



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., veintisiete (27) de octubre de dos mil veintidós (2022)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO
Radicación: 11001-03-27-000-2021-00004-00 (25440)
Demandante: JUAN FERNANDO GUTIÉRREZ MÁRQUEZ
Demandados: MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. MINISTERIO DE VIVIENDA, CIUDAD Y TERRITORIO. DIAN
Tema: Nulidad inciso segundo del párrafo 1 del artículo 1.6.1.26.1 del Decreto 1625 de 2016, modificado por el Decreto 096 de 2020. Devolución de IVA pagado en adquisición de materiales para construcción de VIS/VIP. Límite por precio máximo de viviendas. Componentes del precio.

SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA

En ejercicio de la competencia atribuida por el numeral 1 del artículo 149 del CPACA, en concordancia con el numeral 1 del artículo 13 del Acuerdo 080 del 12 de marzo de 2019¹, corresponde a la Sala decidir el medio de control de nulidad contra el inciso segundo del párrafo 1 del artículo 1.6.1.26.1 del Decreto 1625 de 2016, en los términos de la modificación dispuesta por el **Decreto 096 de 2020**, cuyo texto es el siguiente:

“Artículo 1.6.1.26.1. Vivienda de interés social y vivienda de interés social prioritaria que da derecho a devolución y/o compensación del impuesto sobre las ventas -IVA por la adquisición de materiales de construcción. Para efectos de la devolución y/o compensación del impuesto sobre las ventas -IVA, de qué trata el párrafo 2 del artículo 850 del Estatuto Tributario, se considera vivienda de interés social y vivienda de interés social prioritaria, las unidades habitacionales que cumplen con los estándares de calidad en diseño urbanístico, arquitectónico y de construcción, cuyo valor, de acuerdo con la escritura de compraventa o la resolución o acto traslativo del dominio no excede el valor máximo establecido en las normas que regulan la materia.

El impuesto sobre las ventas -IVA pagado en la adquisición de materiales para la construcción de la vivienda de interés social y la vivienda de interés social prioritaria dará derecho a devolución y/o compensación, a los constructores que la desarrollen, independientemente de la forma contractual a partir de la cual ejecutaron el proyecto.

Parágrafo 1. Se entiende que cada solución de vivienda de interés social y vivienda de interés social prioritaria, además de los servicios públicos instalados y los ductos necesarios para un punto de conexión al servicio de internet, también contará con ducha, sanitario, lavamanos, lavadero, cocina, lavaplatos, puertas, ventanas y vidrios.

¹ Por el cual se expide el reglamento Interno del Consejo de Estado. Acápite Sección Cuarta.



El precio total de la vivienda, así descrito, no podrá exceder el precio máximo señalado en las normas que regulan la materia, y el mismo incluirá tanto el valor de los bienes muebles e inmuebles que presten usos y servicios complementarios o conexos, tales como: parqueaderos, depósitos, buhardillas, terrazas, antejardines y patios; así como el correspondiente a contratos de mejoras o acabados suscritos con el constructor o con terceros. De igual forma, son parte integral del valor de la vivienda las obras de urbanismo ejecutadas por el constructor para garantizar la habitabilidad de las viviendas en los proyectos de vivienda de interés social y vivienda de interés social prioritaria.”

DEMANDA

JUAN FERNANDO GUTIÉRREZ MÁRQUEZ, en ejercicio del medio de control establecido en el artículo 137 del CPACA, demandó la nulidad del inciso segundo del párrafo 1 del artículo 1.6.1.26.1 del DUR 1625 de 2016, modificado por el Decreto 096 de 2020², por falta de competencia material, falta y falsa motivación, infracción de las normas en que debía fundarse y abuso o desviación de poder.

Invocó como normas violadas los artículos 338 de la Constitución Política; 850 del ET y 91 de la Ley Orgánica 388 de 1997, así como, en general, los Decretos 1243 y 1854 de 2001 y 2924 de 2013. Sobre el concepto de violación, expuso, en síntesis.

La norma acusada introdujo en la definición de vivienda de interés social - VIS y vivienda de interés social prioritario - VIP elementos ajenos a la Ley 388 de 1997, a los planes de desarrollo y a la regulación reglamentaria de la devolución de IVA pagado por materiales de construcción, no obstante que, según dicha ley, la tipología de ese grupo de viviendas y que incluye sus componentes, le corresponde al legislador a través de dichos planes. Si en dicha tipología no se encuentran los elementos que integran la vivienda, el reglamento tampoco puede señalarlos, so pena de que las determinaciones típicamente administrativas le resten efecto a las leyes.

Para que los componentes de las VIS y VIP se ajusten a esa tipología, deben quedar incorporados en la regulación del respectivo plan de desarrollo y tramitarse el proyecto de ley que corresponda, porque solo al Congreso le compete fijar los elementos de la obligación tributaria, en virtud de los principios de legalidad y certeza, sin que el gobierno pueda modificarlos, ajustarlos o condicionarlos, como ocurre con las exenciones y tratamientos diferenciados ante situaciones de beneficio materialmente adscritas al hecho imponible.

Después de veinte años la regulación legal de la devolución del IVA asociada a la vivienda de interés social cambió drásticamente por iniciativa del gobierno nacional, de modo que mientras entre el 2001 y el 2019 las unidades de vivienda y los bienes complementarios y conexos podían tener una comercialización separada, con topes de precio solamente aplicados a las primeras y el reconocimiento del derecho a obtener la devolución del IVA pagado por los materiales de construcción; en el 2020 el

² Índice 2, Fl. 14



reglamento demandado estableció una nueva tipología que hizo desaparecer ese derecho, por cuenta de la incorporación de los inmuebles complementarios o conexos en el tope de valor de las VIS y VIP, no obstante que el gobierno no podía disponer arbitrariamente sobre las materias imponibles ni los beneficios tributarios directamente regulados por el legislador.

