



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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., doce (12) de febrero de dos mil veinte (2020)

Referencia: NULIDAD
Radicación: 11001-03-27-000-2018-00042-00 (24048)
Demandante: JUAN RAFAEL BRAVO ARTEAGA
Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

Temas: Impuesto sobre la renta. Personas naturales. Renta exenta. Incentivo al ahorro mediante cuentas AFC o AVC. Requisitos para conservar el beneficio tributario. Retiro del ahorro para adquisición de vivienda. Jurisprudencia de la Corte Constitucional. Escritura de compraventa.

SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA

La Sala decide, en única instancia, sobre la nulidad parcial del artículo 1.2.4.1.36. del Decreto nro. 1625 de 2016, Único Reglamentario en materia tributaria (DURT), el cual fue adicionado a ese cuerpo normativo por el artículo 10 del Decreto 2250 de 2017.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad previsto en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), el demandante solicitó la nulidad del aparte del ordinal 2.3 del artículo 1.2.4.1.36 del DURT, reglamentario del artículo 126-4 del ET, que a continuación se destaca con subraya (ff. 1 a 15):

2.3. Que el objeto de la escritura pública sea exclusivamente la compraventa de vivienda, nueva o usada.

Invocó como normas vulneradas los artículos 189 y 338 de la Constitución; 126-4 del Estatuto Tributario (ET); y 12 de la Ley 153 de 1887.

El concepto de la violación de estas disposiciones se resume así (ff. 4 a 13):

Argumentó que el aparte demandado trasgrede el artículo 189 de la Constitución, pues restringe la aplicación de la norma reglamentada (*i.e.* el artículo 126-4 del ET). Sobre el particular, adujo que la norma acusada reproduce una expresión que ya había sido objeto de control judicial por parte de la Corte Constitucional, tribunal que mediante Sentencia C-308 de 2017 declaró la constitucionalidad condicionada de la expresión «*de compra venta*», prevista en el artículo 126-1 del ET, «*en el entendido de que la acreditación sobre la destinación a la adquisición de vivienda de los aportes voluntarios retirados de los fondos de pensiones y cesantías debe hacerse mediante copia de la escritura pública en la que conste cualquier título traslativo de dominio del inmueble*».

En ese contexto, indicó que el aparte normativo demandado limitó infundadamente el medio de prueba pertinente para demostrar la destinación de los retiros de los dineros depositados en las cuentas de ahorro para el fomento de la construcción (cuentas AFC) o en las cuentas de ahorro voluntario contractual (cuentas AVC).

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la parte actora (ff. 37 a 43 vto.), para lo cual señaló que la similitud existente entre los artículos 126-1 y 126-4 del ET no implica que el pronunciamiento de la Corte Constitucional sobre aquella constituya cosa juzgada material respecto de la interpretación de esta. Agregó que el aparte aquí demandado tan solo reproduce los requisitos previstos en el artículo 126-4 *ibidem* para el retiro de las sumas depositadas en cuentas AFC o AVC.

Por otra parte, la DIAN, actuando como coadyuvante de la demandada, explicó que, de conformidad con el Concepto Unificado nro. 0912, del 19 de julio de 2018, el requisito previsto en el aparte demandado debe interpretarse a la luz de la Sentencia C-308 de 2017 y, por ende, el contribuyente puede demostrar la destinación de las sumas retiradas con la copia de la escritura pública en la cual conste cualquier título traslativo de dominio del inmueble.

Audiencia inicial

A la audiencia inicial de que trata el artículo 180 del CPACA comparecieron las partes, la coadyuvante de la demandada y el Ministerio Público (ff. 91 a 97). En la diligencia, el magistrado ponente señaló que no se advertían irregularidades ni causales de nulidad que afectarían la validez y eficacia de las actuaciones judiciales adelantadas. De otra parte, declaró no probadas las excepciones previas de «*inepta demanda por ausencia de requisitos formales*» y de «*caducidad*» de la acción propuestas por la demandada. Acto seguido, señaló que no había lugar a decretar excepciones previas de oficio.

Indicó que correspondía decidir, de un lado, si el Gobierno Nacional había

excedido la potestad reglamentaria al «*limitar el medio probatorio para demostrar la adquisición de vivienda mediante los retiros de las cuentas AFC o AVC, exclusivamente a la escritura de compraventa, excluyendo con ello otras formas de adquisición*»; y, de otro, si existe «*cosa juzgada material respecto de la expresión «escritura de compraventa» contenida en el artículo 126-4 del ET, a la luz de la interpretación fijada en la sentencia C-308 de 2017*».

Las partes, la DIAN y el Ministerio Público se mostraron conformes con la fijación del litigio.

Mediante auto del 28 de marzo de 2019, el despacho sustanciador decretó la suspensión provisional de los efectos de la expresión «*exclusivamente*», contenida en el aparte normativo demandado, decisión que fue confirmada por los demás integrantes de la Sección en auto del 04 de diciembre de 2019.

