



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

MAGISTRADA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D. C., cuatro (04) de febrero dos mil veintiséis (2026)

Referencia	Nulidad
Radicación	11001-03-27-000-2025-00099-00 (30642)
Demandante	MARIO NOEL CRIALES ARDILA
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Suspensión provisional. Requisitos generales y especiales de procedibilidad.

AUTO INTERLOCUTORIO

El despacho decide sobre: i) la suspensión provisional del concepto 100208192-1103 del 22 de julio de 2025, acto expedido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), y ii) la medida cautelar preventiva, que consiste en ordenar a la demandada que ajuste los sistemas para permitir la solicitud de devoluciones del IVA sin que sea necesario presentar facturas electrónicas como soporte en los casos de retiro de inventarios respecto del escenario abordado en el concepto demandado, según la solicitud presentada por Mario Noel Criales Ardila.

ANTECEDENTES

Hechos.

La DIAN profirió el concepto 100208192-1103 del 22 de julio de 2025, en el que enunció la consulta que resolvería en los siguientes términos: «Plantea una serie de interrogantes relacionados con el manejo del IVA frente al retiro de inventarios por autoconsumo, particularmente sobre cómo acreditar el requisito establecido en el artículo 1.6.1.26.6 del Decreto 1625 de 2016 para efectos de la devolución de IVA por la adquisición de materiales para la construcción de viviendas de interés social y viviendas de interés prioritario».

Con el fin de decidir lo anterior, expuso la doctrina oficial¹ y la jurisprudencia² sobre la causación del impuesto sobre las ventas (IVA) por retiro de inventario, con arreglo a los artículos 421 y 429 del Estatuto Tributario. Luego, distinguió la operación económica en la adquisición de materiales para la construcción de viviendas de interés social (VIS) y viviendas de interés prioritario (VIP) y el retiro de inventario para autoconsumo.

Destacó que el párrafo segundo del artículo 850 del Estatuto Tributario dispone que la devolución del IVA pagado en el desarrollo de proyectos de VIS y VIP requiere de la adquisición de materiales de construcción, lo que presupone la existencia de un proveedor a quien se le efectúa dicho pago. Sumado a lo anterior, el numeral 2 del artículo 1.6.1.26.6 del Decreto 1625 de 2016 establece como uno de los requisitos para la devolución la presentación de una relación certificada por revisor

¹ Citó el oficio 906481 de 2021.

² Refirió las sentencias del 28 de agosto de 2013, exp. 19004, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; y del 28 de febrero de 2019, exp. 23479, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



fiscal o contador público de las facturas de compra de los materiales, indicando el nombre, NIT y apellido del proveedor.

Con base en lo anterior, la autoridad tributaria llegó a las siguientes conclusiones:

12. Así las cosas, el IVA que otorga el derecho a devolución es el que efectivamente se pague a un tercero proveedor por la adquisición de materiales utilizados en la construcción de proyectos de viviendas VIS y VIP. En este sentido, cuando el contribuyente realice retiro de inventario de estos bienes no se cumpliría con este presupuesto porque si bien asume el pago del IVA no está realizando el pago a un tercero. En consecuencia, dicho IVA no es susceptible de devolución en los términos que establece el artículo 850 del Estatuto Tributario y el numeral 2 del artículo 1.6.1.26.6 del Decreto 1625 de 2016.
13. Sin perjuicio de lo anterior, el IVA pagado por este retiro de inventario podrá ser solicitado como descontable siempre que se cumplan con las condiciones que establece el artículo 488 del Estatuto Tributario, es decir que sea computable como costo o gasto de acuerdo con las disposiciones del impuesto sobre la renta.
14. **Hechas las anteriores precisiones, este Despacho concluye para efectos de solicitar la devolución de IVA pagado a un tercero por la adquisición de materiales utilizados en la construcción de viviendas de interés social y social prioritaria, que se debe dar estricto cumplimiento a lo establecido en el numeral 2 del artículo 1.6.1.26.6 del Decreto 1625 de 2016.**

Solicitud de medidas cautelares.

