DEMANDADO:** Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-

OBJETO:

- **DECLARACIONES Y CONDENAS:**

Que se decrete la nulidad parcial de la Resolución Nro. 608-3908 del 04 de septiembre de 2014 en el aparte donde se rechaza la devolución del IVA

CONSTRUCTORES VIS del sexto bimestre para el año gravable 2013 por valor de \$115.701.217 y la nulidad de la Resolución Nro. 006386 del 7 de julio de 2015 en donde se decide el recurso de reconsideración interpuesto contra el acto anterior. En su lugar se ordene la devolución y/o compensación del saldo a favor del demandante dentro del término establecido en el artículo 176 del C.C.A. con la indexación contenida en el artículo 178 del C.C.A. y en todo caso si esto no se efectúa de forma oportuna se proceda a la liquidación y pago de los intereses comerciales y moratorios de que trata el artículo 177 del C.C.A.

1.1.2. FUNDAMENTOS DE LA PRETENSIÓN:

➤ FUNDAMENTOS FÁCTICOS:

.- El 19 de mayo de 2014 la representante legal de la Constructora Obreval S.A. solicitó a la DIAN la devolución y/o compensación del IVA pagado por la adquisición de materiales para la construcción de VIS, del sexto bimestre de 2013 (folio 39)

.- Previa visita de verificación de la DIAN en las instalaciones de la demandante, a través de Resolución 3908 de 4 de septiembre de 2014, la DIAN devolvió la suma de \$465.408.783, al tiempo que rechazó el valor solicitado de \$115.701.217, pues consideró que no corresponde a un costo directo, ni a materiales de construcción. En otros casos el rechazo se dio porque algunas facturas no cumplen los requisitos del art. 617 del E.T. (folios 43 a 44)

.- A través de la Resolución nro. 006386 del 7 de julio de 2015, la DIAN desató el recurso de reconsideración, confirmando la decisión anterior (folios 51 a 56)

➤ JURÍDICOS:

FUNDAMENTOS DE DERECHO:

IVA PAGADO POR MATERIALES PARA CONSTRUCCIÓN DE VIS

En el presente caso existe una discrepancia entre la Constructora Obreval S.A. y Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- con respecto a la devolución y/o compensación del IVA pagado por la adquisición de materiales para la construcción de VIS del sexto bimestre de 2013 dado el rechazo de \$115.701.217

DEVOLUCIÓN Y/O COMPENSACIÓN DEL IVA EN DISCUSIÓN

La entidad obligada a estudiar la devolución y/o compensación del IVA pagado por Constructora Obreval S.A. por la posible adquisición de materiales para la construcción de VIS del sexto bimestre de 2013 es la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-.

MONTO DEL IVA DEMANDADO

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- en Resolución Nro. 3908 de 4 de septiembre de 2014 (folios 43 a 44) confirmada a su vez por la Resolución Nro. 006386 del 7 de julio de 2015 (folios 51 a 56) rechazó el valor de \$115.701.217 presentado por Constructora Obreval S.A. para la devolución y/o compensación del IVA pagado por la adquisición de materiales para la construcción de VIS, del 6 bimestre de 2013.

NORMAS DE RANGO CONSTITUCIONAL

Artículo 29 de la Constitución Política (C.P.)

NORMAS DE RANGO LEGAL

Artículo 138 y siguientes de la Ley 1437 de 2011.

Artículo 617, 771-2, parágrafo 2 del artículo 850 y siguientes del Estatuto Tributario.

Decreto Reglamentario Nro. 2924 de 2013.

Artículo 123 del Decreto Nro. 2649 de 1993.

CONCEPTO DE VIOLACIÓN

.-El concepto de violación se sustentó en el hecho de que la DIAN considera erróneamente que los materiales de construcción son solo aquellos indispensables para levantar la vivienda (por ejemplo: ladrillos, cemento, hierro, arena, tejas, etc.) y por eso otras clase de aditamentos (como lavaplatos, estufas, muebles post formados y demás).

.-En ese sentido, la DIAN se basó en producción doctrinal propia de los años 1997, 2000 y 2002 que resultó anterior a la expedición del Decreto Nro. 2924 del 17 de diciembre de 2013 con la reglamentación del trámite para la devolución o compensación del impuesto sobre las ventas para este tipo de elementos tratándose de vivienda de interés social.

.-Al respecto, precisó que tanto los soportes en madera para la fundición de las vigas de cimentación suministrados por MADERAS LOS ALCAZARES S.A.S. como el concreto y el servicio de autobomba para su fundición provista por la compañía HOLCIM COLOMBIA S.A. debieron ser objeto de la devolución solicitada ya que estos son bienes muebles utilizados directamente para la construcción de una vivienda de interés social (Decreto Nro. 2924 de 2013 parágrafo 1 del artículo 2) y ellos contaron con los respectivos soportes (Facturas obrantes a folios 590 a 596 y documentos contables acordes con el artículo 123 del Decreto Nro. 2649 de 1993 y artículo 617 del Estatuto Tributario)

.-Al mismo tiempo sostuvo que las facturas de los folios 597 a 612 por valor de \$113.797.857 fueron rechazadas cuando se pidió la devolución porque para la DIAN no reunían los requisitos del artículo 617 del Estatuto Tributario, en especial del literal f, ya que no podía definirse si se trataba de materiales de construcción. En igual sentido, señaló que en la Resolución nro. 6386 de 2015 donde se resolvió el recurso de reconsideración se mencionaron servicios no esenciales facturados por HOLCIM COLOMBIA S.A., HYDROYUNDAY e Ingeniería Eléctrica S.A.S.

.-En ese contexto, se destacó que los materiales para vivienda de interés social no solo sean los indicados por la DIAN en la Resolución Nro. 6386 de 2015 pues de acuerdo con el parágrafo 1 del artículo 1 del Decreto Nro. 2924 de 2013, la vivienda debe constar de servicios públicos, punto de internet, ducha, sanitario, lavamanos, lavadero, cocina, lavaplatos, puertas, ventanas y vidrios.

.-En últimas, resaltó que en el parágrafo citado no se hizo distinción entre materiales esenciales y los que no lo son. De igual manera, adujo que el decreto en cuestión planteó las condiciones que debían tener las viviendas de interés social y por eso los elementos empleados para la implementación de los servicios públicos de la Ley Nro. 142 de 1994 hacían parte del beneficio tributario reclamado.

.-De igual manera, sostuvo que las facturas objeto de reclamación cumplían los requisitos consagrados en el artículo 617 del Estatuto Tributario. En todo caso, precisando que por la cantidad de productos no era posible incluirlos en la factura de la empresa sin embargo aclara que en estos casos se hacía mención en ella del anexo o adenda que los incorporaba con una descripción detallada.

.-Ahora bien, adujo que aun cuando a la descripción genérica de los bienes adquiridos estaba en un contrato de suministro e instalación de materiales con ello no se desvirtuó la naturaleza de la transacción ni su fin: la adquisición de materiales de construcción de vivienda de interés social.

.-Adicionalmente, planteó que el literal f del artículo 617 del Estatuto Tributario establecía que uno de los requisitos de la factura era la descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados y recalcó que los materiales

contaron con un soporte contable en el que se determinó específicamente los bienes facturados con valor unitario y total.

.-De otra parte, aseguró que la DIAN interpretó erróneamente su concepto nro. 054763 del 15 de Junio de 1999, citado en las consideraciones de los actos administrativos demandados, al hacer la distinción entre descripción específica o genérica.

.-En consonancia con lo anterior, resaltó el pronunciamiento hecho por el Consejo de Estado en la sentencia nro. 16739 de 2010 para concluir que los soportes contables permiten probar la existencia del hecho económico generador de las devoluciones del IVA.

