



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., trece (13) de junio de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 05001-23-33-000-2017-00809-01 (27581)
Demandante: Construcciones Acca SAS
Demandada: DIAN

Temas: Devolución IVA materiales de construcción. Sanción por devolución improcedente. VIP.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la demandante contra la sentencia del 10 de noviembre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Tercera de Decisión, que resolvió²:

Primero: Declarar la nulidad parcial de las Resoluciones n.º 112412015000107, del 01 de octubre de 2015, y n.º 8220, del 26 de octubre de 2016, proferidas por la DIAN, mediante las cuales se ordenó a la sociedad Construcciones Acca SAS el reintegro de una suma devuelta de manera improcedente y la sanción por haberse obtenido la misma mediante fraude, solo en relación al monto de la sanción, conforme a las consideraciones de esta decisión.

Segundo: Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho, en aplicación al principio de favorabilidad, ordenar a la sociedad Construcciones Acca SAS reintegrar la cuantía devuelta improcedentemente (\$151.233.478), con los correspondientes intereses moratorios, más una multa del 20% del valor devuelto en exceso, esto es \$30.246.696 y la sanción adicional del 100% del valor de la devolución por fraude, es decir, \$151.233.478, conforme a las consideraciones de esta decisión.

Tercero: No se condena en costas, de conformidad con la parte motiva de esta sentencia.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Mediante la Resolución Sanción 112412015000107, del 01 de octubre de 2015³, la Administración impuso a la actora sanción por devolución improcedente, por considerar que incumplió los requisitos para acceder a la devolución del 4% del IVA en las compras de materiales para la construcción de vivienda de interés prioritario (VIP); decisión confirmada a través de la Resolución 008220, del 26 de octubre de 2016⁴, que resolvió el recurso de reconsideración.

¹ Samai CE, índice 3, certificado 0C8A1769E09C2C33 3AF9EA07E52CCA91 A1BC0A04B3DD87BD 5568D8E0C5AF57A0 (pdf), pp. 1 y 2.

² Samai Tribunal, índice 26, certificado D0D27B04CBDF6A2F 7FEB5821C7EBB14E 2DE6F90F5FE71773 16045B3E50D9F9EB (pdf), p. 32.

³ Samai CE, índice 2, certificado 858109D8C6ABCF6E 89B4EF0484050612 653A87857D7B795A 96FC23857C13E489 (pdf), pp. 181 a 204.

⁴ Samai CE, índice 2, certificado 7A7E4049ADE7CE0F C00968B128D076DD 3FD139E6A3F483B0 8D6B75A2F76C182E (pdf), pp. 290 a 321.



Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones⁵:

A. Que se declare la nulidad absoluta de la Resolución Sanción 112412015000107, del 01 de octubre de 2015, proferida por la ... [demandada] y la Resolución 008220, del 26 de octubre de 2016, proferida por la ... [demandada], actos mediante los cuales esta entidad impone a Acca sanción por devolución improcedente y sanción por devolución con utilización de medios fraudulentos, en relación con el saldo a favor originado en la compra de materiales para construcción determinado en la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al 5 (sic) bimestre año 2012.

B. Que, como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de Acca en el sentido de reconocer la procedencia del saldo a favor por valor de COP\$158.612.156 registrado en la declaración del impuesto sobre las ventas correspondientes al 5 bimestre año 2012.

C. Que, en línea con lo anterior, se reconozca que no es procedente imponer sanción por devolución improcedente y sanción por devolución con utilización de medios fraudulentos por valor de COP\$756.167.000.

Invocó como vulnerados los artículos 29, 95.9, 150.12, 209, 228 y 363 de la Constitución; 1602 del CC (Código Civil, Ley 84 de 1873); 4 y 187 del Código de Procedimiento Civil (Decreto Ley 1400 de 1970), hoy 11 y 176 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012); 1262 del Código de Comercio (Decreto Ley 410 de 1971); 14, 18, 683, 772, 773 y 774 del ET (Estatuto Tributario, Decreto Ley 624 de 1989); 91 de la Ley 388 de 2007; Ley 1150 de 2007; 29 del Decreto 3050 de 1997; y 3 del Decreto 1514 de 1998. El concepto de violación planteado en la demanda⁶ se sintetiza así:

Describió que era una empresa constituida y dedicada a las actividades de construcción en la ciudad de Medellín, promotora de diversos proyectos constructivos y, que consciente de su función social decidió hacer un proyecto de construcción VIP, para lo cual obtuvo los permisos y las licencias que legalmente procedían, al cual pudieron acceder un gran número de familias; anotó que si bien entregaba los apartamentos en obra gris, estos cumplían los estándares para erigirse como vivienda habitable. Manifestó que además del acceso a la vivienda, estos proyectos generaban beneficios adicionales, como generación de empleo y los pagos prestacionales y de seguridad social para los empleados.

-Desconocimiento del régimen legal VIP previsto en las leyes 388 de 2007, 1150 de 2007 y sus decretos reglamentarios. A su juicio, los actos demandados violan el principio de legalidad al cual están sometidas todas las autoridades. Al respecto, indicó que la vivienda VIP está dirigida a hogares de menores ingresos (art. 91 de la Ley 388 de 2007) y debe reunir los elementos que aseguren su habitabilidad, estándares de calidad en diseño, urbanísticos, arquitectónicos y de construcción, así como las áreas y porcentajes mínimos de acuerdo con el artículo 78 de la Ley 1151 de 2007 y el Decreto 4259 de 2007, según lo analizado por la Corte Constitucional en la sentencia C-936 de 2003. En línea con esto, argumentó que la normativa no le impide al constructor entregar los inmuebles en obra gris, dado que esto no afectaba la habitabilidad, ni el cumplimiento de las condiciones esenciales y por el contrario tal posibilidad estaba reconocida en las disposiciones que regulaban el otorgamiento de los subsidios de los proyectos VIS y VIP, de hecho se trataba de una práctica normal y común de proyectos ejecutados por el Gobierno, lo que

⁵ Samai CE, índice 2, certificado C6DFCFF4B4D2111B B5F754A819145EDD 4A2C21A7C4459CA5 A2E24E9D59E93B0A (pdf), p. 2.

⁶ Samai CE, índice 2, certificado C6DFCFF4B4D2111B B5F754A819145EDD 4A2C21A7C4459CA5 A2E24E9D59E93B0A (pdf), p. 2.

deja a criterio del comprador la ejecución por separado de los acabados de la obra blanca. Así, las normas tampoco restringían que en contrato separado se negocien los acabados de la vivienda. De manera que si el legislador señaló los requisitos y condiciones que deben cumplir las unidades de vivienda, estas son las que pueden ser exigidas y evaluadas al momento de clasificar un proyecto y no agregarse exigencias adicionales, como en el caso concreto.

Indicó que según el artículo 117 de la Ley 1450 de 2011 la exigencia cuantitativa era que el valor de las VIP no superara 70 smmlv y, seguidamente señaló que acorde con el artículo 36 del Decreto 1649 de 2010, el otorgamiento de la licencia de construcción, requerida para desarrollar el proyecto determinaba la adquisición de derechos de construcción y desarrollo en los términos de la licencia expedida, la cual configuraba un acto administrativo que reconocía el cumplimiento de las exigencias legales para la construcción de VIP, por lo que mientras estuviera en firme y no fuera cuestionada su legalidad, el proyecto se entendía ajustado a la ley.

En tal sentido, aseguró que el proyecto «Torre Santa Isabel» cumplía con los requerimientos legales para ser VIP, lo cual fue corroborado por la curaduría, pues los apartamentos entregados contaban con red eléctrica, tubería, un baño con sanitario y ducha, mesón de cocina, adicional a las habitaciones; elementos en perfecto estado que garantizaban su habitabilidad, por lo que no era admisible el señalamiento de la demandada en el sentido de que la ejecución de la obra blanca era indispensable para hacer la vivienda digna y desdibujar la intención del legislador por su entrega en obra gris. Además, las condiciones fueron verificadas por el municipio al momento de la entrega y se ajustaban a la licencia otorgada por la curaduría, que respetaba las exigencias VIP.

Igualmente manifestó que no era cierto que las promesas de compraventa se suscribieron por un valor superior al autorizado para el régimen VIP, ni que se hubieran pactado por mayor valor del escriturado. El precio de venta fue de \$37.450.000, monto que se encontraba dentro del límite de los 70 smmlv (equivalentes a \$39.669.000 para el año 2012), diferente situación es que los adquirentes hubieran convenido la obra blanca con un contrato diferente y con otra compañía. Se opuso a que el valor de las adecuaciones se entendiera comprendido en el valor de la venta para efecto del límite previsto para ese tipo de vivienda, porque (i) fueron pactadas por separado y no existía disposición que determinara su inclusión en el precio de venta, (ii) se contrataron con una persona jurídica diferente y (iii) eran opcionales para el adquirente del bien.

Señaló que la licencia le fue otorgada para un proyecto VIP bajo la modalidad de obra nueva, para 111 viviendas, 11 celdas de parqueo de vehículos y 8 de motos e insistió en que le fue concedida por cumplir las condiciones, de manera que la misma gozaba de presunción de legalidad y no podía ser desconocida, pues la Administración no era autoridad en materia urbanística, ni podía desconocer derechos otorgados por otras autoridades, además de que esta estuvo vigente durante todo el proyecto, el cual fue recibido y aprobado por el municipio.

-Violación de los artículos 1262 del Código de Comercio, 1602 del CC, 14 y 18 del ET, 3 del Decreto 1514 de 1998 y 29 del Decreto 3050 de 1997, por inobservar la regulación comercial y tributaria aplicable a los vínculos contractuales de la demandante. Reprochó que la DIAN considerara que la estructura contractual evidenciara que el valor de las unidades vendidas incluía tanto la obra gris como la obra blanca, por estar la totalidad de la obra a cargo de ella y que asegurara de manera totalmente equivocada que Constructora Latina SAS no obtuvo ningún beneficio de la obra blanca, sino que el único beneficiado fue ACCA, lo cual señaló como alejado de la realidad, pues conforme lo

ponían de presente las promesas de compraventa aportadas, pactó con los compradores la venta de las unidades residenciales por \$37.450.000, lo que no incluía la obra blanca según la cláusula décima tercera. Esto último hizo parte del acuerdo llevado a cabo con un tercero; de manera que no podía entenderse incluida dentro de los límites para clasificar el proyecto como VIP, además porque se trataba de una alternativa que los compradores podían o no tomar, no se erigía como una extensión de la obra principal; adujo que era usual la celebración de mandatos y subcontratación de algunas actividades, lo que no desfiguraba la existencia de relaciones contractuales independientes.

En línea con lo anterior, señaló las siguientes relaciones contractuales que a su entender fueron desconocidas por la Administración: (i) contrato de obra blanca suscrito entre Constructora Latina SAS y los propietarios (contrato principal de obra); (ii) contrato de suministro de materiales e instalación de acabados suscrito entre la actora y Constructora Latina SAS; y (iii) contrato de mandato para la facturación y cobro suscrito entre la actora (mandataria) y Constructora Latina SAS (mandante), documentación que hacía parte de los antecedentes, por lo que no se entendía porque la demandada se abstenía de valorarlos.

En ese orden, aseguró que los contratos de obra blanca eran contratos independientes de los iniciales de venta y que no intervino en los primeros. Otra cosa era que, para lograr un manejo eficiente, Constructora Latina SAS (contratista principal de la obra blanca), le hubiese subcontratado el suministro de materiales de construcción e instalación de acabados para las viviendas de los compradores de las VIP. Así, el ingreso por la obra blanca fue percibido por Constructora Latina SAS, como constaba en los estados financieros y en la declaración de renta de esa compañía y, a su vez, el valor subcontratado era un costo para la contratista. Con todo, afirmó que, aunque la actora hubiera contratado directamente los acabados, no se perdería el beneficio de la devolución, porque el proyecto VIP no deja de serlo por el valor de las mejoras contratadas y en todo caso, no sería la demandada la autoridad para cuestionar la calificación del proyecto.

En relación con el mandato que sostuvo haber celebrado con Constructora Latina SAS, señaló que la demandada desconocía la libertad contractual que permitía encargar diversas transacciones, entre ellas facturar y cobrar a nombre de otra persona, pues no estaba limitado por la legislación comercial; por el contrario, era una práctica comercial común; afirmó que conforme con lo dispuesto en el artículo 11 del Decreto 3050 de 1997 era usual que en las alianzas comerciales y en las estructuras de subcontratación se designara uno de los miembros como responsable de la facturación del proyecto común, para lo cual se podía celebrar un mandato. Adicionalmente, indicó que el artículo 29 *ibidem* establecía el tratamiento tributario aplicable a los contratos de mandato, reconocido por la doctrina oficial de la DIAN⁷, donde se precisa que los ingresos, costos y gastos le corresponden al mandante y el artículo 3 del Decreto 1514 de 1998 que establece que, en tales contratos, las facturas deben ser emitidas por el mandatario.

Expuso que en razón de ese mandato suscrito con Constructora Latina SAS para la gestión de administración y recolección de los recursos para la construcción de los acabados del proyecto -contrato consensual que no requería formalidades-, cobró los acabados y luego transfirió los recursos a su mandante, como constaba en el certificado de contador, por lo que no era cierto que no los hubiera trasladado. Insistió en que el valor de las adecuaciones no debía adicionarse al valor de la obra negra, pues todo estaba soportado con los registros contables y las declaraciones de renta de ambas compañías.

⁷ Conceptos 124519 de 2000 y 009670 de 2001.

-Violación del artículo 187 del CPC y 29 de la Constitución, por falta de aplicación el principio de la sana crítica y ausencia de valoración probatoria. Sobre este particular señaló que el análisis efectuado por la Administración vulneró el principio de legalidad porque se había probado que el proyecto cumplía requisitos, la obra blanca era independiente y había actuado como subcontratista y mandatario de Constructora Latina SAS. Manifestó que la demandada con aseveraciones temerarias, carentes de respaldo fáctico y jurídico se abstuvo de reconocer el mérito de las pruebas presentadas. Por ello, no efectuó una valoración sobre todas las pruebas con la exposición razonada del valor atribuido a cada una y la ponderación de estas, para descartar las eventualmente ilegales o indebidas. Tras esto, aludió al Decreto 2649 de 1993, así como a los artículos 772, 773 y 774 del ET que regulan los requisitos para que la contabilidad constituya prueba y aseguró que su contabilidad cumplía con ellos, por lo que procedía considerarla como plena prueba, pues estaba respaldada en soportes internos y externos, que fueron presentados a la Administración al momento de las visitas e inspecciones, y reflejaban la situación financiera de la entidad. Así concluyó que la contabilidad analizada, en conjunto con las demás pruebas reflejaban la realidad de la transacción.

En relación con la prevalencia del principio del fondo sobre la forma, señaló que se fundamentaba en los artículos 228 de la Constitución y 4 del CPC, lo cual también había sido reconocido por la jurisprudencia de la Corte Constitucional⁸ y por la DIAN en la Circular 0175 del 29 de octubre de 2001, donde se precisó que las ritualidades de las actuaciones no pueden convertirse en obstáculos que desconozcan la sustancia de una operación y su efecto fiscal. Seguidamente, adujo que aportó todas las pruebas conducentes, útiles y pertinentes para soportar la existencia del proyecto VIP debidamente aprobado y ejecutado, lo que implicaba el derecho a la devolución del IVA, encontrándose dentro de las pruebas más sólidas la licencia de construcción, el acta de entrega de obra, los contratos suscritos con los propietarios, las facturas de ACCA a Latina, los certificados de contador y los soportes fiscales de Latina, todo lo cual demostraba que había desarrollado un proyecto VIP con pacto de entrega en obra gris independientemente de la relación contractual para la obra blanca entre Constructora Latina SAS y los compradores de las VIP, por lo que concluyó que las pruebas fueron descartadas sin razón legal, lo cual desestima la realidad de la operación.

Asimismo, indicó que no se ajusta a la sana crítica que la Administración hiciera cruces de información, visitas, inspecciones previas a la decisión del recurso, para luego hacer un juicio descontextualizado de la información y exigir nuevas pruebas y soportes. Agregó que las pruebas adicionales debieron ser valoradas en armonía con la información contable y fiscal que se revisó en el procedimiento, pero en cambio, se hicieron valoraciones caprichosas y arbitrarias.

-Precisiones en relación con el fraude fiscal. Adujo que el fraude fiscal supone un abuso de formas jurídicas, lo cual implica la desviación de los objetivos del legislador con el propósito de aminorar la carga fiscal. En su criterio, actuó con buena fe y diligentemente en la ejecución y venta del proyecto VIP, inclusive consultó con una experta en materia urbanística e inmobiliaria para asegurar el acatamiento de la normativa, concepto que reconocía que el hecho de entregar la obra gris y pactar la obra blanca mediante contrato independiente suscrito por un tercero diferente al constructor, no se erigía como incumplimiento al régimen VIP. Adujo que el beneficio fiscal procedía, por haber demostrado la realidad de la operación, la independencia de los contratos y el valor de cada una de las obras y, que era la Administración quien había incumplido el deber de valorar las pruebas y, con ello, vulneró los artículos 187 del CPC, 742 y 771 del ET, así como el debido proceso, lo que alcanzó el absurdo de cuestionar la existencia de un

⁸ Sentencia C-029 de 1995, MP: Jorge Arango Mejía.

fraude fiscal.

-Vulneración al principio de justicia y equidad tributaria por imponer al contribuyente mayores cargas de las que por ley y de acuerdo con su realidad le corresponden. Expuso que las actuaciones de la Administración debían observar el principio de justicia y equidad tributaria del artículo 683 del ET, lo que significaba que no es factible imponer cargas al contribuyente, mayores a las fijadas en la ley o sanciones que no corresponden a las circunstancias del caso. Al efecto, citó jurisprudencia constitucional⁹ sobre el principio de equidad y su importancia dentro del sistema tributario.

Ahora bien, resaltó que había demostrado el cumplimiento de los requisitos legales para la procedencia de la devolución del saldo a favor, por lo que la imposición de la sanción por devolución improcedente además de resultar confiscatoria podía representar el cierre de la compañía, pues una sanción equivalente al 500% de las sumas objeto de devolución conllevaría a la disminución drástica de las utilidades de la sociedad y por ende, imposibilitaría el desarrollo de la actividad productora de renta y quebrantaría el principio de justicia y equidad, máxime que aunque se aceptara que las mejoras pactadas hicieran parte del precio, el beneficio sería procedente, puesto que el artículo 850 del ET se dirigía tanto a proyectos VIP como VIS, esta última puede exceder de ciento treinta y cinco smlmv (equivalentes a \$76.504.500), de manera que no había daño para la Administración y el beneficio era procedente.

-Aplicación del principio de favorabilidad. Tras asegurar que no se configuró el hecho generador del artículo 670 del ET e insistir en que no hubo fraude fiscal, señaló que si en gracia de discusión se aceptara la sanción, aplicaría el principio de favorabilidad del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, acorde con lo cual procedería la disminución de la sanción en los términos de la Ley 1819 de 2016, esto es, sanción equivalente al 20% del valor devuelto en exceso y multa por utilización de medios fraudulentos del 100% del monto devuelto o compensado. En cuanto a los intereses de mora, entendidos como una sanción por el retardo según el artículo 634 *ibidem*, expresó que para su liquidación también operaba el principio de favorabilidad establecido en el artículo 635 ídem.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora¹⁰, adujo que los actos se fundaron en las normas, doctrina y jurisprudencia aplicable. Destacó haber realizado una amplia investigación y análisis del caso en sede administrativa y que con el material probatorio recaudado se concluyó que la demandante de manera premeditada realizó actuaciones para construir y comercializar un proyecto de vivienda normal y hacerlo pasar ante las autoridades como un proyecto VIP, cuando realmente el precio individual de las viviendas superaba el tope legal de los setenta smlmv.

En ese sentido, manifestó que la actora diseñó y ejecutó una estrategia consistente en dividir el costo de las unidades de vivienda en dos fracciones, la primera dentro del tope de los setenta smlmv, a la que llamaron costo de la vivienda en obra gris, lo cual permitía a los compradores optar por los subsidios del Gobierno y al constructor acceder a beneficios, como la devolución de IVA y menores cargas urbanísticas, como no ceder espacios o terrenos a la municipalidad, lo cual aumentaba su ganancia derivado del aumento de las densidades habitacionales y, la segunda, a la que llamaron costo de los acabados, lo que fue contratado por cada comprador con una empresa vinculada

⁹ Sentencia C-734 de 2002, MP: Manuel José Cepeda Espinosa.

¹⁰ Samai CE, índice 2, certificado 4BE1B99691EDC9B8 4736F53B273B85D3 2399941F6AA1C94A 9CDEC104F833B495 (pdf), pp. 1 a 50.



económicamente a la actora, más fue la contribuyente quien ejecutó directamente parte de los acabados, además, facturó y recaudó los dineros bajo la figura de un supuesto contrato de mandato.

Aseguró que la estrategia se había cimentado en un concepto jurídico del 27 de abril de 2011 emitido a la actora por una abogada, quien advirtió que debían replantear la oferta pública del proyecto, en el sentido de discriminar el valor del proyecto constructivo y la ejecución de las mejoras, además que, el parágrafo del artículo 7 del Decreto 975 de 2004 (que la demandante clarificó como derogado para ese momento) indicaba que si las mejoras se contrataban con el vendedor se presumía que tal valor formaba parte del precio total de adquisición, lo que, a juicio de la demandada, explicó la diligencia de la actora para estructurar el negocio con un supuesto tercero que se encargaría de los acabados, de modo que no confluyera en la misma constructora la condición de contratante por la obra blanca y así no se superara el tope de los setenta salarios mínimos de las VIP.

En la misma línea, anotó que la situación fue que para la misma fecha la norma que derogó la anterior disposición, Decreto 2190 de 2009 determinó en el artículo 7, parágrafo 1, que el valor de los contratos de mejoras o acabados suscritos con el oferente o con terceros, se presumían incluidos en el valor de la vivienda, de manera que con tal disposición era indiferente con quien se contrataran, independiente o vinculado, ya que el valor de la vivienda nunca podía haber superado los \$39.669.000 equivalentes a 70 smlmv, mientras que para el caso analizado superaron la suma de \$60.000.000.

Adicional a lo anterior, señaló que los hallazgos de la investigación se reforzaban con la definición de adquisición de vivienda nueva (VIS o VIP) contemplada en el artículo 2.6.1 del Decreto 2190 de 2009, que señalaba que las viviendas debían tener como mínimo cocina con mesón y lavaplatos, lavadero, baño con sanitario, lavamanos, ducha y como mínimo una alcoba; sin embargo, en este caso, de los contratos de acabados suscritos entre Constructora Latina SAS y los compradores se observa que fue necesario contratar posteriormente la construcción del baño y la cocina, lo que significaba que la constructora desde el principio incumplía su obligación de entregar esas prestaciones incluidas dentro del tope de los setenta smlmv.

Aludió a las noticias de un periódico de amplia circulación que reveló las maniobras de empresas constructoras para obtener beneficios legales y fiscales en proyectos VIP y VIS. Seguidamente, expuso que el artículo 78 de la Ley 1151 de 2007 describió dos clases de vivienda VIS o VIP, las cuales definió el Decreto 4259 de 2007, al igual que la Ley 1450 de 2011 en su artículo 117 acotó que acorde con esa normativa, la licencia otorgada a la constructora fue para un proyecto VIP, lo que significaba que el precio de las viviendas no podía superar \$39.669.000.

De igual forma reveló que una vez finalizado el proyecto, la demandante registró el proyecto VIP ante la DIAN como prerrequisito para solicitar la devolución del IVA sobre costos de materiales, conforme al artículo 5 del Decreto 1243 de 2001, adjuntó las licencias obtenidas y el presupuesto de los costos de obra y del valor de las ventas (\$4.234.500.000) liquidó el 4% (\$158.612.156). Igualmente precisó que, el artículo 850 del ET modificado por el artículo 17 de la Ley 1537 de 2012, estableció en su parágrafo 2 que el derecho a la devolución o compensación del IVA pagado para la construcción de viviendas de interés social y prioritarias era para estratos socioeconómicos 1, 2 y 3; sin embargo, sobre este punto advirtió que, pese a obrar en los antecedentes la certificación de estratificación del lote donde se desarrolló el proyecto como estrato 4, era preciso señalar «la modificación tácita» a la citada disposición por parte del artículo 17 de la Ley 1537

de 2012 que determinaba que «se considerarán como estrato socioeconómico uno las viviendas de interés prioritario durante los diez (10) años siguientes al registro de la adquisición de la vivienda en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos...».

Señaló que acorde con la información allegada por la actora, se cumplían formal y materialmente los requisitos previstos en el Decreto 1243 de 2001, razón por la que, se le devolvió la suma de \$151.233.478 (se le rechazó \$7.378.678), sin perjuicio de lo cual, se procedió acorde con el artículo 670 del ET a verificar la procedencia de la devolución bajo el programa post devolución, en desarrollo de lo cual, se indagó directamente con los adquirentes de los inmuebles, estableciéndose que las viviendas fueron vendidas a un valor superior al que constaba en las escrituras de transferencia del inmueble, según las declaraciones recibidas y la comprobación del «incumplimiento contable en la contratación con terceros» para terminados y acabados de los apartamentos, lo que consideró que configuraba un fraude fiscal y fundamentaba la imposición adicional de la multa del 500% sobre el monto indebidamente devuelto. Especificó que de seis testimonios decretados, tres no pudieron obtenerse, pues uno de los compradores se encontraba fuera del país, otro no recibió el correo de citación porque fue devuelto y, el otro de los testigos informó que la negociación fue realizada a través de su padre; con todo, de las tres declaraciones recibidas se logró establecer que coincidieron en que el valor escriturado correspondía solo a la obra gris u obra negra y que contrataron la obra blanca con otra empresa, todo lo cual implicó el pago de sumas superiores a los \$62.000.000.

Acorde con los testimonios, la cuota inicial fue pagada a la constructora y el excedente fue con ayuda de un crédito hipotecario con entidad financiera. Reconoció que aunque no existía prohibición para que luego de pactado el proyecto VIP o VIS los constructores vendieran otros servicios como las adecuaciones, lo cierto era que esto desviaba el sentido del legislador, toda vez que este tipo de proyectos buscaba facilitar el acceso a vivienda de la clase más desfavorecida y el resultado de la investigación indicó que hubo una finalidad distinta porque los compradores no eran carentes de recursos, pues algunos adquirieron dos apartamentos y todos pudieron pagar un valor superior a la VIP.

Indicó que, como al momento de resolver el recurso de reconsideración no se encontró suficiente la prueba testimonial selectiva, se ordenó una inspección tributaria para confirmar el posible fraude fiscal, cuyos hallazgos fueron: (i) se hicieron contratos de acabados de obra con los 111 compradores; 107 suscritos entre Constructora Latina y cada uno de los compradores -uno de los contratos fue reportado como extraviado- y respecto de 3 apartamentos no hubo contrato escrito, dado que el comprador era socio de Constructora Latina SAS; (ii) la actora suscribió un contrato con Constructora Latina SAS para los acabados de treinta y ocho apartamentos¹¹, por su parte, los acabados de setenta y tres apartamentos fueron ejecutados directamente por Constructora Latina SAS; (iii) que el valor de las viviendas fue valor superior al tope fijado para las VIP; (iv) sobre los ingresos operacionales percibidos por Constructora Latina SAS se concluyó que la certificación de la revisora fiscal de la empresa no fue plena prueba, ya que se restringió a manifestar que hubo negociaciones con la actora para los acabados por los que le pagó \$1.054.000.000, cobrados mediante factura No. 218 de 2012, la cual fue incluida en la declaración de 2012, pero no demostraba los ingresos de Constructora Latina, no describió las cuentas contables utilizadas, que permitiera establecer que registró el producto de las obras de acabados; (v) acorde con los documentos soporte se verificó que según el contrato de mandato la demandante recibió por cuenta de constructora Latina, la suma de \$3.319.000.000 por acabados de obra, de los cuales la demandante cobró a Constructora Latina SAS \$1.054.500.000 (\$27.750.000 cada apartamento) y \$2.241.300.000 fueron registrados en la cuenta contable 28050510 por anticipos recibidos

¹¹ Las pruebas ponen de presente que fueron acabados de treinta y siete apartamentos.



de los clientes, sin que sobre esa cifra se lograra establecer el crédito, en vista de que la contribuyente no encontró el comprobante de contabilidad que explicara este registro; (vi) que los dineros recaudados fueron consignados en la cuenta de ahorros de la actora; (vii) que el valor total de las viviendas oscilaron entre \$62.000.000 y \$72.000.000, suma que superaba el monto VIP y (viii) que para el año 2012 la demandante contabilizó ingresos por \$5.277.300.000, de los cuales \$4.222.800.000 correspondían a la venta de apartamentos y parqueaderos y \$\$1.054.500.000 a los contratos de acabados de obra (Constructora Latina).

Señaló que pudo establecerse que el 23% de los compradores tenían suficiente capacidad de pago para adquirir los inmuebles «*por lo que en este aspecto no se desvirtúa el fin perseguido para los proyectos VIP*», que se dirige a la población vulnerable. Advirtió que con la información registrada en el Rut de la demandante y de la sociedad Constructora Latina SAS, el certificado de la Cámara de Comercio de Medellín y el libro de accionistas de la actora, se evidenció una vinculación de socios que generaba serios motivos de duda respecto de la existencia de contratación separada de obras, toda vez que es la misma persona quien dirige el proyecto y decide escriturar por el valor mínimo, y no perder la oportunidad de ofrecer los apartamentos alrededor de \$60.000.000, lo que propicia el ambiente para estructurar el negocio comercial, para darle una apariencia de legalidad, cuando no la tiene.

Aseveró que con las pruebas y los testimonios recaudados logró aclarar y demostrar que desde el inicio la contribuyente propuso a los compradores la venta de apartamentos en obra gris y en obra blanca, lo cual evidenciaba que el proyecto se vendió por un monto superior al tope fijado para VIP: así que, solo quien respetara el valor VIP podía tener derecho a la devolución, pues al demostrarse un valor de venta superior se perdía el beneficio; si el contribuyente había obtenido una autorización para VIP debió observar el monto máximo autorizado.

En relación con el contrato de mandato, adujo que este fue rechazado, acorde con los artículos 2184 del C Civil y 767 del ET, por no tener fecha cierta, ya que no fue autenticado y además la actora no demostró que en cumplimiento de ese mandato devolvió los dineros recaudados a Constructora Latina SAS. Alegó que, al desaparecer el mandato, las obras se sumaban al valor del inmueble, lo que configuraba fraude fiscal. Sin perjuicio de ello, aclaró que la investigación no descalificó la contratación privada ni las normas comerciales, sino que con base en los contratos pudo demostrar que la negociación superó el tope de los inmuebles para que pudieran considerarse VIP.

Sobre la violación de las reglas de la sana crítica y la falta de valoración probatoria de la contabilidad, sostuvo que la argumentación en torno a que el valor de VIP no fue superado quedó zanjado con lo previsto en el aludido artículo 7 del Decreto 2190 de 2009 que señalaba que los valores de las mejoras o acabados efectuados con el constructor o con un tercero constituían el valor de la vivienda. Si bien el proyecto cumplía los requisitos del régimen VIP desde el punto de vista formal, no sucedía lo mismo desde el aspecto fáctico, pues se probó que la contratación superaba el valor autorizado.

Aseguró que realizó un análisis integral de las pruebas documentales y de los testimonios, con lo cual se identificó la doble contratación, una para la obra gris y otra para la obra blanca, lo cual configuró el abuso de las formas jurídicas para obtener beneficios fiscales a los que no tenía derecho. Respecto de la indebida valoración de la contabilidad, indicó que como resultado de la inspección tributaria se corroboró el ingreso a las cuentas de la demandante de la totalidad del valor pagado por los compradores, lo que comprendía la venta del inmueble y el pago de las obras de acabado, sin demostrar el traslado de esos



dineros a Constructora Latina SAS. En relación con la mención de prevalencia del fondo sobre la forma y del derecho sustancial estimó que no era aplicable al asunto debatido, pues no se hicieron exigencias no previstas en la normativa aplicable.

Respecto de la oposición de la actora al fraude fiscal, tras precisar el alcance y características del mismo, señaló que si existió fraude fiscal en la actuación de la demandante, debido a que posterior a la presentación del proyecto VIP ante las autoridades competentes, el cual le fue aprobado y concedidas las licencias, sin reunir los requisitos, tal como lo había advertido al evaluar la procedencia del IVA solicitado en devolución, encontró que el precio era superior al permitido por el Gobierno, por cuanto el valor fue fraccionado en dos contratos independientes (obra gris y blanca), además de que no hubo claridad para los compradores de que se trataba de un proyecto VIP, lo que significó que las viviendas superaran los 70 smlmv, lo que incumplía los requisitos para acceder al beneficio de la devolución del IVA.

A los efectos de oponerse al cargo de violación de los principios de justicia y equidad tributaria, insistió en que la investigación administrativa había demostrado que la demandante utilizó estrategias con apariencia de legalidad para obtener beneficios tributarios a los que no tenía derecho y calificó como «pobre» el argumento en torno a que el beneficio se mantenía en tanto que el valor de los inmuebles se enmarcara en la categoría VIS, por cuanto se involucraba recursos públicos (subsidios y devolución de IVA), por lo que el proyecto debía estar revestido de seriedad y transparencia, pues si esto último era su intención, debió plantearlo desde el principio ante la comunidad y las autoridades. En relación con la aplicación del principio de favorabilidad, adujo que la sanción del 500% fue fijada por la ley con el fin de desincentivar y castigar drásticamente las conductas de fraude y señaló que la solicitud de la actora en tal sentido no era un cargo de nulidad frente a la actuación administrativa, pues la decisión se enmarcó en la normativa vigente al momento de cometerse la infracción. Finalmente, manifestó que el concepto de la abogada invocado por la actora no podía tenerse como una experticia, por tratarse de un asunto de derecho, en el cual solo podía tenerse en cuenta como parte de las alegaciones.

Sentencia apelada

El tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, solo para aplicar el principio de favorabilidad a la sanción¹². Tras destacar las observaciones derivadas de la inspección tributaria (acta del 06 de octubre de 2016), señaló que la sanción impuesta se justificaba, porque a pesar de contar el proyecto con la licencia de construcción expedida por la curaduría y el acta de recibo de las obras construidas por parte del municipio de Medellín, no fue construido y vendido como un verdadero proyecto VIP, pues sus compradores pagaron en promedio por los apartamentos, la suma de \$60.000.000, tope que superaba los 70 smlmv determinado por la ley para tales viviendas. Destacó que la demandada había arribado a tal conclusión luego de una exhaustiva investigación que contó no solo con la prueba documental, sino además con las declaraciones juramentadas de personas que adquirieron los inmuebles, de manera que la entidad no desconoció el régimen VIP por no haberse atendido a la licencia y al acta de entrega, por el contrario pretendió con la inspección tributaria mantener el espíritu del legislador del Decreto 1243 de 2001, esto es, otorgar el derecho a devolución a los constructores de verdaderas viviendas de interés social.

¹² Samai Tribunal, índice 26, certificado D0D27B04CBDF62F 7FEB5821C7EBB14E 2DE6F90F5FE71773 16045B3E50D9F9EB (pdf), pp. 1 a 32.

Adicionalmente puntualizó que según los contratos de acabados, estos incluían la instalación de un mesón de acero inoxidable para la cocina, de manera que sin el contrato adicional de acabados, el apartamento no cumplía los requisitos mínimos previstos para VIP, conforme con el art. 2.6.1 del Decreto 2190 de 2009, esto es que contengan una cocina con mesón y lavaplatos.

Respecto de la argumentación en torno a la independencia de los contratos de obra gris y de obra blanca, señaló que acorde con el parágrafo 1 del Decreto 2190 de 2009, el valor de la vivienda nueva sería estipulado en los contratos de adquisición y se presumirá que el mismo incluye los contratos de mejoras o acabados suscritos con el oferente o con terceros, de manera que independientemente de la relación contractual entre la actora y Latina, estos, si hicieron parte del valor total de la vivienda, además porque tales acabados consistían entre otros, en la ventanería, muros divisorios, el mortero de nivelación para el piso, el mesón de la cocina, elementos indispensables para su habitabilidad, de modo que ningún comprador dejaría de contratar los acabados, por el contrario, en la inspección tributaria se advirtió que todos los compradores los contrataron para poder recibir los inmuebles.

Igualmente desestimó la falta de aplicación de la sana crítica y la violación al debido proceso por la indebida valoración probatoria, pues reiteró que aparte de la prueba documental, se recaudaron las declaraciones juramentadas de los compradores, prueba concluyente en relación con los precios que realmente pagaron y que superaron los 70 smlmv.

También, descartó la argumentación atinente a que si en gracia de discusión se aceptara que las mejoras pactadas con Constructora Latina SAS hicieron parte del precio, en todo caso sería procedente el beneficio, ya no como proyecto VIP sino como VIS, cuyo tope no eran 70 smlmv, sino 135 smlmv, pues la legislación contemplaba requisitos y prerrogativas diferentes para cada uno de tales tipos de vivienda, de manera que no podía pretender la actora que si superó el tope VIP, la Administración de manera oficiosa lo tuviese por VIS y le devolviera el IVA. En lo concerniente al riesgo de que la multa implicara el cierre de la empresa, sostuvo que no era un vicio de ilegalidad y que la sanción se impuso antes de la vigencia de la Ley 1819 de 2016 en el porcentaje que aplicaba (500%); no obstante, disminuyó tal sanción al 100% (\$151.233.478) en aplicación del principio de favorabilidad e igualmente redujo la sanción por devolución improcedente al 20% de la suma devuelta (\$30.246.696).

Recurso de apelación

La demandante impugnó la decisión del *a quo*¹³, salvo en el aspecto que le fue favorable, esto es, la reducción de las sanciones por improcedencia de la devolución, por aplicación del principio de favorabilidad.

Señaló que no fueron valorados los medios probatorios aportados, los cuales no fueron tachados por falsedad ni tampoco se señaló la razón para no haberlos considerado. Al efecto, replicó los argumentos y pruebas de las licencias y permisos obtenidos, del escrito de demanda, para demostrar que el proyecto de vivienda era VIP y que se violó el principio de legalidad por exceder la autoridad la exigencia de los requisitos que fija la ley para que un proyecto sea VIP, al señalar que, las viviendas no podían entregarse en obra gris, pues la ley no restringía esta posibilidad. Agregó que el tribunal se equivocaba al sostener que las viviendas no tuvieran mesón de cocina, pues lo cierto era que en el contrato de obra

¹³ Samai Tribunal, índice 29, certificado 58EAD7890F9ABEA2 AECA85139B7B042F 6D1F165BF28744B0 88D45DE8A286EB51 (pdf), pp. 1 a 28.



blanca existía la opción de contratar un mesón en condiciones distintas a las que se entregaron, pero eso era optativo, así que insistió en que los apartamentos en obra gris tenían los elementos indispensables para que fueran habitables, lo que fue verificado por el municipio al hacer la entrega del proyecto, según las condiciones autorizadas por la licencia constructiva.

Además, no era cierto que las promesas de compraventa hubiesen tenido un valor superior al autorizado para VIP, ni que tuvieran un valor mayor al de las escrituras públicas, de modo que debieron valorarse las citadas promesas, junto con las escrituras públicas, para corroborar que los montos de venta fueron de \$37.450.000, lo que no superaba el límite de los 70 smlmv. Igualmente, que los valores de los contratos de obra blanca eran contratos independientes celebrados con otra compañía y que además eran opcionales para los compradores de las viviendas. Sobre esto, clarificó que no incitó a los compradores a suscribir el contrato de obra blanca como lo señaló la providencia, pues se pactaron de forma libre y voluntaria, sin que reposara en el expediente prueba de que hubo alguna queja, demanda o denuncia que le permitiera al tribunal hacer esas afirmaciones.

Persistió en que los valores de la obra blanca no debían entenderse comprendidos dentro del límite de los salarios mínimos de la VIP, pues se pactó por separado con una empresa distinta, no hizo parte del precio de venta del inmueble, al igual que insistió en que la licencia le fue otorgada para un proyecto VIP bajo la modalidad de obra nueva por haber cumplido las condiciones, la cual estuvo vigente durante todo el proyecto y configuraba un acto administrativo con presunción de legalidad. También reiteró que la Administración no era autoridad en materia urbanística, ni podía desconocer derechos otorgados por otras autoridades. Además el proyecto fue recibido y aprobado por el municipio, todo lo cual no fue valorado por el *a quo*.

Señaló que de forma superficial el tribunal concluyó que el valor de las unidades residenciales vendidas incluía tanto la obra negra como la obra blanca, pues aseguró que la totalidad de la construcción fue ejecutada por ella; sin embargo, esto era ajeno a la realidad. En ese sentido, reiteró que las promesas de venta indicaban como precio de venta \$37.450.000 y que los inmuebles serían entregados en obra gris (cláusula décima tercera), advirtió que no era necesario el contrato de obra blanca para que los inmuebles fueran habitables. Adujo que ninguno de los documentos aportados (promesas, escrituras públicas ni contratos) fueron tachados de falsos en actuación alguna por sus intervinientes.

Manifestó que, de las relaciones contractuales entre ella con Constructora Latina SAS y de esta última con los clientes compradores de los predios, se aportaron los contratos y facturas expedidas a Constructora Latina SAS por los acabados; también reposaba el acta de liquidación de la obra de acabados y los soportes que daban cuenta de la relación contractual, lo que no fue valorado por el tribunal. Aunado a esas pruebas, también se incorporaron los contratos de Constructora Latina SAS y los propietarios, en los cuales no fue parte contractual, de ahí que el ingreso derivado de ese contrato fue percibido por Constructora Latina SAS, como se comprobaba con los estados financieros y la declaración de renta de esa compañía, a lo cual omitió referirse el tribunal.

Tampoco hubo pronunciamiento sobre la explicación acerca de que para hacer eficiente el desarrollo y ejecución de la obra, manejo administrativo y personal de construcción, Constructora Latina SAS la subcontrató para el suministro de materiales e instalación de acabados, lo que le implicó un costo que enfrentó al ingreso percibido por las adecuaciones que le fueron contratadas por los compradores de los apartamentos.

Insistió en que en virtud del mandato facturó y recaudó el valor de las adecuaciones, lo cual no fue analizado por el tribunal, por ello reprodujo la normativa aducida en la demanda para sustentar que los ingresos, deducciones, impuestos descontables y retenciones efectuadas en ejecución del mandato pertenecen y deben declararse por el mandante, según la información que le suministre el mandatario (arts. 11 y 29 del Dcto. 3050 de 1997). Igualmente, por disposición expresa del artículo 3 del Decreto 1514 de 2009, la facturación en los contratos de mandato debía ser emitida por el mandatario.

Reprodujo igualmente que en desarrollo del contrato de mandato recaudó y facturó las adecuaciones que los compradores de las viviendas contrataron con Constructora Latina SAS y que ello estaba soportado con los registros contables y su declaración de renta, así como con la liquidación privada de Constructora Latina SAS, de modo que su contraparte quebrantó los artículos 1262 del C de Co, 1602 del C Civil, 3 del Decreto 1514 de 1998 y 11 y 29 del Decreto 3050 de 1997.

La valoración probatoria de la demandada en la actuación administrativa transgredió el principio de legalidad, y el tribunal efectuó una indebida valoración pues no sustentó las razones para descartar el estudio de las pruebas señaladas en la apelación, bastaba con que la demandada comprobara los registros contables y soportes que tenía la empresa, a fin de observar los vínculos contractuales y la realidad del negocio jurídico, de manera que se inaplicaron las reglas de la sana crítica. Insistió en que no se valoraron todos los medios de convicción y se abstuvo la autoridad de dar mérito a las pruebas presentadas y, a cambio de ello, hizo aseveraciones temerarias y sin respaldo fáctico y jurídico para aplicar la sanción.

Insistió en que su contabilidad era plena prueba, porque se llevaba en debida forma y estaba respaldada con soportes y, señaló que la providencia no se pronunció sobre la ausencia de fraude fiscal, pues el negocio jurídico de proyecto de VIP fue real y cumplió los requisitos. Reiteró que consultó con una experta en materia urbanística e inmobiliaria para asegurar el acatamiento de la normativa, concepto que reconocía que el hecho de entregar la obra gris y pactar la obra blanca mediante contrato independiente suscrito por un tercero diferente al constructor, no se erigía como incumplimiento al régimen VIP, prueba sobre la que tampoco se pronunció el tribunal.

Adujo que la DIAN únicamente analizó unos supuestos testimonios que además no se interrogaron por ella, pues no se concedió etapa de contradicción, ni conoció el contexto de las preguntas. Con todo, aseveró haber sido diligente y aportó pruebas que demostraban el cumplimiento del proyecto VIP, debidamente autorizado por las autoridades.

Alegó que contrario a lo que menciona el tribunal, no es que hubiera solicitado el tratamiento de VIS, sino que buscaba demostrar que el beneficio habría operado, aun cuando el proyecto incluyera obra blanca, pues se habría podido acceder a VIS, lo que evidenciaba la ausencia de intención de fraude o daño.

Manifestó su conformidad con la aplicación del principio de favorabilidad efectuada por el *a quo*; sin embargo, replicó su sustentación en los términos de su escrito de demanda, en caso de que fuera necesario y señaló que en la demanda además de la documentación había solicitado la sustentación de la experticia, respecto de lo cual omitió remitirse el tribunal, valorarla o indicar porque la descartaba y solicitó tenerla como plena prueba, citándola a declarar si se requería.



Pronunciamientos finales

La demandada y el ministerio público guardaron silencio en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados atendiendo los cargos de apelación planteados por la demandante contra la sentencia de primera instancia que accedió de manera parcial a las pretensiones de la demanda, en lo concerniente a la aplicación del principio de favorabilidad para las sanciones.

Problema jurídico

Corresponde a la Sala definir si la actora tenía derecho a la devolución del IVA que le fue efectuada por valor de \$151.233.478, soportada en la adquisición de materiales de construcción por el proyecto constructivo de vivienda de interés prioritario (VIP) «Torre Santa Isabel», en tanto las ventas -efectuadas en septiembre de 2012- se hicieron por valores inferiores a 70 smlmv, monto que corresponde al límite legal para la catalogación de una vivienda como VIP, pues los contratos para las adecuaciones y mejoras (obra blanca) eran independientes de los contratos del proyecto VIP.

A tales efectos, cuestionó la apelante única que el *a quo* incurrió en indebida valoración probatoria, pues no sustentó las razones para descartar o restarle validez probatoria a los elementos de convicción aportados, ni se pronunció sobre algunos aspectos señalados en la demanda, en línea con lo cual reprodujo: (i) que la Administración quebrantó el principio de legalidad al exceder las exigencias legales para la calificación de un proyecto constructivo como VIP y que carecía de competencia para calificar el tipo de proyecto ejecutado por no ser autoridad urbanística; (ii) que violó las reglas de la sana crítica y el principio de legalidad en la valoración probatoria porque lo hizo de forma arbitraria; (iii) vulneró los principios de justicia y equidad, pues no procedía la sanción impuesta, además de que resulta confiscatoria.

Análisis del caso concreto

2- Para dilucidar el debate planteado, partirá la Sala de recapitular que la demandante efectuó un proyecto constructivo de vivienda de interés prioritario (VIP) «Torre Santa Isabel», cuyas ventas fueron efectuadas en septiembre de 2012, las que asegura haber efectuado por valores inferiores a 70 smlmv, lo cual sustenta en que el valor de venta es el que consta en las promesas de venta y en las escrituras públicas, sin que sea procedente adicionar a ese precio, los valores pagados por los compradores de los inmuebles a la sociedad Constructora Latina SAS para la ejecución de adecuaciones a las viviendas (obra blanca), por cuanto correspondía a un contrato independiente y optativo.

Adujo la demandante que los inmuebles que vendió, los entregó en obra gris a los compradores y estos de forma libre y voluntaria celebraron contratos para adecuaciones de las viviendas con Constructora Latina SAS, sociedad con quien la actora también suscribió un contrato para el suministro de los materiales de construcción y la ejecución de las obras de adecuación sobre 38 apartamentos. Adicionalmente celebró un contrato de mandato en el cual fungía la actora como mandataria para facturar y recaudar el pago

de las obras; dineros que le fueron transferidos a su mandante, quien hizo los respectivos registros contables de las operaciones económicas, e incluyó tanto los ingresos como el costo incurrido con la demandante en su declaración de renta.

Cuestionó que el tribunal no hizo una valoración probatoria del acervo allegado al expediente como: las promesas de compraventa que reflejaban como precio de los inmuebles la suma de \$37.450.000, que coincidía con los valores de las escrituras públicas, de manera que el valor de venta no superó los 70 smmlv aplicables a VIP; la licencia de construcción expedida por la respectiva curaduría urbana de Medellín; el acta de entrega del proyecto VIP que aprobó el municipio; los contratos de obra blanca suscritos por los compradores de los inmuebles con Constructora Latina SAS; el contrato de mandato celebrado entre la actora y Constructora Latina SAS para la facturación y recaudo del pago de los contratos de obra blanca; la declaración de renta de esa compañía y su propia contabilidad que era plena prueba, pues se llevaba debidamente.

En el otro extremo, la demandada argumentó que de las pruebas recaudadas pudo concluirse que la actora diseñó y ejecutó una estrategia consistente en fraccionar el costo de la vivienda en dos partes, la primera dentro del tope de los 70 smmlv, a la que llamaron costo de la vivienda en obra gris, lo cual permitía a los compradores optar por los subsidios del Gobierno y al constructor acceder a beneficios, como la devolución de IVA y menores cargas urbanísticas, como no ceder espacios o terrenos a la municipalidad, lo cual aumentaba su ganancia y, la segunda, a la que llamaron costo de los acabados, que fue contratada por cada comprador con una empresa vinculada económicamente a la actora, pero fue la contribuyente quien ejecutó directamente parte de los acabados, además, facturó y recaudó los dineros bajo la figura de un supuesto contrato de mandato, sin probarse el traslado de tales recursos a la otra constructora. Así, las promesas y las escrituras públicas se corrieron por debajo de lo que realmente pagaron los compradores y por encima del tope de los 70 smmlv permitidos para el desarrollo constructivo VIP, lo cual se estableció con las pruebas recaudadas y especialmente con las declaraciones juramentadas de algunos compradores.

Para la demandada, la estructura de negociación de la demandante tuvo como fin hacerse acreedora de los beneficios legales y tributarios ofrecidos por el Gobierno nacional para incentivar la construcción de ese tipo de viviendas y así poder reclamar en devolución el IVA pagado en las compras de materiales de construcción, pero que el proyecto no fue VIP. Aseguró que la estrategia se había cimentado en un concepto jurídico del 27 de abril de 2011 que le fue emitido a la actora por una abogada, donde se le advirtió que debían replantear la oferta pública del proyecto, en el sentido de discriminar el valor del proyecto constructivo y la ejecución de las mejoras, además que, el parágrafo del artículo 7 del Decreto 975 de 2004 indicaba que si las mejoras se contrataban con el vendedor se presumía que ese valor formaba parte del precio total de adquisición, lo que, a juicio de la entidad demandada, explicaba la diligencia de la actora para estructurar el negocio con un supuesto tercero que se encargaría de los acabados. Sin embargo, tal decreto había sido derogado y el que lo sustituyó (parágrafo 1 del art. 7 del Decreto 2190 de 2009) había determinado que se presumiría incluido en el valor de la vivienda el valor de los contratos de mejoras o acabados suscritos con el oferente o con terceros. En esa línea adujo que se configuró fraude fiscal.

El tribunal acogió los juicios de la Administración, pues encontró justificada la sanción por devolución improcedente, porque a pesar de contar el proyecto con la licencia de construcción expedida por la curaduría y el acta de recibo de las obras construidas por parte del municipio de Medellín, no fue construido y vendido como un verdadero proyecto

VIP, pues sus compradores pagaron en promedio por los apartamentos la suma de \$60.000.000, monto que superaba el tope legal de los 70 smlmv para tales viviendas.

Estimó que la entrega de los inmuebles en obra gris no se hizo en condiciones de habitabilidad, debido a que, sin el contrato adicional de acabados, que incluía la instalación de un mesón de acero inoxidable para la cocina, el apartamento no cumplía los requisitos mínimos previstos para VIP, conforme con el art. 2.6.1 del Decreto 2190 de 2009, esto es que tuvieran cocina con mesón y lavaplatos.

Respecto de la argumentación en torno a la independencia de los contratos de obra gris y de obra blanca, señaló que acorde con el parágrafo 1 del artículo 7 del Decreto 2190 de 2009, el valor de la vivienda nueva sería estipulado en los contratos de adquisición, y se presumiría que el mismo incluye los contratos de mejoras o acabados suscritos con el oferente o con terceros, de manera que independientemente de la relación contractual entre la actora y Constructora Latina SAS, estos, si hicieron parte del valor total de la vivienda y, como con ello se superaban los 70 smmlv permitidos para que fuera VIP, la actora había perdido el beneficio fiscal de la devolución.

3- En orden a contextualizar normativamente el asunto bajo análisis, es de tener en cuenta lo siguiente:

De conformidad con el artículo 91 de la Ley 388 de 1997¹⁴ son viviendas de interés social aquellas que se desarrollen para garantizar el derecho a la vivienda de los hogares de menores ingresos, por lo que cada Plan Nacional de Desarrollo (PND) debía fijar el tipo y monto máximo de estas soluciones de vivienda. Luego la Ley 1151 de 2007 (PND 2006-2010) determinó que se optimizaría el programa de subsidio familiar y estableció dos tipos de vivienda en su artículo 78, las VIS cuyo tope fijó en 135 smlmv y para las VIP señaló como monto máximo 70 smlmv para VIP. Posteriormente el Decreto 2190 de 2009 reglamentó el subsidio familiar para este tipo de viviendas, en desarrollo de lo cual definió la vivienda de interés social como «aquella vivienda de interés social cuyo valor máximo es de setenta salarios mínimos legales mensuales vigentes (70 SMLM)» y la vivienda de interés prioritario como «aquella que reúne los elementos que aseguran su habitabilidad, estándares de calidad en diseño urbanístico, arquitectónico y de construcción cuyo valor máximo es de ciento treinta y cinco salarios mínimos legales mensuales vigentes (135 SMLM)».

Igualmente previó la citada regulación que, las viviendas de interés social (VIP y VIS) bajo la modalidad de viviendas nuevas debían contemplar «como mínimo, además del lote urbanizado, una edificación conformada por un espacio múltiple, cocina con mesón y lavaplatos, lavadero, baño con sanitario, lavamanos, ducha y como mínimo una alcoba; adicionalmente, podrán posibilitar el desarrollo posterior de la vivienda para incorporar dos espacios independientes para alcobas. En las viviendas unifamiliares se incluirá el cerramiento de las misma» (inciso 2 del artículo 2.6.1).

También precisó:

El valor de la vivienda nueva será el estipulado en los contratos de adquisición, y se presumirá que el mismo incluye tanto el valor de los bienes muebles e inmuebles que presten usos y servicios complementarios o conexos a los mismos tales como parqueaderos, depósitos, buhardillas, terrazas, antejardines o patios, como el correspondiente a contratos de mejoras o acabados suscritos con el oferente o con terceros. El valor consolidado de la vivienda conforme a lo aquí establecido no podrá superar los setenta (70) salarios mínimos legales mensuales vigentes cuando se trate de viviendas adquiridas con Subsidio Familiar de Vivienda otorgado por el Gobierno Nacional, y de ciento treinta y cinco (135) salarios mínimos legales mensuales vigentes cuando se trate de subsidios otorgados por las Cajas de Compensación Familiar, o el subsidio otorgado por el Gobierno Nacional en macroproyectos de interés social nacional (parágrafo 1 del artículo 7).

¹⁴ «Por la cual se modifica la Ley 9ª de 1989, y la Ley 3ª de 1991 y se dictan otras disposiciones».

Posteriormente, la Ley 1450 de 2011 (Plan Nacional de Desarrollo 2010 – 2014, ley vigente para la época), previó en su artículo 117 que acorde con el artículo 91 de la Ley 388 de 1997, la vivienda de interés social era la unidad habitacional que cumplía con los estándares de calidad en diseño urbanístico, arquitectónico y de construcción, cuyo valor no excedía de 135 smlmv y que la vivienda de interés social prioritaria era aquella cuyo valor máximo fuera 70 smlmv, previsión que igualmente fue reproducida en el artículo 90 de la Ley 1753 de 2015.

Por su parte, la normativa fiscal con el propósito de fomentar la construcción de VIS y de VIP otorgó a los constructores que desarrollaran esos proyectos el beneficio de la devolución o compensación del IVA soportado en la adquisición de materiales de construcción para estratos 1 a 3. En específico, el parágrafo 2 del artículo 850 del ET modificado por la Ley 1537 de 2012 -vigente para ese momento-, previó que la «devolución o compensación se hará en 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».

Bajo el mismo marco, el artículo 1 del Decreto 1243 de 2001, preveía: «para efectos de la devolución del IVA, de que trata el parágrafo 2° del artículo 850 del Estatuto Tributario es Vivienda de Interés Social, VIS, la solución de vivienda nueva que se desarrolla para garantizar el derecho a la vivienda de personas de menores ingresos, cuyo precio al momento de su adquisición o adjudicación sea inferior o igual a ciento treinta y cinco (135) salarios mínimos legales mensuales, smlmv, ubicada en los estratos socioeconómicos 1, 2, y 3» y en su parágrafo señalaba: «Se entiende que cada solución de Vivienda de Interés Social, además de los servicios públicos instalados, también contará con ducha, sanitarios, lavamanos, lavadero, cocina y lavaplatos. El precio total de la vivienda, así descrita, no podrá exceder el precio máximo señalado en este artículo, según su ubicación».

4- Bajo el anterior marco normativo, procederá la Sala a definir el debate planteado:

Para la demandada la actora subvaloró el precio de las escrituras públicas, a partir de maniobras contractuales fraudulentas que propendieron por fraccionar el precio de venta en dos contratos, uno de obra gris y otro de obra blanca o de adecuaciones con la empresa Constructora Latina SAS, vinculada suya, a los efectos de obtener la devolución, en oposición de lo cual, la demandante en su apelación se remitió a los medios probatorios aportados -que señala en su apelación como no valorados por el tribunal-.

Los antecedentes dan cuenta de los siguientes hechos y pruebas relevantes:

(i) La actora presentó solicitud de devolución del IVA soportado en la adquisición de materiales de construcción por el proyecto VIP denominado «Torre Santa Isabel» por valor de \$158.612.156, junto con la cual aportó entre otros documentos: (a) Resolución C4-3344, del 27 de agosto de 2010, expedida por la Curaduría Cuarta de Medellín, a través de la cual se le otorgó licencia de construcción en la modalidad obra nueva, para adelantar el proyecto VIP antes identificado, la cual señala que el precio de venta sería inferior a 70 smlmv; (b) certificado de estratificación del proyecto (estrato 4)¹⁵; (c) el radicado del proyecto VIP ante la DIAN; (d) una certificación del representante legal y del contador en la que hacen constar que los materiales de construcción sobre los cuales se pagó IVA fueron usados exclusivamente para la construcción de VIS (sic) y que el monto total del IVA no superaba el 4% del valor registrado en las escrituras de enajenación de las VIS (sic) (art. 6 del Decreto 1243 de 2001); (e) certificados de tradición y libertad, cuyas anotaciones en las foliaturas de la transferencia de los inmuebles los identificaron

¹⁵ Como se señaló en la página 8 de la providencia, sobre este particular la demandada no reparó, por el contrario clarificó que tras el registro del proyecto de vivienda como VIP, la estratificación pasaba a ser uno, conforme al artículo 17 de la Ley 1537 de 2012.

como VIS y el valor del acto de la venta por \$37.450.000; y (f) copia del proyecto de factibilidad o presupuesto de costos de obra, en el cual, al ítem 8.01, se describe que los inmuebles VIP tuvieron «*mesón lavaplatos inc. pollo*», a partir del cual se describe que las cocinas de estos predios estaban acondicionados con estos muebles de cocina.

(ii) Mediante la Resolución 3232, del 03 de mayo de 2013, la demandada accedió a devolver la suma de \$151.233.478 y rechazó \$7.378.678, estos últimos porque correspondían a pagos de servicios y de otros bienes muebles que no constituían costo directo en la construcción de VIP.

(iii) Mediante Pliego de Cargos 112382015000027, el 04 de marzo de 2015, la DIAN propuso la imposición de la sanción por improcedencia de la devolución, sustentada en las declaraciones de tres compradores de las viviendas que atestiguaron haber pagado por los inmuebles más de \$60.000.000, mientras que las escrituras públicas reportaban un valor inferior a los 70 smlmv. Se observa que se hizo referencia a los certificados de tradición de los inmuebles que reflejaban un precio de venta de \$37.450.000 en su mayoría y solo dos de ellos un monto de \$39.650.000.

(iv) Con ocasión de la respuesta al pliego de cargos realizada el 06 de abril de 2015, radicado 12783, la actora aportó:

-Las promesas de compraventa que indicaban que el valor de los apartamentos era de \$37.450.000 y además que serían entregadas en obra gris, sin los acabados de pisos, muros, y carpintería. Igualmente, señalaban que incluían muros y losas de concreto reforzado, de acuerdo con los planos y las especificaciones del cálculo estructural; la mampostería comprendía muro interior para el baño, muros exteriores en ladrillo; piso interior del apartamento en concreto; instalaciones hidráulicas con tubería y accesorios en PVC presión y contador individual. Muebles de baño integrados por aparatos sanitarios marca corona tipo constructor con salida de agua fría, ducha sencilla con tubería de agua fría y desagües expuestos; instalaciones eléctricas y telefónicas; cajas, aparatos eléctricos y medidores individuales. Algunas partes tendría fachada en pintura hidrófuga y puerta principal en pintura esmaltada; instalación de gas con salida para estufa de cocina y medidor de gas; redes de acueducto, alcantarillado, energía y de teléfono; zona de ropas con fregadero; puerta del baño con su respectivo medio marco; puerta de entrada con su respectiva cerradura.

-Escrituras públicas de transferencia de dominio suscritas entre el 22 de mayo de 2012 y la última de ellas el 06 de diciembre de 2012, que registran como precio de venta del inmueble VIP la suma \$37.450.000 para 107 inmuebles y para dos bienes \$39.650.000. Respecto de dos apartamentos (1401 y 1701) no reposan las escrituras públicas de compraventa, ni los certificados de tradición.

-Contratos de ejecución de obras entre los compradores y la sociedad Constructora Latina SAS, celebrados entre el 17 y 30 de mayo, 01 de octubre, 03 y 18 de noviembre de 2011 [esto es, anterior a las ventas de los inmuebles], cuyo objeto era la ejecución de acabados constructivos y comprendía pisos y paredes de los baños, paredes con estuco plástico listas para pintar, mesón en acero inoxidable de la cocina, entre otros. La cláusula décima autorizaba que el pago se hiciera a la cuenta de ahorros de la demandante y que esta sería responsable de los daños en la ejecución de las labores de adecuación.

-Contrato de mandato profesional del 22 de noviembre de 2010, celebrado entre la actora, como mandataria, y Constructora Latina SAS, como mandante, según el cual la mandataria «*de manera independiente, se compromete con el mandante a realizar con el más alto*



sentido de diligencia ... toda la gestión de la administración y recolección de los recursos para la construcción de los acabados de los apartamentos del edificio denominado Torre Santa Isabel», entre las especificaciones de las tareas a su cargo, estaba la de informar sobre el estado de la obra de construcción y de las adecuaciones. El contrato fue a título gratuito, dado que se estipuló que el único honorario a percibirse, sería por el contrato de obra para los acabados.

(v) Con ocasión del recurso de reconsideración, interpuesto el 30 de noviembre de 2015, la actora allegó los medios de prueba aportados con la respuesta al pliego de cargos y, además:

-Acta de recibo de obra de construcción por parte del municipio de Medellín, del 05 de junio de 2012, que identifica el predio como VIP, pero advierte que el recibido de la construcción «no exonera de la responsabilidad al curador y responsables del proyecto por el incumplimiento de las normas urbanas a que se refiere el numeral 5 del artículo 99 de la Ley 388 de 1997, tampoco conlleva pronunciamiento alguno sobre la calidad de la construcción y las condiciones estructurales. Nota: se advierte a la Secretaría de Hacienda, para efectos de la verificación correspondiente, que se trata de vivienda de interés prioritario y el precio de venta de las viviendas no podrá exceder de 70 smmlv...».

-Contrato de obra suscrito entre la actora y Constructora Latina SAS el 19 de noviembre de 2010, cuyo objeto fue el suministro e instalación de los materiales para la obra de acabados de los apartamentos, por valor de \$1.293.980.000. Específicamente se pactó: «el contratista se obliga para con el contratante a ejecutar por sus propios medios los trabajos de acabados, para parte de los apartamentos del proyecto denominado Santa Isabel en la ciudad de Medellín. Estos trabajos comprenden el suministro de los materiales y su instalación relacionados con sus especificaciones en el Anexo 01 del presente contrato» (cláusula primera). El aludido anexo identifica las especificaciones de instalación de acabados, tales como pisos y paredes del encharque de la ducha, enchapado con cerámica nacional, tubería para agua caliente de la ducha, desagües expuestos, las paredes en estuco plástico listas para pintar, mesón de cocina en acero inoxidable, Socoda o similar, balcón con piso de tableta de gres y muro en bocado pálido, ventanas en aluminio natural transparente; puerta de vidrio para el balcón, puertas de las habitaciones de medio marco con sus chapas, piso interior de todo el apartamento en cerámica, cielo falso con ángulos de aluminio. El valor del contrato contemplaba un costo por unidad de \$28.130.000 más un AIU del 15%.

-Acta de liquidación de contrato de acabados de obra, del 17 de octubre de 2012, en la que, Constructora Latina SAS clarificó que algunos clientes solicitaron eliminar algunos de los acabados del Anexo 01 del contrato, lo que implicó reliquidar el valor de las obras ejecutadas y una disminución de precios, de modo que el valor a reconocer a la demandante era de \$1.054.500.000. Según ello, la actora hizo adecuaciones de treinta y siete apartamentos [aunque en el proceso se hace referencia a 38].

-Factura de venta 218, del 31 de diciembre de 2012, emitida por la actora a Constructora Latina SAS, por valor de \$1.054.500.000 y la copia del registro contable de ese ingreso en la compañía. Asimismo, certificación de contador público que acredita que el valor de la factura fue pagado por Constructora Latina SAS, transacción que fue registrada y contabilizada por la actora y también se reflejaba en la declaración del impuesto sobre la renta del período 2012.

-Estados financieros de la demandante y de Constructora Latina SAS a 31 de diciembre de 2012. En la nota 7 de los estados financieros de esta última, se refleja que en el costo de ventas se reconoció la suma de \$1.054.000.000 y en la declaración de renta del año gravable 2012.

5- De acuerdo con el anterior material probatorio, tanto la licencia de construcción, como las promesas de compraventa y las escrituras de venta dan cuenta de que el valor de venta de los inmuebles estuvo dentro del límite de los 70 smmlv, solo que las mismas fueron entregadas en obra gris, lo que no corresponde a una restricción para la venta, pues esto no se encuentra acreditado y en cambio sí lo está que su entrega fue pactada en esa forma, pues así constaba en la cláusula décima tercera de las promesas de venta.

Igualmente evidencia el acervo probatorio que los inmuebles entregados en obra gris cumplieron las condiciones mínimas exigidas en el Decreto 1243 de 2001 y en el Decreto 2190 de 2009, esto es, además de los servicios públicos, tenían ducha, sanitarios, lavamanos, lavadero, cocina y lavaplatos. Así, contrario a lo señalado por el tribunal, los apartamentos incluían «*mesón lavaplatos inc. pollo*», lo cual concierne a los muebles de cocina, conforme lo pone de presente el proyecto de factibilidad o presupuesto de costos de obra, que se adjuntó a la solicitud de devolución, lo que no fue desacreditado en el proceso, lo cual no era óbice para que algunos de tales bienes pudieran ser acondicionados a otras características o materiales, como sería el caso del mesón de la cocina en acero inoxidable. Así también, las promesas de venta dan cuenta de que los apartamentos contarían con instalaciones hidráulicas con tubería y accesorios en PVC presión y contador individual, *muebles de baño* integrados por *aparatos sanitarios* marca corona tipo constructor con salida de agua fría, *ducha* sencilla con tubería de agua fría y desagües expuestos; instalaciones eléctricas y telefónicas; instalación de gas con salida para estufa de cocina y medidor de gas; *redes de acueducto, alcantarillado, energía y teléfono*; zona de ropas con *fregadero*. Por tanto, no se advierte demostrado que con los contratos de obras para mejoras se hubieran completado las condiciones mínimas en que podía celebrarse la venta de los inmuebles, por lo que, no encuentra la Sala que se hubiere subvalorado el precio de venta de las escrituras públicas de las viviendas VIP, pues este correspondía a la vivienda en obra gris, conforme a lo que fue pactado.

Tras ello, debe determinarse, si como lo reclamó la demandada en la contestación de la demanda aplicaba la previsión del artículo 7 del Decreto 2190 de 2009, en el sentido de que el valor de la vivienda nueva será el estipulado en los contratos de adquisición, y se presumirá que incluye los contratos de mejoras o acabados suscritos con el oferente o con terceros. Al respecto, precisa la Sala reiterar el precedente de esta Corporación, del 28 de noviembre de 2019 (exp. 23662 CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), donde al analizar si el precio de venta debía ser adicionado con el valor de los contratos de mejoras a fin de establecer el cumplimiento de los toques de VIS o VIP a efectos de la exención tributaria en renta del artículo 235-2 del ET, la Sala concluyó que «*la referencia de la norma que regula los montos límites de las viviendas a las cuales puede aplicarse el subsidio familiar no se acompaña con la noción de VIS y VIP establecida en las normas precitadas [se refería a la definición de VIS y VIP de las leyes 388 de 1997, 1753 de 2015 y DUR 1077 de 2015], puesto que la limitación en SMLMV que fija no concreta la noción de VIS y VIP, sino la posibilidad de adquirir este tipo de inmuebles mediante subsidio*», de manera que bastaba que el precio de venta fuera de 135 smmlv para VIS y de 70 smmlv para VIP¹⁶, razonamiento que resulta igualmente aplicable al caso bajo análisis¹⁷.

Sin perjuicio de esto, cabe registrarse que, el hecho de que el tribunal hubiera arribado a una conclusión diferente, no significa que no hubiera tenido en cuenta los elementos probatorios obrantes en el proceso, pues justamente su apreciación respecto del fraccionamiento del precio de la venta de los apartamentos y del consecuente

¹⁶ Actualmente 90 smmlv.

¹⁷ Se advierte que si bien en materia de la devolución de IVA para VIP y VIS el artículo 1 del Decreto 096 de 2000, compilado en el artículo 1.6.1.26.1 establecía que los contratos de mejoras y acabados suscritos con el constructor o un tercero hacían parte del precio de venta, los correspondientes apartes fueron anulados mediante sentencia del 27 de octubre de 2022, exp. 25440 CP: Stella Jeannette Carvajal Basto.

incumplimiento del régimen VIP por haber superado el monto previsto en la ley para este tipo de viviendas, se derivó de su interpretación de los mismos, así como del párrafo del artículo 7 del Decreto 2190 de 2009, disposición que no resultaba aplicable para efectos tributarios, sino que su ámbito de aplicación era para los subsidios.

Sin perjuicio de lo anterior, no puede pasar por alto la Sala que la estructuración de la operación de confección de los acabados (obra blanca) con un tercero, carecía de sustancia, pues más allá de la existencia formal de los contratos allegados entre la actora y Constructora Latina SAS, así como de los registros contables y tributarios, es lo cierto que, fue la demandante quien efectuó la obra blanca de 37 apartamentos, para los que suministró los materiales para tal efecto, por lo que no es razonable que para hacerlo hubiese tenido que intermediar su vinculada económica, cuando quien tenía el relacionamiento con los clientes y por esto conocía sus necesidades era la propia actora. Así, en la medida en que las viviendas desarrolladas bajo el proyecto VIP cumplieran los estándares mínimos previstos por la ley, para efectos fiscales las adecuaciones y mejoras hubieran podido ser contratadas con el propio constructor, sin que esto computara como parte del valor de la vivienda, acorde con lo señalado en precedencia.

Con todo, debe igualmente advertirse que la Sala ha precisado que «el hecho de que lo construido haya superado el valor máximo previsto para las VIP no le impedía a la apelante gozar del derecho a obtener la devolución del IVA pagado en la adquisición de los materiales utilizados en la construcción de tales viviendas. Lo anterior, porque, según el párrafo segundo del artículo 850 del Estatuto Tributario, lo determinante para acceder a la prerrogativa en mención es que el precio de venta de las viviendas (ya sean VIS o VIP) no exceda el «valor máximo de la vivienda de interés social. En otras palabras, lo importante es que el precio de enajenación de la vivienda no supere el monto máximo establecido para las VIS, de ahí que el solo hecho de que una VIP tenga un valor superior a los 70 SMLMV, pero en todo caso inferior a los 135 SMLMV, no es causal para que se niegue la devolución o compensación del IVA pagado en la adquisición de los materiales destinados a su construcción»¹⁸

Conclusión

6- Considerando que el valor de enajenación de los apartamentos no superó los 70 smlmv¹⁹ para el año 2012, pues el precio de 107 de ellos fue de \$37.450.000 y otros dos \$39.650.000 (apartamentos 1405 y 1606)²⁰ puesto que no había lugar a adicionar el valor de las adecuaciones y mejoras efectuadas a los apartamentos para determinar su clasificación como VIP para efectos fiscales, e igualmente que, se acreditó que los apartamentos entregados en obra gris cumplían con los estándares mínimos de habitabilidad señalados en los Decretos 1243 de 2001 y 2190 de 2009, se concluye que la actora tenía derecho a la devolución del IVA.

En consecuencia, la Sala revocará la sentencia apelada que negó parcialmente las pretensiones de la demanda y en su lugar declarará la nulidad de los actos administrativos acusados. A título de restablecimiento del derecho, la Sala oficiosamente (art. 187 CPACA) declarará que la demandante no adeuda suma alguna por concepto de tales actos, por ser este el consecuente restablecimiento, pues no procede declarar la firmeza de la declaración del IVA del 5 bimestre de 2012 por no derivarse de la actuación.

¹⁸ Sentencia del 19 de julio de 2023, exp 26577. CP: Myriam Stella Gutiérrez Arguello.

¹⁹ Conforme con el Decreto 4919 de 2011, el smlmv para el año 2012 se fijó en \$566.700. De ahí que 70 smlmv equivalían a \$39.669.000 y 135 smlmv correspondían a \$76.504.500.

²⁰ De los apartamentos 1401 y 1701 no se aportó la escritura pública de venta, ni el certificado de libertad y tradición.



Costas

7- Por no estar probado en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia, conforme al artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia de primera instancia. En su lugar:

Primero. Declarar la nulidad de las Resoluciones 112412015000107, del 01 de octubre de 2015 y 8220, del 26 de octubre de 2016, proferidas por la DIAN.

Segundo. A título de restablecimiento del derecho, se determina que la actora no adeuda suma alguna por concepto de los actos que se anulan.

Tercero. Sin condena en costas.

2. Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Ausente en comisión

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente (E)

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Aclara voto

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>