Mario Noel Criales Ardila, en escrito separado a la demanda, solicitó el decreto de las siguientes medidas cautelares, con base en los siguientes argumentos³:

- 6.1. Suspenda provisionalmente el Concepto 100208192-1103 del 22 de julio de 2025, con Radicado Virtual No. 1002025S009551.
- 6.2. Que se ordene a la DIAN proceda a ajustar sus sistemas, de tal forma que se puedan presentar los soportes correspondientes en los casos en los que no se requiere presentar facturas electrónicas como soporte de la correspondiente solicitud de devolución y/o compensación de IVA.

Para fundamentar estas peticiones, expuso cuáles eran los requisitos de la medida cautelar de suspensión provisional, previstos en el artículo 231 de la Ley 1437 de 2011, y analizó sus diferencias con lo previsto previamente, en el Decreto 01 de 1984, dado que actualmente no se exige que la infracción sea manifiesta⁴.

En el acápite de hechos, sostuvo que el parágrafo 2 del artículo 850 del Estatuto Tributario otorga a los constructores el derecho a la devolución o compensación del IVA pagado en la adquisición de materiales de construcción para VIS y VIP, con el objetivo de incentivar el desarrollo de obras que garanticen el acceso a la vivienda digna de hogares de menores recursos⁵.

Adujo que el Decreto 1625 de 2016, modificado por el Decreto 96 de 2020, establece que el constructor tiene el derecho referido, independientemente de la forma contractual de ejecución del proyecto, bien sea en forma directa, mediante subcontratos o por el sistema de autoconstrucción; indicó que esto significa que los constructores pueden retirar inventario por autoconsumo, caso en el cual deberán pagar IVA, pero podrán solicitar la devolución del mismo, en los términos

³ Samai, índice 3, pdf de la petición de medidas cautelares, página 19.

⁴ Al respecto, citó los siguientes autos: i) del 11 de mayo de 2015, exp. 52149, M.P. Olga Mélida Valle de la Hoz, de la Sección Tercera del Consejo de Estado; y ii) del 3 de diciembre de 2012, exp. 11001-03-24-000-2012-00290-00, M.P. Guillermo Vargas Ayala, de la Sección Primera.

⁵ Hizo referencia a la sentencia del 19 de julio de 2023, exp. 26577, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



establecidos en el párrafo 2º del artículo 850 del Estatuto Tributario. Además, este reglamento no prevé diferencias en las reglas contables para el IVA pagado a terceros y el derivado del retiro de inventarios para autoconsumo, sino que el único IVA con tratamiento diferente (como costo) es el de proyectos distintos a VIS o VIP.

De este modo, argumentó específicamente que el artículo 1.6.1.26.2 *ibidem* obliga a registrar el IVA de estos proyectos en una cuenta transitoria, para luego trasladarlo a una cuenta de impuestos por cobrar, lo cual demuestra que el reglamento no contempla llevar este valor al costo o gasto, salvo cuando se trate de materiales para proyectos diferentes a VIS o VIP o cuando se excedan los topes de devolución establecidos. Así mismo, resaltó que este artículo señala expresamente que los constructores pueden ejecutar las obras mediante el sistema de autoconstrucción, lo cual implica legalmente la facultad de retirar inventario propio, pagando el IVA y conservando el derecho a su devolución.

Expuso que la DIAN, en el concepto 0106 de 2022, señaló que el retiro de inventarios debía ser facturado, posición que fue rectificada mediante concepto 100202208-603 del 27 de marzo de 2024, en el que aclaró que la ausencia de la obligación de facturar en estos casos no alteraba la causación del tributo.

En el acápite de los argumentos jurídicos, señaló que se remite a los cargos de nulidad propuestos en la demanda⁶, los cuales resumió, según se expone a continuación.

Planteó que el literal b del artículo 421 del Estatuto Tributario califica al retiro de inventarios como una venta, para efectos del IVA, por lo que el hecho generador se realiza en ambos escenarios.

Destacó que la inexistencia de la obligación de facturar en el retiro de inventarios no puede implicar la pérdida del derecho sustancial a la devolución, pues la justificación para un trato desigual no puede basarse en un requisito formal (la existencia o no de la obligación de facturar), en especial cuando este requisito fue eliminado por la misma autoridad tributaria.