.-La parte demandante también alegó violación al debido proceso por desconocimiento del artículo 29 de la Constitución Política pues la administración no se ajustó a las leyes preexistentes sobre devolución de IVA, concretamente a lo normado en el Decreto nro. 2924 de 2014.

.-Por otro lado, se alega que la DIAN no solo motivo indebidamente el acto administrativo sino que también dejó de observar objetivamente los soportes aportados y resaltó que la entidad podía requerir documentación adicional para tener certeza sobre las actuaciones realizadas pero que no lo hizo porque considero que con los elementos recaudados en el acta de visita eran suficientes (fls. 1 a 33)

1.1.3. OPOSICIÓN:

.- La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se opuso a las pretensiones (fls. 223 a 233), al principio se afirmó que la DIAN cumpliendo con el debido proceso, la norma tributaria, el precedente jurisprudencial y la doctrina expidió el acto de rechazo parcial de la devolución del IVA por construcción de vivienda de interés social.

.-Seguidamente se estableció que la solicitud de devolución y/o compensación presentada por la entidad demandante el 2 de julio de 2014 constituyó el proceso DO 2013 2014 3146 (folios 1 a 674), destacando que la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos Bogotá pudo determinar entre otras cosas que el contribuyente tenía como objeto social el diseño y construcción de edificaciones de interés social.

.-Al mismo tiempo, destacó que en la Resolución Nro. 608- 3908 del 4 de septiembre de 2014 (folios 693- 694) se rechazó la devolución de \$115.701.217 en dos eventos; en el primero, \$1.903.360 no correspondían a materiales de construcción o a un costo directo sino al IVA por los documentos a folios 590 a 596 y en el segundo

porque \$113.797.857 tenían soportes a folios 597 a 612 que no cumplían con los requisitos del artículo 617 del Estatuto Tributario al no poder conocerse los materiales suministrados.

.-Posteriormente, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica en la DIAN al fallar el recurso de reconsideración confirmó el rechazo de las devoluciones en cuestión.

.-Entretanto, se resaltó que los beneficios tributarios no permitían interpretación analógica ni extensiva y por esta razón no podían incluirse conceptos que no fueran inherentes a la construcción de la vivienda, destacando que este tema se puntualizó normativamente en el concepto jurídico Nro. 011722 del 11 de febrero de 2000 que a su vez fue reiterado en el Nro. 031168 del 27 de mayo de 2002.

.-En consonancia con lo anterior, consideró que la adquisición de materiales eléctricos no era un elemento necesario para la construcción de la unidad misma porque no eran básicos o de la esencia para adelantar la construcción.

.-Al mismo tiempo, rechazó la suma de \$1.903.360 correspondiente a facturas por "servicios adquiridos" por considerar que no eran un costo directo sino un servicio y con este o sin él la vivienda de interés social se podía edificar.

.-Lo que es más importante en cuanto al desconocimiento de \$113.797.857, es que la apoderada considera que la parte demandante realizó una confesión, en el sentido de que el documento que toma como factura no tiene una descripción de los materiales incorporados en el proyecto de interés social y que estos solo aparecen en un tercer documento que la complementa.

.-En resumen, la factura como se presentó, desconoció el artículo 617 del Estatuto Tributario, modificado a su vez por el artículo 40 de la Ley Nro. 223 de 1995 por lo que no puede ser tomada como tal. En realidad, la ausencia del requisito contenido en el literal f de la norma en cita, falta de descripción de los materiales, impidió que el auditor fiscal determinara los bienes muebles empleados directamente en la construcción de la unidad de vivienda de interés social de acuerdo con lo establecido en el parágrafo 1 del artículo 2 del Decreto nro. 2924 de 2013.

.-De ahí que los servicios de instalación de cargadores y mezcladores de concreto y cemento a cambio de mano de obra de Holcim Colombia S.A., la compra o alquiler de las denominadas "tablas burras", la instalación de redes eléctricas y telefónicas hecha por la empresa Ingeniería Eléctrica S.A.S. o de redes hidráulicas, sanitarias y de gas de Hidroyunday S.A. que el contribuyente pudo haber pagado con destino al proyecto Prados del Portal I en la ciudad de Bogotá D.C. no constituyeron elementos de la esencia de la construcción para vivienda de interés social.

.- Con todo, se reiteró que si la devolución del IVA para material de vivienda de interés social procediera por el solo hecho de alegarse no sería necesario que la DIAN hiciera verificación o auditoria pues bastaría con que el contribuyente hiciera esa solicitud. En este caso, se dejó claro que no se accedió a lo pedido por el contribuyente por cuanto al hacer la verificación de que trata el artículo 856 del Estatuto Tributario, se encontró que se estaba ante la primera casual de rechazo de las devoluciones de que trata el artículo 856 del mencionado Decreto Nro. 624 de 1989

.-En realidad, el Decreto Nro. 243 de 2001 y el Decreto Nro. 2924 de 2013 fijaron los requisitos sustanciales para la devolución y que en este caso no se cumplen por cuanto se quisieron presentar servicios o elementos que no se ajustan al concepto de "materiales de construcción" y en otros eventos se aportaron soportes que tributariamente no pueden ser considerados como facturas.

.-Seguidamente, resaltó que los conceptos jurídicos Nro. 054763 del 15 de junio de 1999 sobre costos directos y materiales de construcción, Nro. 031168 del 27 de mayo de 2002 para elementos calificados como "esenciales" en vivienda de interés social, Nro. 031847 del 6 de junio de 2003 para el concepto de unidad de interés social y el oficio jurídico Nro. 067904 del 15 de septiembre de 2010 con la exclusión de que trata el Decreto Nro. 2694 de 2010 no han sido demandados ante la jurisdicción ni sacados del ordenamiento.

.-A continuación, destacó que la carga de la prueba la tenía el demandante en aplicación de los artículos 177 C.P.C. o 167 del C.G.P, concordantes con el artículo 1757 del C.C. y la sentencia de la Corte Constitucional C-070 del 25 de febrero de 1993 con Magistrado Ponente Eduardo Cifuentes Muñoz además de resaltar varios pronunciamientos de la Sección Cuarta del Consejo de Estado. De ahí que fuera al contribuyente a quien le correspondiera demostrar el tipo de bienes asociados al costo directo para vivienda de interés social.

.-En consecuencia, la ley en materia fiscal solo permitió una prueba para acceder al beneficio reclamado: la factura conforme a los requisitos del artículo 617 del Estatuto Tributario pero como en este caso no se aportó no fue posible acceder a la solicitud de devolución.

.-De igual manera, recalcó que en el derecho nacional o internacional jurídicamente no es posible que la factura se construya a partir de documentos adicionales o complementarios. En ese mismo sentido, cuestionó la falta de claridad con que fue presentada la información por ejemplo en lo referente a Ingeniería Eléctrica/ Ingeniería Sanitaria pues al ser algo genérico no es posible individualizar los bienes ni el número necesario de ellas en cada vivienda de interés social mucho menos el valor generado a título de IVA.

.-Así mismo, estableció que la remisión al contrato de construcción no permite individualizar que los bienes incorporados a la obra que puedan ser objeto del beneficio fiscal de devolución del IVA. En este punto, se establece que las normas contables son diferentes a la prueba exigida en materia fiscal pues en tributario existe tarifa legal de prueba mientras que el constructor puede aportar la factura o un elemento equivalente como soporte contable al amparo del artículo 123 del Decreto Nro. 2649 de 1993.

.-De la misma forma, enfatizó en que las pruebas que no estén contenidas en la solicitud inicial de devolución se tornan inexistentes bajo el procedimiento fiscal de devolución y aclaró que ni el acta de visita ni los requerimientos de la DIAN fueron considerados por el legislador fiscal para complementar la petición del contribuyente pues la carga probatoria recae sobre él. De ahí que planteamientos como una supuesta omisión de la DIAN carecen de sustento.

1.1.4. ALEGATOS:

Parte demandante

El apoderado de la demandante presenta los alegatos oportunamente (fls. 265 a 272), argumentando básicamente que la DIAN deja de lado todos los materiales de construcción que no estén taxativamente señalados en el Decreto Nro. 2924 de 2013 o que no correspondan a un costo directo.

En consecuencia, la parte demandante resalta que la autoridad tributaria toma como accesorios los servicios de instalación, cargadores y mezcladores de concreto. Así mismo, Constructora Obreval S.A. cuestiona que se desconozca el artículo 1 del Decreto Nro. 2924 de 2013 donde se relaciona con que debe contar una vivienda de interés social: servicios públicos, punto de internet, ducha, sanitario, lavamanos, lavadero, cocina, lavaplatos, puertas, ventanas y vidrios.

De igual manera, el apoderado de Constructora Obreval S.A. reiteró que las facturas cumplieran con los requisitos del Artículo 617 del Estatuto Tributario al contener una descripción genérica de los artículos vendidos y al contener los respectivos soportes contables.

Entidad Demandada

La apoderada de la entidad demandada refiere el concepto de materiales de construcción derivado de la aplicación del concepto jurídico Nro. 011722 del 11 de febrero de 2000 y Nro. 031168 del 27 de mayo de 2002 denotando que el beneficio de orden tributario cuando se emplean en VIS es restrictivo.

Así mismo, resalta la apoderada de la DIAN que la norma tributaria solo reconoce como prueba cualificada y calificada para acceder al beneficio de obtener la devolución del IVA para material de construcción empleado en de vivienda de interés social la factura que reúna los requisitos el Artículo 617 del Estatuto Tributario.

En ese sentido, recalca la apoderada de la autoridad tributaria que la diligencia de visita es la única oportunidad que tiene el contribuyente para cumplir con la carga probatoria que permite o no hacer viable su solicitud de devolución.

Ahora bien la parte demandada destaca que Constructora Obreval S.A. no cuenta con una descripción específica que pueda ser tomada como un soporte del costo directo, incumpliendo así con lo establecido en el Decreto Reglamentario Nro. 2924 de 2013, concretamente en el parágrafo 1 del artículo 2 ya que los documentos aportados pueden servir para acreditar un contrato civil pero no acreditan los bienes necesarios para una construcción de una obra civil.

2. CRÓNICA DEL PROCESO

La demanda fue radicada el 27 de noviembre de 2015 en la Oficina de Apoyo de los Juzgados Administrativos de Bogotá D.C. (fl. 209) siendo sometida a reparto y asignándose al Juzgado 42 Administrativo Oral del Circuito Judicial de Bogotá (fl.209), despacho que admitió el medio de control por auto del 11 de diciembre de 2015 (fl.211) que fue notificado por correo electrónico del 18 de febrero de 2016 (fls.215 a 221).

La DIAN contesta la demanda el 29 de abril de 2016, estando en término para ello (fls. 223 a 236). De igual manera la entidad presenta excepción previa de falta de competencia (fls. 237 a 238), la cual es contestada por el demandante dentro del término del traslado (fls. 240 a 249).

La excepción previa es despachada desfavorablemente el 21 de septiembre de 2016 en la audiencia inicial de que trata el artículo 180 del CPACA; diligencia que terminó con el respectivo traslado para alegar de conclusión (fls. 260 a 264).

El 30 de septiembre de 2016 la parte demandante presento sus escritos finales (fls. 265 a 272) mientras que la DIAN lo hizo el 3 de octubre de 2016 (fls. 273 a 278).

3.- PROBLEMA JURÍDICO Y TESIS:

El problema jurídico a partir de la fijación hecha del litigio consiste en determinar: (i) la legalidad parcial de la Resolución Nro. 3908 del 4 de septiembre de 2014 y la legalidad total de la Resolución Nro. 006386 del 7 de julio de 2015 por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración, (ii) si el monto rechazado

por la DIAN corresponde a la adquisición de materiales de construcción para VIS y si las facturas aportadas cumplen los requisitos del art. 617 del E. T., finalmente (iii) si el acto se encuentra debidamente motivado.

Tesis de la parte demandante: Sostiene el apoderado de la Constructora Obreval S.A. que es procedente que la DIAN devuelva y/o compense el IVA pagado en el sexto bimestre de 2013 por los soportes en madera para la fundición de las vigas de cimentación, el concreto y el servicio de autobomba para su fundición que fueron empleados para la construcción de VIS, en cuantía de \$115.701.217. Lo anterior por cuanto la administración violó el debido proceso al no ajustar su actuación a lo normado en el Decreto Nro. 2924 de 2014 con respecto a la devolución de IVA y dado que los bienes referidos fueron utilizados directamente para la construcción de vivienda de interés social y el contribuyente contaba con los respectivos soportes contables y con las facturas que cumplían con los requisitos consagrados en el artículo 617 del Estatuto Tributario.

Tesis de la parte demandada: La DIAN considera que debe mantenerse el rechazo de la devolución en cuestión debido a que elementos por \$1.903.360 no correspondían a IVA por materiales de construcción o a un costo directo y los \$113.797.857 restantes no tenían soportes que cumplieran con los requisitos del artículo 617 del Estatuto Tributario dado que no era posible conocerse los materiales suministrados.

El despacho sostendrá que las pretensiones deben ser negadas en tanto los servicios o elementos presentados por el demandante no constituyen un costo directo imputable a la construcción de la vivienda de interés social y además porque algunos de los soportes aportados no pueden ser considerados tributariamente como facturas.

4.-DECISIONES PARCIALES

Establecida la eficacia y validez del proceso mediante el respeto de los derechos de las partes al debido proceso y al acceso a la justicia y constatada la admisibilidad de la pretensión, procede el Despacho a emitir un pronunciamiento en torno a este asunto.

5.-PREMISAS PARA LA SOLUCIÓN DEL CASO

5.1- PREMISAS FÁCTICAS.

Las pruebas relevantes para decidir se relacionan a continuación:

DOCUMENTALES

5.1.1. Copia de la factura de venta Nro. 0775 de MS Ingeniería Eléctrica S.A.S. a Constructora Obreval S.A. por \$34.709.054,08 y con un IVA de \$7.307.169,28 2(fl. 176 y 597 del cuaderno Nro. 3 de a. a.)

5.1.2. Copia de la factura de venta Nro. 2679 de Hidroyunda S.A. a Constructora Obreval S.A. por \$82.074.084 por suministro de materiales para redes hidráulicas, sanitarias y de gas y con un IVA de \$ 17.281.028 (fl. 138, 598 del cuaderno Nro. 3 de a. a. y 763 del cuaderno Nro. 4 de a. a.)

5.1.3. Copia de la factura de venta Nro. BP 8288 de Surtibombas equipos y maquinaria a Constructora Obreval S.A. por \$21.274.632 por suministro, instalación y puesta en marca (sic) de equipos de bombas y accesorios y con un IVA de \$2.934.432 (fls. 133 y 599 del cuaderno Nro. 3 de a. a.)

5.1.4. Copia de la factura de venta Nro. 0712 de MS Ingeniería Eléctrica S.A.S. a Constructora Obreval S.A. por \$16.623.404 y con un IVA de \$ 3.499.664,00 (fl. 130 y 600 del cuaderno Nro. 3 de a. a.)

5.1.5. Copia de la factura de venta Nro. 0733 de MS Ingeniería Eléctrica S.A.S. a Constructora Obreval S.A. por \$32.107.996,40 y con un IVA de \$ 6.961.462,40 (fl. 135 y 601 del cuaderno Nro. 4 de a. a.)