En atención a las características del debate jurídico planteado y a lo dispuesto en el párrafo final del artículo 181 del CPACA, la Sala prescindió de realizar la audiencia de pruebas y la de alegaciones y juzgamiento. Por ende, dispuso correr traslado por el término común de diez días, a las partes para alegar de conclusión.

Alegatos de conclusión

La parte demandante insistió en los argumentos de la demanda (ff. 103 a 108). Lo propio hizo con sus argumentos la demandada, que además agregó que al llevar a cabo «*un ejercicio hermenéutico sistemático*», se concluiría que el aparte acusado no atenta contra norma superior alguna, por lo que, en virtud del «*principio de conservación del derecho*», las pretensiones de la demanda deberían ser rechazadas (ff. 114 a 121).

La DIAN alegó que el requisito contenido en el aparte acusado está previsto en el artículo 126-4 del ET y, por tanto, el ejecutivo no excedió la facultad reglamentaria al expedir la norma demandada (ff. 109 a 112).

El Ministerio Público solicitó acceder parcialmente a las pretensiones de la demanda (ff. 268 a 270). Al efecto, conceptuó que la expresión «*exclusivamente*» debe ser declarada ilegal, por cuanto restringe la aplicación del artículo 126-4 del ET a una única modalidad contractual.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- De acuerdo con los términos de la demanda, la Sala juzga la legalidad de la expresión «*sea exclusivamente la compraventa*», incluida en el ordinal 2.3 del artículo 1.2.4.1.36 del DURT.

1.1- El mencionado artículo establece las condiciones bajo las cuales los contribuyentes del impuesto sobre la renta de las personas naturales que hubiesen retirado, para adquirir vivienda, los recursos depositados en cuentas AFC o en cuentas cuentas AVC, conservan los beneficios tributarios que consagra el artículo 126-4 del ET para quienes hubieren realizado esa clase

de ahorro. De modo específico, el ordinal del que hace parte el texto demandado dispone que el objeto exclusivo de la escritura pública por medio de la cual se instrumenta la adquisición de la vivienda debe ser la compraventa de vivienda nueva o usada.

1.2- Las partes discuten si la expresión demandada trasgrede la norma reglamentada, que es el artículo 126-4 del ET. Para el actor, exigir que la escritura pública documente una compraventa contraviene el juicio de constitucionalidad adelantado en la sentencia de la Corte Constitucional C-308 de 2017 (MP: Luis Guillermo Guerrero) respecto de otra disposición del ET, el artículo 126-1, que regula el mismo supuesto fáctico a efectos de conservar los beneficios tributarios dados en el mismo impuesto para quienes efectúan aportes voluntarios a los fondos de pensiones; jurisprudencia de acuerdo con la cual la adquisición de vivienda que conste en la escritura pública puede llevarse a cabo mediante cualquier título traslativo de dominio. En el otro extremo, la demandada sostiene que el reglamento acusado reproduce los requisitos previstos en la norma reglamentada y que los mencionados artículos del ET no regulan la misma materia, por la cual no sería de aplicación el criterio de interpretación sentado por la Corte Constitucional.

1.3- Así, y de conformidad con la fijación del litigio hecha en la audiencia inicial (f. 95), la Sala estudiará si la norma demandada contraría el ordenamiento superior al establecer que la escritura de adquisición de la vivienda únicamente puede tener por objeto la compraventa de vivienda, excluyendo con ello otros negocios jurídicos para la adquisición de vivienda.

2- Para desatar la *litis* planteada, la Sala destaca que los artículos 126-1 y 126-4 del ET establecen dos beneficios tributarios diferentes, con los correspondientes requisitos y limitaciones que les son aplicables. La primera norma se refiere al tratamiento que tienen en el impuesto sobre la renta de las personas naturales los aportes voluntarios a los fondos de pensiones; y la segunda el que corresponde a los ahorros mediante cuentas AFC. Por tanto, ambas normas disponen, entre otras cuestiones, las condiciones en las cuales se conservan los beneficios concedidos cuando el contribuyente destina, para la adquisición de vivienda, los recursos que habían sido ahorrados y por los cuales se habían concedido las prerrogativas tributarias. Ambas normas disponen que cuando la adquisición de vivienda se lleve a cabo sin financiación hipotecaria se debe acreditar mediante una «*copia de la escritura de compraventa*» que los recursos en cuestión se destinaron a la adquisición del inmueble (así en el quinto inciso del artículo 126-1 y en el párrafo 1.º del artículo 126-4 del ET).

Cuando la Corte Constitucional juzgó si el artículo 126-1 del ET contrariaba el principio de igualdad y el de equidad tributaria al circunscribir el contenido posible de la escritura en mención a un contrato de compraventa, declaró que era constitucional la expresión «*escritura de compraventa*» bajo el entendido de que «*la acreditación sobre la destinación a la adquisición de vivienda de los aportes voluntarios retirados de los fondos de pensiones y de cesantías debe hacerse mediante copia de escritura pública en la que conste cualquier título traslativo de dominio del inmueble*». Lo anterior porque el artículo 126-1 del ET estableció un beneficio que se mantiene por el hecho de destinar los aportes voluntarios a la adquisición de vivienda, motivo por el cual resultaría contrario a la idea constitucional de igualdad restringir la aplicación del

beneficio en aquellos casos en los cuales los recursos retirados de los fondos de pensiones *«se utilizan para adquirir vivienda no financiada mediante un contrato distinto al de compraventa»*.