Afirmó que la demandada excedió sus facultades al crear una causal de rechazo no prevista en la ley, esto es, por exigir la existencia de un proveedor (tercero), lo que a su juicio desconoce el principio de neutralidad del IVA, que impide tomar al impuesto como un costo definitivo para el agente intermedio (en este caso, el constructor), y traslada el costo fiscal al consumidor (población de menores ingresos)⁷.

De igual modo, sostuvo que la interpretación de la DIAN sobre el numeral 2 del artículo 1.6.1.26.6 del Decreto 1625 de 2016 es errada, pues, si bien exige una relación de facturas con el NIT del proveedor, esto presupone la existencia de un tercero solo cuando la operación económica lo involucra, pero no puede interpretarse como una prohibición tácita para acceder al beneficio en operaciones de retiro de inventario donde no interviene un proveedor externo.

Indicó que las causales de rechazo son taxativas según el artículo 857 del Estatuto

⁶ Relacionados con la vulneración de los artículos 1, 29, 51, 150 (numeral 12), 338 y 363 de la Constitución, el párrafo 2 del artículo 850 del Estatuto Tributario y el Decreto 1625 de 2016.

⁷ Citó las sentencias del 30 de octubre de 2019, exp. 23644, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; del 13 de noviembre de 2014, exp. 19654, M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; y del 29 de octubre de 2014, exp. 16866, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



Tributario y no incluyen el origen de los materiales de construcción (retiro de inventario), y que la jurisprudencia únicamente admite el rechazo de la devolución por la adquisición de materiales para proyectos VIS y VIP cuando se exceden los topes del valor de la vivienda⁸.

Indicó que la doctrina objeto de controversia vulnera los principios de confianza legítima y buena fe, pues el beneficio fue reconocido durante 13 años, sin que el cambio de doctrina sobre la obligación de facturar en casos de retiros de inventarios pueda desconocer un derecho amparado por la ley. Recalcó que la DIAN nunca afirmó, durante más de una década, que la norma exigiera un proveedor externo (tercero), por lo que esta interpretación no surge de la ley, sino de un cambio de criterio arbitrario.

Traslado.

La DIAN se opuso a la solicitud de medidas cautelares, señalando que no se cumplieron los requisitos del artículo 231 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, pues el acto acusado se limitó a reiterar la doctrina vigente y la jurisprudencia aplicable, de modo que no se trata de un concepto jurídico tributario, conforme la resolución 0091 de 2021 y el Decreto 1742 de 2020.

Señaló que la consulta presentada tenía como objetivo obtener una asesoría particular respecto de las pruebas requeridas para el trámite de devolución, lo cual es competencia exclusiva del legislador y del Gobierno Nacional.

Argumentó que el acto objeto de controversia incorporó la salvedad general, fundada en la jurisprudencia del Consejo de Estado⁹, según la cual el retiro de inventarios para autoconsumo no debe facturarse. Así, el contribuyente debe demostrar el movimiento de inventario mediante prueba supletoria, por lo que el IVA generado en esta operación debe tratarse como un mayor valor del costo o gasto.

Indicó que no fue creada una causal nueva de rechazo, diferente a las previstas en el artículo 857 del Estatuto Tributario y en el artículo 1.6.1.26.9 del Decreto 1625 de 2016, pues solo interpreta el parágrafo 2 del artículo 850 del Estatuto Tributario, conforme a su tenor literal. Así, señaló que la norma distingue el IVA pagado a terceros en la adquisición de materiales para proyectos VIS y VIP, del impuesto causado por el retiro de inventarios por autoconsumo.

Manifestó que no era posible dar un mismo tratamiento a ambas circunstancias, pues el hecho de que el retiro de inventarios se considere una venta para efectos tributarios no implica una identidad prestacional frente al beneficio del artículo 850 del Estatuto Tributario. Por lo anterior, aceptar la tesis del demandante supondría crear un supuesto más beneficioso, que no fue reconocido por el legislador.

