



Radicado: 25000-23-37-000-2017-01514-01 (26457)
Demandante: Universidad Nacional de
Colombia

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., veintitrés (23) de febrero de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2017-01514-01 (26457)
Demandante: UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA
Demandado: DIAN

Temas : Impuesto sobre las ventas -IVA- Bimestre VI de 2015. Devolución del IVA pagado por instituciones públicas de educación superior. Adquisición de bienes, insumos o servicios para uso exclusivo de la institución. Sistema de seguridad social en salud de las universidades del Estado.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 27 de agosto de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B” que negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente¹:

“PRIMERO. NEGAR las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO. Sin costas.

TERCERO: NOTIFÍQUESE a las partes a los correos electrónicos suministrados: [...]”

ANTECEDENTES

El 28 de enero de 2016 la Universidad Nacional de Colombia -en adelante UNAL- presentó solicitud de devolución del impuesto sobre las ventas -IVA- pagado en el VI bimestre del año 2015, por valor de \$5.811.891.874².

¹ CD visible a folio 168A del c.p.

² Folios 1 del c.a.1. a 282 del c.a.2.



Radicado: 25000-23-37-000-2017-01514-01 (26457)

Demandante: Universidad Nacional de Colombia

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- profirió la Resolución 6282-0256 del 11 de abril de 2016, por medio de la cual reconoció a favor de la actora y ordenó devolver la suma de \$5.124.327.018 y rechazó la suma de \$687.564.856³.

Frente al acto anterior la universidad interpuso recurso de reconsideración el 8 de junio de 2016, el cual fue resuelto por el fisco mediante Resolución 2741 del 21 de abril de 2017 que modificó el acto recurrido en el sentido de reconocer la suma de \$5.143.921.661, ordenar devolver la diferencia entre el valor previamente reconocido y éste (\$19.594.643), y rechazar definitivamente la suma de \$667.970.213⁴.

Mediante Resolución 4125 del 14 de junio de 2017 la autoridad tributaria modificó en su parte considerativa la resolución del recurso de reconsideración, y dejó incólume el valor rechazado⁵.

DEMANDA

La actora en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho formuló las siguientes pretensiones⁶:

“De manera respetuosa, elevo a la consideración y sentencia de su despacho las siguientes pretensiones:

PRIMERA. Que se declare la **NULIDAD PARCIAL** del acto administrativo contenido en la **Resolución de Devolución No. 6282-0256 de fecha 11 de abril de 2016**, a través de la cual la Jefatura de la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN en su artículo tercero, resolvió rechazar la devolución de la suma de SEISCIENTOS OCHENTA Y SIETE MILLONES QUINIENTOS SESENTA Y CUATRO MIL OCHOCIENTOS CINCUENTA Y SEIS PESOS (\$687.564.856) M/CTE, por concepto del impuesto sobre las ventas solicitado por la Universidad Nacional de Colombia por el sexto (6) bimestre del año 2015, al considerar que 688 facturas aportadas como soporte de la devolución no cumplen con algunos de los requisitos legales impuestos, o porque los bienes, insumos o servicios no son para uso exclusivo de la Universidad.

SEGUNDO: Que se declare la **NULIDAD** del acto administrativo contenido en la **Resolución 002741 de fecha 21 de abril de 2017**, a través de la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN modificó la Resolución de Devolución No. 6282-0256 de fecha 11 de abril de 2016, expedida por la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, por medio de la cual se decidió la solicitud de devolución y/o compensación del Impuesto a las Ventas correspondiente al sexto (6) bimestre del año 2015, presentada por la Universidad Nacional de Colombia.

TERCERO: Que se declare la **NULIDAD** del acto administrativo contenido en la **Resolución No. 004125 de fecha 14 de junio de 2017**, a través de la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN **corrigió** la Resolución No. 002741 de fecha 21 de abril de 2017.

³ Folios 38 a 38 vto. del c.p.

⁴ Folios 3482 a 3500 del c.a.18. y folios 39 a 61 del c.p.

⁵ Folios 62 a 68 del c.p.

⁶ Folios 7 y 8 del c.p.



CUARTO: Que como consecuencia de las anteriores declaraciones y a título de **RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**, se ordene a la demandada **DEVOLVER** a la Universidad Nacional de Colombia, la suma de **SEISCIENTOS SESENTA Y SIETE MILLONES NOVECIENTOS SETENTA MIL DOSCIENTOS TRECE PESOS (\$667.970.213) M/CTE**, por concepto del impuesto sobre las ventas solicitado por el sexto (6) bimestre del año 2015, y que fue rechazada en los actos administrativos Nos. **6282-0256 de fecha 11 de abril de 2016, 002741 de fecha 21 de abril de 2017 y 004125 de fecha 14 de junio de 2017.**

QUINTO. Que conforme a las disposiciones contenidas en el Estatuto Tributario, Artículos 635, 863 y 864 se condene a la demandada en la forma y términos allí dispuestos, al pago de intereses sobre la suma reclamada y referenciada en el numeral anterior.

SEXTO: Que se condene a la demandada a efectuar la devolución de la suma reclamada y referenciada en el numeral tercero, debidamente actualizada conforme al IPC.

