

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

Consejero Ponente: HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

Bogotá, D.C., trece (13) de marzo de dos mil ocho (2008)

Radicación: 660012331000200101344 01

Número Interno: 15009

**EMPRESA DE TELECOMUNICACIONES DE PEREIRA S.A. E.S.P.,
contra LA DIAN**

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la actora contra la sentencia de 15 de julio de 2004, desestimatoria de las súplicas de la demanda, proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos que ordenaron la compensación parcial del IVA pagado por la actora en la adquisición de bienes de capital en el Eje Cafetero.

ANTECEDENTES

La EMPRESA DE TELECOMUNICACIONES DE PEREIRA S.A., E.S.P. se dedica a la prestación del servicio público domiciliario de telefonía básica conmutada y, en general, a todos los servicios de telecomunicaciones.

El 19 de junio de 2000 la Empresa solicitó a LA DIAN la devolución de \$129.356.196 por concepto del IVA pagado en la adquisición de bienes de capital en el Eje Cafetero (Decretos 350 de 1999 y 615 de 2000).

Por Resolución 113 de 25 de julio de 2000 LA DIAN ordenó la compensación de \$109.610.091 a la deuda por el IVA del bimestre 3 de 2000, y rechazó la devolución de \$19.746.105, porque los \$12.716.380 facturados a IMPORTACIONES Y REPRESENTACIONES A.D.- FABIOLA MONTOYA RÍOS, por concepto del contrato de diseño, suministro y montaje de equipos no correspondían a la adquisición de bienes de capital, sino a la prestación de servicios, y porque los \$7.029.725 restantes, facturados a distintos proveedores, correspondían a la adquisición de equipos de computación, los cuales no son bienes de capital.

La actora interpuso reconsideración respecto de la decisión de rechazar la devolución de \$12.716.380 y el acto fue confirmado mediante Resolución 900008 de 6 de agosto de 2001.

DEMANDA

La EMPRESA DE TELECOMUNICACIONES DE PEREIRA S.A., E.S.P., solicitó la nulidad de los actos que ordenaron la compensación parcial del IVA pagado en la adquisición de bienes de capital, en cuanto rechazaron la devolución de \$12.716.380 y pidió, como restablecimiento del derecho, que se ordene la devolución de dicha suma.

La actora alegó como violados los artículos 4 y 6 de la Constitución Política; 35 y 59 del Código Contencioso Administrativo; 5 del Decreto 350 de 1999 y 1 del Decreto 615 de 2000, por las razones que se resumen de la siguiente manera:

El Decreto 350 de 1999 dispuso que el IVA que da derecho a la devolución o compensación, es el pagado por la adquisición de bienes de capital consistentes en maquinaria y equipo, y señaló los demás requisitos para la procedencia de la devolución. El Decreto 615 de 2000 reglamentó la norma citada.

Los actos acusados desconocieron las normas citadas, puesto que el contrato 016 1999, suscrito con IMPORTACIONES Y REPRESENTACIONES A.D., y FABIOLA MONTOYA RÍOS es de obra material para la construcción, instalación y montaje con suministro de equipos instalados y entregados en funcionamiento, motivo por el cual implica **la adquisición de bienes** y no la prestación de servicios, como lo señaló LA DIAN con el fin de negar la devolución del IVA pagado en virtud del acuerdo.

LA DIAN desconoció que los contratos llave en mano, como el 016 1999, implican la adquisición de bienes, como lo señaló en los conceptos 025665 y 811442 de 2000.

Al momento de la expedición de la factura 3526 de 7 de marzo de 2000, el contrato 016 1999 se había modificado para acordar que el contratista sólo se obligaba al suministro de equipos, no a su instalación, lo que corrobora que sólo se refería a bienes. Además, en el acta de recibo parcial se dejó constancia de los elementos recibidos, los cuales eran bienes de capital.

En consecuencia, la solicitud de compensación presentada por la actora cumplía los requisitos de los Decretos 350 de 1999 y 615 de 2000. Por tanto, con el rechazo parcial de la petición, LA DIAN desconoció dichos preceptos y la voluntad de las partes, dado que el contrato llave en mano no era de prestación de servicios, sino de suministro de bienes de capital.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La demandada propuso la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa, porque la actora no controvertió el rechazo de IVA por \$7.029.725, correspondiente a bienes que no eran de capital, sino destinados a desarrollar labores administrativas. Además, se opuso a las pretensiones por las razones que siguen:

El Decreto 350 de 1999, por el cual se dictaron disposiciones para hacer frente a la emergencia económica, social y ecológica causada por el terremoto del Eje Cafetero del 25 de enero de 1999, previó la devolución del IVA pagado en la adquisición de bienes de capital. La norma fue reglamentada por el Decreto 615 de 2000 que fijó el procedimiento para la devolución y compensación del IVA, conforme al cual el beneficio sólo recae en la adquisición de bienes de capital.

El IVA que rechazó LA DIAN, originado en la factura 3526 de 1999 (sic), relativo al contrato 16 del mismo año, corresponde a una prestación de servicios, como se observa en el objeto del mismo, en el cual, además, se indica que se van a proveer los repuestos necesarios para la operación segura de la red; y cuando ingresan al almacén entran por \$363,00 valor que es irrisorio frente al total del contrato (\$7.078.749,36).

Aunque se argumenta que el contrato es llave en mano, ello no es cierto, pues, existen facturas en las que consta que hubo muchos proveedores de equipos que fueron instalados y sobre las cuales se solicitó y aceptó la compensación de IVA.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró no probada la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa, dado que la actora aceptó tácitamente el rechazo de la devolución de IVA por \$7.029.725 por no corresponder a bienes de capital. Por tanto, no estaba obligada a reclamar este punto ante la Administración ni ante la Jurisdicción.

Además, negó las súplicas de la demanda por los motivos que se sintetizan así:

Los Decretos 350 de 1999 y 615 de 2000 pretendieron hacer frente a la emergencia económica, social y ecológica causada por el terremoto del Eje Cafetero y para ello contemplaron que las personas ubicadas en los municipios de dicha zona que adquirieran bienes de capital consistentes en maquinaria y equipo, tenían derecho a la devolución del

IVA pagado en la adquisición de tales bienes, siempre y cuando fueran utilizados como activos fijos en la actividad productora de renta, durante el período de depreciación de los mismos.

Con base en las normas anteriores, la actora solicitó la devolución del IVA que aparece relacionado en la factura 3526 de 2000 por \$12.716.380, correspondiente al contrato 16 1999, celebrado con la sociedad IMPORTACIONES Y REPRESENTACIONES A. D., y FABIOLA MONTOYA RÍOS.

Dicho contrato, sin embargo, no era de adquisición de bienes, sino de prestación de servicios, porque su objeto era el diseño, montaje, calibración y poner a punto los equipos y elementos necesarios para la construcción de una red de banda ancha para prestar los servicios de televisión por cable, telefonía y transmisión de datos en Pereira y Dosquebradas. En consecuencia, procedía el rechazo de la devolución del IVA pagado con fundamento en el mismo.

En Concepto 28848 de 2000 la DIAN precisó que es improcedente la devolución del IVA por contratos de prestación de servicios, a pesar de que tengan relación directa con los bienes adquiridos.

RECURSO DE APELACIÓN

La actora apeló la decisión por los siguientes motivos:

El contrato 16 1999, es de adquisición de bienes de capital, pues corresponde al sistema de contratación "llave en mano", conforme al cual el contratista se compromete a llevar a cabo una obra completamente y a entregarla y ponerla en marcha o funcionamiento, lo cual implica para el contratante la adquisición de los bienes.

La contratista suministró todos los elementos para el montaje y calibración de la red de banda ancha, por lo cual, según la doctrina, el contrato es de venta y no de prestación de servicios, como lo sostuvo el a quo.

La demandante cumplió todos los requisitos del artículo 1 del Decreto 615 de 2000, puesto que adquirió bienes de capital, consistentes en maquinaria y equipo, para cumplir su objeto social o actividad productora de renta; la adquisición se efectuó en marzo del mismo año; el IVA no se llevó como costo o deducción o impuesto y la solicitud de devolución se presentó en junio de 2000.

El concepto que citó el Tribunal para corroborar que es improcedente la devolución de IVA por la prestación de servicios, resolvió un problema jurídico distinto al planteado en este asunto; además, los conceptos de la DIAN no son vinculantes para los contribuyentes.

En la contabilidad de la empresa se registró la totalidad del monto del contrato como un bien productor de renta, esto es, como activo fijo, sometido a depreciación, excepto el IVA que se registró como una cuenta por cobrar a la DIAN en vista de que los requisitos del descuento fueron cumplidos y la empresa no se benefició fiscalmente de ese IVA.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandada alegó de conclusión así:

Según el artículo 1 del Decreto 615 de 2000 el beneficio sólo recae en la adquisición de bienes de capital, consistentes en maquinaria y equipo, como lo confirma el Concepto 28848 de 2000.

El contrato 16 1999 no es de adquisición de bienes por el sistema "llave en mano" sino de prestación de servicios, lo cual se desprende de la factura 3526 en la cual consta el objeto del acuerdo de voluntades en mención. En consecuencia, los actos acusados son legales, puesto que era improcedente la devolución del IVA pagado con fundamento en dicho acuerdo.

La actora no alegó de conclusión y el Ministerio Público no emitió concepto.

CONSIDERACIONES

En los términos de la apelación, la Sala decide si se ajustan a derecho los actos administrativos por los cuales LA DIAN rechazó la devolución del IVA pagado por la actora por el contrato 16 1999, suscrito entre ésta y la sociedad IMPORTACIONES Y REPRESENTACIONES A.D., y FABIOLA MONTOYA RÍOS. En concreto, determina si el IVA pagado por LA EMPRESA DE TELECOMUNICACIONES DE PEREIRA S.A. E.S.P., en virtud del citado contrato (\$12.716.380), da lugar a la devolución de los Decretos 350 de 1999 y 615 de 2000, por tratarse de un acuerdo de voluntades que implica para ésta la

adquisición de bienes de capital, o, si, por el contrario, la demandante no tiene derecho al beneficio por ser un vínculo contractual de prestación de servicios.

El artículo 5 del Decreto 350 de 25 de febrero de 1999, por el cual se dictaron disposiciones para hacer frente a la emergencia económica, social y ecológica causada por el terremoto en el Eje Cafetero, ocurrido el 25 de enero del mismo año, creó, por los años 1999 y 2000, un beneficio tributario para las personas ubicadas en los municipios señalados en los Decretos 195 y 223 de 1999, que consistía en la devolución del IVA pagado por éstas en la adquisición de bienes de capital (maquinaria y equipo), siempre que los bienes fueran utilizados, dentro de dichos municipios, como activos fijos en su actividad productora de renta, durante el período de depreciación de los mismos, conforme al reglamento.

El Decreto 615 de 2000, reglamentario del Decreto 350, fijó el procedimiento de devolución y compensación del IVA en el Eje Cafetero. En el artículo 1, reiteró el contenido del artículo 5 del Decreto 350 de 1999 y añadió que para que procediera la devolución o compensación del IVA, el mismo no podía ser llevado como costo o deducción o impuesto descontable y que la solicitud debía presentarse dentro de los seis meses siguientes a la fecha de adquisición de los bienes de capital.

Así pues, por los años 1999 y 2000 sólo tenían derecho a la devolución del IVA en el Eje Cafetero, las personas naturales y jurídicas ubicadas en los municipios previstos en los Decretos 195 y 223 de 1999, **que adquirieran bienes de capital**, consistentes en maquinaria y equipo, siempre que los bienes fueran destinados o utilizados como activos fijos en la actividad productora de renta de las adquirentes, durante el período de depreciación de los mismos.

Con fundamento en los Decretos 350 de 1999 y 615 de 2000, la actora solicitó, entre otras sumas, la devolución o compensación del IVA cancelado en virtud del contrato 016 de 16 de noviembre de 1999, suscrito entre ésta y la sociedad IMPORTACIONES Y REPRESENTACIONES A.D., y FABIOLA MONTOYA RÍOS- , (folios 6 a 15). Según la cláusula primera, el objeto del contrato era el siguiente:

“OBJETO DEL CONTRATO.- El contratista se obliga a **diseñar, suministrar, montar, calibrar, y poner a punto los equipos y elementos necesarios** para la construcción de una red de banda ancha, capacitada para prestar los servicios de TV por cable, video interactivo, telefonía y transmisión de datos, en las ciudades de Pereira y Dosquebradas. Además, proever (sic) los repuestos necesarios para la operación segura de la red y capacitar al personal de la

empresa según las condiciones que se estipulan en los términos de referencia de esta contratación”,

Según la cláusula segunda del convenio, *“El contrato es una solución **llave en mano con liquidación a precios unitarios**”*; y, conforme a la cláusula tercera, el contratista se obliga también a poner en servicio y funcionamiento los equipos que suministra.

En virtud del contrato llave en mano, el contratista se compromete a llevar a cabo una obra, incluyendo los estudios previos, la ejecución de la construcción, el suministro de equipos y la puesta en operación de la obra al momento de su entrega. En general, aunque el contrato llave en mano no se limita a la elaboración de una obra material, se ha considerado como una modalidad especial del contrato de obra pública o de construcción de un bien inmueble¹.

Los contratos de obra pública están definidos en el artículo 32 [1] de la Ley 80 de 1993 como aquellos que celebran las entidades estatales *“para la construcción, mantenimiento, instalación y, en general, para la realización de cualquier otro trabajo material sobre bienes inmuebles, cualquiera que sea la modalidad de ejecución y pago”*.

El contrato de obra es bilateral, porque las dos partes se obligan recíprocamente; oneroso, porque cada parte se grava en beneficio de la otra; conmutativo, puesto que cada parte se obliga a una cosa que se mira como equivalente de la otra; de colaboración, pues, conlleva el factor *intuitu personae* y de ejecución sucesiva². En virtud del contrato de obra pública, la entidad conviene con el contratista en la realización de una obra, a cambio de un precio, **de la cual se hace dueña la entidad contratante**³.

De acuerdo con el artículo 13 de la Ley 80 de 1993, a los contratos estatales se les aplican las normas de los Códigos Civil y de Comercio, salvo en las materias expresamente reguladas en dicha ley.

El contrato de confección de obra material se encuentra previsto en los artículos 2053 a 2062 del Código Civil. La primera norma en mención señala que **si el artífice suministra la materia para la confección de una obra material, el contrato es de venta**; pero no se perfecciona sino por la aprobación del que ordenó la obra. Y, si la

¹ Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil; Radicación 1013 de 16 de diciembre de 1997.

² “Los Contratos Estatales”. William René Parra Gutiérrez. Ediciones Librería del Profesional. Cuarta Edición, 1999. págs 107 y 108.

³ *Ibíd*em, páginas 109 y 126.

materia es suministrada por la persona que encargó la obra, el contrato es de arrendamiento. También dispone que si la materia principal es suministrada por el que ordenó la obra, poniendo el artífice lo demás, el contrato es de arrendamiento y, en caso contrario, de venta.

Así pues, si en un contrato de obra el contratista es quien entrega los elementos para elaborarla, el contrato queda sujeto a las reglas de la venta, motivo por el cual quien realiza la obra tiene la obligación de dar una cosa (artículo 1849 del Código Civil) y quien la contrata, la obligación de pagarla **y el derecho a solicitar la entrega del bien para adquirir el dominio del mismo.**

En el caso concreto, en virtud del contrato 16 de 1999 la contratista se obligó no sólo a diseñar unos equipos para la construcción de una red de banda ancha, sino a suministrarlos o entregarlos y a ponerlos a funcionamiento. El hecho de que además del suministro de los equipos, la contratista hubiera adquirido obligaciones de hacer, no desnaturaliza que el fin último del convenio en mención era la **entrega, a la actora, de unos equipos y los repuestos de los mismos** para la construcción de una red de banda ancha, con el fin de que ésta cumpliera su objeto social de prestar el servicio público domiciliario de telefonía pública básica conmutada y los demás servicios de telecomunicaciones (folio 49 c,ppal).

De otra parte, al tratarse de un contrato llave en mano en el cual el contratista se obligaba a ejecutar la obra desde la fase inicial de diseño, hasta su puesta en operación al momento de la entrega, implica que la actora, como entidad contratante, se hiciera dueña de los equipos, motivo por el cual era procedente el derecho a la devolución del IVA por adquisición de bienes de capital, conforme a los Decretos 350 de 1999 y 615 de 2000.

Por tanto, el IVA de \$12.716.380, pagado por la actora en razón del contrato 16 1999, por la adquisición de los equipos para la construcción de la red de banda ancha (acta de recibo parcial 6 de 6 de marzo de 2000, folios 147 a 154 c.a), para la realización de su actividad productora de renta, conforme a la factura 3526 de 7 de marzo de 2000, (folio 56 c.a) y a la orden de pago de 10 de marzo del mismo año (folio 155 c.a), debía ser devuelto a la demandante.

Lo anterior significa que los actos acusados son parcialmente nulos en cuanto rechazaron la devolución del IVA por \$12.716.380. En consecuencia, se revocará la sentencia apelada y, en su lugar, se anularán parcialmente las Resoluciones 113 de 25 de

julio de 2000 y 900008 de 6 de agosto de 2001, expedidas por LA DIAN, en cuanto rechazaron la devolución del IVA de \$12.716.380. A título de restablecimiento ordenará la devolución de los \$12.716.380, junto con los intereses de mora en los términos de los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario, aplicables a la devolución de IVA en el Eje Cafetero (artículo 8 del Decreto 615 de 2000), desde el vencimiento del término para devolver (artículo 5 del Decreto 615), hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.

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 de 15 de julio de 2004 proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de la EMPRESA DE TELECOMUNICACIONES DE PEREIRA S.A..E.S.P., contra LA DIAN. En su lugar, dispone:

ANÚLANSE parcialmente las Resoluciones 113 de 25 de julio de 2000 y 900008 de 6 de agosto de 2001 expedidas por LA DIAN, en cuanto rechazaron a la actora la devolución del IVA de \$12.716.380.

A título de restablecimiento del derecho, **ORDÉNASE** a la demandada la devolución de los \$12.716.380, junto con los intereses moratorios, conforme a lo dispuesto en la parte motiva de esta providencia.

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

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

MARIA INÉS ORTIZ BARBOSA
Presidente de la Sección

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

ACTOR: EMPRESA DE TELECOMUNICACIONES DE PEREIRA S.A. E.S.P.

EXPEDIENTE: 15009

Hechos:

La actora solicitó la devolución del IVA pagado en la adquisición de bienes de capital en el Eje Cafetero.

La DIAN negó parcialmente la solicitud, pues, no ordenó la devolución de \$12.716.380, por concepto del contrato 16 1999, dado que consideró que no era de adquisición de bienes, sino de prestación de servicios.

Tribunal: Niega súplicas porque el contrato 16 1999 no era de adquisición de bienes, sino de prestación de servicios, dado que era de diseño, montaje, calibración y poner a punto unos equipos.

Proyecto: Revoca porque el contrato 16 de 1999 es de obra e implica para la contratante la adquisición de los equipos, pues, además del diseño, montaje y puesta en funcionamiento, la contratista se obligó a suministrar o entregar los equipos, por lo cual la demandante los adquirió.

Anula parcialmente las resoluciones y ordena la devolución de IVA por \$12,716.780, junto con los intereses de mora.

Apoderados:

Demandante: Carlos Mario Salazar Gil
Leonardo Rodríguez Arango

DIAN: Rosalba García Mejía
Biviana Nayibe Jiménez Galeano

M.P. Tribunal: Carlos Arturo Jaramillo Ramírez

Entró para fallo: 23 de febrero de 2005