Destacó que el reproche, en realidad, se dirige contra el concepto 002131 (int. 0603) de 2024 de la DIAN, en el que se interpretó que no existe obligación de facturar los retiros de inventarios, conforme lo señaló la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado.

⁸ Citó la sentencia del 19 de julio de 2023, exp. 26577, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

⁹ No identifica las providencias en que sustenta esta afirmación.



CONSIDERACIONES

Corresponde al despacho estudiar si se cumplen los requisitos legales para decretar la medida cautelar de suspensión provisional de los efectos del concepto 100208192-1103 del 22 de julio de 2025, acto expedido por la DIAN, y de la medida cautelar preventiva, que consiste en ordenar a la demandada que ajuste los sistemas para permitir la solicitud de devoluciones del IVA sin que sea necesario presentar facturas electrónicas como soporte en los casos de retiro de inventarios.

Con este propósito, el despacho procederá a verificar el cumplimiento de los requisitos generales y especiales de procedibilidad frente a las peticiones formuladas por el demandante.

1. Sobre los requisitos generales de la medida cautelar de suspensión provisional del Concepto

Con el fin de analizar este aspecto, se debe tener en cuenta que los artículos 229 y 230 de la Ley 1437 de 2011 establecen requisitos generales de procedibilidad, esto es, aquellos presupuestos que son comunes a todas las medidas cautelares: i) que se trate de procesos declarativos, ii) que sea presentada una «petición de parte debidamente sustentada», iii) que la medida sea necesaria para «proteger y garantizar, provisionalmente, el objeto del proceso y la efectividad de la sentencia», y iv) que tenga «relación directa y necesaria con las pretensiones de la demanda».

Precisado lo anterior, el despacho advierte que los primeros dos requisitos fueron cumplidos, dado que el proceso de la referencia es de carácter declarativo y las peticiones de medidas cautelares fueron sustentadas por el interesado.

En cuanto al tercero, la demandada afirmó que el acto objeto de controversia no es un concepto jurídico, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7-1 de la resolución 0091 de 2021 y el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, pues se limitó a reiterar la doctrina oficial vigente y la jurisprudencia aplicable. De igual modo, sostuvo que la consulta formulada pretendía obtener una asesoría de carácter particular sobre las pruebas requeridas para obtener la devolución del IVA, respecto de proyectos VIS y VIP.

El despacho observa que, de ser cierta esta afirmación, el concepto acusado no sería obligatorio, según lo previsto en el artículo 8 de la referida resolución y el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019; y, en consecuencia, no se consideraría un acto administrativo susceptible de control judicial. Esto es relevante para este caso, dado que, de ser así, la medida cautelar de suspensión provisional no sería necesaria para proteger y garantizar el objeto del proceso y la efectividad de la sentencia.

Para resolver este punto, se pone de presente que el numeral 4 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 establece que la Subdirección de Normativa y Doctrina de la DIAN tiene la competencia para absolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de normas tributarias, en lo que sea competencia de la DIAN.

En desarrollo de lo anterior, el artículo 7-1 de la resolución 0091 de 2021 prevé que la doctrina de la DIAN es el conjunto de conceptos proferidos por la Dirección de Gestión Jurídica y la Subdirección de Normativa y Doctrina, de acuerdo a las



competencias dispuestas en los artículos 55 y 56 del Decreto 1742 de 2020, en los que interpreten legislación tributaria.

Para el caso concreto, en el concepto 100208192-1103 del 22 de julio de 2025, consta que fue proferido por la Subdirección de Normativa y Doctrina de la DIAN, autoridad competente para proferir estos conceptos tributarios, conforme las normas analizadas.

Además, en el concepto objeto de controversia no se evidencia que sea negada la respuesta alegando que la consulta trató de obtener una asesoría específica para el consultante; de hecho, aclara que no se referirá a aspectos particulares.