Si bien el artículo 126-1 del ET no es la disposición reglamentada por la norma reglamentaria que es objeto de control en el presente proceso, es lo cierto que la norma reglamentada, *i.e.* el artículo 126-4 del ET, también establece, en los mismos términos que el artículo 126-1 del ET, que el requisito de acreditar el buen destino de los recursos se debe hacer mediante una escritura pública de compraventa. En consecuencia, la interpretación fijada por la Corte Constitucional en la sentencia C-308 de 2017 debe ser tenida en cuenta de cara a interpretar el sentido y el alcance, de conformidad con la Constitución, del artículo 126-4 del ET, dado que sus fundamentos fácticos y jurídicos son los mismos tenidos en cuenta por la Corte Constitucional al adelantar su juicio.

Así, a la luz de la jurisprudencia constitucional, la acreditación de que los recursos retirados de cuentas AFC o AVC fueron destinados a la adquisición de vivienda *«debe hacerse mediante copia de escritura pública en la que conste cualquier título traslativo de dominio del inmueble»*.

3- Bajo esos parámetros, debe la Sala juzgar la expresión *«sea exclusivamente la compraventa»* incluida en la disposición acusada.

En primer lugar, cabe señalar que el vocablo *«exclusivamente»*, incluido en el aparte demandado, resulta restrictivo porque conlleva que únicamente mediante una escritura de compraventa se podrá demostrar la destinación apropiada de los recursos provenientes de las cuentas AFC o AVC; de suerte que no cabría darle validez, para los fines que dispone la norma, a las escrituras públicas en las que consten otros títulos traslativos del dominio, como la permuta.

Esa prescripción jurídica reglamentaria, contraría abiertamente la interpretación dada por la Corte Constitucional a la expresión *«escritura de compraventa»*, circunstancia por la cual concluye la Sala que, el vocablo *«exclusivamente»*, no se acompasa con la interpretación de conformidad con la Constitución que se le debe dar al artículo 126-4 del ET. Por esa razón, se debe declarar nula la expresión *«exclusivamente»* y retirarla de la norma reglamentaria.

Por otra parte, la frase *«sea ... la compraventa»*, que también fue acusada en ejercicio del medio de control de nulidad, es una reproducción literal de la norma reglamentada (*i.e.* el artículo 126-4 del ET), por lo que en principio no adolecería de nulidad. Con todo, se debe advertir que su legalidad se encuentra condicionada a que dicha expresión sea interpretada en el sentido fijado por la Corte Constitucional en la sentencia C-308 de 2017, de conformidad con el cual la escritura pública a la que se alude como medio de prueba de la utilización de los recursos retirados de cuentas AFC o AVC, debe evidenciar la adquisición del inmueble a cualquier título traslativo del dominio, ya sea que se trate o no de un contrato de compraventa.

En ese sentido, juzga la Sala que deben conservarse en la norma acusada los vocablos *«sea ... la compraventa»* siempre que se interpreten del modo que les asignó la Corte Constitucional, al referirse al artículo 126-1 del ET, en la

sentencia C-308 de 2017.

4- En vista de las consideraciones anteriores, la Sala concluye que el vocablo «*exclusivamente*», contenido en el apartado demandado, es nulo, pues contraría la interpretación ajustada a la Constitución de la expresión «*escritura de compraventa*», prevista en los artículos 126-1 y 126-4 del ET. El resto del apartado cuestionado es legal, pero bajo el criterio expuesto en la sentencia C-308 de 2017 y reiterado en la presente providencia.

5- Finalmente, no hay lugar a condenar en costas de conformidad con lo previsto en el artículo 188 del CPACA, dado que se trata de un asunto de interés público.

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

FALLA

1. **Declarar** la nulidad del vocablo «*exclusivamente*», contenido en el ordinal 2.3 del artículo 1.2.4.1.36 del Decreto 1625 de 2016, adicionado a ese cuerpo normativo por el artículo 10 del Decreto 2250 de 2017.
2. **Declarar** la legalidad condicionada de la expresión «*sea la compraventa*», prevista en el ordinal 2.3 del artículo 1.2.4.1.36 del Decreto 1625 de 2016, adicionado a ese cuerpo normativo por el artículo 10 del Decreto 2250 de 2017, bajo el entendido de que la prueba de que los recursos retirados de cuentas AFC o AVC fueron destinados a la adquisición de vivienda sin financiación, debe hacerse mediante copia de escritura pública en la que conste cualquier título traslativo del dominio.
3. Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Cúmplase.

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