Es decir, la regulación reglamentaria en materia de subsidio de vivienda sobre el valor y la presunción de componentes integrados a las VIS y VIP se mantuvo entre el 2009 y el 2019, al amparo de normas constitucionales enfocadas en el desarrollo y promoción de una vivienda económica, para así incrementar la oferta de ese tipo de bienes y el mayor acceso de los hogares a los mismos. En el 2020 el reglamento acusado la cambió, transgrediendo los principios de buena fe y confianza legítima, so pretexto de armonizar la normativa sobre devolución de IVA con las normas del subsidio para las VIS, para lo cual invocó el artículo 3 del Decreto 1533 de 2019, cuando éste sólo regula la destinación de dicho subsidio y el valor de las viviendas, no el procedimiento de devolución o compensación de IVA pagado en la adquisición de materiales para la construcción de proyectos VIS o VIP.

Esa armonización debía ser integral, aplicando las dos hipótesis de desarrollo establecidas en el referido artículo 3, es decir, “con presunción” y “sin presunción”, entendiéndose que en cualquiera de las dos alternativas dicho desarrollo permite calificar el proyecto como “de interés social” para todos los efectos. Sin embargo, la nueva reglamentación para devolución de IVA se limitó a regular la hipótesis “con presunción”, de manera que el proyecto de vivienda o vivienda única que inicialmente podía ser objeto de subsidio bajo dos hipótesis accedería a la devolución solo en una de ellas.

Dicha devolución es un beneficio con el que se compensa al constructor el tributo pagado en los materiales de construcción incorporados a la vivienda, para que así pueda comercializarla más barata o construirla con una mejor calidad en espacio, acabados, etc.

El decreto demandado no indicó la norma legal que le permitía incluir el valor de los muebles e inmuebles que presten usos y servicios complementarios o conexos, entre los elementos de la definición de componentes de la VIS y la VIP, sin que precepto alguno facultara al gobierno para fijar los componentes obligatorios integrados al tope del valor de VIS y VIP.

La Ley Orgánica 388 de 1997 y el Plan de Desarrollo tienen la obligación de definir las tipologías de VIS y VIP y sus componentes, sin que los reglamentos puedan violar esa reserva de ley; concordantemente, la definición de los componentes forzosamente exigibles dentro de ese tope de valor corresponde exclusivamente al legislador en el respectivo Plan de Desarrollo o en la norma tributaria que regula la devolución de IVA pagado por la compra de materiales de construcción. En ese sentido, el Decreto 096 de 2020 violó las normas en que debía fundarse, porque al reglamentar la devolución de IVA pagado por materiales de construcción del parágrafo segundo del artículo 850



del ET, incluyó elementos materiales que no se encontraban consagrados en la Ley 388 de 1997 ni en los planes de desarrollo.

El Consejo de Estado anuló los Conceptos 00202208-0132 del 9 de febrero de 2017 y 100202208-0322 del 3 de abril del mismo año, por no corresponder con la regulación legal de las VIS y VIP y deformar la aplicación de la norma fuente del régimen de VIS subsidiada, propiciando una nueva reglamentación en materia de renta exenta. No obstante, la norma demandada reprodujo componentes de dichos tipos de vivienda en materia de IVA, con lo cual desconoció las decisiones anulatorias mencionadas y, en esa medida, ejerció la potestad reglamentaria para fines y objetivos distintos de aquellos considerados para conferirla. Obviar la anulación dispuesta por el Consejo de Estado conduce a que proyectos que acceden a renta exenta no puedan acceder a la devolución de IVA.

Las condiciones de la devolución o compensación que el parágrafo 2 del artículo 850 del ET asignó a la reglamentación del gobierno, refieren a asuntos procedimentales como términos de radicación, documentos a entregar, requisitos formales, etc., no a la modificación de las condiciones sustanciales que dan derecho a la devolución del IVA pagado en la compra de materiales de construcción.

Al persistir en que el valor de las VIS y VIP permite determinar los componentes que imperativamente hacen parte de la vivienda, la norma acusada violó el precedente jurisprudencial -sentencia 23662 de 2019- sobre el alcance del artículo 3 del Decreto 1533 de 2019, según el cual, dicho valor no era una determinación de los componentes de las viviendas mencionadas e implantó las definiciones anuladas en materia de impuesto de renta con la consiguiente transgresión del deber de aplicación uniforme de las normas y la jurisprudencia, establecido en el artículo 10 de la Ley 1437 de 2011.

El Decreto 096 de 2020 contradice la armonía de la regulación aplicable a la vivienda de interés social, porque dispone que los proyectos que dan derecho a devolución de IVA solo son aquellos que dentro de sus costos incluyen los inmuebles complementarios o conexos en el tope del valor VIS/VIP, no obstante que: *i)* para la exención en renta la sentencia 23662 de 2019 no estableció una diferenciación de componentes (*unidad privada de vivienda y bienes y servicios conexos o complementarios*) y que ello permite entender que los constructores pueden desagregar los inmuebles complementarios o conexos del tope del valor de VIS/VIP y, a pesar de ello, conservar el derecho a tramitar la renta exenta por el componente de utilidades asociadas a los ingresos obtenidos por la comercialización de las unidades privadas de vivienda; y, *(ii)* en materia de subsidio de vivienda de interés social, los desarrolladores pueden establecer dos modalidades de comercialización para proyectos de ese tipo de programas, presumiendo que en el tope de valor de la VIS/VIP se incluye el costo de los bienes complementarios o conexos, o estimando que esos bienes no se incluyen en el tope de VIS/VIP, sin perder la calificación del proyecto como de vivienda de interés social, con la posibilidad de aplicar los diferentes subsidios determinados por el gobierno.



Una misma realidad económica (*el desarrollo de proyectos de vivienda de interés social*) tiene un tratamiento disímil dependiendo del caso al que se refiera y conduce a que el mismo proyecto se califique como de vivienda de interés social en materia de exención de renta o subsidio de vivienda, y a que carezca de esa calificación para la devolución del IVA pagado por materiales de construcción.

Disponer vía reglamento requisitos sustanciales adicionales que califican la tipología legal de las VIS y las VIP, implica que muchos proyectos en construcción, formulación o licenciamiento no puedan cumplirlos y que sus constructores pierdan el beneficio de devolución, viéndose avocados a cargar el porcentaje del mismo como costo del proyecto, lo cual hace más costosas las viviendas y limita la oferta al largo plazo.

Por Auto del 10 de agosto de 2021 se negó la suspensión provisional solicitada, en cuanto formulaba aspectos que excedían la confrontación normativa de esa etapa procesal, y no se tenía certeza sobre la vulneración alegada³.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El **Ministerio de Hacienda**⁴ se opuso a las pretensiones de la demanda⁵, aduciendo que el tipo y precio máximo de las soluciones destinadas a los hogares de menores ingresos, elementos esenciales para determinar las viviendas de interés social o de interés prioritario, y para garantizar un control de precios que facilite la adquisición de las mismas a los hogares con menos recursos, se encuentran establecidos en el Plan Nacional de Desarrollo PND 2018-2022.

Las viviendas de interés social - VIS no pueden tener un valor superior a 135 SMLMV y las de interés prioritario - VIP no pueden superar los 90 SMLMV, considerando los estándares de calidad en diseño urbanístico, arquitectónico y de construcción sostenible. Asimismo, la vivienda debe gozar de satisfactorias condiciones sanitarias de espacio y servicios públicos, y tener una estructura de calidad que garantice un mínimo de dignidad y habitabilidad, en el marco del precio máximo de cada plan de desarrollo.

A partir del Decreto 1533 de 2019 y a efectos de obtener subsidios oficiales, el valor de las viviendas nuevas se determina por el avalúo comercial, incluyendo todos sus bienes conexos o accesorios; el tope máximo del valor de las VIS es el referente para desarrollar proyectos VIS y VIP, y los elementos de dicho valor orientan la ejecución de aquellos que garanticen el derecho a la vivienda de los hogares de menores ingresos.

El decreto acusado no modificó la ley, solo precisó los elementos que deben tenerse en cuenta para calcular el valor de las VIS y VIP, con el propósito de hacer cumplir las condiciones de la devolución o compensación del IVA pagado en la adquisición de

³ Índice 31

⁴ Índice, fls. 2-20

⁵ Índice 21, Fls. 3-18



materiales de construcción en ese tipo de proyectos, conforme con las normas especiales sobre la materia.

La potestad reglamentaria afinó el contenido general de la ley para encauzarla hacia su efectiva y correcta aplicación. El artículo 1.6.1.26.1 [inc. 2, par 1] del Decreto 1625 de 2016, señaló los bienes conexos o accesorios incluidos en el valor de la solución de vivienda para así cumplir el tope que permite al constructor acceder a la devolución, precisando las condiciones en las que ésta operaría y los elementos que conformaban dicho valor, sin exceder el texto de la ley.

La norma cuestionada se limitó a indicar que el precio total de la vivienda no podía exceder el precio máximo señalado en las normas que regulan la materia, incluyendo el valor de los bienes muebles e inmuebles conexos. No hubo una extralimitación de funciones por cuenta de limitaciones a la devolución y/o compensación de dicho impuesto, ni tal norma previó incrementos para los valores máximos legales que determinan el valor de las VIS y VIP, como tampoco modificación a los elementos esenciales de la ley que reglamenta. El precepto acusado sólo desarrolló o complementó las condiciones en las que opera la devolución o compensación del IVA; y la presunta vulneración del ejercicio de la potestad reglamentaria se deriva de una consideración subjetiva carente de sustento jurídico o fáctico, e insuficiente para poder configurar un vicio de ilegalidad.

La devolución del IVA pagado en la compra de materiales para quienes construyen unidades habitacionales de VIS y VIP contribuye al desarrollo del país, en cuanto garantiza el derecho a la vivienda a los hogares de menores ingresos; el aparte demandado se limitó a reglamentar el procedimiento para esa devolución, con directrices sobre requisitos, oportunidad, término y trámite, y la sujeción a las normas especiales del Ministerio de Vivienda Ciudad y Territorio. El reglamento no estableció definiciones de VIS y VIP diferentes a las de la normativa especial existente, de acuerdo con la cual, el valor final de ese tipo de soluciones habitacionales debía incluir los costos de los usos conexos; por tanto, lejos de alterar la potestad reglamentaria, lo que hizo el ejecutivo fue remitirse a las normas regulatorias de la materia y a la esencia misma de las viviendas VIS y VIP.

El reglamento no afecta el derecho a la devolución cuando los materiales de construcción no se limitan a los elementos necesarios al momento de cimentar y levantar la unidad VIS o VIP, sino que comprende todos los requeridos para que la vivienda cumpla las características de los artículos 1 del Decreto 1533 de 2019 y 51 de la Constitución Política.

La devolución del IVA del artículo 850 respecto de bienes como los ascensores, se enmarca en la naturaleza de uso común que tienen, como parte estructural de los edificios que permiten el funcionamiento, goce y explotación de cada una de las unidades VIS y VIP. Los materiales eléctricos son necesarios para garantizar la habitabilidad de las VIS y VIP, y para dotar a las soluciones de vivienda del servicio público de energía que, correlativamente, garantiza el acceso a otros servicios como internet, televisión, etc., y la iluminación de las áreas privadas y comunes.



En el procedimiento de devolución el ejecutivo cuenta con la facultad de modificar los componentes sobre los cuales puede realizarse aquella, sin incurrir en falta de motivación. El examen de legalidad del decreto acusado debe realizarse con fundamento en la norma superior que le concede facultad reglamentaria a quien lo expidió.