Finalmente, según se transcribió en los antecedentes de esta providencia, la consulta resuelta fue planteada, estudiada y analizada de forma general, para lo cual se interpretaron normas legales tributarias al punto que, en él, la entidad concluyó que «el IVA que otorga el derecho a devolución es el que efectivamente se pague a un tercero proveedor por la adquisición de materiales utilizados en la construcción de proyectos de viviendas VIS y VIP. En este sentido, cuando el contribuyente realice retiro de inventario de estos bienes no se cumpliría con este presupuesto porque si bien asume el pago del IVA no está realizando el pago a un tercero. En consecuencia, dicho IVA no es susceptible de devolución en los términos que establece el artículo 850 del Estatuto Tributario y el numeral 2 del artículo 1.6.1.26.6 del Decreto 1625 de 2016».

Así las cosas, no le asiste la razón a la demandada al afirmar que el acto acusado no puede considerarse un concepto jurídico tributario de la DIAN.

Por lo expuesto, se acredita que el concepto acusado es susceptible de control judicial y, por lo tanto, la medida cautelar solicitada podría considerarse necesaria para garantizar el objeto del proceso y la efectividad de la sentencia, en caso de que sea verificada la infracción de normas superiores (este aspecto será objeto de estudio más adelante).

Frente al último requisito, que consiste en que exista relación directa entre la medida cautelar y las pretensiones de la demanda, la DIAN afirmó que los argumentos propuestos por el demandante en realidad controvierten otro concepto, el 002131 (int. 0603) de 2024, que señaló que no existía obligación de facturar en los casos de retiro de inventarios por autoconsumo.

No obstante, se encuentra que la petición de suspensión provisional se formuló expresamente con relación al concepto 100208192-1103 del 22 de julio de 2025, que es el mismo cuya nulidad se pretende y que los argumentos propuestos no controvierten que no exista la obligación de facturar en los casos de retiro de inventarios por autoconsumo, sino que plantean motivos de inconformidad con relación a que la DIAN señale que, por este motivo, no es posible obtener la devolución del IVA pagado en proyectos VIS y VIP.

Por lo anterior, se encuentra demostrado este requisito general de la medida cautelar de suspensión provisional.

2. Sobre los requisitos generales de la medida cautelar preventiva – orden a la DIAN de ajustar sus sistemas

Tal y como ocurrió frente a la petición de suspensión provisional, los primeros dos requisitos fueron cumplidos pues el proceso de la referencia es de carácter



declarativo y las peticiones de medidas cautelares fueron sustentadas por el interesado.

Empero, los requisitos tercero y cuarto no se encuentran acreditados, por los siguientes motivos:

La demanda de la referencia fue presentada en ejercicio del medio de control de simple nulidad, motivo por el cual la única pretensión que formulada fue la de nulidad del concepto 100208192-1103 del 22 de julio de 2025, por lo que se trata de una medida cautelar que no tiene relación directa con las pretensiones de la demanda y que excedería el alcance de las pretensiones, que son las que precisamente definen el objeto del proceso y el alcance de las declaraciones que se podrán realizar en el fallo que de fin al proceso.

En otras palabras, de accederse a esta medida cautelar, se estaría impartiendo una orden que sería improcedente en la sentencia. Por ende, es una medida que no es necesaria para proteger y garantizar el objeto del proceso o la efectividad de la sentencia.

Por lo tanto, el despacho negará la medida cautelar preventiva formulada por no cumplir los requisitos generales, y procederá al estudio de los requisitos especiales de procedibilidad únicamente con relación a la medida cautelar de suspensión provisional de los efectos del concepto 100208192-1103 del 22 de julio de 2025.

3. Sobre los requisitos específicos de procedibilidad de la suspensión provisional

El demandante fundamentó la petición de suspensión provisional en el hecho de que cuando el acto acusado requiere de la intervención de un tercero (proveedor) para poder solicitar la devolución o compensación del IVA, se restringe el derecho de los constructores que realizan proyectos VIS o VIP que realizan retiro de inventarios para autoconsumo dado que ello no se prevé en la norma legal ni la reglamentaria; señaló que el hecho de que el retiro de inventarios para autoconsumo no se facture, no tiene la virtualidad para modificar lo que la ley ha establecido.

A juicio del demandante, la entidad creó una causal de rechazo no prevista en el artículo 857 del Estatuto Tributario, y desconoció el principio de neutralidad del IVA, con base en una simple formalidad (ausencia de factura). Además, afirmó que la DIAN vulneró los principios de buena fe y de confianza legítima, pues durante años no se ha exigido la intervención de un tercero para acceder a la devolución o compensación referida.

Para resolver, se precisa que el artículo 231 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo establece que la suspensión provisional de los efectos del acto administrativo procede por la violación de las normas superiores «invocadas en la demanda o en la solicitud que se realice en escrito separado», siempre que se acredite por alguno de dos métodos especiales: i) el «análisis» del contenido del acto y su «confrontación» con dichas normas superiores invocadas por el demandante o ii) el estudio de las pruebas allegadas con la solicitud.



Se destaca que la decisión sobre la suspensión provisional únicamente constituye un estudio preliminar de legalidad, no definitivo, pues el análisis de fondo del litigio está reservado para la sentencia, de ahí que el legislador exija que la suspensión provisional sea decidida atendiendo alguno de los métodos expuestos.

Además, como se ha puesto de presente en otras ocasiones¹⁰, la disposición legal analizada derogó el requisito de la manifiesta ilegalidad, pues la norma actualmente vigente no exige que en el ejercicio de confrontación entre el acto administrativo y la ley se observe una «manifiesta infracción», como sí lo hacía el artículo 152 del Código Contencioso Administrativo, tal como lo anunció la demandante y contrario a lo manifestado por la demandada.

Precisado lo anterior, para efectuar la confrontación normativa propuesta por el demandante, se advierte que el literal a) del artículo 420 del Estatuto Tributario establece que el IVA se causa por «La venta de bienes corporales muebles e inmuebles, con excepción de los expresamente excluidos»; así mismo, el artículo 421 indica que, para efectos de este impuesto, «se consideran ventas», entre otros, b) «Los retiros de bienes corporales muebles e inmuebles hechos por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa», c) las incorporaciones de bienes corporales muebles a inmuebles o a servicios no gravados, así como la transformación de bienes gravados en no gravados, cuando tales bienes hayan sido creados, construidos, fabricados, elaborados, o procesados, por quien efectúa la incorporación o transformación y el artículo 429 establece que el impuesto se causa «En los retiros a que se refiere el literal b) del artículo 421, en la fecha del retiro».

Ahora, el párrafo primero del artículo 1.6.1.26.2. del Decreto 1625 de 2016 define a los materiales de construcción como «todos aquellos bienes corporales muebles utilizados directamente en la construcción del proyecto de vivienda de interés social y vivienda de interés social prioritaria, de acuerdo con lo señalado en el artículo 1.6.1.26.1 del presente decreto». Así, el retiro de materiales de construcción (inventarios) para ser utilizados en la construcción de proyectos VIS o VIP, causa el IVA.

En este contexto, el párrafo segundo del artículo 850 del Estatuto Tributario establece el derecho de los constructores de esta clase de proyectos a la devolución o compensación del IVA pagado, en los siguientes términos:

ARTÍCULO 850. DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución.

[...]

Parágrafo 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.

Esta norma fue reglamentada por el Decreto 1625 de 2016, que en el artículo 1.6.1.26.1. reiteró que «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

¹⁰ Auto del 20 de octubre de 2022, exp. 26914, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello. Reiterada en auto del 27 de marzo de 2025, exp. 29095, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



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».

Para estos efectos, el artículo 1.6.1.26.2. *ibidem* reglamentó los requisitos de la contabilidad para ejercer este derecho. Así, el numeral 3 prevé que el IVA pagado en la adquisición de materiales de construcción de VIS y VIP se llevará en una cuenta transitoria, el cual se trasladará a una cuenta de IVA por cobrar en la parte que corresponda a cada unidad del proyecto ejecutada o construida.

Por su parte, los numerales 4 y 5 indican que el IVA que corresponda a materiales de proyectos diferentes a VIS y VIP o que, correspondiendo a esos proyectos, exceda el porcentaje previsto por el legislador, será tratado como factor de costo en el respectivo centro de costos (al que se refiere el numeral 2), sin que pueda afectar el IVA de los proyectos VIS y VIP que será solicitado en compensación o devolución.

Además, el numeral 6 establece que «Las facturas o documentos equivalentes que, de conformidad con el artículo 123 del Decreto número 2649 de 1993, sirvan de soporte a los registros contables, deben satisfacer los requisitos señalados en los artículos 617, 618 y 771-2 del Estatuto Tributario, y discriminar en todos los casos el IVA correspondiente a la transacción».

Sumado a lo anterior, el párrafo segundo del artículo analizado precisa que «Los constructores como titulares del derecho a la devolución o compensación del IVA de que trata este capítulo, podrán desarrollar la construcción de los proyectos de vivienda de interés social y vivienda de interés social prioritaria en forma directa, o mediante subcontratos de construcción, o por el sistema de autoconstrucción».

De otro lado, el artículo 1.6.1.26.6. del Decreto 1625 referido regula los requisitos especiales para la devolución, entre los cuales se encuentra, en el numeral 2, la presentación de una relación certificada por revisor fiscal o contador público, según el caso, de «las facturas de compra de materiales utilizados para la construcción de las viviendas de interés social y vivienda de interés social prioritaria, indicando su número, el nombre y apellidos o razón social, y Número de Identificación Tributaria (NIT) del proveedor, valor de los bienes adquiridos, valor del impuesto sobre las ventas - IVA cancelado el cual debe estar discriminado en ellas y la descripción de los bienes».

Igualmente, el numeral 4 exige la presentación de una certificación de revisor fiscal o contador público, según el caso, donde conste que el IVA solicitado en devolución o compensación «no ha sido llevado como un mayor valor del costo ni deducción en la determinación del impuesto sobre la renta ni como impuesto descontable en la declaración del impuesto sobre las ventas y que se cumplen todos los requisitos para la procedencia de la solicitud».

El examen conjunto de las anteriores normas permite concluir que, para ejercer el derecho de los constructores de proyectos VIS o VIP a la devolución o compensación del IVA pagado por los materiales de construcción, no se exige que los materiales de construcción hayan sido adquiridos de un tercero o proveedor.

En efecto, debe tenerse en cuenta que, conforme al artículo 421 del Estatuto Tributario, el retiro de inventarios por autoconsumo se asimila a una venta para efectos del IVA y, por lo tanto, en estos eventos, se debe considerar que existió una adquisición que otorga al constructor de proyectos VIS y VIP el derecho a la devolución o compensación del impuesto pagado, tal como lo previó el legislador en el párrafo segundo del artículo 850 *ibidem* y lo reiteró el reglamento en el artículo 1.6.1.26.1. del Decreto 1625 de 2016.

Se debe destacar que, dentro de los requisitos especiales de devolución o compensación referidos previamente, que son de naturaleza formal y no sustancial,



se encuentra la presentación de una relación de las facturas expedidas por los proveedores, que identifiquen su nombre, NIT y el IVA pagado; requisito que fue creado por el Gobierno Nacional, conforme la autorización para determinar las condiciones para la devolución o compensación del parágrafo segundo del artículo 850 del Estatuto Tributario. No obstante, ello no significa que únicamente pueda ejercerse el derecho a la devolución del IVA pagado en proyectos VIS y VIP cuando los materiales de construcción son adquiridos de un tercero pues, en los eventos de retiro de inventarios por autoconsumo, no es obligatorio expedir una factura, al no estar presente un tercero que haga las veces de adquirente, como, de hecho, el concepto 1002022208-0603 del 27 de marzo de 2024 de la DIAN lo señaló.

Así, la distinción propuesta en el concepto demandado no fue prevista por el legislador ni por el reglamento, pues las normas que establecen el derecho a la devolución o compensación solo hacen referencia al IVA pagado en la adquisición de materiales de construcción sin exigir que sea adquirido de un tercero ni prohibiendo la devolución en casos en los que el impuesto hubiese sido pagado por un retiro de inventario para usarlo en la construcción VIS y VIP.