SÉPTIMO. Que se condene a la demandada al pago de costas y gastos del proceso.

OCTAVO. Reconocer personería en los términos y para los fines establecidos en el poder.”

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 476, 617, 777 y 856 del Estatuto Tributario.
- Artículo 831 del Código de Comercio.
- Artículos 6, y 92 de la Ley 30 de 1992.
- Artículo 8 de la Ley 153 de 1887.
- Artículo 4 del Decreto 2627 de 1993.
- Artículos 1, 2 y 3 del Decreto 1210 de 1993.
- Artículos 1, 2 y 5 del Acuerdo 36 de 2009 del Consejo Superior Universitario de la Universidad Nacional de Colombia.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Violación de los artículos 1, 2 y 3 del Decreto 1210 de 1993, 6 y 92 de la Ley 30 de 1992, 476 del Estatuto Tributario, 4 del Decreto 2627 de 1993 y 1, 2 y 5 del Acuerdo 036 de 2009 del Consejo Universitario de la Universidad Nacional

Señaló que las facturas respecto de las cuales se negó la devolución de IVA provienen de la celebración de convenios o contratos interadministrativos suscritos entre la actora y entidades públicas y particulares, para desarrollar y ejecutar programas de extensión.

Afirmó que el hecho de que los bienes y servicios se adquirieran para la ejecución de un convenio o contrato en desarrollo de las actividades de extensión no limita el derecho que posee la demandante a obtener la devolución del IVA pagado, pues la extensión hace parte de su función misional, por lo que procede la devolución del IVA pagado.



Violación de los artículos 617, 777 y 856 del Estatuto Tributario

Manifestó que, pese a que al adquirente de bienes y servicios sólo se le exige que las facturas cumplan lo establecido en los literales b), c), d), e), f) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario, el rechazo se dio por incumplir el requisito contenido en el literal h) del artículo 617 *ibídem*.

Observó que según la jurisprudencia y el Decreto 2627 de 1993, el requisito de que los bienes y servicios se hayan adquirido para uso exclusivo de la institución se acredita con certificación suscrita por contador público o revisor fiscal, que en este caso se presentó junto a la solicitud de devolución.

Así, consideró que la administración tributaria no efectuó un análisis de fondo del rechazo de la devolución.

Violación de los artículos 8 de la Ley 153 de 1887 y 831 del Código de Comercio

Estimó que la DIAN incurrió en un enriquecimiento sin justa causa, al negar la devolución del IVA solicitado, lo que afecta de manera grave el normal funcionamiento de la UNAL, pues pone en peligro la continuidad de la universidad.

Falsa motivación

Aseguró que los actos objeto de control no expusieron las razones de hecho y de derecho para negar el beneficio fiscal a los convenios o contratos que se enmarcan en el ejercicio, ejecución y desarrollo de los programas de extensión.

Dijo que la entidad demandada no demostró que las facturas objeto de rechazo respalden actividades ajenas a los fines de la UNAL o que ésta actuó como simple intermediaria en la adquisición de bienes y servicios para ser utilizados por un tercero. Explicó que los bienes y servicios se usaron en la conformación de productos y servicios integrales a los que se había comprometido previamente la universidad con las instituciones con las que suscribió los acuerdos de voluntades.

IVA pagado por servicios de la Unidad de Servicios de Salud -UNISALUD-

En cuanto al IVA pagado por servicios de UNISALUD, alegó que existió falsa motivación, pues el acervo probatorio que allegó en sede administrativa acredita que contrató con terceros la entrega de medicamentos a los usuarios de las sedes de Bogotá, Medellín y Palmira, en cumplimiento de su obligación de contar con su propio sistema de seguridad social en salud.

UNISALUD está habilitada para ser delegataria del Consejo Superior Universitario y del Rector, y tiene por objeto garantizar el bienestar de sus afiliados y beneficiarios en materia de seguridad social en salud.

Alegó que UNISALUD no posee personería jurídica independiente, sino que es una dependencia más de la universidad, de modo que, los gastos en que incurre están directamente relacionados con el apoyo a la función misional de la demandante, esto es, brindar seguridad social en salud a sus afiliados, quienes son funcionarios activos y pensionados.



Coligió que el IVA solicitado en devolución mediante las facturas recibidas por UNISALUD hace parte de su misión como parte integrante de la universidad, por lo que es procedente la devolución del IVA pagado.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN**, se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos⁷:

Los bienes, insumos o servicios no son para uso exclusivo de la universidad

Indicó que la certificación suscrita por contador público o revisor fiscal que acredita que los bienes fueron adquiridos para el uso exclusivo de la institución y las facturas con la discriminación del IVA, admiten contradicción o verificación por parte del fisco.

Puntualizó que los contratos que dieron lugar a la expedición de las facturas que contienen el IVA solicitado en devolución, tenían por objeto adquirir bienes, insumos o servicios que no eran para uso exclusivo de la demandante sino de terceros.

No se configuró falsa motivación

Estimó que los actos demandados explicaron ampliamente las razones de rechazo parcial del monto solicitado en devolución, con fundamento en la normatividad aplicable a las universidades públicas y discriminó los motivos de rechazó de cada una de las facturas e indicó el contrato al que pertenecen.

Instó a que se niegue el reconocimiento y pago de intereses, al ser improcedente la devolución de IVA por el incumplimiento de los requisitos establecidos en el literal b) del numeral 3 del artículo 4 del Decreto Reglamentario 2627 de 1993 y del artículo 617 del Estatuto Tributario.

Condena en costas

Dijo que no procede la condena en costas ya que se ventila un interés público. Así mismo, afirmó que la actuación desplegada por la autoridad tributaria se ajustó a la normatividad vigente y no fue temeraria o desleal.

Precedente jurisprudencial horizontal

Instó al Tribunal para que tuviera en cuenta la sentencia que profirió el 28 de julio de 2016 (M.P. José Antonio Molina Torres), en la que denegó las súplicas de la demanda, en un litigio entre las mismas partes, cuya situación fáctica tiene características similares.

⁷ Folios 62 a 70 vto. del c.p.



SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B” negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas. Las razones de la decisión se resumen así⁸:

Cuestión previa

Mediante providencia del 3 de junio de 2021 el Tribunal aprobó la oferta de revocatoria parcial de los actos administrativos demandados formulada por la DIAN, en el sentido de acceder a la devolución de \$643.377.098 que hacen parte del valor total en discusión de \$667.970.213, por lo que persiste en discusión la suma de \$24.593.115, relacionada con la prestación de servicios de salud, entrega de medicamentos, monturas, oxígeno y reparación de audífonos.

En cumplimiento del acto anterior, la entidad demandada expidió y allegó la Resolución 4803 del 1 de julio de 2021, por medio de la cual revocó parcialmente los actos demandados y ordenó la devolución de \$643.377.098 a la actora y relacionó las facturas cuyo rechazo se mantiene por \$21.821.355 y aseveró que encontró un valor restante de \$2.771.760 que no está soportado en el expediente.

Igualmente, que la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN arrió la Resolución 628-31-000810 del 9 de julio de 2021, que ordenó devolver el valor reconocido a favor de la actora. En consecuencia, el Tribunal precisó que su estudio se centraría en las facturas que no fueron objeto de revocatoria directa.

Caso concreto

Respecto de los documentos que continúan en discusión apreció que entre las partes no existe discusión sobre el origen, monto y destinación de los elementos y servicios que adquirió la actora y que corresponden a implementos médicos, aparatos ortopédicos, oxígeno, medicamentos y elementos de optometría, a través de UNISALUD.

Dijo que, si bien en principio asiste razón a la demandante en cuanto a que UNISALUD es una dependencia suya y está probado el IVA pagado, se aportó la certificación del contador de la institución, constan las facturas con el cumplimiento de los requisitos del artículo 617 del Estatuto Tributario, según la jurisprudencia el beneficio tributario debe analizarse en el contexto de los fines y objetivos que la Ley 30 de 1992 dispuso que realizaran este tipo de instituciones.

Así, concluyó que prestar servicios de salud no es una función de las universidades del Estado, sino que su razón de ser es el desarrollo del conocimiento, la formación, promoción de la ciencia, la cultura, la economía y la política, para incidir en el apalancamiento de las necesidades del país y de la comunidad en general.

Comentó que la Ley 647 de 2001 estableció la posibilidad de que los entes educativos ejercieran su autonomía especial en diferentes aspectos, entre ellos la prestación de la

⁸ CD visible a folio 168A del c.p.



seguridad social en salud, la que se planteó como una opción y no como una obligación, ya que es un aspecto que escapa de la función constitucional de la educación superior.

Por tanto, coligió que el desarrollo de esta clase de servicios no puede entenderse como parte de la función educativa que se busca financiar con el beneficio de devolución de IVA, ni que se cumpla con el requisito de uso exclusivo por parte de la universidad, pues a UNISALUD se vinculan tanto, miembros de la comunidad universitaria como terceros en calidad de beneficiarios.

Agregó que, dado que UNISALUD presta el servicio de manera exclusiva a los afiliados cotizantes y sus beneficiarios, se trata de una entidad particular que no propicia el cumplimiento del fin social de educación. Enfatizó que, UNISALUD se estructuró para tener auto sostenibilidad y se maneja a través de un fondo especial.

Sostuvo que dentro de las facturas aportadas por la demandante se observan compras de monturas de anteojos de marcas reconocidas y de lentes oftalmológicos por valores que alcanzan la suma de \$1.594.268, que a juicio del Tribunal podrían considerarse lujo para los afiliados a UNISALUD. No prosperó el cargo.

Finalmente, no condenó en costas a falta de prueba de su causación.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló con fundamento en los siguientes argumentos⁹:

IVA pagado por servicios de UNISALUD

Aseguró que los documentos que allegó en sede administrativa evidencian que en cumplimiento de su obligación de contar con su propio sistema de seguridad social en salud contrató con terceros el suministro de bienes, insumos y servicios para los usuarios de las sedes en Bogotá, Medellín y Palmira.

Sustentó que los pagos se destinaron exclusivamente a la universidad pues UNISALUD no es una unidad ajena o independiente de la actora, y busca fomentar una cultura de universidad promotora de la salud y del bienestar humano.

Mencionó que la propuesta de “*Universidad Saludable*” hace parte de las políticas de Bienestar Universitario de la UNAL que busca mejorar el bienestar de su comunidad en general. Destacó que estas políticas de bienestar garantizan el acceso, permanencia y formación de excelencia que la institución tiene a su cargo.

Aclaró que, aunque la creación de UNISALUD fue autorizada por la ley, es una dependencia más de la demandante, por lo que sus gastos están directamente relacionados con el apoyo a la función misional de la entidad.

En ese sentido, consideró que los pagos que solicitó en devolución a la administración corresponden a la adquisición de bienes y servicios en ejercicio de una actividad que es propia a sus finalidades, máxime si se tiene en cuenta que sus beneficiarios sólo pueden ser miembros del personal académico activos o jubilados.

⁹ CD visible a folio 168A del c.p.



Comentó que previo a la expedición del Concepto 100208221-000220 del 1 de marzo de 2017 de la DIAN, se accedía a la devolución del IVA pagado por servicios de UNISALUD al entenderla como parte integral de la actora.

Recalcó que las monturas de anteojos de marcas reconocidas en el mercado no las pagó la universidad en su totalidad, sino que otorgó un subsidio al afiliado o beneficiario para que las adquiriera, lo cual consta en las facturas.

Desconocimiento del precedente judicial

Adujo que el Tribunal desconoció el precedente judicial porque la situación fáctica del presente caso es semejante a la que analizó esta Sección en sentencia 20959 del 6 de septiembre de 2017¹⁰, en la que determinó que el literal b) numeral 3 del artículo 4 del Decreto 2627 de 1993¹¹, asegura que los bienes y servicios que originaron el IVA objeto de devolución sean para uso exclusivo de las universidades oficiales.

Esto por cuanto según el precedente, el citado decreto no distingue la actividad o fin misional, sino que de forma general consagra el beneficio tributario para los bienes, insumos y servicios adquiridos para uso exclusivo de la respectiva institución, dentro del fin educativo que consagra la ley.

Reiteró que todo lo que UNISALUD adquirió es para la comunidad universitaria (docentes y personal administrativo) que contribuyen a los fines misionales de la UNAL. Apreció que la interpretación jurisprudencial indicada no ha cambiado.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** ratificó lo dicho en la demanda y en el recurso de apelación¹².

Por su parte la **DIAN**, reiteró de manera sucinta los argumentos expuestos en la contestación de la demanda¹³.

El **Ministerio Público** no se pronunció.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, le corresponde a la Sala determinar si el IVA pagado por la Universidad Nacional de Colombia en el VI bimestre de 2015, por concepto de servicios de salud, suministro de medicamentos, servicios de óptica, entre otros, cumple con los requisitos para que proceda su devolución¹⁴.

¹⁰ C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹¹ Artículo compilado en el Artículo 1.6.1.19.4 del Decreto Único en materia Tributaria 1625 de 2016.

¹² Índice 19 del SAMAI.

¹³ Índice 18 del SAMAI.

¹⁴ El consejero ponente de esta providencia aclara su voto pues considera que el Tribunal no debió aceptar la oferta de revocatoria parcial de los actos acusados, ya que, de acuerdo con el artículo 95 inciso 2 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, la oferta de revocatoria dentro del proceso debe conllevar la terminación de este. Sin embargo, dado que la entidad demandada modificó su acto, se entiende que no están en discusión en segunda instancia las sumas reconocidas expresamente por la DIAN en favor de la demandante.



Delimitación del problema jurídico

Conforme lo señaló el *a quo* en la sentencia apelada, el Tribunal aprobó la oferta de revocatoria directa parcial presentada por la administración tributaria que dio lugar a la terminación del proceso respecto de la devolución de la suma de \$643.377.098, por lo que el análisis de la Sala se delimitará a la procedencia de la devolución de IVA por la suma de \$24.593.115, por motivo de que “no se entiende como la prestación de servicios de salud, la entrega de medicamentos, monturas, oxígeno y reparación de audífonos pueden ser para el uso exclusivo de la Universidad o de qué forma pueden ayudar a contribuir con los objetivos previstos en la ley de educación superior.”

Del IVA pagado por los servicios prestados por UNISALUD

El artículo 92 de la Ley 30 de 1992 prevé¹⁵:

“ARTÍCULO 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.” (Subraya la Sala)

La devolución del IVA pagado por las instituciones oficiales de educación superior fue reglamentada por el Decreto 2627 de 1993¹⁶, que en su artículo 4 estableció los siguientes requisitos para la procedencia de la devolución:

“Artículo 4. Requisitos de la solicitud de devolución del Impuesto a las Ventas. La solicitud de devolución del Impuesto a las Ventas deberá presentarse diligenciando el formato correspondiente y cumplir los siguientes requisitos:

1. Que se presente en forma personal por el representante legal de la Institución.
2. Que se presente dentro de la oportunidad señalada y en la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales correspondiente.

3. Que se acompañe los siguientes documentos:

a) Certificación del Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior, Icfes, en la que se acredite la representación legal de la institución y la calidad de Institución Estatal u Oficial de Educación Superior, cuya fecha de expedición no debe ser superior a seis (6) meses.

b) Certificación de Contador Público o Revisor Fiscal en la que conste:

- Identificación de cada una de las facturas de adquisición de bienes, insumos y servicios indicando el número de la factura, fecha de expedición, nombre o razón social y NIT del proveedor, vendedor o quien prestó el servicio, valor de la transacción y el monto del Impuesto a las Ventas pagado.

- El valor total del impuesto pagado objeto de la solicitud de devolución.

¹⁵ “Por la cual se organiza el servicio público de la Educación Superior”.

¹⁶ “Por el cual se establece el procedimiento para la devolución del Impuesto a las Ventas a las Instituciones Estatales u Oficiales de Educación Superior”.



- 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.” (Subraya la Sala)

La Corte Constitucional en sentencia C-925 de 19 de julio de 2000, declaró la exequibilidad de la expresión “estatales u oficiales” contenida en el artículo 92 de la Ley 30 de 1992, al considerar que no transgredía el principio de igualdad entre las instituciones de educación superior estatales u oficiales y las privadas¹⁷.

Esta Sección al resolver la acción de nulidad contra el artículo 4 del Decreto 2627 de 1993¹⁸, retomó las tesis planteadas por la Corte Constitucional en la sentencia previamente citada y concluyó que:

“[E]s evidente que el beneficio fiscal establecido a favor de las instituciones públicas de educación superior, consiste en dotarlas de mayores recursos y mejorar las condiciones económicas para prestar un mejor servicio educativo, mediante la ampliación tanto de su cobertura, como de sus infraestructuras físicas.

[...]

También, con mayores recursos, se puede dar mejor cobertura a los programas de extensión autorizados por el artículo 120 de la Ley 30 de 1992, tales como “programas de educación permanente, cursos, seminarios y demás programas destinados a la difusión de los conocimientos, al intercambio de experiencias, así como las actividades de servicio tendientes a procurar el bienestar general de la comunidad y la satisfacción de las necesidades de la sociedad”.

Ahora bien, el decreto reglamentario precisa que el medio probatorio para tener derecho a la devolución, es que allegue un certificado del contador o del revisor fiscal de la Institución en el que se acredite que los bienes, insumos y servicios, fueron adquiridos para el uso exclusivo de la misma, lo cual a juicio de la Sala, no limita el alcance del beneficio legal, ni restringe su derecho.

La devolución del IVA consagrada en el artículo 92 de la Ley 30 de 1992, como se señaló, atiende precisamente a la calidad de pública u oficial de la institución de educación superior. Se trata de una ventaja en cabeza de una persona de derecho público, con el ánimo equiparar las condiciones económicas frente a las instituciones privadas, por las razones que expuso la Corte en la sentencia citada. En consecuencia, es una concesión de carácter personal.

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

¹⁷ M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

¹⁸ Sentencia del 26 de septiembre de 2007. Exp. 15767, C.P. Ligia López Díaz.



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

Según la jurisprudencia en cita, el beneficio fiscal establecido en el artículo 92 de la Ley 30 de 1992 es de carácter personal y recae sobre las instituciones de educación superior públicas y oficiales, por lo que para que proceda la devolución de IVA, debe estar acreditado que los bienes, insumos y servicios que adquirió y que causaron el IVA pagado, son adquiridos para el beneficio de la propia institución y no de un tercero.

Así mismo, se precisó que el beneficio fiscal tiene como objetivo dotar a las universidades del Estado de mayores recursos y mejores condiciones económicas, ya que esto repercutirá directamente en la prestación de un mejor servicio de educación superior y en la cobertura del mismo.

Se destaca que el artículo 57 de la Ley 30 de 1992 al fijar la naturaleza jurídica de las universidades estatales u oficiales, las facultó para crear su propia seguridad social en salud en los términos preceptuados en esta norma¹⁹:

“El carácter especial del régimen de las universidades estatales u oficiales comprenderá la organización y elección de directivas, del personal docente y administrativo, el sistema de las universidades estatales u oficiales, el régimen financiero y el régimen de contratación y control fiscal, y su propia seguridad social en salud, de acuerdo con la presente ley.

[...]

PARÁGRAFO. El sistema propio de seguridad social en salud de que trata este artículo, se regirá por las siguientes reglas básicas:

*a) **Organización, dirección y funcionamiento.** Será organizado por la Universidad como una dependencia especializada de la misma, con la estructura de dirección y funcionamiento que igualmente se establezca para el efecto. Sin embargo, las universidades podrán abstenerse de organizarlo, para que sus servidores administrativos y docentes y sus pensionados o jubilados elijan libremente su afiliación a las entidades promotoras de salud previstas por la Ley 100 de 1993;*

*b) **Administración y financiamiento.** El sistema se administrará por la propia Universidad que lo organice y se financiará con las cotizaciones que se establezcan en los términos y dentro de los límites máximos previstos en el inciso 1o. del artículo 204 de la Ley 100 de 1993. El sistema podrá prestar directamente servicios de salud y/o contratarlos con otras instituciones prestadoras de servicios de salud;*

*c) **Afiliados.** Únicamente podrá tener como afiliados a los miembros del personal académico, a los empleados y trabajadores de la respectiva Universidad, y a las personas que al término de su relación laboral se encuentren afiliadas al Sistema Universitario de Salud y adquirieran el derecho a la pensión con la misma Universidad o con el Sistema General de Pensiones.*

¹⁹ Artículo modificado por los artículos 1 y 2 de la Ley 647 de 2001 “Por la cual se modifica el inciso 3° del artículo 57 de la Ley 30 de 1992”.



Se garantizará el principio de libre afiliación y la afiliación se considerará equivalente para los fines del tránsito del Sistema General de la Ley 100 de 1993 al sistema propio de las universidades o viceversa, sin que sean permitidas afiliaciones simultáneas.

*d) **Beneficiarios y plan de beneficios.** Se tendrán en cuenta los contenidos esenciales previstos en el Capítulo III de la Ley 100 de 1993;*

*e) **Aporte de solidaridad.** Los sistemas efectuarán el aporte de solidaridad de que trata el artículo 204 de la Ley 100 de 1993.*

f) Para los efectos de la presente ley se dará aplicación a la Planilla Integrada de Aportes consagrada en el Decreto 1931 de 2006 y las normas que lo modifiquen o adicionen.” (Subraya la Sala)

Atendiendo a la norma precedente, el Consejo Superior Universitario de la UNAL mediante el Acuerdo 13 del 15 de abril de 2002 creó y organizó la Unidad de Servicios de Salud -UNISALUD- y mediante el Acuerdo 24 del 9 de septiembre de 2008 reguló su funcionamiento como una unidad especializada, adscrita a la Rectoría, con organización propia y administración de recursos independiente, cuyo objeto es garantizar el bienestar de sus afiliados y beneficiarios en materia de seguridad social en salud.

Igualmente, se indicó que ésta tendría presencia en las sedes de Bogotá, Medellín, Manizales y Palmira y las demás que se creen, lo anterior con el fin de garantizar la contratación y pago de los correspondientes servicios que aseguren el cubrimiento en sus zonas de influencia.

Descendiendo al caso concreto, la Sala observa que en la Resolución 2741 del 21 de abril de 2017 que resolvió el recurso de reconsideración, respecto del IVA pagado por la UNAL en el VI bimestre de 2015 correspondiente a los contratos suscritos con terceros para la prestación de servicios de salud por parte de UNISALUD en las sedes de Bogotá, Medellín y Palmira, la accionada expuso como motivo de rechazo de la devolución el siguiente²⁰:

“1. IVA PAGADO POR SERVICIOS DE LA UNIDAD DE SERVICIOS DE SALUD UNISALUD:

[...]

Se considera que la adquisición de medicamentos en virtud de los Contratos referidos no son para el uso exclusivo de la institución de acuerdo con las facturas mismas, adicionalmente no se puede establecer entre otras los destinatarios de estos servicios, para que se entienda cumplido el requisito exigido en el literal b) del artículo 4° del Decreto 2627 de 1993, para tener derecho a la devolución del IVA facturado y pagado en su adquisición, según el detalle de las facturas, las cuales fueron revisadas detenidamente corresponden a la prestación de servicios de salud, medicamentos, oxígeno, aparatos ópticos y humidificadores (folios 295 a 440, 2786 a 2902 y 2786 a 3386).

[...]

²⁰ Índice 2 del SAMAI.



No siendo la Universidad Nacional quien usa de manera exclusiva las adquisiciones de bienes y servicios en este caso, dichas facturas no se pueden considerar para el beneficio de devolución consagrado en cabeza de las instituciones de educación superior, según lo dispone el artículo 30 de la Ley 30 de 1992 y el Decreto 2627 de 1993.”

El valor rechazado se discrimina en los siguientes conceptos:

Valor IVA	Orden de servicio, Resolución y/o Servicio Académico Remunerado	Objeto-prestador servicio	Folio
2.783.233	Contrato No. 2-2015 Caja Colombiana de Subsidio Familiar-COLSUBSIDIO	COLSUBSIDIO - Contratar un operador logístico para el suministro de medicamentos y dispositivos médicos para los usuarios de la unidad de servicios de salud UNISALUD de la Universidad Nacional de Colombia Sede Bogotá.	296 a 432
6.462.763	ODS 229 - ODS 230 Prestación de servicios UNISALUD	Ópticas SBC Ltda.	441 a 453
53.743	ODS 58	Clínica de Otorrinolaringología de Antioquia - Reparación de Audífonos - Servicios UNISALUD	2786 a 2790
1.427.424	ODS 38	Organización Santa Lucía - Prestar servicios de óptica para lentes y monturas - UNISALUD	2791 a 2807
1.408.012	ODS 118	Óptica Visión Alemana - Prestar servicios de óptica para lentes y monturas - UNISALUD	2808 a 2815
622.652	ODS 114	OXI SALUD - Prestar servicios de oxígeno y nebulizador permanente a pacientes remitidos por - UNISALUD	2821 a 2829
6.513.469	ODS 40	Depósito de Drogas Profesional - Entrega de medicamentos - UNISALUD	2842 a 2893
452.739		Juan Carlos Alzate Ocampo - Centro Óptico - UNISALUD	3203 a 3223
106.388		OXIDEN - Suministro de oxígeno medicinal	3289 a 3307
4.762.692	ODS 20	EVEDISA - Dispensa de medicamentos	3309 a 3383
24.593.115	TOTAL		

Según se evidencia, la administración negó la devolución del valor indicado previamente porque consideró que se incumplió el requisito de que “los bienes, insumos y servicios fueron adquiridos para el uso exclusivo de la respectiva Institución” y porque a su juicio, el material probatorio aportado por la universidad no permite evidenciar quiénes fueron los beneficiarios de dichos servicios.



Respecto del primer cuestionamiento, la Sala advierte que como lo precisó en la sentencia que aquí se reitera, el beneficio tributario objeto de discusión es de carácter personal, es decir que está dirigido a las instituciones de educación superior estatales u oficiales sin que lo establecido en el reglamentario limite su alcance o restrinja su derecho. Lo anterior, por cuanto su objetivo es que estas instituciones presten un servicio educativo de calidad y puedan mejorar su cobertura.

Es de recordar que la creación de UNISALUD como unidad especializada para la prestación de servicios de salud, atiende a la autorización que la Ley 30 de 1992 concedió a las universidades del Estado para crear su propia seguridad social en salud, que, si bien es facultativa, una vez sea organizada debe cumplir con todos los parámetros indicados en el parágrafo del artículo 57 *ibídem*.

Aunque UNISALUD cuente con financiamiento propio proveniente de las cotizaciones y demás pagos realizados por sus cotizantes, la norma la concibió como una dependencia especializada de la institución y encargó su administración a la universidad de la que hace parte. Por tanto, el hecho de que las erogaciones cuestionadas hayan sido efectuada por UNISALUD no implica *per se* el incumplimiento del requisito contenido en el artículo 4, numeral 3 de la Ley 30 de 1992 como si se tratase de un ente independiente y aislado de la UNAL.

Esto en la medida en que las actividades de UNISALUD hacen parte del quehacer de la Universidad Nacional de Colombia y de la consecución de sus fines educativos, entre los que se encuentra la prestación de servicios de salud para los miembros de su personal académico, empleados y trabajadores, ya que como lo afirmó la demandante esto conlleva al bienestar de la comunidad académica en general.

Con todo, la Sala pasa a estudiar el argumento relativo a la imposibilidad de verificar quiénes fueron los beneficiarios de los servicios contratados por UNISALUD – UNAL. Del grueso probatorio que reposa en el expediente a modo de ejemplo se cita el objeto de los siguientes contratos:

- Orden Contractual de Prestación de Servicios ODS 24 suscrita entre Juan Carlos Alzate Ocampo y Universidad Nacional de Colombia – UNISALUD Manizales²¹:

“OBJETO GENERAL Orden contractual menor. Prestar los servicios de optometría en consulta externa y suministro de ópticos, lentes, monturas, lentes de contacto.”

- Orden Contractual de Prestación de Servicios ODS 118 suscrita entre Óptica Visión Alemana Ltda. y Universidad Nacional de Colombia – UNISALUD Sede Medellín²²:

“OBJETO GENERAL Prestar el servicio de óptica para el suministro de lentes y monturas a los usuarios de UNISALUD Medellín de conformidad con la oferta de servicios presentada en el marco de lo contemplado en la Resolución 5521 de 2013 del Ministerio de Salud y Protección Social y el Plan de Beneficios de UNISALUD y las normas que los adicionen, modifiquen o sustituyan, de acuerdo con las condiciones establecidas en la autorización de servicios y/o remisión de la Universidad-UNISALUD

²¹ Folios 3206 a 3208 del c.a.17.

²² Folios 2816 a 2818 del c.a.15.



a la Óptica Visión Alemana Ltda.”

- Orden Contractual de Prestación de Servicios ODS 114 suscrita entre OXISALUD S.A.S. y Universidad Nacional de Colombia – UNISALUD Sede Medellín²³:

“OBJETO GENERAL Contratar el suministro de oxígeno medicinal domiciliario y de alquiler (incluido el transporte) y mantenimiento de equipos de medicina domiciliaria para rehabilitación de pacientes oxígeno dependientes de conformidad con la oferta presentada y las condiciones establecidas e la autorización de servicios y/o remisión de la Universidad-UNISALUD a OXISALUD.

- Contrato No. 1 de 2015 de Prestación de Servicios suscrito entre la Universidad Nacional de Colombia – UNISALUD Sede Medellín y Depósito de Drogas Profesional S.A.²⁴:

“CLÁUSULA PRIMERA. OBJETO: Contratar un operador logístico para el suministro de medicamentos y dispositivos médicos para los usuarios de la Unidad de Servicios de Salud (UNISALUD) de la Universidad Nacional de Colombia – Sede Medellín y de acuerdos de voluntades suscritos con Universidades Públicas cuando haya lugar.”

- Contrato No. 1 de 2015 de Prestación de Servicios suscrito entre la Universidad Nacional de Colombia – UNISALUD Sede Palmira y Eve Distribuciones S.A.S.²⁵:

“CLÁUSULA PRIMERA. OBJETO: Contratar un operador logístico para el suministro de medicamentos y dispositivos médicos para los usuarios de la Unidad de Servicios de Salud (UNISALUD) de la Universidad Nacional de Colombia – Sede Palmira y de acuerdos de voluntades suscritos con Universidades Públicas cuando haya lugar.”

De los contratos citados anteriormente se puede colegir que los contratos de prestación de servicios tienen por objeto salvaguardar el suministro de medicamentos y servicios médicos para los afiliados de UNISALUD en las sedes de Palmira, Bogotá, Medellín y Manizales, a través de la tercerización de este servicio con el propósito de mejorar la cobertura y la calidad del servicio para los miembros de su comunidad académica.

La Sala resalta que no es objeto de debate entre las partes el hecho de que las facturas que soportan los contratos cumplen con la totalidad de los requisitos formales establecidos por la ley. Tampoco es objeto de controversia que los contratos y facturas se acompañaron del respectivo certificado suscrito por el revisor fiscal de la demandante.

Bajo ese entendimiento, y teniendo en cuenta la posición jurisprudencial reiterada de esta Sala en cuanto a la procedencia del beneficio fiscal consagrado en el artículo 92 de la Ley 30 de 1992 y reglamentado por el artículo 4 del Decreto 2627 de 1993, se tiene que los servicios de salud contratados por la accionante para prestar el servicio de salud en las diferentes sedes de la universidad a nivel nacional, cumplen el requisito de ser de uso exclusivo de la universidad sin que sea necesario que las facturas o contratos distingan uno a uno los afiliados o beneficiarios que hicieron uso del servicio,

²³ Folios 2830 a 2832 del c.a.15.

²⁴ Folios 2894 a 2901 vto. del c.a.15.

²⁵ Folios 3376 a 3383 del c.a.17.



pues ser afiliados o beneficiarios de este sistema de seguridad social en salud, supone que hacen parte de la comunidad académica de la UNAL, ya que los literales c) y d) del parágrafo del artículo 57 de la Ley 30 de 1992, definen quiénes pueden ostentar dicha calidad.

Adicionalmente, se debe aclarar que al indicar que las monturas que se adquirieron mediante los contratos de prestación de servicios suscritos eran de marcas reconocidas y podían ser consideradas de lujo, el Tribunal incluyó un argumento que no hacía parte del debate delimitado por las partes en la demanda y la contestación de esta.

Por consiguiente, el IVA pagado en cuantía de \$25.593.115, cumple con el requisito de “que los bienes, insumos y servicios fueron adquiridos para el uso exclusivo de la respectiva Institución”, para reconocer su devolución a favor de la actora. Prospera el cargo.

En consecuencia, se revocará la sentencia apelada, para declarar la nulidad parcial de los actos enjuiciados, y a título de restablecimiento del derecho se ordenará la devolución de la suma de \$24.593.115 más los intereses corrientes y moratorios en los términos del artículo 863 del Estatuto Tributario. Esto es, los intereses corrientes desde la fecha de notificación de la Resolución 6282-0256 del 11 de abril de 2016, que rechazó parcialmente el valor solicitado en devolución, hasta la fecha de ejecutoria de la presente sentencia; y los intereses moratorios desde el día siguiente a la ejecutoria de esta providencia y hasta la fecha de “giro del cheque, emisión del título o consignación”²⁶.

Ahora, en lo que alude al reconocimiento de la actualización conforme al IPC solicitada por la demandante a título de restablecimiento del derecho, la Sala advierte que no procede en la medida en que no hace parte de la reparación dineraria contemplada en el artículo 863 del Estatuto Tributario, el cual sólo contempla el reconocimiento de intereses corrientes y moratorios²⁷.

Condena en costas

La Sala precisa que no condena en costas en esta instancia conforme a lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

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

FALLA

PRIMERO: Revocar la sentencia del 27 de agosto de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B” en el trámite del

²⁶ En el mismo sentido: Sentencia del 30 de septiembre de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 23876, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²⁷ Sentencia del 27 de agosto de 2020. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 24080, C.P. Milton Chaves García. Reiterada en: Sentencia del 1 de diciembre de 2022. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 24926, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello; Sentencia del 11 de marzo de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado, Exp. 24926, C.P. Milton Chaves García.



Radicado: 25000-23-37-000-2017-01514-01 (26457)
Demandante: Universidad Nacional de
Colombia

medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por Universidad Nacional de Colombia. En su lugar:

“PRIMERO: Declarar la nulidad parcial de la Resolución 6282-0256 de 11 de abril de 2016, de la Resolución 2741 del 21 de abril de 2017 y de la Resolución 4125 del 14 de junio de 2017 expedidos por la DIAN y por medio de los cuales se negó parcialmente la devolución de IVA del VI bimestre del 2015 pagado por la actora.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, ordenar a la DIAN devolver, adicional al valor previamente reconocido, la suma de \$24.593.115 correspondiente al IVA pagado por la UNAL en el VI bimestre de 2015, más los intereses corrientes y moratorios calculados de conformidad con la parte motiva de la presente providencia.

TERCERO: Negar las demás súplicas de la demanda.”

SEGUNDO: Sin condena en costas en ambas instancias.

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

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

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Aclaró voto

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA
Aclaró voto

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN.