



CONTROL DE LEGALIDAD DE ACTO ADMINISTRATIVO REVOCADO - Procedencia. Reiteración de jurisprudencia

[O]bserva la Sala que el Concepto nro. 100202208-0132 demandado fue parcialmente revocado por el Concepto nro. 100202208-0322, del 03 de abril de 2017, igualmente enjuiciado, que determinó que la renta exenta bajo análisis solo aplica para aquellos proyectos en los que la totalidad de las unidades habitacionales, servicios y bienes conexos cumplan con los montos de SMLMV establecidos legalmente. Así, se observa que el segundo documento sustituyó la interpretación administrativa anterior, según la cual solo las unidades habitacionales y complementos que superaran los correspondientes topes, estaban imposibilitados para aplicar la exención, sin que dicho aspecto afectara todo el proyecto. No obstante, conforme con el criterio reiterado por la Sala, la revocatoria del documento cuestionado no le resta competencia a esta jurisdicción para examinar la juridicidad del mismo, frente a los efectos que pudo producir durante el tiempo en que tuvo fuerza ejecutoria

IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS - Rentas exentas asociadas a las viviendas de interés social VIS y de interés prioritario VIP / VIVIENDA DE INTERÉS SOCIAL VIS - Concepto o definición legal / VIVIENDA DE INTERÉS PRIORITARIO VIP - Concepto o definición legal / UNIDAD HABITACIONAL - Concepto o definición legal / DEFINICIÓN LEGAL DE VIVIENDA DE INTERÉS SOCIAL VIS Y DE VIVIENDA DE INTERÉS PRIORITARIO VIP - Alcance. Integran de manera sistemática el ordenamiento jurídico, incluido el ámbito tributario / DEFINICIÓN LEGAL DE VIVIENDA DE INTERÉS SOCIAL VIS Y DE VIVIENDA DE INTERÉS PRIORITARIO VIP - Aplicación en el ámbito tributario. Se aplican en materia tributaria a falta de preceptos que regulen una definición propia para esta área / RENTAS ASOCIADAS A LAS VIVIENDAS DE INTERÉS SOCIAL VIS Y DE INTERÉS PRIORITARIO VIP EXENTAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS – Determinación. Para establecer qué se entiende por una VIS y una VIP para efectos de la exención, es necesario acudir a la definición legal de tales conceptos y, por ende, las mismas no pueden superar los topes fijados en la ley / ASIGNACIÓN DE SUBSIDIO FAMILIAR DE VIVIENDA DE INTERÉS SOCIAL VIS Y VIP – Requisitos. Determinación del valor de la vivienda / DETERMINACIÓN DEL VALOR DE LA VIVIENDA PARA LA ASIGNACIÓN DE SUBSIDIO FAMILIAR DE VIVIENDA DE INTERÉS SOCIAL VIS Y VIP – Alcance y efectos. La presunción prevista en el parágrafo 1 del artículo 2.1.1.1.1.7 del Decreto 1077 de 2015, para determinar el valor de los inmuebles que pueden ser objeto del subsidio, reconoce un parámetro para poder establecer y probar el valor de las viviendas de este tipo y de sus bienes y servicios conexos, pero no define cuáles son los componentes que integran el valor de las viviendas VIS y VIP / RENTAS ASOCIADAS A LAS VIVIENDAS DE INTERÉS SOCIAL VIS Y DE INTERÉS PRIORITARIO VIP EXENTAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS - Contenido de los conceptos VIS Y VIP. Para efectos de la exención, tales conceptos se deben sujetar a la regulación especial prevista en la Ley 388 de 1997 y a los límites de los valores que para el efecto establezca el correspondiente plan de desarrollo y no a la norma del Decreto 1077 de 2015 que regula los montos límites de las viviendas a las que se les puede aplicar el subsidio familiar, puesto que la limitación en SMLMV que ella fija no concreta la noción de VIS



y VIP / RENTAS ASOCIADAS A LAS VIVIENDAS DE INTERÉS SOCIAL VIS Y DE INTERÉS PRIORITARIO VIP EXENTAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS – Valor de la vivienda. Pueden acceder al beneficio de la exención las viviendas cuyo valor máximo, para el momento de su expedición, correspondía a 135 SMLMV para las VIS y de 70 SMLMV para las VIP, y, actualmente, a 135 y 90 SMLMV, respectivamente / CONCEPTOS DIAN 100202208-0132 DE 9 DE FEBRERO DE 2017 Y 100202208-0322 DE 3 DE ABRIL DE 2017 - Ilegalidad

4- Para el momento de expedición de los conceptos objeto de enjuiciamiento, el ordinal 6.º del artículo 235-2 del ET determinaba que estaban exentas del impuesto sobre la renta las utilidades obtenidas en la enajenación de predios destinados al desarrollo de proyectos de VIS y VIP y aquellas derivadas de la primera venta de los mismos tipos de vivienda, sin establecer el alcance de las expresiones «*vivienda de interés social y la vivienda de interés prioritario*». 5- Por su parte, el artículo 91 de la Ley 388 de 1997 determina que las VIS son aquellas viviendas que se desarrollan para garantizar el derecho de vivienda de los hogares de menores ingresos y cuyo monto y tipo de solución deben ser establecidas por el Plan Nacional de Desarrollo (PND), es decir, que el gobierno debe fijar el conjunto de operaciones que permitan a este tipo de hogares disponer de habitación en condiciones sanitarias satisfactorias de espacio, servicios públicos y calidad de estructura. Por ello, para la época del *sub examine*, el artículo 91 del PND 2014-2018 (Ley 1753 de 2015) concretó que la VIS es la unidad habitacional que cumple con los estándares de calidad en diseño urbanístico, arquitectónico y de construcción, cuyo valor no excede 135 SMLMV; al paso que la VIP corresponde a un tipo de VIS cuyo monto no supera los 70 SMLMV. A su vez, el Decreto Único Reglamentario del Sector Vivienda, Ciudad y Territorio (DURV, Decreto 1077 de 2015), precisó que las unidades habitacionales son los apartamentos o casas de vivienda independiente con acceso a la vía pública o a las zonas comunes del conjunto multifamiliar que están separadas de las otras viviendas, de tal forma que sus ocupantes pueden acceder sin pasar por las áreas privadas de otros hogares. En ese orden de ideas, el legislador dotó de contenido la definición de vivienda de interés social y vivienda de interés prioritaria, que en consecuencia obedece a conceptos que difieren entre sí por los valores permitidos para cada uno de ellos por la legislación, puesto que, conforme a la regulación actual, los primeros no pueden tener un valor superior a 135 SMLMV, mientras que los segundos no pueden superar el monto de 90 SMLMV. Se colige, entonces, que las definiciones existentes en las normas indicadas tienen la virtualidad de integrar de manera sistemática el ordenamiento jurídico incluyendo el ámbito tributario, a falta de preceptos particulares que regulen una definición propia en esta área. De suerte que, para determinar qué se entiende por una VIS y una VIP para efectos de la exención del impuesto sobre la renta, es necesario acudir a la definición establecida en las mencionadas normas, y, por ende, estas no pueden superar los topes indicados. Ahora bien, es menester precisar que el parágrafo 1.º del artículo 2.1.1.1.1.7 del DURV, inicialmente señaló que, a efectos de obtener subsidios oficiales, el valor de las viviendas nuevas era el estipulado en el contrato de adquisición, y se presumía que el mismo incluía 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. En ese mismo sentido, los artículos 2.1.1.1.1.2 y 2.1.4.3.5



del DURV, determinan que las VIS son aquellas viviendas que reúnen los elementos que aseguran su habitabilidad, cumplen con los estándares de calidad mencionados y su valor es inferior o igual al límite de precio establecido por la ley. Por lo anterior, la presunción señalada para efectos de determinación del valor de los inmuebles que pueden ser objeto de subsidio, no define cuáles son los componentes que integran el valor de las VIS y VIP, sino que prevé una forma para su determinación, en los supuestos en que las pruebas existentes sean insuficientes para establecer el valor de la vivienda y sus componentes. Lo que, finalmente, reconoce un parámetro para poder determinar y probar el valor de las viviendas de este tipo y de sus bienes y servicios conexos. 6- Precisado lo anterior, a efectos de determinar si los conceptos censurados por la actora contrarían las normas superiores (...) Para la Sala, la referencia de la norma que regula los montos límites de las viviendas a las cuales puede aplicarse el subsidio familiar no se acompasan con la noción de VIS y VIP establecida en las normas precitadas, 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. Por lo tanto, el contenido de los conceptos de VIS y VIP se deben sujetar a la regulación especial prevista en la Ley 388 de 1997 y a los límites de los valores que para el efecto establezca el correspondiente plan de desarrollo. Se trata por consiguiente de viviendas cuyo valor máximo, para el momento de su expedición, correspondía a 135 SMLMV para las VIS y de 70 SMLMV para las VIP, y, actualmente, a 135 y 90 SMLMV, respectivamente. Por consiguiente, las viviendas que cumplan dichos requisitos son las que pueden acceder a la renta exenta de que trata el artículo 235-2 del ET. La anterior interpretación, en principio, conllevaría a declarar la legalidad condicionada de los conceptos demandados en el entendido de que la aplicación de la exención en el impuesto a la renta objeto de análisis está supeditada al cumplimiento de los montos máximos permitidos para las viviendas VIS y VIP, pero que estos topes realmente corresponden a los indicados en el Plan Nacional de Desarrollo vigente Sin embargo, habida cuenta que de la aplicación del párrafo 1.º del artículo 2.1.1.1.1.7 del DURV la Administración adicionalmente interpretó que la presunción de determinar el valor de los bienes conexos a partir del valor establecido inicialmente en el contrato de adquisición y, ahora en el avalúo comercial, conllevaba a que el valor de la vivienda VIS y VIP debía estar conformado por el valor de la vivienda y de todos los bienes conexos, se desconoce que dicha presunción corresponde a un parámetro para poder determinar y probar el valor de las viviendas de este tipo y de sus bienes y servicios conexos. Por lo tanto, procede la nulidad solicitada por el actor.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 235-2 NUMERAL 6 / LEY 388 DE 1997 - ARTÍCULO 91 / LEY 1753 DE 2015 - ARTÍCULO 91 / DECRETO 1077 DE 2015 - ARTÍCULO 2.1.1.1.1.2 / DECRETO 1077 DE 2015 - ARTÍCULO 2.1.1.1.1.7
PARÁGRAFO 1 / DECRETO 1077 DE 2015 - ARTÍCULO 2.1.4.3.5

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 100202208-0132 DE 2017 (9 de febrero) DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN (PARCIAL) (Anulado parcial) / CONCEPTO 100202208-0322 DE 2017 (3 de abril) DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN (PARCIAL) (Anulado parcial)

CONDENA EN COSTAS EN PROCESOS EN LOS QUE SE VENTILE UN INTERÉS PÚBLICO - Improcedencia



Expediente: 11001-03-27-000-2018-00013-00 (23662)
Demandante: JUAN FERNANDO GUTIÉRREZ MÁRQUEZ

[L]a Sala advierte que no procede la condena en costas porque se trata de una controversia en la que se ventila un interés público (artículo 188 del CPACA).

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 188

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., veintiocho (28) de noviembre de dos mil diecinueve (2019)

Radicación número: 11001-03-27-000-2018-00013-00 (23662)

Actor: JUAN FERNANDO GUTIÉRREZ MÁRQUEZ

Demandado: UAE DIAN

FALLO

La Sala decide mediante sentencia el contencioso de única instancia adelantado contra los Conceptos nros. 100202208-0132 y 100202208-0322, del 09 de febrero y 03 de abril de 2017, respectivamente, ambos expedidos por la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en ejercicio del medio de control de simple nulidad contemplado en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda¹

El demandante solicitó que se declare la nulidad parcial de los conceptos cuyo texto se transcribe a continuación, destacando con subraya los apartes acusados:

Concepto nro. 100202208-0132 del 09 de febrero de 2017:

De conformidad con el artículo 19 del Decreto número 4048 de 2008, es función de esta Dirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales, en materia aduanera o de comercio exterior, en lo de competencia de la DIAN.

¹ La demanda fue subsanada, mediante escrito radicado el 07 de mayo de 2018 (ff. 63 a 101) y admitida por auto del 05 de julio de 2018 (f. 104).



En atención a su solicitud de reconsideración de las tesis planteadas en los Conceptos 031220 de 22 de mayo de 2014 y 016193 de junio 22 de 2016, este Despacho considera pertinente precisar que en desarrollo del artículo 58 de la Constitución Política de Colombia, el Legislador es quien está facultado para establecer los motivos de utilidad pública o de interés social, lo que significa que su desarrollo obedece al principio de reserva de ley.

De otra parte, se precisa que en ejercicio de dicha facultad, el legislador determinó como fines de utilidad común o de interés social, la utilidad en la enajenación de predios destinados para la construcción de vivienda de interés social, entre otros, que hayan sido aportados a patrimonios autónomos que se creen con esta finalidad exclusiva por un término igual a la ejecución del proyecto de construcción y su liquidación, sin exceder en ningún caso más de diez (10) años, gozando también del mismo beneficio de exención los patrimonios autónomos indicados.

Dado que la competencia para la declaratoria de fines de interés social o utilidad pública deviene de las facultades expresas que tiene el legislador, no se puede inferir que se requiera por parte de autoridad administrativa del poder ejecutivo la expedición de algún acto que las declare, como también no hay lugar a que se encuentre identificado puntualmente en el Plan de Ordenamiento Territorial (POT) los predios en donde se construirán los proyectos de Vivienda de Interés Social (VIS y VIP), teniendo en cuenta, como lo señala la Oficina Asesora Jurídica del Ministerio de Vivienda en Oficio número 2016EE0119430 de diciembre 16 de 2016, “que los mismos pueden ser ejecutados -a falta de restricción legal- en cualquier suelo apto para construir vivienda según la demarcación general de uso residencial que realiza el POT”.

Así las cosas, cuando el artículo 207-2 del Estatuto Tributario en su numeral 9, hace remisión expresa a los fines de utilidad pública a que se refieren los literales b) y c) del artículo 58 de la Ley 388 de 1997, consistentes en el desarrollo de proyectos de vivienda de interés social, incluyendo los de legalización de títulos en urbanizaciones de hecho o ilegales diferentes a las contempladas en el artículo 53 de la Ley 9ª de 1989, la rehabilitación de inquilinatos y la reubicación de asentamientos humanos ubicados en sectores de alto riesgo; como también la ejecución de programas y proyectos de renovación urbana y provisión de espacios públicos urbanos, se observa que además de haber reconocido tales eventos como de utilidad común o de interés social, ha estructurado la norma para que cumplidos los requisitos y controles que para el efecto establece el Decreto Reglamentario número 2755 de 2003, se obtenga el respectivo beneficio de rentas exentas por tales conceptos.

En consecuencia, la exención contenida en el anterior numeral 9 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario, (hoy numeral 6 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 99 de la Ley 1819 de 2016), procede cuando en los predios aportados al patrimonio autónomo se desarrollen proyectos de vivienda de interés social, conforme con las normas que regulen este tipo de viviendas, programas y proyectos de renovación urbana o provisión de espacios públicos urbanos, sin que deba mediar un proceso de declaración como bienes de utilidad pública o de interés social y sin que se requiera que los predios aportados al patrimonio autónomo se encuentren calificados o zonificados por el Plan de Ordenamiento Territorial correspondiente, para el desarrollo de VIS o de VIP.

De otra parte, de acuerdo con párrafo 1º del artículo 2.1.1.1.1.7 del Decreto número 1077 de 2015, 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 esta, entre los cuales se encuentran los 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 no podrá superar el monto de los salarios mínimos legales mensuales vigentes (SMLMV) que le corresponda según sea VIS o VIP.

Para efectos fiscales, todo monto que supere los máximos establecidos por SMLMV para cada unidad habitacional de VIS o VIP o la inclusión de otros muebles o inmuebles que no están previstos en la norma como de usos y servicios complementarios o conexos, como lo son los locales comerciales, no serán considerados como base de la exención. (Subrayado demandado).



Expediente: 11001-03-27-000-2018-00013-00 (23662)
Demandante: JUAN FERNANDO GUTIÉRREZ MÁRQUEZ

En los anteriores términos se reitera la revocatoria del Oficio número 043236 del 21 de julio de 2014, el cual fue revocado por Oficio número 001243 de 19/01/2015, e igualmente se revoca la doctrina incorporada en los Oficios número 031220 de mayo 22 de 2014 y 016193 de junio 22 de 2016, proferidos por la Dirección de Gestión Jurídica.

Concepto nro. 100202208-0322 del 03 de abril de 2017:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, es función de esta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Entidad.

De conformidad con su solicitud en donde solicita se aclare la expresión proferida por parte de esta Dirección a través del concepto 0132 del 9 de Febrero de 2017 este despacho en donde manifestó que: "... para efectos fiscales, todo monto que supere los máximos establecidos por SMLMV para cada unidad habitacional de VIS o VIP o la inclusión de otros muebles o inmuebles que no están previstos en la norma como de usos y servicios complementarios o conexos, como lo son los locales comerciales, no serán considerados como base de la exención".

Manifiesta en su solicitud que la anterior expresión, ha generado dudas en el sector en cuanto a los máximos establecidos por SMLMV para la realización de proyectos VIS o VIP y su tratamiento correlativo como renta exenta para efectos fiscales:

Así las cosas, en criterio del consultante pueden entenderse dos supuestos respecto el tope máximo establecido en la norma para la realización de proyectos VIS o VIP:

La primera interpretación supone que cuando se enajenen unidades habitacionales y con ella depósitos y parqueaderos por separado, el monto total del proyecto (incluyendo estos conceptos) no podrá superar el monto máximo en SMLV para la realización de estos proyectos, y en caso tal que se superen, el exceso de ese valor no gozará del beneficio de renta exenta de que trata la Ley.

La segunda interpretación supone que si a pesar de que el monto total del proyecto (incluyendo depósitos y parqueaderos) excede el monto máximo en SMLV para la realización de estos proyectos, pero la unidad habitacional por sí sola no la supera, el proyecto en su totalidad gozará del tratamiento de renta exenta.

Al respecto este despacho se permite manifestar lo siguiente:

Tal y como lo manifestó este despacho en el concepto que solicita su aclaración, el parágrafo 1 del artículo 2.1.1.1.1.7 del decreto 1077 de 2015, indica que:

Parágrafo 1º. 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.

Como se observa de la norma transcrita el valor máximo en SMLMV para los proyectos VIS y VIP, no puede exceder en su conjunto los topes establecidos en la norma, y dentro de este valor se incluyen no sólo la unidad habitacional sino los bienes muebles e inmuebles que prestan usos y servicios complementarios o conexos a esta, entre los cuales se encuentran los parqueaderos, depósitos, buhardillas, terrazas, antejardines o patios, como el correspondiente



a contratos de mejoras o acabados suscritos con el oferente o con terceros, por lo que para efectos del tratamiento del beneficio de renta exenta del impuesto de renta debe entenderse en este contexto.

En consecuencia, sólo gozarán del tratamiento de renta exenta aquellos proyectos cuyo valor en su conjunto, vale decir, unidad habitacional y bienes muebles e inmuebles que prestan usos y servicios complementarios o conexos a esta (entre los cuales se encuentran los parqueaderos, depósitos, buhardillas, terrazas, antejardines o patios, como el correspondiente a contratos de mejoras o acabados suscritos con el oferente o con terceros) no exceda los topes establecidos en la Ley para este tipo de proyectos de conformidad con la legislación vigente. Por consiguiente, los proyectos cuya unidad habitacional y servicios conexos o complementarios de que trata la norma antes transcrita (parqueaderos, depósitos, buhardillas, terrazas, antejardines o patios, acabados, etc) superen los topes máximos establecidos legalmente en SMLMV para vivienda de interés social y prioritaria, NO tendrán el tratamiento de renta exenta de que trata la ley. (Subrayas originales).

En los anteriores términos se aclara y se revoca en lo que corresponde el concepto 0132 del 9 de febrero de 2017 (...).

A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 51, 83 y 338 de la Constitución; 91 de la Ley 388 de 1997 y 99 de la Ley 1819 de 2016; las Leyes 1151 de 2007, 1450 de 2011 y 1753 de 2015; y el Decreto 1070 de 2015, compilatorio del Decreto 2190 de 2009. El concepto de violación planteado se sintetiza así (ff. 74 a 101):

De manera preliminar, explicó que es procedente la demanda contra el Concepto nro. 100202208-0132, del 09 de febrero de 2017, pues, aunque fue revocado parcialmente por el Concepto nro. 100202208-0322 del 03 de abril de 2017, produjo efectos jurídicos mientras estuvo vigente.

En cuanto al fondo del asunto, adujo que la interpretación propuesta en los conceptos censurados desborda el artículo 99 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 235-2 del ET y estableció la exención de las rentas asociadas a vivienda de interés social (VIS) o vivienda de interés prioritario (VIP). En concreto, censuró que los conceptos acusados establecieran que: (i) el valor de la VIS debe incluir el de los bienes muebles e inmuebles que presten usos y servicios complementarios o conexos, y el correspondiente a contratos de mejoras o acabados suscritos con el oferente o con terceros; (ii) el valor consolidado de la vivienda no podrá superar el monto de los salarios mínimos legales mensuales vigentes (SMLMV) que corresponda según se trate de VIS o VIP; y (iii) el beneficio tributario se perderá para la totalidad de un proyecto pierde el beneficio si una unidad habitacional supera los máximos establecidos en SMLMV o incluye de otros muebles o inmuebles que no están previstos en la norma como de usos y servicios complementarios o conexos, como es el caso de los locales comerciales.

Señaló que la norma interpretada no fijó topes en SMMLV para la procedencia de la exención, ni restricciones frente a los elementos que integran una unidad habitacional. Por lo anterior, las limitaciones previstas en el Decreto 2190 de 2009 (compilado en el Decreto 1077 de 2015), no son aplicables. Agregó que los conceptos demandados desconocieron las Leyes 388 de 1997 y 1753 de 2015, que establecen un concepto más amplio e integral de lo que debe entenderse por VIS y VIP.

Argumentó que los conceptos acusados incurren en falta de motivación, pues



omiten explicar por qué el Decreto 2190 de 2009 es aplicable en materia tributaria, norma que solo es aplicable con respecto a los VIS o VIP financiadas mediante subsidios.

Manifestó que la noción de «*vivienda de interés social*» es general y se extiende tanto proyectos públicos como privados, mientras que la noción de vivienda subsidiada abarca un conjunto de restricciones que solo son aplicables a proyectos públicos o financiados parcialmente con recursos públicos. Agregó que con lo anterior se desconoció el verdadero alcance de la exención prevista en el artículo 99 de la Ley 1819 de 2016.

Alegó que dicha interpretación vulnera el principio de irretroactividad, porque en el mismo periodo gravable la Administración modificó su posición. Al hilo de lo anterior, sostuvo que los conceptos censurados pasan por alto la definición de VIS del Decreto 2924 de 2013, que regula la devolución o compensación del IVA en el marco de los proyectos de construcción de ese tipo de viviendas. Por ello, concluyó que la Administración tributaria utilizó dos definiciones diferentes de VIS, lo que atenta contra el principio de buena fe.

Contestación de la demanda

La entidad demandada se opuso a las pretensiones de la demanda (ff. 117 a 128), así:

Consideró que la doctrina acusada se limita a indicar las condiciones necesarias para hacer efectivo el beneficio, en los términos del artículo 99 de la Ley 1819 de 2016; y explicó que los conceptos demandados se refirieron a las normas relacionadas con las VIS y las VIP, porque el beneficio tributario está referido a la renta asociada a esos tipos de vivienda.

Audiencia inicial

La audiencia inicial de que trata el artículo 180 del CPACA se celebró el 05 de diciembre de 2018, con asistencia de ambas partes y del Ministerio Público (ff. 140 a 144).

En la diligencia, el magistrado ponente señaló que no se advertían irregularidades ni causales de nulidad que afectaran la validez y eficacia de las actuaciones judiciales adelantadas, manifestó que era improcedente la conciliación y ordenó continuar con el trámite del proceso, pues no se encontraron probadas excepciones previas. Estableció, previa intervención de las partes y del Ministerio Público, que el litigio se concentraba en determinar «*si es procedente el control de legalidad de una norma revocada, pues, tal como lo aceptan las partes, el Concepto nro. 100202208-0322 del 3 de abril de 2017 aclaró y revocó el Concepto nro. 100202208-0132 del 9 de febrero de 2017*». Definido lo anterior, debía analizarse «*si la DIAN, en los conceptos demandados, restringió indebidamente la exención de las rentas asociadas a las viviendas VIS y VIP, al fijar los topes en SMLMV, las características y los componentes de las unidades habitacionales*».

En relación con las medidas cautelares, el despacho advirtió que la suspensión provisional solicitada fue denegada (ff. 111 a 115 c. medida), de modo que no existía



solicitud de medidas cautelares por resolver.

Por último, en atención a las características del debate jurídico planteado y a lo dispuesto en el inciso final del artículo 181 del CPACA, la Sala prescindió de realizar la audiencia de pruebas y la audiencia de alegaciones y juzgamiento.

Alegatos de conclusión

La parte actora presentó sus alegatos de conclusión reiterando los argumentos de la demanda (ff. 156 a 170 y 173 a 179) y agregó que los decretos reglamentarios que sirven de fundamento a los conceptos acusados no pueden restringir una exención.

A su turno, la demandada reiteró los argumentos de la contestación (ff. 153 a 155).

Concepto del Ministerio Público

El procurador delegado ante esta corporación solicitó negar las pretensiones de la demanda. Al efecto, sostuvo que es procedente acudir a la normativa que define VIS y VIP, puesto que la exención objeto de estudio no le otorga una definición particular. En su criterio, el Concepto del 03 de abril de 2017 solo impide la aplicación de la exención para las unidades habitacionales que no cumplan los topes máximos permitidos por la ley. Concluyó que la anterior interpretación no vulnera los principios de irretroactividad, buena fe ni confianza legítima (ff. 146 a 152 vto.).



CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- La Sala decide sobre la nulidad parcial de los Conceptos nros. 100202208-0132, del 09 de febrero de 2017, y 100202208-0322, del 03 de abril de 2017, proferidos por la DIAN, que afirman que, para la procedencia de la exención de las rentas asociadas a las VIS y VIP, es necesario que la totalidad de las unidades habitacionales y sus servicios y espacios accesorios no superen los montos de SMLMV que fija el parágrafo 1.º del artículo 2.1.1.1.1.7 del Decreto 1070 de 2015.

Concretamente, se debe determinar: (i) si la Administración excedió su competencia doctrinaria, al interpretar que, para la procedencia de la exención de las rentas bajo estudio, se deben cumplir los requisitos aplicables a efectos de la asignación de subsidios para adquirir VIS y VIP, previstos en el parágrafo 1.º del 2.1.1.1.1.7. del Decreto 1077 de 2015. En el evento que la respuesta al interrogante anterior resulte negativa, además, se deberá estudiar (ii) si es procedente concluir que el incumplimiento en una unidad de habitación implica la imposibilidad de que todo el proyecto acceda a la exención.

2- Previo a resolver la *litis*, observa la Sala que el Concepto nro. 100202208-0132 demandado fue parcialmente revocado por el Concepto nro. 100202208-0322, del 03 de abril de 2017, igualmente enjuiciado, que determinó que la renta exenta bajo análisis solo aplica para aquellos proyectos en los que la totalidad de las unidades habitacionales, servicios y bienes conexos cumplan con los montos de SMLMV establecidos legalmente. Así, se observa que el segundo documento sustituyó la interpretación administrativa anterior, según la cual solo las unidades habitacionales y complementos que superaran los correspondientes topes, estaban imposibilitados para aplicar la exención, sin que dicho aspecto afectara todo el proyecto. No obstante, conforme con el criterio reiterado por la Sala, la revocatoria del documento cuestionado no le resta competencia a esta jurisdicción para examinar la juridicidad del mismo, frente a los efectos que pudo producir durante el tiempo en que tuvo fuerza ejecutoria².

3- Preciado lo anterior, corresponde a la Sala pronunciarse sobre el fondo del asunto.

Al respecto, en primer lugar, plantea el demandante que, al extender las limitaciones en SMLMV y la definición de VIS y VIP del parágrafo 1.º del 2.1.1.1.1.7. del Decreto 1077 de 2015, la Administración introdujo restricciones a la exención estudiada que no son aplicables en materia tributaria, pues están previstos, únicamente, a efectos de la asignación de subsidios para VIS y VIP. Por su parte, la demandada aduce que los conceptos enjuiciados se refieren a los requisitos de acceso a las rentas exentas asociadas a las VIS y VIP, por lo que, para precisar el alcance de esos conceptos, era perentorio citar las normas que desarrollan los topes en SMLMV, las características y los componentes que caracterizan a ese tipo de vivienda.

4- Para el momento de expedición de los conceptos objeto de enjuiciamiento, el

² Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencias del 23 de julio de 2009, expediente 15311, CP: Héctor J. Romero Díaz; del 23 de enero de 2014, expediente 18841 (CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez) y del 20 de febrero de 2017, expediente 20828 (CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).



ordinal 6.º del artículo 235-2 del ET determinaba que estaban exentas del impuesto sobre la renta las utilidades obtenidas en la enajenación de predios destinados al desarrollo de proyectos de VIS y VIP y aquellas derivadas de la primera venta de los mismos tipos de vivienda³, sin establecer el alcance de las expresiones «*vivienda de interés social y la vivienda de interés prioritario*».

5- Por su parte, el artículo 91 de la Ley 388 de 1997⁴ determina que las VIS son aquellas viviendas que se desarrollan para garantizar el derecho de vivienda de los hogares de menores ingresos y cuyo monto y tipo de solución deben ser establecidas por el Plan Nacional de Desarrollo (PND), es decir, que el gobierno debe fijar el conjunto de operaciones que permitan a este tipo de hogares disponer de habitación en condiciones sanitarias satisfactorias de espacio, servicios públicos y calidad de estructura.

Por ello, para la época del *sub examine*, el artículo 91 del PND 2014-2018 (Ley 1753 de 2015) concretó que la VIS es la unidad habitacional que cumple con los estándares de calidad en diseño urbanístico, arquitectónico y de construcción, cuyo valor no excede 135 SMLMV; al paso que la VIP corresponde a un tipo de VIS cuyo monto no supera los 70 SMLMV. A su vez, el Decreto Único Reglamentario del Sector Vivienda, Ciudad y Territorio (DURV, Decreto 1077 de 2015), precisó que las unidades habitacionales son los apartamentos o casas de vivienda independiente con acceso a la vía pública o a las zonas comunes del conjunto multifamiliar que están separadas de las otras viviendas, de tal forma que sus ocupantes pueden acceder sin pasar por las áreas privadas de otros hogares⁵.

En ese orden de ideas, el legislador dotó de contenido la definición de vivienda de interés social y vivienda de interés prioritaria, que en consecuencia obedece a conceptos que difieren entre sí por los valores permitidos para cada uno de ellos por la legislación, puesto que, conforme a la regulación actual, los primeros no pueden tener un valor superior a 135 SMLMV, mientras que los segundos no pueden superar el monto de 90 SMLMV.

Se colige, entonces, que las definiciones existentes en las normas indicadas tienen la virtualidad de integrar de manera sistemática el ordenamiento jurídico incluyendo el ámbito tributario, a falta de preceptos particulares que regulen una definición propia en esta área. De suerte que, para determinar qué se entiende por una VIS y una VIP para efectos de la exención del impuesto sobre la renta, es necesario acudir a la definición establecida en las mencionadas normas, y, por ende, estas no pueden superar los topes indicados.

Ahora bien, es menester precisar que el párrafo 1.º del artículo 2.1.1.1.1.7 del DURV, inicialmente señaló que, a efectos de obtener subsidios oficiales, el valor de las viviendas nuevas era el estipulado en el contrato de adquisición, y se presumía que el mismo incluía 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

³ A partir de la modificación introducida por el artículo 99 de la Ley 1819 de 2016, la regla descrita fue trasladada al ordinal 4.º del artículo 235-2 del ET.

⁴ «*Por la cual se modifica la Ley 9ª de 1989, y la Ley 3ª de 1991 y se dictan otras disposiciones*».

⁵ En la actualidad, el artículo 85 del PND 2018-2022 (Ley 1955 de 2019), mantiene el valor máximo permitido para las VIS y determina que el monto autorizado para las VIP equivale a 90 SMLMV.



correspondiente a contratos de mejoras o acabados suscritos con el oferente o con terceros⁶.

En ese mismo sentido, los artículos 2.1.1.1.1.2 y 2.1.4.3.5 del DURV, determinan que las VIS son aquellas viviendas que reúnen los elementos que aseguran su habitabilidad, cumplen con los estándares de calidad mencionados y su valor es inferior o igual al límite de precio establecido por la ley.

Por lo anterior, la presunción señalada para efectos de determinación del valor de los inmuebles que pueden ser objeto de subsidio, no define cuáles son los componentes que integran el valor de las VIS y VIP, sino que prevé una forma para su determinación, en los supuestos en que las pruebas existentes sean insuficientes para establecer el valor de la vivienda y sus componentes. Lo que, finalmente, reconoce un parámetro para poder determinar y probar el valor de las viviendas de este tipo y de sus bienes y servicios conexos.

6- Precisado lo anterior, a efectos de determinar si los conceptos censurados por la actora contrarían las normas superiores, la Sala destaca las siguientes circunstancias:

(i) El Concepto DIAN nro. 100202208-132, del 09 de febrero de 2017, se refiere al reconocimiento de la exención de las rentas relacionadas con las viviendas de interés social y viviendas de interés prioritario, en los siguientes términos:

De otra parte, de acuerdo con parágrafo 1º del artículo 2.1.1.1.1.7 del Decreto número 1077 de 2015, 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 esta, entre los cuales se encuentran los 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 no podrá superar el monto de los salarios mínimos legales mensuales vigentes (SMLMV) que le corresponda según sea VIS o VIP.

Para efectos fiscales, todo monto que supere los máximos establecidos por SMLMV para cada unidad habitacional de VIS o VIP o la inclusión de otros muebles o inmuebles que no están previstos en la norma como de usos y servicios complementarios o conexos, como lo son los locales comerciales, no serán considerados como base de la exención.

(ii) Esa tesis fue parcialmente confirmada en el Concepto nro. 100202208-0322, del 03 de abril de 2017, que precisó que los montos establecidos en el parágrafo 1.º del artículo 2.1.1.1.1.7 del DURV, correspondían a los valores máximos de las viviendas VIS y VIP, pero concluyó que el incumplimiento de estos topes en una unidad habitacional no solo conlleva a la inaplicabilidad de la exención en renta relacionada con la correspondiente vivienda, sino a la de todo el proyecto, así:

Como se observa de la norma transcrita [parágrafo 1.º del artículo 2.1.1.1.1.7 del Decreto número 1077 de 2015] el valor máximo en SMLMV para los proyectos VIS y VIP, no puede exceder en su conjunto los topes establecidos en la norma, y dentro de este valor se incluyen no sólo la unidad habitacional sino los bienes muebles e inmuebles que prestan usos y servicios complementarios o conexos a esta, entre los cuales se encuentran los parqueaderos, depósitos, buhardillas, terrazas, antejardines o patios, como el correspondiente a contratos de mejoras o acabados suscritos con el oferente o con terceros, por lo que para efectos del

⁶ a partir de la modificación introducida por el Decreto 1533 de 2019, el valor de la vivienda estará determinado por el avalúo comercial, que, se presume, incluye todos los prenotados bienes conexos.



tratamiento del beneficio de renta exenta del impuesto de renta debe entenderse en este contexto.

En consecuencia, sólo gozarán del tratamiento de renta exenta aquellos proyectos cuyo valor en su conjunto, vale decir, unidad habitacional y bienes muebles e inmuebles que prestan usos y servicios complementarios o conexos a esta (entre los cuales se encuentran los parqueaderos, depósitos, buhardillas, terrazas, antejardines o patios, como el correspondiente a contratos de mejoras o acabados suscritos con el oferente o con terceros) no exceda los topes establecidos en la Ley para este tipo de proyectos de conformidad con la legislación vigente. Por consiguiente, los proyectos cuya unidad habitacional y servicios conexos o complementarios de que trata la norma antes transcrita (parqueaderos, depósitos, buhardillas, terrazas, antejardines o patios, acabados, etc) superen los topes máximos establecidos legalmente en SMLMV para vivienda de interés social y prioritaria, NO tendrán el tratamiento de renta exenta de que trata la ley.

7- Según alega el demandante, el requisito de monto y características de las VIS y VIP, exigido por el parágrafo 1.º del artículo 2.1.1.1.1.7 del DURV se aplica para efectos de limitar el valor de los hogares a las cuales puede aplicarse el subsidio familiar de vivienda, pero no está determinando el monto de las mismas ni las características que la componen. Por su parte, la DIAN afirmó que la norma mencionada se aplicó con el fin de precisar qué se entiende por este tipo de vivienda.

Para la Sala, la referencia de la norma que regula los montos límites de las viviendas a las cuales puede aplicarse el subsidio familiar no se acompasan con la noción de VIS y VIP establecida en las normas precitadas, 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. Por lo tanto, el contenido de los conceptos de VIS y VIP se deben sujetar a la regulación especial prevista en la Ley 388 de 1997 y a los límites de los valores que para el efecto establezca el correspondiente plan de desarrollo. Se trata por consiguiente de viviendas cuyo valor máximo, para el momento de su expedición, correspondía a 135 SMLMV para las VIS y de 70 SMLMV para las VIP, y, actualmente, a 135 y 90 SMLMV, respectivamente. Por consiguiente, las viviendas que cumplan dichos requisitos son las que pueden acceder a la renta exenta de que trata el artículo 235-2 del ET.

La anterior interpretación, en principio, conllevaría a declarar la legalidad condicionada de los conceptos demandados en el entendido de que la aplicación de la exención en el impuesto a la renta objeto de análisis está supeditada al cumplimiento de los montos máximos permitidos para las viviendas VIS y VIP, pero que estos topes realmente corresponden a los indicados en el Plan Nacional de Desarrollo vigente

Sin embargo, habida cuenta que de la aplicación del parágrafo 1.º del artículo 2.1.1.1.1.7 del DURV la Administración adicionalmente interpretó que la presunción de determinar el valor de los bienes conexos a partir del valor establecido inicialmente en el contrato de adquisición y, ahora en el avalúo comercial, conllevaba a que el valor de la vivienda VIS y VIP debía estar conformado por el valor de la vivienda y de todos los bienes conexos, se desconoce que dicha presunción corresponde a un parámetro para poder determinar y probar el valor de las viviendas de este tipo y de sus bienes y servicios conexos. Por lo tanto, procede la nulidad solicitada por el actor.

8- Por último, la Sala advierte que no procede la condena en costas porque se trata



Expediente: 11001-03-27-000-2018-00013-00 (23662)
Demandante: JUAN FERNANDO GUTIÉRREZ MÁRQUEZ

de una controversia en la que se ventila un interés público (artículo 188 del CPACA).

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

FALLA

1. **Declarar** la nulidad de los apartes de los conceptos enjuiciados, expedidos por la DIAN.
2. Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese, cúmplase.

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ



Expediente: 11001-03-27-000-2018-00013-00 (23662)
Demandante: JUAN FERNANDO GUTIÉRREZ MÁRQUEZ