De este modo, establecer que la devolución o compensación únicamente opera cuando los materiales son adquiridos de un tercero supone una restricción a los constructores de los proyectos reseñados que no se encuentra sustentada en norma alguna.

Con base en lo anterior, la interpretación de la norma que establece el derecho a la devolución o compensación en estos casos impone concluir que los requisitos relacionados con la identificación de facturas emitidas por terceros únicamente son exigibles en aquellos casos en que, efectivamente, se adquieren materiales de construcción de un proveedor, pero, no son aplicables cuando el pago del IVA por parte del constructor derivó de un retiro por autoconsumo.

Téngase en cuenta que el Gobierno Nacional, previendo que se pueden presentar diversos escenarios en el desarrollo de proyectos VIS o VIP, dispuso la aplicación de algunos requisitos únicamente cuando fueran procedentes. Así, el numeral 1 del artículo 1.6.1.26.6. del Decreto 1625 de 2016 exige la certificación del titular del proyecto, solo «cuando el constructor solicitante ha desarrollado el proyecto bajo contrato», y el numeral 9 *ibidem* prevé la presentación de un certificado expedido por la autoridad territorial de planeación, «cuando la solicitud de devolución y/o compensación del impuesto sobre las ventas - IVA corresponda a vivienda de interés social y/o vivienda de interés social prioritaria desarrollada en programas y/o proyectos de renovación urbana».

De este modo, no es posible afirmar que la totalidad de los requisitos del artículo 1.6.1.26.6. se deben aplicar en cada petición de devolución y/o compensación, sino que la autoridad tributaria tiene el deber de verificar cuáles son aplicables a cada caso, incluso respecto del requisito relacionado con la relación de las facturas.

Así las cosas, cuando el reglamento exige que la petición de devolución o compensación debe anexar una relación de las facturas que identifique al proveedor de los materiales de construcción, debe entenderse que se trata de un requisito que únicamente es aplicable en los eventos en que existe un tercero proveedor, pero no es posible afirmar que ello altera o restringe el derecho de los constructores de proyectos VIS o VIP a la devolución y/o compensación del IVA pagado en los eventos de retiro de inventarios por autoconsumo, pues en estos casos no es obligatoria la expedición de una factura.



Con base en lo anterior, carece de fundamento legal o reglamentario la afirmación del acto acusado, según la cual, «el IVA que otorga el derecho a devolución es el que efectivamente se pague a un tercero proveedor por la adquisición de materiales utilizados en la construcción de proyectos de viviendas VIS y VIP. En este sentido, cuando el contribuyente realice retiro de inventario de estos bienes no se cumpliría con este presupuesto porque si bien asume el pago del IVA no está realizando el pago a un tercero. En consecuencia, dicho IVA no es susceptible de devolución en los términos que establece el artículo 850 del Estatuto Tributario y el numeral 2 del artículo 1.6.1.26.6 del Decreto 1625 de 2016».

Así las cosas, se encuentra demostrado, mediante una confrontación normativa, que el concepto objeto de controversia infringe las normas superiores, motivo por el cual procede el decreto de la medida cautelar de suspensión provisional de sus efectos.

Lo anterior, sin que sea necesario examinar los demás argumentos planteados por el peticionario, relacionados con la violación de los principios de buena fe y de confianza legítima.

En mérito de lo expuesto, el despacho

RESUELVE

1. **Negar** la medida cautelar preventiva, que consiste en ordenar a la DIAN ajustar los sistemas de devoluciones o compensaciones del IVA, por no cumplir los requisitos generales previstos en los artículos 229 y 230 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, según se expuso en la parte motiva de esta providencia.
2. **Decretar** la suspensión provisional del concepto 100208192-1103 del 22 de julio de 2025, expedido por la DIAN, por verificarse la infracción de normas superiores mediante un ejercicio de confrontación normativa.
3. **Reconocer** al abogado Camilo Andrés Perilla López como apoderado de la DIAN, en los términos y para los fines conferidos en el poder que obra a índice 19 de Samai.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Cúmplase.

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Este documento fue firmado electrónicamente. Su validez e integridad pueden comprobarse a través de la siguiente dirección electrónica: <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>