

Subdirección de Normativa y Doctrina

**Radicado Virtual No.  
000S2022906887**

100208192-1148

Bogotá, D.C. **13/09/2022**

Tema: Impuesto sobre la renta  
Procedimiento

Descriptores: Rentas exentas  
Devolución de IVA en materiales de construcción

Fuentes formales: Artículos 235-2 y 850 parágrafo 2 del Estatuto Tributario  
Artículos 1.2.1.22.45., 1.6.1.26.1. y 1.6.1.26.2. del Decreto 1625 de 2016

Cordial saludo,

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia, el peticionario consulta textualmente lo siguiente:

*“¿(...) para beneficiarse de los incentivos tributarios en materia de devolución de IVA sobre materiales de construcción y de exención de impuesto de renta en la primera enajenación de viviendas en proyectos de viviendas de interés social, es indispensable que el proyecto sea desarrollado a través de patrimonios autónomos constituidos para tal fin? O ¿es posible tomar estos beneficios cuando el proyecto haya sido vendido y desarrollado directamente por el constructor (sin intermedio una entidad fiduciaria)?”*

Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes:

**1. Impuesto sobre la renta: Exención en la primera enajenación de viviendas de interés social y/o de interés prioritario.**

El artículo 235-2 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 91 de la Ley 2010 de 2019, establece algunas rentas exentas, entre ellas, en el numeral 4 señala como tales:

*"4. Las siguientes rentas asociadas a la vivienda de interés social y la vivienda de interés prioritario: (...)*

Subdirección de Normativa y Doctrina

b. La utilidad en la primera enajenación de viviendas de interés social y/o de interés prioritario;

(...)

Para gozar de las exenciones de que tratan los literales a) y b) de este numeral, se requiere que:

i) La licencia de construcción establezca que el proyecto a ser desarrollado sea de vivienda de interés social y/o de interés prioritario.

ii) Los predios sean aportados a un patrimonio autónomo con objeto exclusivo de desarrollo del proyecto de vivienda de interés social y/o de interés prioritario;

iii) La totalidad del desarrollo del proyecto de vivienda de interés social y/o de interés prioritario se efectúe a través del patrimonio autónomo, y

iv) El plazo de la fiducia mercantil a través del cual se desarrolla el proyecto, no exceda de diez (10) años. El Gobierno nacional reglamentará la materia.

(...)" (Subrayado fuera de texto)

Dicha norma se encuentra reglamentada actualmente por el Decreto 1066 de 2020, incorporado en el Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, y en el artículo 1.2.1.22.45. dispone:

**“Artículo 1.2.1.22.45. Requisitos para la procedencia de la exención en la primera enajenación de viviendas de interés social y/o de interés prioritario prevista en el literal b) del numeral 4 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario.** Los requisitos para la procedencia de la exención del impuesto sobre la renta en la utilidad obtenida en la primera enajenación de vivienda de interés social y/o prioritario a que se refiere el literal b) del numeral 4 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario, son los siguientes:

(...)

3. Documento de constitución del patrimonio autónomo donde conste como objeto exclusivo el desarrollo del proyecto de vivienda de interés social y/o de interés prioritario, el cual podrá ser de carácter residencial o mixto, siempre que el mixto incluya como parte del proyecto el uso residencial, conforme con lo previsto en la Ley 675 de 2011;

4. Certificación expedida por la sociedad fiduciaria que administre el patrimonio autónomo donde conste que la totalidad del desarrollo del proyecto de vivienda de interés social y/o interés prioritario se efectuó a través del patrimonio autónomo y que el plazo de la fiducia mercantil a través de la cual se desarrolla el proyecto no excede de diez (10) años.

5. Certificación expedida por el representante legal de la sociedad fiduciaria que administre el patrimonio autónomo, donde conste el valor de las utilidades obtenidas durante el respectivo ejercicio gravable, por concepto de la enajenación de viviendas de interés social y/o de interés prioritario.

(...)" (Subrayado fuera de texto)

Según se desprende del literal b) del artículo 235-2 *ibídem* y, según reafirma la norma reglamentaria, para que proceda la exención del impuesto de renta en la primera enajenación de vivienda de interés social y/o de interés prioritario, la misma debe corresponder a un proyecto de ese tipo de vivienda desarrollado en su totalidad a través de patrimonio autónomo.

Subdirección de Normativa y Doctrina

Así, considerando (i) que dicha exención constituye un beneficio tributario, (ii) que es potestad del legislador establecer beneficios en materia tributaria y (iii) que los mismos aplican en forma restrictiva, corresponderá al peticionario -según sea su caso particular- verificar directamente si se cumple el supuesto de hecho que da lugar al beneficio, así como los demás requisitos legales y reglamentarios para su procedencia.

## **2. Impuesto sobre las ventas: Devolución o compensación del IVA pagado en la adquisición de materiales para la construcción de vivienda de interés social y prioritaria.**

El artículo 850 del Estatuto Tributario se refiere a las devoluciones de saldos a favor y los supuestos en los cuales tiene lugar. El parágrafo 2 de esta norma establece lo siguiente:

*“**PARÁGRAFO 2.** 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.”*

(...)

*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”. (Subrayado y negrilla fuera de texto)*

Dicho parágrafo está reglamentado por los artículos 1.6.1.26.1. a 1.6.1.26.10. del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016. Para efectos del tema objeto de consulta, es pertinente considerar los siguientes:

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

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

(...). (Subrayado y negrilla fuera de texto)

*“**Artículo 1.6.1.26.2. Requisitos de la contabilidad.** Los constructores de vivienda de interés social y vivienda de interés social prioritaria, deberán cumplir con los siguientes requisitos:*

(...)

Subdirección de Normativa y Doctrina

**PARÁGRAFO. 2. 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.**  
*En todo caso, ellos serán los únicos responsables ante la Administración Tributaria por el cumplimiento de los requisitos señalados en este decreto para la procedencia de la devolución o compensación”. (Subrayado y negrilla fuera de texto)*

Acorde con lo anterior y, considerando en especial lo dispuesto en el primer inciso del párrafo 2 del artículo 850 del Estatuto Tributario, en armonía con el inciso segundo del artículo 1.6.1.26.1. y el párrafo 2 del artículo 1.6.1.26.2. del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, es claro que el constructor como titular del derecho a la devolución del impuesto sobre las ventas -IVA puede desarrollar la construcción de los proyectos de vivienda de interés social o prioritaria en forma directa, sin perjuicio que pueda contratar su ejecución.

Nótese como este Despacho, mediante Oficio 032825 del 30 de mayo de 2014, en respuesta a la pregunta por la procedencia de la devolución de IVA en materiales para construcción de vivienda de interés social y vivienda de interés social prioritaria, cuando las facturas se expiden bajo el NIT del patrimonio autónomo, precisó lo siguiente:

*“Finalmente, considerando que en el caso materia de consulta se informa que se constituyó un patrimonio autónomo administrado por una fiduciaria para la ejecución de un proyecto de construcción, nos remitimos al concepto que de fiducia mercantil consagra el artículo 1226 del Código de Comercio:*

*(...).”*

*“Partiendo del marco normativo enunciado, en el presente caso se observa que la fiducia tiene una función exclusivamente instrumental, de administración, que el patrimonio autónomo administrado por la entidad fiduciaria fue creado con un objeto específico, la ejecución del proyecto, pero quien es el titular del derecho a la devolución o compensación del impuesto al valor agregado - IVA, de acuerdo con el párrafo 2 del artículo 850 del Estatuto Tributario, en concordancia con el párrafo 2 del artículo 2 del Decreto 2924 de 2013, es el constructor que desarrolla el proyecto. En ejercicio de ese derecho, de conformidad con el artículo 6 del mismo reglamento, la solicitud de devolución o compensación debe ser presentada por el representante legal de la entidad constructora del proyecto, o su apoderado. (...).”*  
*(Subrayado y negrilla fuera de texto)*

En virtud de lo anterior y las disposiciones vigentes en torno a la devolución del IVA pagado en la adquisición de materiales para la construcción de vivienda de interés social y/o vivienda de interés social prioritaria, se concluye que el constructor como titular de la devolución puede desarrollar el proyecto directamente, sin perjuicio que pueda subcontratarlo, caso en el cual no se ve afectada la devolución independientemente de la forma contractual a partir de la cual se ejecute el proyecto, lo cual admite que este tipo de proyectos pueda ser desarrollado a través de patrimonios autónomos.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet [www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co), la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria

Subdirección de Normativa y Doctrina

expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” –“Doctrina”, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

**NICOLÁS BERNAL ABELLA**

Subdirector de Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Bogotá, D.C.

Proyectó: Aída Patricia Burbano Mora

Anexo: Oficio 032825 del 30 de mayo de 2014