Las sentencias de nulidad citadas por el demandante no tienen los mismos fundamentos fácticos y normativos del presente caso, ni constituyen precedente judicial para el mismo, porque mientras en ellas se alude a la aplicación de la renta exenta del artículo 235-2 del ET, el *sub lite* refiere al procedimiento de devoluciones de IVA a los constructores de VIS y VIP. La norma acusada no reprodujo los conceptos anulados.

La **DIAN**⁶ expuso argumentos similares a los del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, destacando que el aparte acusado sólo contempla lo señalado en las normas especiales sobre vivienda de interés social y prioritario; que la reglamentación de aquél debe leerse en el contexto del artículo al cual se integró, sujetando la devolución al precio máximo señalado en las normas que regulan la materia; que la devolución o compensación del IVA pagado en la adquisición de materiales usados en la edificación de las viviendas de interés social y viviendas de interés social prioritaria, fue prevista para los constructores que las ejecutaran, con el fin de asignarles un menor precio, so pena de que el valor de esos materiales se integre al costo de las mismas; y que cuando una solución habitacional se considera de interés social o prioritario su valor final debe incluir los costos de los usos conexos, sin superar los 135 SMLM determinados en la ley.

Resaltó que la norma demandada regula el procedimiento de devolución con requisitos especiales y reglas sobre oportunidad, término y trámite; que no afectan la devolución cuando los materiales de construcción comprenden todos los necesarios para que la vivienda cumpla los estándares de calidad en diseño urbanístico, arquitectónico y de construcción; que el reglamento debía identificar los bienes que integran el valor de las viviendas VIS y VIP para efectos de la devolución, considerando los valores y topes establecidos en las normas especiales; y que los fallos de nulidad citados en la demanda no son precedente jurisprudencial aplicable, porque carecen de identidad fáctica y jurídica con los aspectos debatidos en el *sub lite*.

Concluyó que el examen de legalidad del aparte de la norma acusada del DUR, modificada por el Decreto 096 de 2020, debe realizarse con fundamento en el artículo 850 del ET, que le concede la facultad reglamentaria al ejecutivo; que el decreto expedido en virtud de la misma debe identificar los bienes que integran el valor de las viviendas VIS y VIP para efectos de la devolución, sin que ello implique alterar las normas especiales que las definen; que la devolución se limita al 4% del valor del inmueble de la escritura o título traslativo de dominio, y que bienes como parqueaderos, depósitos, buhardillas, terrazas, antejardines o patios integran el valor de las VIS y VIP, para efectos de la devolución y/o compensación del impuesto sobre

⁶ Índice 26, fls. 2-17



las ventas en la adquisición de materiales para la construcción de los mismos, porque hacen parte del valor de la unidad habitacional.

El **Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio**⁷ señaló que si bien nuestra legislación prevé incentivos tributarios para la construcción de vivienda, estos se encuentran destinados únicamente a las de interés social, destinadas a garantizar el derecho a la vivienda de los hogares con menores ingresos.

Ante la naturaleza prestacional del derecho a la vivienda digna deben existir regulaciones normativas que permitan realizar cada construcción. Los Planes Nacionales de Desarrollo establecen el tipo y precio máximo de las soluciones de vivienda destinadas a los hogares de menores ingresos, elemento esencial para determinar el carácter de VIS o VIP, en cuanto garantiza un control de precios. La vivienda debe contar con condiciones sanitarias satisfactorias de espacio, servicios públicos y calidad de estructura, como estándares de calidad en diseño urbanístico, arquitectónico, de construcción sostenible y habitabilidad, de conformidad con lo previsto en el artículo 91 de la Ley 388 de 1997 y en el marco del precio máximo determinado para este tipo de soluciones de vivienda.

Se presume que el valor de la vivienda incluye ciertos elementos que, por sus características especiales, le confieren usos y servicios complementarios o conexos, para así mejorar las condiciones en las que se entregan las VIS, evitándose el desconocimiento del precio máximo por el cobro de otros bienes, aunque estos le presten servicios a la vivienda.

El concepto de “vivienda adecuada” acuñado por la Comisión de Asentamientos Humanos y la Estrategia Mundial de Vivienda hasta el Año 2000 (párrafo 5) presupone un lugar donde poderse aislar si se desea, un espacio seguro, iluminado y con ventilación adecuada y una infraestructura básica en relación con el trabajo y los servicios, a un costo razonable. Por su parte, el concepto de vivienda de interés social previsto en el artículo 91 de la Ley 388 de 1997 se encuentra ligado al precio máximo y a los estándares de calidad en diseño urbanístico, arquitectónico y de habitabilidad, considerados en la definición de “vivienda digna”.

La devolución de IVA busca incentivar la generación de proyectos VIS y VIP dentro de los estándares mínimos de calidad y habitabilidad, requiriéndose determinar los elementos, bienes y servicios incluidos en el precio máximo de ese tipo de proyectos con sujeción a las disposiciones del sector vivienda, para así evitar que el incentivo termine aplicándose a las que carecen de los criterios de calidad y habitabilidad, o a aquellas cuyo precio exceda el límite que facilitaría el acceso a las mismas por parte de los hogares de menores ingresos.

Mediante Auto del 7 de febrero de 2022⁸, el despacho sustanciador ordenó surtir el trámite de sentencia anticipada, de acuerdo con el literal a) del artículo 182A del CPACA, en concordancia con en el numeral 1 del artículo 13 del Decreto 806 de 2021,

⁷ Índice 22, fls. 2-19

⁸ Índice 35



en el entendido de que el presente proceso corresponde a un asunto de pleno derecho en el que no se requiere la práctica de pruebas.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante**⁹ reiteró los argumentos de la demanda.

El **Ministerio de Vivienda**¹⁰ reiteró las razones de su escrito de contestación.

La **DIAN**¹¹ también retomó los fundamentos de su contestación, haciendo énfasis en que el inciso segundo del párrafo 1º del artículo 1.6.1.26.1 del DUR regula el beneficio tributario de la devolución del IVA previsto en el párrafo 2 del artículo 850 del ET para constructores de vivienda VIS y VISP que no excedan el precio máximo señalado en las normas sobre la materia, y que cumplan los estándares de calidad en diseño urbanístico, arquitectónico y de construcción. Y que el aparte acusado no excede lo dispuesto en el referido artículo 850 ni en las definiciones de VIS y VISP, porque para efectos del límite a devolver a los constructores que desarrollan tales proyectos se remite a las disposiciones especiales.

El **Ministerio de Hacienda** no alegó de conclusión.

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se discute la legalidad de la norma que limitó el precio de la vivienda de interés social y de interés social prioritaria para efecto de la devolución y/o compensación del impuesto sobre las ventas, de que trata el párrafo 2 del artículo 850 del Estatuto Tributario, al precio máximo señalado en las normas que regulan la materia, incluyendo en el mismo el valor de los bienes muebles e inmuebles que presten usos y servicios complementarios o conexos¹²; los contratos de mejoras o acabados suscritos con el constructor o con terceros y las obras de urbanismo ejecutadas por el constructor para garantizar la habitabilidad de las viviendas.

En los términos de los cargos de nulidad, corresponde establecer si dicha disposición infringió las normas en que debía fundarse, con exceso de la facultad reglamentaria; si es producto de una expedición irregular por falta de competencia material, abuso y desviación de poder o falta y falsa motivación, ante la alegada y eventual modificación de la tipología legal de las viviendas de interés social e interés social prioritaria, por cuenta de la adición de componentes obligatorios al tope del valor de aquellas, ajenos a las definiciones legislativas correspondientes.

⁹ Índice 44

¹⁰ Índice 43

¹¹ Índice 41, p. 2-7

¹² La norma enuncia a los parqueaderos, depósitos, buhardillas, terrazas, antejardines y patios



Según el demandante, esos componentes debía disponerlos la Ley 388 de 1997, los planes de desarrollo y la regulación reglamentaria de devolución de IVA pagado por materiales de construcción, lo cual se respetó entre el 2001 y el 2019, cuando se permitía la comercialización separada de las unidades de vivienda y los bienes conexos o complementarios, con topes de valor independientes para efecto de devolución. Y cambió arbitrariamente con el Decreto 096 de 2020, que dispuso sobre materias impositivas y beneficios legales al ordenar la incorporación de dichos bienes en el tope del valor del precio de las viviendas de interés social y de interés social prioritario, so pretexto de armonizar las normas de subsidio con las de devolución, al amparo del artículo 3 del Decreto 1533 de 2019, que solo regula destinación de subsidio de vivienda y valor de la misma, no obstante que la nueva reglamentación restringe la devolución de IVA al supuesto de presunción que establece dicha norma respecto de la inclusión del costo de bienes complementarios o conexos en el valor de las referidas viviendas.

Asimismo, afirmó que el aparte demandado reprodujo conceptos oficiales anulados por el Consejo de Estado, en cuanto no correspondían con la regulación legal de las viviendas mencionadas y deformaban la aplicación de la norma fuente del régimen reglamentario de renta exenta, conduciendo a que proyectos que acceden a renta exenta no puedan acceder a devolución de IVA.

Los demandados, a su turno, indicaron que la norma acusada reguló el procedimiento para cumplir las condiciones de la devolución o compensación del IVA pagado en la adquisición de los materiales de construcción, con sujeción a las normas especiales del Ministerio de Vivienda y, sin establecer definiciones de las viviendas de interés social e interés social prioritario ni modificar los elementos establecidos en la ley que reglamenta, precisó las condiciones en las que operaría la devolución y los bienes conexos o accesorios incluidos en el valor total de dichas viviendas, limitándolo al precio máximo señalado en las normas que regulan la materia.

Al tiempo, advirtieron la necesidad de reglamentos que establecieran los elementos del precio para ese tipo de viviendas, o bienes y servicios incluidos dentro del mismo, en el marco de un concepto legal de vivienda de interés social que no se desliga del precio máximo ni de los estándares de calidad en diseño urbanístico, arquitectónico y habitabilidad. Y puntualizaron que el inciso demandado desarrolló las condiciones en las que opera la devolución o compensación del IVA prevista en el parágrafo 2 del artículo 850 del Estatuto Tributario.

El problema jurídico así planteado se analizará en el siguiente orden:

El artículo 850 del ET establece el derecho a la devolución de los saldos a favor liquidados por los contribuyentes y responsables en sus declaraciones tributarias, y de los pagos en exceso y de lo no debido que se hubieren realizado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras. En ese contexto, el parágrafo 2 ib., modificado por el artículo 66 de la Ley 1607 de 2012, reconoció específicamente el derecho a la devolución o compensación del impuesto al valor agregado, IVA, pagado en la adquisición de materiales para la construcción de vivienda de interés social y



prioritaria, a favor de los constructores que los desarrollan; “en proporción al 4% del valor registrado en las escrituras de venta del inmueble nuevo, tal como lo adquiere su comprador o usuario final, cuyo valor no exceda el valor máximo de la vivienda de interés social, de acuerdo con las normas vigentes”¹³.

Para tal efecto, el legislador asignó al **Gobierno Nacional la reglamentación de las condiciones de la devolución o compensación**, de la cual se ocupó el artículo 1.6.1.26.1 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016 que, con la modificación introducida por el artículo 1 del Decreto 096 de 2020¹⁴, distinguió ciertos bienes y servicios de las viviendas construidas, a modo de elementos materiales propios e identificativos de las mismas, y sobre su valor total, como factor previsto legislativamente para limitar la suma objeto de devolución.

En ese sentido, el reglamento se refirió a las viviendas de interés social y de interés social prioritaria, como “*unidades habitacionales que cumplen con los estándares de calidad en diseño urbanístico, arquitectónico y de construcción*”, **cuyo valor**, de acuerdo con la escritura de compraventa o la resolución o acto traslativo del dominio, **no excediera el valor máximo establecido en las normas que regulan la materia**; disponiendo que el derecho a la devolución para los constructores que desarrollen las viviendas mencionadas, operaba “*independientemente de la forma contractual a partir de la cual ejecutaron el proyecto.*”

¹³ “Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá devolver oportunamente a los contribuyentes, los pagos en exceso o de lo no debido, que éstos hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago, siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor.

(...)

Par. 2o. Tendrán derecho a la devolución o compensación del impuesto al valor agregado, IVA, pagado en la adquisición de materiales para la construcción de vivienda de interés social y prioritaria, los constructores que los desarrollen. La devolución o compensación se hará en una proporción al cuatro por ciento (4%) del valor registrado en las escrituras de venta del inmueble nuevo, tal como lo adquiere su comprador o usuario final, cuyo valor no exceda el valor máximo de la vivienda de interés social, de acuerdo con las normas vigentes. El Gobierno Nacional reglamentará las condiciones de la devolución o compensación a que hace referencia el presente artículo. La DIAN podrá solicitar en los casos que considere necesario, los soportes que demuestren el pago del IVA en la construcción de las viviendas.”

¹⁴ **ARTÍCULO 1º. Modificación de los artículos 1.6.1.26.1., 1.6.1.26.3., 1.6.1.26.4., 1.6.1.26.6, 1.6.1.26.7. y 1.6.1.26.9. del capítulo 26 título 1 parte 6 del libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria.** Modifíquense los artículos 1.6.1.26.1., 1.6.1.26.3., 1.6.1.26.4., 1.6.1.26.6., 1.6.1.26.7. y 1.6.1.26.9. del capítulo 26 título 1 parte 6 del libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, los cuales quedarán así:

"ARTÍCULO 1.6.1.26.1. Vivienda de interés social y vivienda de interés social prioritaria que da derecho a devolución y/o compensación del impuesto sobre las ventas -IVA por la adquisición de materiales de construcción. Para efectos de la devolución y/o compensación del impuesto sobre las ventas -IVA. de qué trata el parágrafo 2º del artículo 850 del Estatuto Tributario, se considera vivienda de interés social y vivienda de interés social prioritaria, las unidades habitacionales que cumplen con los estándares de calidad en diseño urbanístico, arquitectónico y de construcción, cuyo valor, de acuerdo con la escritura de compraventa o la resolución o acto traslativo del dominio no excede el valor máximo establecido en las normas que regulan la materia.

El impuesto sobre las ventas -IVA pagado en la adquisición de materiales para la construcción de la vivienda de interés social y la vivienda de interés social prioritaria dará derecho a devolución y/o compensación, a los constructores que la desarrollen, independientemente de la forma contractual a partir de la cual ejecutaron el proyecto.

PAR. 1. Se entiende que cada solución de vivienda de interés social y vivienda de interés social prioritaria, además de los servicios públicos instalados y los ductos necesarios para un punto de conexión al servicio de internet, también contará con ducha, sanitario, lavamanos, lavadero, cocina, lavaplatos, puertas, ventanas y vidrios.

El precio total de la vivienda, así descrito, no podrá exceder el precio máximo señalado en las normas que regulan la materia, y el mismo incluirá tanto el valor de los bienes muebles e inmuebles que presten usos y servicios complementarios o conexos, tales como: parqueaderos, depósitos, buhardillas, terrazas, antejardines y patios; así como el correspondiente a contratos de mejoras o acabados suscritos con el constructor o con terceros.

De igual forma, son parte integral del valor de la vivienda las obras de urbanismo ejecutadas por el constructor para garantizar la habitabilidad de las viviendas en los proyectos de vivienda de interés social y vivienda de interés social prioritaria.

(...)"



Asimismo, indicó que las viviendas de interés social y de interés social prioritario contaban con servicios públicos domiciliarios instalados y con los puntos de conexión necesarios para el servicio de internet, e igualmente con duchas, sanitarios, lavamanos, lavadero, cocina, lavaplatos, puertas, ventanas y vidrios [par. 1]. Igualmente, que su **precio total no podía exceder el precio máximo señalado en las normas reguladoras de la materia**, y que en el mismo se incluían: *i)* el valor de los bienes muebles e inmuebles que prestaban usos y servicios complementarios o conexos a las viviendas, como parqueaderos, depósitos, buhardillas, terrazas, antejardines y patios; *ii)* el valor de los contratos de mejoras o acabados suscritos con el constructor o con terceros y, *iii)* las obras de urbanismo ejecutadas por el constructor para garantizar la habitabilidad de las viviendas en los proyectos de vivienda de interés social y vivienda de interés social prioritaria también integraban el valor de la vivienda [par. 2]¹⁵.

La regulación reglamentaria sobre composición material de las VIS y VIP y el límite del precio de las mismas es consecuencia directa de la regla legal en materia de devolución del IVA pagado por la adquisición de materiales para la construcción de dichos tipos de vivienda [art. 850 ET]. Esa regla restringió el monto de la devolución a un porcentaje específico (4%) sobre el valor registrado en las escrituras de venta del inmueble nuevo adquirido por su comprador o usuario final y prohibió que dicho valor excediera **“el valor máximo de la vivienda de interés social, de acuerdo con las normas vigentes”**; con ello, el legislador fijó dos parámetros regulatorios, a saber: el valor de la vivienda de interés social y las normas vigentes sobre el mismo, los cuales, de acuerdo con el señalamiento hecho por el mismo texto legal y los presupuestos sustanciales de la facultad conferida por el artículo 189 [11] de la CP, podían ser objeto de desarrollo reglamentario en la medida que tuvieran una textura dispositiva abierta requirente de precisiones normativas para delimitar el alcance de su aplicación.

Frente a tales parámetros, la norma acusada deviene pertinente en la medida que recae sobre los servicios y bienes materiales que se integran al concepto del tipo de viviendas a las que alude el parágrafo 2 del artículo 850 del ET y, de acuerdo con ellos, presenta tres componentes del precio total de las VIS/VIP que, se repite, no pueden sobrepasar el **“valor máximo”** establecido en aquel. Puestos así los elementos de análisis, el juicio de legalidad se contraerá a establecer si unos y otros se ajustan al ordenamiento superior y cumplen la concordancia con normas vigentes, igualmente exigida por el mismo parágrafo¹⁶.

Bajo ese propósito, observa la Sala:

¹⁵ El precio total de la vivienda, así descrito, no podrá exceder el precio máximo señalado en las normas que regulan la materia, y el mismo incluirá tanto el valor de los bienes muebles e inmuebles que presten usos y servicios complementarios o conexos, tales como: parqueaderos, depósitos, buhardillas, terrazas, antejardines y patios; así como el correspondiente a contratos de mejoras o acabados suscritos con el constructor o con terceros. De igual forma, son parte integral del valor de la vivienda las obras de urbanismo ejecutadas por el constructor para garantizar la habitabilidad de las viviendas en los proyectos de vivienda de interés social y vivienda de interés social prioritaria.”

¹⁶ El cual señala: “(...) La devolución o compensación se hará en una proporción al cuatro por ciento (4%) del valor registrado en las escrituras de venta del inmueble nuevo, tal como lo adquiere su comprador o usuario final, **cuyo valor no exceda el valor máximo de la vivienda de interés social, de acuerdo con las normas vigentes.** (...)”



El artículo 51 de la Constitución Política de Colombia garantizó a todos los colombianos el derecho a una vivienda digna, asignándole al Estado la fijación de las condiciones necesarias para hacerlo efectivo y promover los planes de vivienda de interés social, los sistemas adecuados de financiación a largo plazo y las formas asociativas de ejecución de los mismos.

El artículo 91 de la Ley 388 de 1997 definió la vivienda de interés social como aquella desarrollada para garantizar el derecho a la vivienda de los hogares de menores ingresos, previendo que cada Plan Nacional de Desarrollo establecería el tipo y precio máximo de las soluciones destinadas a estos hogares, teniendo en cuenta, entre otros aspectos, las características del déficit habitacional, las posibilidades de acceso al crédito de los hogares, las condiciones de la oferta, el monto de recursos de crédito disponibles por parte del sector financiero y la suma de fondos del Estado destinados a los programas de vivienda¹⁷.

Por su parte y retomando la definición anterior, el artículo 85 de la Ley 1955 de 2019, *por la cual se expidió el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022*, precisó que la vivienda de interés social cumplía con los estándares de calidad en diseño urbanístico, arquitectónico y de construcción sostenible, y que su valor no excedía los 135 salarios mínimos mensuales legales vigentes (135 SMMLV), aunque, excepcionalmente, para las aglomeraciones urbanas definidas por el CONPES cuya población superara el millón de habitantes, el Gobierno Nacional podía establecer precios máximos de 150 salarios mínimos mensuales legales vigentes; y, tratándose de los municipios parte de esas aglomeraciones, el valor aplicaba únicamente frente a los que el Gobierno Nacional demostrara presiones en el valor del suelo, generadoras de dificultades en la provisión de vivienda de interés social. Al tenor de la misma norma, el valor máximo de la Vivienda de Interés Prioritario sería de 90 SMMLV. Sin embargo, para el caso de programas y/o proyectos de renovación urbana, el legislador aceptó que las viviendas de interés social tuvieran un precio superior a los 135 SMMLV, siempre que no excediera los 175 SMMLV; y que las de interés prioritario tuvieran uno superior a los 90 SMMLV, sin exceder los 110 SMMLV.

Por su parte, el artículo 2 1.1.1.1.7. del Decreto 1077 de 2015¹⁸, Único Reglamentario del Sector Vivienda, Ciudad y Territorio y que con fines de racionalización compiló la normativa vigente del sector que no había sido objeto de declaratoria de nulidad ni suspensión provisional¹⁹, señaló que el valor de la vivienda nueva sería el estipulado en el avalúo comercial realizado conforme a la normativa vigente, aportado por el hogar o realizado durante el proceso de aprobación del mecanismo de financiación adicional escogido por el hogar, presumiéndose que ese valor incluía *“el de los bienes muebles e inmuebles que prestan usos y servicios complementarios o conexos a los mismos, como parqueaderos, depósitos, buhardillas, terrazas, antejardines o patios, como el correspondiente a contratos de mejoras o acabados suscritos con el oferente o con terceros”*.

¹⁷ Según la misma norma, en todo caso, los recursos en dinero o en especie que destinen el Gobierno Nacional, en desarrollo de obligaciones legales, para promover la vivienda de interés social se dirigirá prioritariamente a atender la población más pobre del país, de acuerdo con los indicadores de necesidades básicas insatisfechas y los resultados de los estudios de ingresos y gastos.

¹⁸ Modificado por el artículo 3 del Decreto 1533 de 2019

¹⁹ Consideraciones del Decreto 1077 de 2015



Concordantemente, al regular el proceso de asignación del subsidio familiar de vivienda de interés social urbano otorgado por el Gobierno Nacional, en la modalidad de leasing habitacional²⁰, previó que el valor de la vivienda sería el estipulado en el contrato de leasing habitacional, presumiéndose la inclusión en el mismo del valor de los bienes inmuebles como los que prestan usos y servicios complementarios o conexos a la vivienda (*parqueaderos, depósitos, buhardillas, terrazas, antejardines o patios*); y que el valor consolidado de la vivienda no podría superar los 135 salarios mínimos legales mensuales vigentes, excepto para las ubicadas en los municipios y distritos detallados en el título 9 de la parte 1 del libro 2 del mismo decreto, cuyo valor podía llegar a los 150 SMLMV, y en el caso de programas y/o proyectos de renovación urbana, en los cuáles podría llegarse a los 175 SMLMV. [2.1.1.1.11.5., modificado por el artículo 9 del Decreto 46 de 2020].

A su turno, la Ley 2079 de 2021, por la cual se dictan disposiciones en materia de Vivienda y Hábitat, como política pública estatal en la que se ancla un motor de superación de la pobreza multidimensional y de dignificación de los colombianos, sujeta la actuación de las entidades que tengan a su cargo actividades relacionadas con la formulación y ejecución de dicha política a principios como el de “*Vivienda digna y de calidad*”, obligándolas a priorizar mecanismos que permitan mejorar la calidad de vida de la población menos favorecida, a través de programas de mejoramiento de vivienda integral de las condiciones habitacionales de la población, vivienda nueva en condiciones mínimas de dignidad, habitabilidad, calidad, sostenibilidad y seguridad al interior de las mismas y su entorno, garantizando la universalidad en el acceso a la vivienda de calidad, equipamiento colectivo y espacio público en las zonas urbanas y rurales del país según criterios de cobertura, accesibilidad, articulación y continuidad.

Ahora bien, la sentencia 23662 del 28 de noviembre de 2019²¹ anuló los conceptos 100202208-0132 del 09 de febrero de 2017 y 100202208-0322 del 03 de abril del mismo año, que sujetaban la procedencia de la exención de las rentas asociadas a las VIS y VIP a que la totalidad de las unidades habitacionales y sus servicios y espacios accesorios no superaran los montos de SMLMV fijados por el parágrafo 1 del artículo 2.1.1.1.1.1.7 del Decreto 1077 de 2015.

En ese específico contexto de rentas exentas asociadas a la VIS/VIP, con fundamento en el artículo 235-2 del ET que establece la exención del impuesto sobre la renta para las utilidades obtenidas en la enajenación de predios destinados al desarrollo de proyectos de VIS y VIP y aquellas derivadas de la primera venta de los mismos tipos de vivienda, la mencionada sentencia anotó que la referencia de la norma regulatoria de los montos límites de las viviendas a las cuales podía aplicarse el subsidio familiar no se acompasaba con la noción de VIS y VIP, puesto que la limitación en SMLMV no concretaba esa noción, sino la posibilidad de adquirir tales inmuebles mediante subsidio.

²⁰ Destinado a la reducción del valor de la vivienda objeto del contrato de leasing habitacional o al pago de la opción de compra de la misma.

²¹ C. P. Julio Roberto Piza Rodríguez



De acuerdo con ello, dicha providencia puntualizó que los conceptos de VIS y VIP debían sujetarse a la regulación especial prevista en la Ley 388 de 1997 y a los límites de los valores establecidos en el correspondiente plan de desarrollo (135 SMLMV para las VIS y 70 o 90 SMLMV para las VIP), de manera que las viviendas que cumplieran dichos requisitos podían acceder a la renta exenta de que trata el mencionado artículo 235-2 del ET, conllevando en principio una declaratoria de legalidad condicionada de los conceptos allí demandados, en el entendido de que la aplicación de la exención mencionada se supeditaba al cumplimiento de los montos máximos permitidos para las viviendas VIS y VIP, pero correspondientes a los indicados en el Plan Nacional de Desarrollo vigente.

Y la Sección aceptó la nulidad pretendida *“habida cuenta que de la aplicación del párrafo 1.º del artículo 2.1.1.1.1.7 del DURV la Administración adicionalmente interpretó que la presunción de determinar el valor de los bienes conexos a partir del valor establecido inicialmente en el contrato de adquisición y, ahora en el avalúo comercial, conllevaba a que el valor de la vivienda VIS y VIP debía estar conformado por el valor de la vivienda y de todos los bienes conexos, se desconoce que dicha presunción corresponde a un parámetro para poder determinar y probar el valor de las viviendas de este tipo y de sus bienes y servicios conexos”*.

Acorde con los anteriores razonamientos y no existiendo razón para que en materia de devoluciones de IVA se extienda el valor de las VIS/VIP a conceptos diferentes del propio de la escritura pública, en el cual no se incluyen los bienes complementarios a los que alude la norma demandada, la Sala adoptará el criterio decisorio de la citada sentencia 23662, constitutiva de precedente aplicable al presente caso.

En consecuencia, se anulará parcialmente el inciso segundo del párrafo 1 del artículo 1.6.1.26.1 del Decreto 1625 de 2016, modificado por el Decreto 096 de 2020.

No se condenará en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

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,

FALLA

1.- **ANULAR** el aparte *«y el mismo incluirá tanto el valor de los bienes muebles e inmuebles que presten usos y servicios complementarios o conexos, tales como: parqueaderos, depósitos, buhardillas, terrazas, antejardines y patios; así como el correspondiente a contratos de mejoras o acabados suscritos con el constructor o con terceros. De igual forma, son parte integral del valor de la vivienda las obras de urbanismo ejecutadas por el constructor para garantizar la habitabilidad de las viviendas en los proyectos de vivienda de interés social y vivienda de interés social prioritaria»*, contenido en el inciso segundo del párrafo 1 del artículo 1.6.1.26.1 del Decreto 1625 de 2016, modificado por el Decreto 096 de 2020, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.



Radicado: 11001-03-27-000-2021-00004-00 (25440)
Demandante: JUAN FERNANDO GUTIÉRREZ MÁRQUEZ

2.- Sin condena en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase. La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO