

CONSEJO DE ESTADO SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN CUARTA

Bogotá, D.C., veintiséis (26) de noviembre de dos mil quince (2015).

Radicación: **15001-23-31-000-2008-00091 01 [21211]**

Actor: **UNIVERSIDAD PEDAGÓGICA Y TECNOLÓGICA DE COLOMBIA (NIT. 891.800.330-1)**

Demandado: **DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN**

Devolución IVA [3 Bim. 2006]

Consejera Ponente: **MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 8 de mayo de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá, mediante la que accedió a las pretensiones de la actora. La parte resolutive del fallo apelado dispuso:

“PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL (sic) de la Resolución N°6080080 de (sic) del 11 de septiembre de 2006, en su artículo 3º, expedida por la Jefe de División de Recaudación de la Administración de Tunja, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

“SEGUNDO: DECLARAR LA NULIDAD de la Resolución N°000003 del 4 de octubre de 2006, expedida por la Abogada Delegada del Despacho de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Tunja, mediante la cual se resuelve un recurso de reconsideración contra la Resolución N°6080080 del 11 de septiembre de 2006, por las razones expuestas en la parte motiva.

“TERCERO: A título de restablecimiento del derecho se CONDENA a la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN, a DEVOLVER a la UNIVERSIDAD PEDAGÓGICA Y TECNOLÓGICA DE COLOMBIA U.P.T.C. la suma de CIENTO OCHENTA MILLONES DOS MIL OCHOCIENTOS NOVENTA Y SEIS PESOS M/CTE (\$180.002.896), por concepto de devolución (sic) de IVA correspondiente al tercer bimestre del año 2006. Las cuales (sic) se ajustarán conforme a lo previsto en el artículo 178 del C.C.A. atendiendo para ello los parámetros señalados en la parte motiva de esta providencia y aplicando para ello la siguiente fórmula: (...).

“CUARTO.- Sin costas en esta instancia de acuerdo a lo expuesto en las consideraciones anteriores”.

ANTECEDENTES

El 31 de julio de 2006, la actora presentó la solicitud de devolución del IVA correspondiente al tercer bimestre del 2006, por la suma de \$321.759.917.

Mediante la Resolución N°6080080 del 11 de septiembre de 2006, el Jefe de la División de Recaudación de la Administración de Tunja resolvió: (“Artículo 2°”) devolver a la contribuyente la suma de \$141.757.021 y (“Artículo 3°”) rechazar la suma de \$180.002.8961.

Contra la anterior decisión, la actora interpuso el recurso de reconsideración². La Abogada Delegada del Despacho confirmó la decisión recurrida, mediante la Resolución N°000003 del 4 de octubre de 2007³.

DEMANDA

La actora, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

“1. Se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

“1.1. Resolución N°6080080 del 11 de septiembre de 2006 en su artículo 3°, proferida por la División de Recaudación de la Administración de Impuestos Nacionales de Tunja, por medio de la cual se rechaza del valor solicitado, la devolución de la suma de CIENTO OCHENTA MILLONES DOS MIL OCHOCIENTOS NOVENTA Y SEIS PESOS (\$180.002.896), por concepto de devolución de IVA correspondiente al tercer bimestre del año 2006.

“1.2. Resolución N°000003 del 4 de octubre de 2007, por medio de la cual la Abogada Delegada del Despacho de la Administración de Impuestos Nacionales de Tunja, resuelve confirmar la Resolución N°6080080 del 11 de septiembre de 2006, proferida por la División de Recaudación, de la Administración de Impuestos Nacionales de Tunja

“2. Como consecuencia de la anterior declaración, se condene a la entidad demandada a restablecer el derecho de la entidad que representó, es decir se le ordene la devolución de la suma de CIENTO OCHENTA MILLONES DOS MIL OCHOCIENTOS NOVENTA Y SEIS PESOS (\$180.002.896), por concepto de devolución de IVA correspondiente al tercer bimestre del año 2006.

“3. Que las anteriores sumas se indexen con base en el IPC.

“4. Que la condena se liquide y cancele en los términos previstos por el C.C.A.

“5. Que se condene en costas a la PASIVA”

Indicó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 2, 6 y 29 de la Constitución Política
- Artículos 496, 683, 684 y 730 del Estatuto Tributario
- Artículos 1 y 8 del Decreto 2627 de 1993
- Artículos 6 y 92 de la Ley 30 de 1992

Desarrolló el concepto de la violación, así:

El artículo 496 del Estatuto Tributario, aplicable por remisión del artículo 8 del Decreto 2627 de 1993, permite contabilizar los impuestos descontables en el periodo fiscal en que se causaron o en uno de

1 Cfr. fl. 17 c.p.

2 Cfr. fl. 30 c.p.

3 Cfr. fl. 25 c.p.



los dos periodos bimestrales inmediatamente siguientes y solicitarlos en la declaración del periodo en el que se hayan contabilizado.

La Universidad solicitó la devolución del IVA en tiempo, por tal razón la DIAN no debió rechazarla. Decisión que, además de violar las normas legales, le causa un grave perjuicio, toda vez que entorpece el servicio de educación que presta, pues, al negar la devolución del impuesto pagado por bienes, insumos y servicios adquiridos, se ven mermados los recursos de la institución.

La actora, como entidad pública de educación superior, tiene derecho al beneficio fiscal previsto en el artículo 92 de la Ley 30 de 1992.

Los actos acusados son nulos por falsa motivación, pues si bien, hacen referencia al Decreto 2627 de 1993, que reconoce el derecho de las instituciones de educación superior a solicitar la devolución del IVA, no mencionan que el artículo 8 del mismo Decreto remite al Estatuto Tributario, en los aspectos que, como éste, no están contemplados en esa norma; omisión que afecta la decisión, pues el Estatuto concede un término más amplio para presentar la solicitud de devolución, reconocido por la DIAN en el Concepto Unificado del 19 de junio de 2003 y los Conceptos 9808068065 del 31 de agosto de 1998 y 0307044212 del 25 de julio de 2003.

La DIAN no accede a la devolución pretendida al considerar que las facturas relacionadas en el memorando explicativo “no corresponden al periodo reclamado, esto es, al 3 bimestre sino a periodos anteriores, afirmación ésta totalmente falsa si se tiene en cuenta que en el referido memorando (...), aparece relacionada la factura la (sic) N° 10 por valor de \$678.400, de fecha 31 de mayo de 2006, es decir que esta factura corresponde al 3 bimestre: mayo-junio, y aun así se rechaza la devolución del valor solicitado”.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La demandada solicitó que se denieguen las pretensiones de la demanda. Advirtió que, en efecto, la norma aplicable es el Decreto 2627 de 1993.

Señaló que la Universidad solicitó la devolución del IVA del tercer bimestre de 2006 y que la suma en cuestión fue rechazada porque el impuesto corresponde a otros bimestres. Que las facturas del tercer bimestre deben ser de los meses de mayo y junio y “las relacionadas con la solicitud tienen fecha de pago enero, febrero, marzo y abril de 2006”.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demandante, para el efecto, se refirió, de manera general, a los siguientes aspectos: (i) “la obligación tributaria”, (ii) la “educación como derecho y el marco legal de las instituciones de educación superior estatales y oficiales”, (iii) que las instituciones estatales u oficiales de educación superior no son responsables del IVA, según la normativa legal [L.30/92, art. 92] y que para la devolución del IVA a estas instituciones impera lo reglado en norma especial [Decreto 2627 de 1993], (iv) “la oportunidad para practicar la devolución (...) y de la aplicación supletiva (sic) del Estatuto Tributario”, aspecto en el que concluyó:

“El artículo 2º del Decreto 2627 indica que para efectos de la devolución del impuesto a las ventas o al valor agregado IVA cada institución debe liquidar bimestralmente el impuesto efectivamente pagado, es decir que la solicitud de devolución se presenta bimestralmente, en seis (6) periodos que inician en enero y terminan en diciembre de cada anualidad, y que la devolución del gravamen que se realiza en cada uno de esos periodos debe versar sobre el IVA que las instituciones estatales u oficiales de educación superior hayan cancelado por la adquisición de bienes o servicios gravados, verbigracia, que en la liquidación presentada en cada periodo bimestral se pueda verificar la realización de pagos o débitos con cargo a la institución educativa”.

Al referirse al presente caso, primero mencionó el “procedimiento reiterado y consuetudinario de la administración de impuestos en solicitud de devolución presentadas por la entidad”, en particular, de las solicitudes correspondientes a los bimestres primero a sexto del 2005 y primero del 2006, para concluir que “las facturas pueden tener diferentes fechas de expedición, sin embargo, solo pueden solicitar la devolución de facturas canceladas, en el bimestre inmediatamente anterior a la presentación de la solicitud”.

Consideró que no le asiste razón a la actora en cuanto a la aplicación del artículo 496 del Estatuto Tributario, pues debe darse prioridad al régimen especial que ampara a las instituciones estatales u oficiales de educación superior, sin embargo, al concluir, señaló que el Decreto 2627 de 1997 “permite hacer remisión al Estatuto Tributario de cara a los aspectos no previstos expresamente en él y, en razón a ello, la Sala ve necesario apuntar que aquellos asuntos que requieran aplicación del estatuto general deben ser atendidos no solo desde la aplicación estricta de la norma en un claro ejercicio exegético sino que además se deben observar con más cuidado los criterios de interpretación y de aplicabilidad de la norma, en virtud a que se trata de un sistema normativo congruente, sistemático y armónico” y, puntualizó, que la actuación enjuiciada “contraviene el procedimiento estipulado en el Decreto 2627 de 1993 (...)”.

Frente a la alegada falsa motivación por desconocer “pagos efectuados en el bimestre”, el a quo señaló que la Administración incluyó en la relación de facturas rechazadas la N°10 con fecha de pago “31 de mayo de 2006” e IVA de \$678.400 y que esto contradice el fundamento de los actos y pone en evidencia que la demandada no realizó un “análisis pormenorizado previo a la decisión adoptada”, de rechazar la devolución de los \$180.002.896.

En cuanto al procedimiento adelantado, luego de transcribir los artículos 2º, 3º, 4º y 5º del Decreto 2627 de 1993, afirmó que la Administración al recibir la solicitud de devolución del IVA del tercer bimestre de 2006 y advertir que incluía facturas de periodos anteriores a este, debió proferir auto de inadmisión, porque la solicitud no cumplía los requisitos del artículo 4 ib., y al no hacerlo privó a la Universidad de ejercer el derecho de defensa, “soslayando con su actuar el derecho fundamental al debido proceso”.

RECURSO DE APELACIÓN

La DIAN apeló la sentencia de primera instancia, planteó los siguientes argumentos para controvertir la decisión del Tribunal:

En materia tributaria deben tenerse en cuenta los dos sistemas fundamentales de la contabilidad, el sistema de causación y el sistema de caja.

Para la devolución de IVA a instituciones estatales u oficiales de educación superior la norma aplicable es el Decreto 2627 de 1993 que regula el procedimiento a seguir, que en el artículo 2º ib. establece el deber de la institución de liquidar, por bimestre, el impuesto efectivamente pagado “no por el sistema de causación sino por el sistema de caja en materia de devoluciones”.

El Tribunal se confundió “al no saber la diferencia de los sistemas para llevar la contabilidad”. Tratándose de la devolución del IVA para las instituciones oficiales de educación superior se aplica el sistema de caja, lo que significa que la fecha de las facturas puede ser de bimestres anteriores al de la devolución solicitada, pero lo importante es que el pago si se haya efectuado en ese periodo. Se tiene en cuenta la fecha de pago no la fecha de la factura, por eso el artículo 3º ib. señala que la solicitud puede elevarse “a más tardar el último día hábil del mes siguiente al vencimiento del bimestre respectivo al pago”.

El a quo aplicó al asunto el artículo 496 del Estatuto Tributario, es decir, aplicó una norma que rige para los responsables del IVA a la demandante que no lo es, pues, de conformidad con el artículo 92 de la Ley 30 de 1992, las instituciones de educación superior no son responsables del tributo; además, para éstas existe norma especial que regula la devolución del IVA.

En cuanto a la falsa motivación, la apelante sostuvo que el Tribunal no revisó con detenimiento los actos acusados que tienen una motivación clara, oportuna y debida y que si "existe un pago que no se tuvo en cuenta" debe reconocerse el monto correspondiente y no anular los actos y reconocer el monto total reclamado.

Con respecto a la violación del debido proceso por omitir el auto inadmisorio, con apoyo en el artículo 4º del Decreto 2627 de 1993, la apelante manifestó que la fecha de pago de las facturas no es uno de los requisitos formales señalados en el mencionado artículo que dé lugar a la inadmisión de la solicitud; que aceptar esa tesis del Tribunal sería decidir de fondo la solicitud de devolución "en 15 días" y no en el mes como lo prevé la norma.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandada insistió en que el Decreto 2627 de 1993 regula la devolución del IVA pagado por las instituciones estatales u oficiales de educación superior.

Que con la solicitud de devolución del IVA del tercer bimestre del 2006, la UPTC allegó facturas pagadas en periodos anteriores. Que por error incluyó en la relación de las 178 facturas rechazadas, la factura N°10 pagada el 31 de mayo de 2006, error frente al cual la Universidad guardó silencio al interponer el recurso de reconsideración y solo lo mencionó en la demanda, impidiéndole corregir dicha equivocación.

La solicitud cumplía los requisitos formales por lo que era improcedente dictar auto inadmisorio. No obstante, frente a las 177 facturas que la institución pagó en los meses de enero, febrero, marzo y abril del 2006, la solicitud resultó extemporánea y procedía su rechazo.

El artículo 496 del Estatuto Tributario se aplica para los responsables del IVA, que no es el caso de la actora. Por disposición legal no está obligada a pagar el impuesto y tiene derecho a la devolución en los términos de la norma especial.

No está demostrada la falsa motivación. Está probada la extemporaneidad de la solicitud respecto de las 177 facturas pagadas en periodos anteriores y el error al rechazar la factura pagada en mayo no es suficiente para anular toda la actuación.

La actora reiteró que no es responsable del IVA. Que tiene derecho a la devolución del IVA pagado por la adquisición de bienes, insumos y servicios. Que de conformidad con el artículo 496 del Estatuto Tributario, cuenta con un término amplio de seis meses para solicitar la devolución del IVA. Pidió que se confirme la sentencia de primera instancia.

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En el caso, se discute la legalidad del artículo 3º de la Resolución N°6080080 del 11 de septiembre de 2006 y de la Resolución 000003 del 4 de octubre de 2007, por las que la DIAN rechazó la suma de \$180.002.896 del total del IVA solicitado en devolución por el tercer bimestre del 2006.

4 El monto total solicitado en devolución fue de \$321.759.917. La DIAN ordenó la devolución de \$141.757.021 y rechazó \$180.002.896 que es el objeto de este proceso.

En los términos del recurso de apelación, la Sala determinará si es procedente dictar auto inadmisorio de la solicitud de devolución del IVA, formulada por una institución oficial de educación superior en los casos en que se incluyen facturas de bimestres anteriores al reclamado, de no ser así, si es procedente acceder a la devolución del IVA pagado en periodos distintos al que refiere la solicitud.

Sea lo primero destacar que la Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia, U.P.T.C., la actora, es una institución de educación superior de carácter oficial⁵ que, al tenor del artículo 92 de la Ley 30 de 1992, no es responsable del IVA y tiene derecho a la devolución del impuesto a las ventas pagado por los bienes, insumos y servicios adquiridos⁶, pero en los términos del reglamento.

Para el efecto, el Gobierno Nacional expidió el Decreto 2627 de 1993, por el que estableció “el procedimiento para la devolución del impuesto a las ventas a las instituciones estatales u oficiales de educación superior”.

La Sala precisa que, tratándose de la devolución del IVA a instituciones de educación superior estatales u oficiales, el procedimiento aplicable es el contenido en el mencionado Decreto, 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 8° del acto reglamentario⁷.

El legislador dispuso que para la devolución del IVA las mencionadas instituciones debían presentar liquidaciones periódicas⁸. Por su parte, el Gobierno Nacional al reglamentar el beneficio precisó que, para ese efecto, las instituciones liquidarán por bimestre el impuesto efectivamente pagado e indicó que los periodos bimestrales son: enero-febrero, marzo-abril, mayo-junio, julio-agosto, septiembre-octubre y noviembre-diciembre⁹.

En cuanto a la solicitud de devolución del IVA, el artículo 3° del mismo Decreto establece que debe presentarse ante la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales del domicilio principal de la institución solicitante “a más tardar el último día hábil del mes siguiente al vencimiento del bimestre respectivo”¹⁰.

5 V. Certificación expedida por la subdirección de inspección y vigilancia del Ministerio de Educación Nacional (fl. 16 c.p.)

6 L.30/92, art. 92. “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”.

7 D. 2627 de 1993, art. 8°: “REMISIÓN DEL 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”.

8 L.30 de 1992, art. 92

9 D. 2627/1993, art. 2°. “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 periodos bimestrales son: enero-febrero, marzo-abril, mayo-junio, julio-agosto, septiembre-octubre y noviembre-diciembre”.

10 Esta expresión fue demandada en acción de nulidad y la Sala denegó la pretensión por encontrarla ajustada a “los artículos 150 y 189, numeral 11 de la Carta Política, 57 y 92 de la Ley 30 de 1992, 851; 476 numeral 6 del Estatuto Tributario Nacional” [Sentencia del 16 de marzo de 2011, Exp. 17066, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas].

De lo anterior, se colige que para efectos de la devolución del impuesto a las ventas, las entidades oficiales de educación superior deben: (i) liquidar bimestralmente el impuesto “efectivamente pagado” y (ii) presentar la solicitud de devolución “a más tardar el último día hábil del mes siguiente” al vencimiento del periodo bimestral cuya devolución pretenda.

El artículo 4º ib. establece que dicha solicitud debe cumplir los siguientes requisitos:

- Ser presentada personalmente por el representante legal.
- Ser presentada en el lugar y el término señalados.
- Ser presentada con los siguientes documentos:
 1. Certificación del ICFES¹¹.
 2. Certificación de Contador Público o Revisor Fiscal, en la que conste:
 - La identificación de cada una de las facturas¹².
 - El valor total del impuesto pagado y solicitado en 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”¹³.

El ordenamiento preceptúa que si la solicitud no reúne los anteriores requisitos formales, “dentro de los quince (15) días siguientes a la fecha de presentación de la solicitud de devolución”, el competente proferirá auto de inadmisión, providencia en la que la Administración indicará los requisitos omitidos para que la interesada los subsane¹⁴.

Por otra parte, el Decreto reglamentario fija en treinta (30) días, contados a partir de la presentación de la solicitud en debida forma¹⁵, el término para resolver sobre la solicitud de devolución.

11 Documento que debe acreditar: (i) la representación legal y (ii) el carácter estatal u oficial de educación superior de la institución solicitante.

12 La identificación de la factura comprende: (i) el número, (ii) fecha de expedición, (iii) nombre o razón social del proveedor, vendedor o de quien prestó el servicio, (iv) NIT, (v) valor de la transacción y (vi) monto del IVA pagado.

13 Esta expresión fue demandada en acción de nulidad. La Sala mediante sentencia del 26 de septiembre de 2007, Exp. 15767, C.P. Ligia López Díaz, denegó la pretensión al considerar que la exigencia cuestionada “no limita el alcance del beneficio legal, ni restringe su derecho” y que “se ajusta a la norma superior, pues, el uso exclusivo de los bienes, insumos y servicios adquiridos por la institución es coherente con el carácter personal del beneficio establecido en su favor” [En esa oportunidad la actora señaló como infringidos los artículos 6, 92 y 120 de la Ley 30 de 1992].

14 D.2627 de 1993, art. 5º “TRÁMITE DE DEVOLUCIÓN. Cuando la solicitud de devolución no cumpla con los requisitos exigidos por el artículo 4º del presente Decreto, la División de Devoluciones o quien haga sus veces de la Administración respectiva, proferirá auto de inadmisión dentro de los quince (15) días siguientes a la fecha de presentación de la solicitud de devolución./ El auto de inadmisión deberá notificarse por correo o personalmente, de conformidad con las disposiciones del Estatuto Tributario./

Contra el auto de inadmisión procede únicamente el recurso de reposición ante el mismo funcionario que lo profirió, dentro de los cinco (5) días siguientes a su notificación, con el fin de acreditar el cumplimiento de los requisitos omitidos.”

15 D. 2627 de 1993, art. 6º. “TÉRMINO PARA DEVOLVER. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 857-1 del Estatuto Tributario, la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá devolver dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de la presentación de la solicitud en debida forma./ PARÁGRAFO. Se entiende que la solicitud ha sido presentada en debida forma cuando cumple con la totalidad de los requisitos

La Sala encuentra que, según la normativa especial, solo es procedente dictar “auto inadmisorio” en los casos en que la solicitud de devolución del IVA no cumpla los requisitos formales, señalados en el artículo 4º del Decreto 2627 de 1993.

En el caso, revisada la solicitud de devolución del IVA del tercer bimestre del 2006 se advierte que fue formulada por el representante legal de la UPTC, por intermedio de apoderada, ante la Administración de Impuestos de Tunja, el 31 de julio de 2006, esto es, “el último día hábil del mes siguiente al vencimiento del bimestre respectivo” [mayo–junio]).

Además, se encuentran anexos a la solicitud, entre otros, los siguientes documentos: Certificación del Ministerio de Educación Nacional en la que consta la representación legal y el carácter de institución oficial de educación superior y la “Relación de facturas” suscrita por la Coordinadora Grupo Tesorería y la Coordinadora Grupo de Contabilidad (e) de la UPTC, con las exigencias del literal b) del numeral 3 del artículo 4º del Decreto 2627 de 1993.

De lo anterior se colige que la solicitud formulada por la actora cumplía los requisitos exigidos en la normativa especial, es decir, que fue presentada en debida forma.

En cuanto a que en la relación están incluidas facturas de otros periodos, es preciso señalar que este aspecto no es un requisito formal de los indicados en el Decreto para la admisibilidad de la solicitud, sino de fondo, es decir, para el análisis de la procedencia de la devolución del impuesto reclamado, en el que interesa la fecha de pago de la factura y no la fecha en que fue expedida.

Por lo anterior, la Sala encuentra que, en el caso, era improcedente dictar auto inadmisorio dado que no faltaba requisito alguno que debiera subsanar la solicitante, razón por la que se revocará la sentencia de primera instancia que declaró violado el derecho al debido proceso.

En cuanto al fondo del asunto, la demandante sostiene que la Administración no debió rechazar la devolución de los \$180.002.896 pagados por concepto de IVA, con fundamento en el artículo 496 del Estatuto Tributario, que en su criterio, es aplicable por remisión del artículo 8º del Decreto 2627 de 1993, norma que concede un término más amplio para presentar la solicitud de devolución.

Por su parte, la demandada argumenta que, de conformidad con la norma especial que regula el procedimiento, la solicitud de devolución del IVA debe rechazarse, en relación con el impuesto pagado en periodos anteriores al tercer bimestre del 2006.

En estos términos, la Sala debe dilucidar, de una parte, si el artículo 496 del Estatuto Tributario es aplicable al presente asunto y, de otra, si es procedente la devolución del IVA pagado en periodos anteriores al tercer bimestre del 2006, periodo por el que la actora formuló la solicitud de devolución.

En primer término, el artículo 496 del Estatuto Tributario dispone:

“Oportunidad de los descuentos. Cuando se trate de responsables que deban declarar bimestralmente, las deducciones e impuestos descontables sólo podrán contabilizarse en el

exigidos al momento de su presentación o cuando acredita su cumplimiento con la presentación del recurso de reposición contra el auto de inadmisión de la solicitud de devolución” Y art. 7º “Parágrafo: La providencia que rechaza la solicitud de devolución deberá proferirse dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de presentación de la solicitud o de presentación del recurso de reposición contra el auto de inadmisión, según el caso.

periodo fiscal correspondiente a la fecha de su causación, o en uno de los dos periodos bimestrales inmediatamente siguientes, y solicitarse en la declaración del periodo en el cual se haya efectuado su contabilización”.

Este artículo hace parte del Título VII – DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A CARGO DEL RESPONSABLE DEL RÉGIMEN COMÚN, del Libro Tercero – IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS del mencionado Estatuto. La norma es expresa, se dirige a los “responsables que deban declarar bimestralmente” el tributo, quienes pueden descontar, en la declaración, del IVA generado el IVA pagado, en la oportunidad y condiciones indicadas en la misma norma.

El Decreto 2627 de 1993 señala “el procedimiento para la devolución del impuesto a las ventas a las instituciones estatales u oficiales de educación superior”, instituciones que por ley no son responsables del IVA y no están obligadas a declarar.

En consecuencia, dado que la norma 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 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 lo que no se dará prosperidad al cargo.

Finalmente, la Sala dilucidará si es procedente la devolución de los \$180.002.896 pretendidos por la demandante.

La Administración rechazó el monto en cuestión por corresponder al IVA pagado en periodos anteriores al reclamado, es decir, anteriores al tercer bimestre del 2006.

Como se indicó, las instituciones oficiales de educación superior tienen derecho a la devolución del IVA, pero para acceder a ese beneficio deben sujetarse al procedimiento que para el efecto expidió el Gobierno Nacional, normativa que obliga a esas instituciones a presentar liquidaciones bimestrales del impuesto y a presentar la solicitud de devolución “a más tardar el último día hábil del mes siguiente al vencimiento del bimestre respectivo”.

En la sentencia del 16 de marzo de 201117, al resolver la Sala sobre la legalidad de esa expresión, precisó:

“... 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. (...).



“Por otra parte, el artículo 3º del Decreto 2627 de 1993 se limita a fijar el plazo para pedir la devolución y no establece expresamente ninguna consecuencia al hecho de que la petición de devolución se interponga fuera de ese plazo.”

Luego, en esa oportunidad, la Sala puntualizó:

“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 comine 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.”

Si bien la norma no establece expresamente una consecuencia jurídica, como lo señaló la Sala en esa oportunidad, esa expresión debe interpretarse en su contexto, puesto que el legislador si bien dispuso que esas instituciones tienen derecho a la devolución del IVA que paguen por los bienes, insumos y servicios que adquieran, para ello dispuso que debía presentar liquidaciones periódicas en los términos que señale el reglamento.

La norma reglamentaria como se analizó, de una parte, en el artículo 2º estableció que dichas liquidaciones son bimestrales “del impuesto efectivamente pagado” e indicó los meses del año que comprenden cada periodo.

De otra parte, en el artículo 3º, dispuso que para la devolución debían presentar la solicitud correspondiente “a más tardar el último día hábil del mes siguiente al vencimiento del bimestre respectivo”.

De lo preceptuado en los artículos 2º y 3º del Decreto 2627 de 1993, la Sala colige que, si bien la institución beneficiada por el legislador tiene el derecho a la devolución del IVA, para ello le impone unas obligaciones, a saber: liquidar bimestralmente el impuesto pagado y presentar la solicitud de devolución correspondiente en el plazo fijado en el reglamento. En este entendido, la Sala concluye que la solicitud formulada comprende únicamente del impuesto pagado en el bimestre a que se refiere la solicitud presentada en tiempo, puesto que, respecto del IVA de los periodos anteriores, la institución debió presentar tanto la liquidación del impuesto pagado como la solicitud de devolución, correspondientes.

Por tal razón, en el caso, si la demandante, el 31 de julio de 2006, presentó la solicitud de devolución del IVA pagado en el tercer bimestre de 2006, como expresamente lo señala el formato de la solicitud y la relación del tributo pagado adjunta, el impuesto que la Administración está obligada a devolver es únicamente el pagado en ese periodo.

De otra parte, la Sala observa que de las facturas rechazadas por la Administración, con fundamento en que el impuesto fue pagado en bimestres anteriores, la única que fue cuestionada por la UPTC fue la Factura N°10, que según la relación inserta en el memorando explicativo de la Resolución N°6080080 del 11 de septiembre de 2006, fue pagada el 31 de mayo de 2006, hecho aceptado por la Administración, por lo que la Sala ordenará la devolución de los \$678.400 pagados por concepto de IVA en el tercer bimestre de 2006.

La demandante pidió que los valores reconocidos fueran devueltos indexados con el IPC.

Al respecto cabe señalar que la norma que regula el procedimiento para la devolución del IVA a instituciones oficiales de educación superior no prevé la actualización del dinero, por lo que

tratándose de la devolución de impuestos es aplicable el artículo 863 del Estatuto Tributario, por remisión del artículo 8º del Decreto 2627 de 1993.

Frente a la norma general, en oportunidad anterior¹⁸, la Sala precisó que “es razonable interpretar que el artículo 863 del E.T. fija las reglas de causación de los intereses legales cuando media cualquier acto administrativo de la autoridad tributaria que niega el derecho a la devolución ora porque no se reconoce el saldo a favor, ora porque no se reconoce el pago en exceso o de lo no debido”.

Por lo anterior, la Sala ordenará que la suma reconocida en esta providencia sea devuelta a la demandante junto con los intereses corrientes y moratorios de que trata el artículo 863 del Estatuto Tributario.

Los intereses corrientes causados a partir del 11 de septiembre de 2006, fecha en que fue notificada personalmente la Resolución N°6080080 que rechazó parcialmente el valor reclamado, y hasta la ejecutoria de esta sentencia; y los intereses moratorios desde el día siguiente a la ejecutoria de este fallo “hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación”, a la tarifa establecida en el artículo 864 del Estatuto Tributario.

Por lo anterior, se revocará la sentencia del Tribunal y, en su lugar, se declarará la nulidad parcial de los actos demandados, en el sentido de fijar el monto del IVA rechazado en el tercer bimestre de 2006 en la suma de \$179.324.496 y ordenar la devolución del IVA pagado el 31 de mayo de 2006 en la factura N°10, junto con los intereses corrientes y moratorios.

De lo anterior, la Sala colige que no existió una conducta temeraria o arbitraria por parte de la entidad demandada, por lo que no hay lugar a imponer la condena en costas pretendida.

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

F A L L A :

REVÓCASE la sentencia apelada, por las razones expuestas en la parte motiva, en su lugar:

1. DECLÁRASE la nulidad parcial del artículo 3º de la Resolución N°6080080 del 11 de septiembre de 2006 y de la Resolución N°000003 del 4 de octubre de 2007 que la confirmó, resoluciones proferidas por la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Tunja, en el sentido de fijar el monto del valor del IVA rechazado en el tercer bimestre de 2006 en la suma de CIENTO SETENTA Y NUEVE MILLONES TRESCIENTOS VEINTICUATRO MIL CUATROCIENTOS NOVENTA Y SEIS PESOS [\$179.324.496] MONEDA CORRIENTE.

2. En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, ORDÉNASE a la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Tunja devolver a la Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia la suma de SEISCIENTOS SETENTA Y OCHO MIL CUATROCIENTOS PESOS [\$678.400] MONEDA CORRIENTE pagados por concepto de IVA, el 31 de mayo de 2006, con la factura N°10 de fecha 10 de mayo de 2006.

3. ORDÉNASE a la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Tunja liquidar y pagar, sobre dicha suma, los intereses corrientes y moratorios de que trata el artículo 863 E.T., a la tarifa prevista en el artículo 864 ib., conforme con lo dispuesto en la parte motiva.

¹⁸ Sentencia del 13 de junio de 2013, Exp. 17973, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



4. DENIÉGANSE las demás pretensiones de la demanda.

Reconócese a doctora LIGIA ESTHER CASTILLO CÁRDENAS como apoderada de la demandante, en los términos y para los efectos del memorial que está en el folio 327 del cuaderno principal.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen para su obediencia y cumplimiento. Cúmplase.

La anterior providencia fue considerada y aprobada en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