5.1.6. Copia de la factura de venta Nro. 2757 de Hidroyunda S.A. a Constructora Obreval S.A. por \$35.165.168 por suministro de materiales para redes hidráulicas, sanitarias y de gas y con un IVA de \$7.404.167 (fl. 146 y 602 y 780 del cuaderno Nro. 4 de a. a.)

5.1.7. Copia de la factura de venta Nro. 0744 de MS Ingeniería Eléctrica S.A.S. a Constructora Obreval S.A. por \$32.576.168,80 y con un IVA de \$6.858.140,80 (fl. 134, 603 y 725 del cuaderno Nro. 4 de a. a.)

5.1.8. Copia de la factura de venta Nro. 0754 de MS Ingeniería Eléctrica S.A.S. a Constructora Obreval S.A. por \$32.556.734,08 y con un IVA de \$6.854.049,28 (fl. 157, 604 y 730 del cuaderno Nro. 4 de a. a.)

5.1.9. Copia de la factura de venta Nro. 2826 de Hidroyunda S.A. a Constructora Obreval S.A. por \$49.595.369 por suministro de materiales para redes hidráulicas, sanitarias y de gas y con un IVA de \$10.441.130 (fl. 160 y 605 del cuaderno Nro. 4 de a. a.)

5.1.10. Copia de la factura de venta Nro. 0761 de MS Ingeniería Eléctrica S.A.S. a Constructora Obreval S.A. por \$21.820.360 y con un IVA de \$ 4.593.760,00 (fl. 169, 606 y 737 del cuaderno Nro. 4 de a. a.)

5.1.11. Copia de la factura de venta Nro. BP 69 de Surtibombas equipos y maquinaria a Constructora Obreval S.A. por \$24.415.873 por suministro, instalación y puesta en marcha de equipos de bombas y accesorios y con un IVA de \$ 3.367.707 (fl. 172 y 607 del cuaderno Nro. 4 de a. a.)

5.1.12. Copia de la factura de venta Nro. 2922 de Hidroyunda S.A. a Constructora Obreval S.A. por \$27.358.028 por suministro de materiales para redes hidráulicas, sanitarias y de gas y con un IVA de \$5.760.343 (fl. 181, 608 del cuaderno Nro. 4 de a. a. y 814 del cuaderno Nro. 5 de a. a.)

5.1.13. Copia de la factura de venta Nro. 0785 de MS Ingeniería Eléctrica S.A.S. a Constructora Obreval S.A. por \$56.984.634,34 y con un IVA de \$ 8.601.454,24 (fl. 189 y 609 del cuaderno Nro. 4 de a. a.)

5.1.14. Copia de la factura de venta Nro. 2994 de Hidroyunda S.A. a Constructora Obreval S.A. por \$32.353.646 por suministro de materiales para redes hidráulicas, sanitarias y de gas y con un IVA de \$6.812.190 (fl. 191, 610 del cuaderno Nro. 4 de a. a. y 831 del cuaderno Nro. 5 de a. a.)

5.1.15. Copia de la factura de venta Nro. 0797 de MS Ingeniería Eléctrica S.A.S. a Constructora Obreval S.A. por \$46.512.000 y con un IVA de \$9.792.000 (fl. 199 y 611 del cuaderno Nro. 4 de a. a.)

5.1.16. Copia de la factura de venta Nro. 3075 de Hidroyunda S.A. a Constructora Obreval S.A. por \$32.353.646 por suministro de materiales para redes hidráulicas, sanitarias y de gas y con un IVA de \$5.329.161 (fl. 201, 612 del cuaderno Nro. 4 de a. a. y 848 del cuaderno Nro. 5 de a. a.)

5.1.17. Copia de la factura de venta Nro. 0121022070 de Holcim a Constructora Obreval S.A. por servicio de autobomba y otros por \$24.108.539.85 y con un IVA de \$3.325.315,84 (fl.93 y 590 del cuaderno Nro. 3 de a. a.)

5.1.18. Copia de la factura de venta Nro. 0121029072 de Holcim a Constructora Obreval S.A. por servicio de autobomba y otros por \$24.675.021.20 y con un IVA de \$3.403.451,20 (fl.118 y 591 del cuaderno Nro. 3 de a. a.)

5.1.19. Copia de la factura de venta Nro. 0121023991 de Holcim a Constructora Obreval S.A. por servicio de autobomba y otros por \$16.616.786.55 y con un IVA de \$ 2.291.970,56 (fl.103 y 592 del cuaderno Nro. 3 de a. a.)

5.1.20. Copia de la factura de venta Nro. 0121025412 de Holcim a Constructora Obreval S.A. por servicio de autobomba y otros por \$16.616.786.55 y con un IVA de \$ 2.291.970,56 (fl.111 y 593 del cuaderno Nro. 3 de a. a.)

5.1.21. Copia de la factura de venta Nro. 0121017088 de Holcim a Constructora Obreval S.A. por servicio de autobomba y otros por \$18.127.403,53 y con un IVA de \$ 2.500.331,52 (fl.80 y 594 del cuaderno Nro. 3 de a. a.)

5.1.22. Copia de la factura de venta Nro. 0121015124 de Holcim a Constructora Obreval S.A. por servicio de autobomba y otros por \$14.322.520 y con un IVA de \$1.975.520,00 (fl.87 y 595 del cuaderno Nro. 3 de a. a.)

5.1.23. Copia de la factura de venta Nro. 28779 por \$3.944.000 y con un IVA de \$ 544.000 por tablas burras emitida por Maderas Los Alcazares S.A. S. (fl. 77 y 596 del cuaderno Nro. 3 de a. a.) junto con la Remisión Nro. 10384 (fl. 79) y de la orden de compra de Constructora Obreval S.A. para esta mercancía (fl. 78)

5.1.24. Copia de una comunicación enviada el 21 de noviembre de 2012 por el representante legal de Constructora Obreval S.A. a la DIAN en la cual se envía para la respectiva inscripción el plan de costos del proyecto PRADOS DEL PORTAL I correspondiente a 360 apartamentos, plan de vivienda para el cual se constituyó un patrimonio autónomo con Fiduciaria Bogotá S.A. (fl. 555 cuaderno Nro. 3 antecedentes administrativos en adelante a. a.)

5.1.25. Copia de la solicitud de devolución y/o compensación por \$581.110.000 del 7 de febrero de 2014 presentada ante la DIAN por Constructora Obreval S.A., tipo de obligación: IVA Constructores VIS, Cód. 9004, concepto saldo: Decreto 2924, Año gravable: 2013, Periodo: 6 (fls. 1 a 2 cuaderno Nro. 1 a. a.)

5.1.26. Copia de la certificación emitida el 12 de mayo de 2014 por el representante legal y el revisor fiscal de Constructora Obreval S.A. en la que se hace constar «...Que los materiales adquiridos y que se relacionan en la única solicitud de devolución del impuesto a las ventas, por el periodo comprendido entre Septiembre de 2012 y Diciembre de 2013, corresponden a 243 unidades de vivienda de un total de 360 apartamentos, han sido utilizados en su totalidad en el proyecto de vivienda de interés social denominado PRADOS DEL PORTAL I de la sociedad CONSTRUCTORA OBREVAL S.A., proyecto que se está desarrollando a través del Patrimonio Autónomo PRADOS DEL PORTAL I y que por lo tanto el impuesto a las ventas causado sobre las facturas correspondientes a las compras de materiales por estos periodos no ha sido tratado como impuesto descontable y no será tratado como costo. Lo anterior para dar cumplimiento a lo establecido en el Decreto 1288/96 artículo 5 literal f.

Así mismo, certificamos que los anteriores valores se encuentran debidamente registrados en los libros oficiales, libros auxiliares y demás documentos de soportes de la contabilidad, y

que las facturas cumplen con los requisitos exigidos por la ley» (Negrilla fuera de texto) (fl. 556 cuaderno Nro. 3 antecedentes administrativos en adelante a. a.)

5.1.27. Copia de la certificación del 12 de mayo de 2014 por el representante legal y el revisor fiscal de Constructora Obreval S.A. en la que se hace constar «...en Febrero 26 de 2014, se terminó la construcción y venta de 243 de 360 unidades de vivienda del Proyecto PRADOS DEL PORTAL I...en la ciudad de Bogotá, de los cuales estamos haciendo la única solicitud de iva vis sobre 360 apartamentos de vivienda de interés social» (fl. 557 cuaderno Nro. 3 antecedentes administrativos en adelante a. a.)

5.1.28. Copia del auto inadmisorio de la solicitud de devolución y/o compensación del 19 de mayo de 2014 emitido por el jefe de la División de Recaudación de la DIAN debido a que «...no cumple con los requisitos formales consagrados en el Estatuto Tributario como se indica a continuación: Acorde con el Decreto 2924 de 2013 artículo 8 y 6 debe soportar los literales:

e) La relación de las facturas no tiene la descripción de los bienes.

Debe anexar la certificación del revisor fiscal o contador público, según el caso, sobre el cumplimiento de todos los requisitos para la procedencia de la solicitud de devolución y /o compensación, artículo 3 Decreto 2924/13» (Negrilla fuera de texto) (fls. 567 a 568 cuaderno Nro. 3 antecedentes administrativos en adelante a. a.)

5.1.29. Copia de la certificación del 18 de junio de 2014 por el revisor fiscal de Constructora Obreval S.A. en la que se hace constar que «...las facturas relacionadas en la solicitud de devolución de iva vis del proyecto prados del portal I, cumplen con los requisitos establecidos, para la procedencia de la solicitud, para dar cumplimiento a lo establecido en el Decreto 2924/13 artículo 3» (fl. 577 cuaderno Nro. 3 antecedentes administrativos en adelante a. a.)

5.1.30. Copia del acta de la visita Nro. 0590 practicada el 2 de julio de 2014 por la DIAN al contribuyente Constructora Obreval S.A. (fls. 40 a 41)

5.1.31. Copia del informe final de revisión, verificación y/o cruce de la DIAN del 22 de agosto de 2014 con respecto a la solicitud de devolución por \$581.110.000 presentada por Constructora Obreval S.A. en el que sobresale: «...Por no corresponder a materiales de construcción, o no corresponder a un costo directo, acorde con lo establecido en el Decreto 2924 de 2013, artículo 2 parágrafo 1, se desconoce el valor total o parcial del iva de las facturas inmersas a folios 590 a 596, por un valor de \$1.903.360

Por no cumplir requisitos, se rechazan las facturas obrantes en folios 597 a 612, con iva de \$113.797.857, acorde con lo establecido por el artículo 617 del Estatuto Tributario; además porque no se puede conocer que se trate de materiales de construcción, Decreto 2924 de 2013, artículo 2 parágrafo 1.

El valor total a rechazar, por lo expuesto anteriormente es de \$ 115.701.217. Al no encontrar otras diferencias respecto a lo solicitado y documentado, es procedente la devolución y/o compensación por valor \$465.408.783» (fls. 675 a 676 cuaderno Nro. 4 antecedentes administrativos en adelante a. a.)

5.1.32. Copia de la Resolución de Devolución y/o Compensación Nro. 3908 del 4 de septiembre de 2014 Nro. 3908 del 4 de septiembre de 2014 en la que la DIAN devolvió la suma de \$465.408.783 a Constructora Obreval S.A. al tiempo que rechazó el valor solicitado de \$115.701.217 «...Por no corresponder a materiales de construcción, o no corresponder a un costo directo, acorde con lo establecido en el Decreto 2924 de 2013, artículo 2 parágrafo 1, se desconoce el valor total o parcial del iva de las facturas inmersas a folios 590 a 596, por un valor de \$1.903.360

Por no cumplir requisitos, se rechazan las facturas obrantes en folios 597 a 612, con iva de \$113.797.857, acorde con lo establecido por el artículo 617 del Estatuto Tributario; además porque no se puede conocer que se trate de materiales de construcción, Decreto 2924 de 2013, artículo 2 parágrafo 1» (fls. 43 a 44 y 682 a 683 del cuaderno Nro. 4 a. a.)

5.1.33. Copia del recurso de reconsideración contra el acto anterior (folios 45 a 48 y 685 a 688 del cuaderno Nro. 4 a. a.)

5.1.34. Copia de la Resolución Nro. 006386 del 7 de julio de 2015, la DIAN desató el recurso de reconsideración confirmando la decisión anterior (folios 51 a 56 y 947 a 952 del cuaderno Nro. 5 a. a.)

5.3- PREMISAS JURÍDICAS

EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS

El impuesto sobre las ventas es de naturaleza real, del orden nacional, indirecto y de causación instantánea.

El artículo 420 del E.T. define los hechos sobre los que recae el impuesto a las ventas; por su parte el artículo 421 ibídem establece para efectos del tributo las actividades que se consideran venta.

El artículo 485 del E. T. determina el derecho del responsable del impuesto sobre las ventas a descontar el IVA facturado por la adquisición de bienes y servicios.

Así mismo, para solicitar a la Administración Tributaria la aplicación de los impuestos descontables sobre el impuesto sobre las ventas, es requisito indispensable

aportar las facturas (artículo 771-2 del E.T.) con el lleno de los requisitos de los artículos 617 y 618 del E.T.

En todo caso, aunque el artículo 746 del E. T. prescribe que se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en sus correcciones o en las respuestas o requerimientos administrativos, el contribuyente no está exento de respaldarlos con pruebas cuando la administración así lo requiera.

Al respecto el artículo 472 del E. T. señala que las decisiones de la administración deben fundarse en los hechos probados, el artículo 743 ibídem se refiere a la idoneidad de los medios de prueba.

El artículo 755-3 del E.T. dispone que la carga de la prueba la tiene el contribuyente para poder desvirtuar los indicios graves establecidos por la administración tributaria.

SOLUCIÓN DEL CASO

El problema jurídico de acuerdo con la fijación del litigio hecha en la audiencia inicial consiste (i) determinar la legalidad parcial de la Resolución nro. 3908 del 4 de septiembre de 2014 y la legalidad total de la Resolución nro. 006386 del 7 de julio de 2015 por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración (ii) si el monto rechazado por la DIAN corresponde a la adquisición de materiales de construcción para VIS y si las facturas aportadas cumplen los requisitos del art. 617 del E. T. (iii) Si el acto se encuentra debidamente motivado (fl. 262)

En primer lugar encontramos en el expediente copia de las facturas de venta Nro. 0121022070 (fl.93 y 590 del cuaderno Nro. 3 de a. a.), Nro. 0121029072 (fl.118 y 591 del cuaderno Nro. 3 de a. a.), Nro. 0121023991 (fl.103 y 592 del cuaderno Nro. 3 de a. a.), Nro. 0121025412 (fl.111 y 593 del cuaderno Nro. 3 de a. a.), Nro. 0121017088 (fl.80 y 594 del cuaderno Nro. 3 de a. a.) y Nro. 0121015124 (fl.87 y 595 del cuaderno Nro. 3 de a. a.), en las que consta que Holcim prestó -entre otras cosas- el servicio de autobomba con destino al proyecto Prados del Portal a Constructora Obreval S.A

De igual manera, existe copia de la factura de venta Nro. 28779 (fl. 77 y 596 del cuaderno Nro. 3 de a. a.) que es el soporte de la transacción hecha entre Maderas Los Alcazares S.A. S. y la empresa que obra como demandante en este proceso por la compra de unas tablas burras y con destino a la obra Prados del Portal.

La DIAN desconoció el valor total o parcial del IVA de estas facturas por un monto de \$1.903.360. En efecto, en la Resolución de Devolución y/o Compensación Nro. 3908 del 4 de septiembre de 2014 (fls. 43 a 44 y 682 a 683 del cuaderno Nro. 4 a. a.) la motivación dada por la administración tributaria para adoptar esta decisión radicó en el hecho de «...no corresponder a materiales de construcción, o no corresponder a

un costo directo, acorde con lo establecido en el Decreto 2924 de 2013, artículo 2 parágrafo 1, se desconoce el valor total o parcial del iva de las facturas inmersas a folios 590 a 596, por un valor de \$1.903.360...» (Negrilla fuera de texto)

Por su parte en la Resolución Nro. 006386 del 7 de julio de 2015, la autoridad tributaria resolvió la reconsideración confirmando en su totalidad la decisión anterior (folios 51 a 56 y 947 a 952 del cuaderno Nro. 5 a. a.) al considerar

«...que lo relacionado en **las facturas expedidas por las sociedades Holcim Colombia S.A., corresponde** con un servicio de instalación y puesta en marcha, colocando **materiales no esenciales**, y tal como se indicó está por fuera de la cobertura para devolución de construcciones VIS, así mismos (sic) **las tablas burras no están indicadas como esenciales**,... Así las cosas, es claro que aun cuando los materiales adquiridos por la constructora, y cuantificados en este caso en un valor de \$1.903.360, estén destinados a la obra de interés social, **no corresponden a materiales esenciales utilizados para su construcción**, por tanto no es posible solicitar la devolución del IVA cancelado en la adquisición de tales servicios y materiales, por cuanto **su tratamiento debe llevarse como costo**, conforme al contenido del Decreto 2924 de 2013, artículo 2° parágrafo 1...este último valor incluye dos conceptos a desconocer, una parte tasada en un valor de \$1.903.360, por que no corresponde a costo directo y que como se indicó en el cuadro anterior en seis (6) ítems corresponden a servicio de autobombas y el ultimo ítem, no es un material esencial».(Negrilla fuera de texto)

En resumen, la DIAN considera que los elementos enunciados en las facturas de venta Nro. 0121022070 (fl.93 y 590 del cuaderno Nro. 3 de a. a.), Nro. 0121029072 (fl.118 y 591 del cuaderno Nro. 3 de a. a.), Nro. 0121023991 (fl.103 y 592 del cuaderno Nro. 3 de a. a.), Nro. 0121025412 (fl.111 y 593 del cuaderno Nro. 3 de a. a.), Nro. 0121017088 (fl.80 y 594 del cuaderno Nro. 3 de a. a.), Nro. 0121015124 (fl.87 y 595 del cuaderno Nro. 3 de a. a.) y Nro. 28779 (fl. 77 y 596 del cuaderno Nro. 3 de a. a.) no son materiales de construcción ni un costo directo o esencial para la edificación de una vivienda de interés social.

La entidad inicialmente fundamenta su decisión en el Decreto 2924 de 2013¹ y al resolver la reconsideración a esta norma agrega los conceptos Nro. 046420 del 4 de junio de 1997 (fl.951 del cuaderno Nro. 5 de a. a.), Nro. 011722 del 11 de febrero de 2000 (fl.949 del cuaderno Nro. 5 de a. a.) y Nro. 031168 del 27 de mayo de 2002 (fl.949 del cuaderno Nro. 5 de a. a.)

El Despacho se ocupará de establecer cuáles son los requisitos para la procedencia de

¹ Por medio del cual el Ministerio de Hacienda y Crédito Público reglamentó el procedimiento para el trámite de las solicitudes de devolución o compensación del impuesto sobre las ventas en materiales de construcción utilizados en vivienda de interés social y vivienda de interés social prioritaria consagrado en el parágrafo 2 del artículo 850 del Estatuto Tributario.

la devolución del IVA pagado en la adquisición de materiales para la construcción de vivienda de Interés Social, sobre el particular, el artículo 850 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos, era del siguiente tenor:

«...ARTICULO 850. DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. <Artículo modificado por el artículo 49 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución.

[...]

PARÁGRAFO 2. <Parágrafo modificado por el artículo 66 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Tendrán derecho a la devolución o compensación del impuesto al valor agregado, IVA, pagado en la adquisición de materiales para la construcción de vivienda de interés social y prioritaria, los constructores que los desarrollen.

La devolución o compensación se hará en una proporción al cuatro por ciento (4%) del valor registrado en las escrituras de venta del inmueble nuevo, tal como lo adquiere su comprador o usuario final, cuyo valor no exceda el valor máximo de la vivienda de interés social, de acuerdo con las normas vigentes. El Gobierno Nacional reglamentará las condiciones de la devolución o compensación a que hace referencia el presente artículo.

La DIAN podrá solicitar en los casos que considere necesario, los soportes que demuestren el pago del IVA en la construcción de las viviendas».

De la anterior disposición se advierte que la legislación consagra este incentivo tributario para estimular la construcción de soluciones de vivienda dirigidas a las personas de menores ingresos pero para obtener este derecho es necesario que la obra sea de interés social y prioritaria. Al respecto, la Corte Constitucional en la sentencia T-152/16 señala las condiciones para considerar que una vivienda es digna², entre ellas la habitabilidad entendida como que «... La vivienda debe cumplir con los requisitos mínimos de higiene, calidad y espacio necesarios para que una persona y su familia puedan ocuparla sin peligro para su integridad física y su salud».

De ahí que la vivienda debe corresponder a un lugar que cumpla con unas características mínimas que permitan a quienes la habitan guarecerse de cualquier inclemencia con unas condiciones mínimas de espacio y calidad.

² Habitabilidad, facilidad de acceso a servicios, ubicación, adecuación cultural a sus habitantes, asequibilidad, seguridad jurídica en la tenencia y gastos soportables.

Por su parte, el artículo 2 del Decreto Nro. 2190 de 2009³ contiene la definición de vivienda de interés social prioritaria: «...Es aquella vivienda de interés social cuyo valor máximo es de setenta salarios mínimos legales mensuales vigentes (70 smmlm)».

Ahora bien para la obtención del beneficio tributario, el Gobierno expidió el Decreto 1243 de 2001 en el que se estableció:

«...ARTÍCULO. 1º- Modifícase el Artículo 1º del Decreto 1243 de 2001, el cual quedará así:

"ARTÍCULO. 1º-Vivienda de interés social que da derecho a devolución o compensación del impuesto sobre las ventas por la adquisición de materiales de construcción. Para efectos de la devolución del impuesto sobre las ventas, IVA, de que trata el parágrafo 2º del Artículo 850 del estatuto tributario, es vivienda de interés social, VIS, la solución de vivienda nueva que se desarrolla para garantizar el derecho a la vivienda de personas de menores ingresos, cuyo precio al momento de su adquisición o adjudicación sea inferior o igual a ciento treinta y cinco (135) salarios mínimos legales mensuales, smmlm, en las condiciones y términos señalados en el Decreto 2620 de 2000 y en las normas que lo modifiquen o adicionen.

[...]

Parágrafo.-Se entiende que cada solución de vivienda de interés social, además de los servicios públicos instalados, también contará con ducha, sanitarios, lavamanos, lavadero, cocina, lavaplatos, puertas, ventanas y vidrios. El precio total de la vivienda, así descrito, no podrá exceder el precio máximo señalado en este Artículo».

Nótese como, a través de las diferentes normas e interpretaciones constitucionales el concepto de vivienda de interés social, que se reitera trae consigo inmerso el concepto de vivienda digna, viene siendo ligado al de lugar de habitación. Lo propio ocurre en el artículo 4 del Decreto 1243 de 2001, el cual prevé que la solicitud deberá presentarse respecto a cada unidad de obra terminada o enajenada.

La Ley 675 de 2001⁴ determina en su artículo 3 que no todos los bienes de una propiedad horizontal son necesarios para la existencia de esta, la norma en cuestión establece que son:

³ Por medio del cual se reglamentan parcialmente las Leyes 49 de 1990, 3 de 1991, 388 de 1997, 546 de 1999, 789 de 2002 y 1151 de 2007 en relación con el Subsidio Familiar de Vivienda de Interés Social en dinero para áreas urbanas.

⁴ Por medio de la cual se expide el régimen de propiedad horizontal

«...Bienes comunes esenciales: Bienes indispensables para la existencia, estabilidad, conservación y seguridad del edificio o conjunto, así como los imprescindibles para el uso y disfrute de los bienes de dominio particular. Los demás tendrán el carácter de bienes comunes no esenciales. Se reputan bienes comunes esenciales, el terreno sobre o bajo el cual existan construcciones o instalaciones de servicios públicos básicos, los cimientos, la estructura, las circulaciones indispensables para aprovechamiento de bienes privados, las instalaciones generales de servicios públicos, las fachadas y los techos o losas que sirven de cubiertas a cualquier nivel».

En tal sentido, los materiales adquiridos para la construcción de vivienda urbana y que dan lugar a la devolución de IVA, no puedan extenderse a los utilizados para otro tipo de zonas –por ejemplo parqueaderos, oficinas de administración o salones comunales - así todas ellas hagan parte del proyecto de vivienda.

Asimismo, el parágrafo 1 del artículo 3 del Decreto 1243 de 2001 para efectos de la devolución expresamente **define los materiales de construcción** como «...solamente aquellos bienes corporales muebles que constituyan costo directo imputable a la construcción de vivienda de interés social».

En consecuencia de la noción de costo directo que da derecho a la devolución, deben eliminarse todo tipo de erogaciones innecesarias o superfluas para producir, comercializar o mantener el bien en condiciones de utilización.

En este punto, conviene señalar que la interpretación de la norma debe ser restrictiva dada la naturaleza de la misma y en esa medida solo puede comprender aquellos elementos adquiridos para la construcción de viviendas de interés social y prioritario, entendida como tales, aquellas unidades habitacionales de estas características junto con los materiales necesarios para su uso y goce pleno.

El tema de las exenciones en materia tributaria no admite interpretaciones sistemáticas, menos aun cuando se trata de devolver dineros que en principio están derivados de la obligación de pagar el impuesto sobre las ventas.

En el caso objeto de estudio se cuenta con unas copias de las facturas de venta emitidas por Holcim Nro. 0121022070 (fl.93 y 590 del cuaderno Nro. 3 de a. a.), Nro. 0121029072 (fl.118 y 591 del cuaderno Nro. 3 de a. a.), Nro. 0121023991 (fl.103 y 592 del cuaderno Nro. 3 de a. a.), Nro. 0121025412 (fl.111 y 593 del cuaderno Nro. 3 de a. a.), Nro. 0121017088 (fl.80 y 594 del cuaderno Nro. 3 de a. a.), Nro. 0121015124 (fl.87 y 595 del cuaderno Nro. 3 de a. a.) y Nro. 28779 (fl. 77 y 596 del cuaderno Nro. 3 de a. a.) en las que se determina que esta sociedad prestó el «servicio de autobomba y otros» a la Constructora Obreval S.A. para el desarrollo del proyecto Prados del Portal (fl.77, 80, 87, 93, 103,111 y 118 del cuaderno principal y 590 a 596 del cuaderno Nro. 3 de a.

a.).

Así mismo, aparece copia de la factura Nro. 28779 en la que se evidencia que Maderas Los Alcazares S.A. vendió a la misma firma constructora «tablas burras» con destino a la misma obra (fl. 77 a 79 del cuaderno principal y 596 del cuaderno Nro. 3 de a. a.)

El Despacho encuentra que el servicio de autobomba sirve para que el concreto sea colocado en forma rápida, eficiente, precisa y en mayor cantidad⁵. Al consultar los servicios ofrecidos por Holcim Colombia S.A. se determina que una de las maneras de suministrar, colocar y descargar el concreto es en estado fresco por m3.

Lo anterior permite entender que Constructora Obreval S.A. contrató un servicio de bombeo para la entrega de un producto (cemento) en un camión mezclador⁶, por ello se puede concluir que fue acertada la valoración hecha por la DIAN en la Resolución Nro. 3908 del 4 de septiembre de 2014 y en la Resolución Nro. 006386 del 7 de julio de 2015 al no considerar que el servicio de autobomba hiciera parte del concepto de material de construcción pues como queda evidenciado este no es un costo directo ni hace parte de la unidad habitacional.

Algo similar ocurre con las llamadas tablas burras las cuales «se emplean en formaleas para la fundición en cimientos en concreto, complementación de andamiaje y entarimados provisionales»⁷, elementos que así entendidos se tornan en algo accesorio a la obra y que por ende tampoco pueden asemejarse a algo esencial a la solución de vivienda de interés social y prioritario.

Atendiendo a lo antes expuesto y en aras a dar respuesta al problema jurídico que se resuelve, esto es la legalidad parcial y total de los actos demandados así como el monto rechazado por devolución y la motivación de estos, debe indicarse que las sumas pagadas por la adquisición de materiales de construcción utilizadas en servicio de autobomba y tablas burras para el proyecto Prados del Portal, no otorgan al constructor el derecho a solicitar la devolución o compensación del Impuesto sobre las Ventas, en los términos previstos en el parágrafo segundo del artículo 850 del Estatuto Tributario, el artículo 1 del Decreto Reglamentario 1243 de 2001, modificado por el Decreto 1854 de 2001, la Ley 388 de 1997 y la Ley 1450 de 2011.

Por tanto no prosperan los cargos propuestos con respecto a las facturas emitidas por Holcim Colombia S.A. Nro. 0121022070 (fl.93 y 590 del cuaderno Nro. 3 de a. a.), Nro. 0121029072 (fl.118 y 591 del cuaderno Nro. 3 de a. a.), Nro. 0121023991 (fl.103 y 592 del cuaderno Nro. 3 de a. a.), Nro. 0121025412 (fl.111 y 593

⁵ <http://www.imocom.com/construccion/concretos/bombeo/autobombas-de-concreto-putzmeister>

⁶ <http://www.holcim.com.co/es/productos-y-servicios/concretos-y-morteros/condiciones-para-el-suministro-del-producto.html>

⁷ <https://www.construshop.com.co/producto/tabla-burra/>

del cuaderno Nro. 3 de a. a.), Nro. 0121017088 (fl.80 y 594 del cuaderno Nro. 3 de a. a.), Nro. 0121015124 (fl.87 y 595 del cuaderno Nro. 3 de a. a.) y Nro. 28779 (fl. 77 y 596 del cuaderno Nro. 3 de a. a.) y a la factura Nro. 28779 en la que **Maderas Los Alcazares S.A.** venden a la empresa Constructora Obreval S.A. (fl. 77 a 79 del cuaderno principal y 596 del cuaderno Nro. 3 de a. a.) materiales con destino a la obra Prados del Portal.

Ahora bien, en el expediente también se evidencia que las facturas de venta que a continuación se relacionan fueron rechazadas por la DIAN bajo el argumento de que estos documentos no cumplían con los requisitos contenidos en el artículo 617 del Estatuto Tributario y debido a que no se podía establecer que se tratara de materiales de construcción en los términos de la definición contenida en el parágrafo 1 del artículo 2 del Decreto 2924 de 2013.

.-Facturas de venta de MS Ingeniería Eléctrica S.A.S. a Constructora Obreval S.A. para el proyecto Prados del Portal Nro. 0775 (fl. 176 y 597 del cuaderno Nro. 3 de a. a.), Nro. 0712 (fl. 130 y 600 del cuaderno Nro. 3 de a. a.), Nro. 0733 (fl. 135 y 601 del cuaderno Nro. 4 de a. a.), Nro. 0744 (fl. 134, 603 y 725 del cuaderno Nro. 4 de a. a.), Nro. 0754 (fl. 157, 604 y 730 del cuaderno Nro. 4 de a. a.), Nro. 0761 (fl. 169, 606 y 737 del cuaderno Nro. 4 de a. a.), Nro. 0785 (fl. 189 y 609 del cuaderno Nro. 4 de a. a.) y Nro. 0797 (fl. 199 y 611 del cuaderno Nro. 4 de a. a.)

.- Facturas de venta de Hidroyunda S.A. a Constructora Obreval S.A. por suministro de materiales para redes hidráulicas, sanitarias y de gas Nro. 2679 (fl. 138, 598 del cuaderno Nro. 3 de a. a. y 763 del cuaderno Nro. 4 de a. a.), Nro. 2757 (fl. 146 y 602 y 780 del cuaderno Nro. 4 de a. a.), Nro. 2826 (fl. 160 y 605 del cuaderno Nro. 4 de a. a.), Nro. 2922 (fl. 181, 608 del cuaderno Nro. 4 de a. a. y 814 del cuaderno Nro. 5 de a. a.), Nro. 2994 (fl. 191, 610 del cuaderno Nro. 4 de a. a. y 831 del cuaderno Nro. 5 de a. a.) y Nro. 3075 (fl. 201, 612 del cuaderno Nro. 4 de a. a. y 848 del cuaderno Nro. 5 de a. a.)

.-Facturas de venta Nro. BP 8288 (fl. 133 y 599 del cuaderno Nro. 3 de a. a.) y BP 69 (fl. 172 y 607 del cuaderno Nro. 4 de a. a.) de Surtibombas equipos y maquinaria a Constructora Obreval S.A. por suministro, instalación y puesta en marcha de equipos de bombas y accesorios.

En consecuencia empezaremos por definir las características que deben reunir las facturas de acuerdo con el contenido del artículo 617 del Estatuto Tributario para que pueda proceder la devolución y/o compensación del saldo a favor de Constructora Obreval S.A. originado en el IVA constructores VIS para el sexto bimestre del año gravable 2013.

El texto de la norma en cuestión es el siguiente:

«ARTICULO 40. El artículo 617 del Estatuto Tributario quedará así:

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 del adquirente de los bienes o servicios, cuando éste exija la discriminación del impuesto pagado, por tratarse de un responsable con derecho al correspondiente descuento;
- 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.

Al momento de la expedición de la factura los requisitos de los literales a), b), d) y h) deberán estar previamente impresos a través de medios litográficos, tipográficos o de técnicas industriales de carácter similar. Cuando el contribuyente utilice un sistema de facturación por computador o máquinas registradoras, con la impresión efectuada por tales medios se entienden cumplidos los requisitos de impresión previa. El sistema de facturación deberá numerar en forma consecutiva las facturas y se deberán proveer los medios necesarios para su verificación y auditoría.

Parágrafo. En el caso de las empresas que venden tiquetes de transporte no será obligatorio entregar el original de la factura. Al efecto, será suficiente entregar copia de la misma». (Negrilla fuera de texto)

La DIAN cuestiona tanto en la resolución de devolución y/o compensación Nro. 3908 del 4 de septiembre de 2014 (fl. 43 a 44) como en el recurso de reconsideración Nro. 006386 del 7 de julio de 2015 (fl. 947 a 952) el cumplimiento de estos requisitos, en el último acto en particular se considera que se omite la exigencia contenida en el literal f (fl.950), esto es, la descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados.

El demandante alega que el material probatorio aportado no fue considerado por la entidad fiscal. En efecto, las certificaciones y los anexos explicativos de los elementos facturados de acuerdo con el apoderado de la Constructora Obreval S.A. muestran la especificación de los materiales adquiridos, los listados con los valores unitarios y totales de estas mercancías y en general los servicios que le fueron facturados a la firma.

El Despacho revisó cada una de las facturas de venta a las que se hace referencia encontrando los siguientes hallazgos:

1. En los soportes de las transacciones que realizó la demandante con MS Ingeniería Eléctrica S.A.S. para el proyecto Prados del Portal se evidencia que en el campo denominado "CONCEPTO" no hay una relación específica o genérica de los elementos vendidos, lo que obra es una descripción del contrato, el corte y los costos directos pero no es posible establecer los materiales adquiridos. De igual forma, no aparece una discriminación detallada con el valor unitario.

Ahora bien, adjunto a las facturas de venta aparece un documento denominado "Corte de obra" con una relación de elementos, cantidades, valores unitarios, subtotales y saldo. El demandante plantea que estas relaciones deben asociarse a cada una de las facturas expedidas por MS Ingeniería Eléctrica S.A.S. sin embargo este Despacho considera que no es posible realizar tal ejercicio no solo porque no está previsto en el artículo 617 del Estatuto Tributario, norma que por lo demás es clara en cuanto a los requisitos que debe contener la Factura de Venta, sino también porque no es posible asociar la descripción contenida en ellos con los artículos vendidos dado que estos documentos son emitidos directamente por Constructora Obreval S.A. y no es posible inferir con total certeza que se trate de los mismos o que no haya sido incorporado algún material adicional al que se dice fue adquirido.

2. Una situación similar se presenta con las facturas de venta de Hidroyunda S.A. y de Surtibombas a Constructora Obreval S.A., soportes en los cuales tampoco se puede establecer con total certeza el tipo de mercancías adquiridas dado que en los mismos no aparecen elementos que contribuyan a determinar una posible descripción o individualización.

Al no existir una forma para definir el objeto de las reputadas ventas tampoco se puede entrar a establecer si se trata o no de materiales de construcción en los

Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Demandante: Constructora Obreval S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-
Radicación: 11001333704220150029800

términos de la definición contenida en el parágrafo 1 del artículo 2 del Decreto 2924 de 2013.

Por las razones anteriores es que **tampoco pueden prosperar los cargos propuestos por el demandante con respecto a las facturas emitidas por MS Ingeniería Eléctrica S.A.S., Hidroyunda S.A. y Surtibombas.**

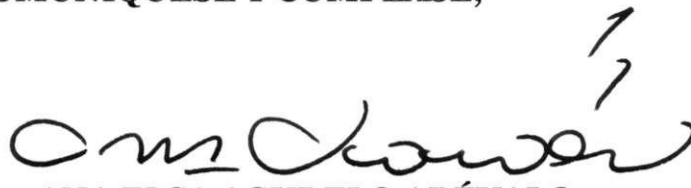
En mérito de lo expuesto, el Juzgado Cuarenta y dos (42) Administrativo del Circuito Judicial de Bogotá D. C. – Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

RESUELVE

PRIMERO. NEGAR las pretensiones de la demanda por las razones expuestas en la parte motiva.

SEGUNDO. Ejecutoriada la presente providencia, por secretaría **DEVUÉLVANSE** al interesado, sin necesidad de desglose, los anexos y el remanente de la suma que se ordenó para gastos del proceso si la hubiere, déjese constancia de dicha entrega y **ARCHÍVESE** el expediente.

NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE,


ANA ELSA AGUDELO ARÉVALO
JUEZ

