CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

MAGISTRADA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., cinco (5) de noviembre de dos mil veintiséis (2026)

Referencia	Nulidad
Radicación	11001-03-27-000-2024-00061-00 (29241)
Demandante	VM LEGAL S.A.S.
Demandada	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Concepto DIAN 002635 -interno 282- de 2024. Limitación renta exenta por utilidad en la enajenación de predios para proyectos de vivienda VIS y/o VIP. Literal a) del numeral 4 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario.

SENTENCIA ÚNICA INSTANCIA

La Sección decide la demanda[1] de nulidad presentada por VM Legal S.A.S. (VM Legal), actuando a través de su representante legal, contra el Concepto 002635 (interno 282) del 22 de abril de 2024, proferido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

La DIAN expidió el Concepto 002635 (interno 282) del 22 de abril de 2024, relacionado con la renta exenta prevista en el literal a) del numeral 4 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario y su sujeción al límite de que trata el numeral 3 del artículo 336 ibidem, disponiendo lo siguiente[2]:

> PROBLEMA JURÍDICO
>
> ¿Está sometida a la limitación de que trata el numeral 3 del artículo 336 del Estatuto Tributario la renta exenta prevista en el literal a) del numeral 4 del artículo 235-2 ibidem?
>
> TESIS JURÍDICA
>
> La renta exenta prevista en el literal a) del numeral 4 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario, respecto a la utilidad percibida por las personas naturales en la enajenación de predios destinados al desarrollo de proyectos de vivienda de interés social y/o de vivienda de interés prioritario, está sometida a la limitación de que trata el numeral 3 del artículo 336 ibidem.
>
> FUNDAMENTACIÓN
>
> El numeral 3 del artículo 336 del Estatuto Tributario, norma que prevé la depuración de los ingresos de la cédula general para establecer la renta líquida correspondiente, señala lo siguiente:
>
> 3. Al valor resultante podrán restarse todas las rentas exentas y las deducciones especiales imputables a esta cédula, siempre que no excedan el cuarenta (40%) del resultado del numeral anterior, que en todo caso no puede exceder de mil trescientas cuarenta (1.340) UVT anuales. (Subrayado y negrilla fuera de texto)
>
> Las rentas exentas en los términos establecidos en el artículo 26 del Estatuto Tributario constituyen un beneficio tributario para los contribuyentes del impuesto sobre la renta, pues

[1] Samai, índice 2, PDF de la demanda y anexos, páginas 1 a 8.
[2] Samai, índice 2, PDF de la demanda y anexos, páginas 11 a 13.

disminuyen la base gravable de su impuesto a cargo, restándose directamente de la renta líquida, en estricta aplicación del principio de legalidad en los términos del artículo 154 superior, y en ejercicio de la amplia libertad de configuración en materia impositiva tiene el Legislador. La Corte Constitucional en sentencia C-657 de 2015 (MP Jorge Iván Palacio) y C-161 de 2021 (MP. Cristina Pardo) ha establecido que las exenciones tienen lugar: *"cuando habiéndose presentado el hecho generador, la ley estipula que no se producirán sus consecuencias o ello ocurrirá solo de forma parcial"*.

Ahora bien, respecto a las características de las exenciones, la Corte Constitucional en sentencia C-749 de 2009 (MP Rodrigo Escobar), indicó que estas: *"se identifican por su carácter taxativo, limitativo, inequívoco, personal e intransferible, de manera que sólo operan a favor de los sujetos pasivos que se subsuman en las hipótesis previstas en la ley"*.

Tenemos entonces que el numeral 3 del artículo 336 ibidem funciona como un límite general previsto por el mismo Legislador, aplicable a las personas naturales respecto de las exenciones existentes de las cuales puedan beneficiarse como contribuyentes del impuesto sobre la renta; salvo que la misma disposición que contempla la exención la exima expresamente del cumplimiento de dicho límite, en estricta observancia de su carácter taxativo y limitativo. Al respecto, la Corte Constitucional en sentencia C-061 de 2021, con ocasión de una demanda contra el artículo 336 del Estatuto Tributario indicó lo siguiente:

En el tema específico de las exenciones, la reforma introducida por la Ley 1819 de 2016, y que se conservó en las Leyes 1943 de 2018 y 2010 de 2019, no derogó tales exenciones - salvo la Ley 1943 en lo que se refiere al numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario - sino que estableció un límite general al monto total de las exenciones que pueden aplicar las personas naturales que perciban rentas de trabajo, rentas de capital y rentas no laborales. De esta manera, cada contribuyente podría continuar aplicando, según sus particulares circunstancias, las exenciones establecidas en las leyes, con los límites individuales previstos para cada una de ellas y, adicionalmente, con el límite general previsto en las normas acusadas. (…)

A partir de la expedición de la Ley 1819 de 2016, en el proceso de depuración de la base gravable, si bien pueden continuar detrayéndose todas las deducciones y exenciones que sean aplicables, el monto total de las mismas no puede exceder del 40% de los ingresos netos y en todo caso no puede exceder de la suma equivalente a 5.040 UVT, salvo aquellas exenciones que en virtud de los artículos 206 y 240 del Estatuto no están sujetas a dichos límites.

Por consiguiente, la utilidad en la enajenación de predios destinados al desarrollo de proyectos de vivienda de interés social y/o de vivienda de interés prioritario percibida por una persona natural podrá tomarse como renta exenta, en la medida que se cumplan los requisitos para tal fin, y sometida a lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 336 del Estatuto Tributario (Subrayado del texto).

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad, contemplado en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), VM Legal S.A.S formuló las siguientes pretensiones:

Se solicita a la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo que declare la nulidad del Concepto 002635- interno 282 de 23 de abril de 2024[3].

A los anteriores efectos, la demandante invocó como **normas violadas,** los artículos 235-2 y 336 del Estatuto Tributario. El **concepto de la violación** se resume así:

Puso de presente que, inicialmente en el concepto unificado 912, la DIAN indicó que la renta exenta por venta de predios para proyectos VIS estaba sujeta al límite de rentas exentas. Posteriormente, mediante el oficio DIAN 904129 de 2022, reiteró dicha posición, pero refiriéndose al límite establecido en el artículo 336 del Estatuto Tributario y, afirmando que esta renta exenta no aplicaba a las enajenaciones

[3] Samai, índice 2, PDF de la demanda y anexos, página 8.

sujetas al impuesto de ganancia ocasional. Y, mediante el concepto DIAN 16511 de 2023, reconsideró esa posición al señalar que se trata de una norma especial que no contempla ninguna limitación y que, por tanto, también aplica al impuesto de ganancia ocasional.

Cuestionó que, la DIAN, con ocasión del concepto 282 de 2024 -acusado-, "modificó su interpretación" al establecer que la utilidad percibida por personas naturales en la enajenación de predios para proyectos de vivienda VIS y/o VIP está sometida a la limitación establecida en el artículo 336 del ET.

Afirmó que la renta exenta establecida en el literal a) del numeral 4 del artículo 235-2 del ET no está sometida a limitación, por tratarse de una norma especial que prevalece sobre otras disposiciones, en atención a la finalidad para la cual fue creada.

Sostuvo que aplicar este beneficio en los términos planteados por la DIAN, sería contrario a la intención del legislador y al incentivo previsto en la norma, pues ocasionaría una disminución en la enajenación de viviendas VIS, cuyo propósito es facilitar el acceso a una vivienda digna, y promover una mejor redistribución de la renta global. Lo anterior, en tanto, al enajenar estos bienes, los contribuyentes tendrían que asumir impuestos que, a la luz de la finalidad de la norma, no deberían pagarse, dada la exención establecida por el legislador.

Destacó que la finalidad de la norma es establecer un incentivo tributario sobre la utilidad derivada de la venta de predios destinados a fines de utilidad pública, sin limitaciones o distinciones. En ese sentido, afirmó que no tendría sentido que el legislador restrinja esta renta exenta, pues, cuando se exceda el límite previsto en el numeral 3 del artículo 336 del ET, el contribuyente no podría acceder al beneficio, al no obtener una disminución en la base gravable del impuesto a cargo.

Precisó que el numeral 3 del artículo 336 del ET tampoco establece una limitación para tomar la renta exenta prevista en el literal a) del numeral 4 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario.

Finalmente, manifestó que existe falta de coherencia en los pronunciamientos de la DIAN sobre este asunto, citando el concepto 16511 –interno 1497- de 2023, para indicar que la administración concluyó, en esa oportunidad, que la aplicación de la renta exenta en discusión es de carácter especial y que prevalece sobre otras disposiciones, como el artículo 300 del Estatuto Tributario.

Oposición a la demanda

La DIAN controvirtió las pretensiones de la demanda[4], con fundamento en los siguientes argumentos de defensa.

Argumentó que la limitación establecida en el numeral 3 del artículo 336 del Estatuto Tributario, opera de manera general, sin distinción entre rentas exentas, y que solo deja de aplicarse cuando la norma que consagra la exención la excluye expresamente de dicho límite.

Así, al comparar los artículos 235-2 y 336 ibidem, sostuvo que la renta exenta discutida no fue excluida expresamente del límite general. Concluyó que el concepto

[4] Samai, índice 17, PDF 32.

demandado se ajusta al objeto de la norma y al análisis efectuado por la Corte Constitucional en la sentencia C-061 de 2021.

Destacó que el citado artículo 336 no eliminó beneficios tributarios, sino que reguló su alcance dentro de un tope máximo y que la norma establece mecanismos que aseguran una imposición justa.

Precisó que el propósito del numeral 3 del artículo 336 del ET, es limitar los beneficios fiscales que afectan la equidad del sistema. Insistió en que solo se excluyen de dicha limitación aquellos beneficios que la ley exceptúa expresamente, entre los cuales no se encuentra la renta exenta objeto de discusión.

Esta limitación a los beneficios se vio reflejado en la doctrina demandada, por cuanto la utilidad de la venta de predios para proyectos de vivienda VIS y/o VIP, percibida por personas naturales, está sometida al numeral 3 del artículo 336 del ET.

Manifestó que, la especialidad de este beneficio no implica que deba excluirse del límite general previsto para las rentas exentas de personas naturales. Explicó que el hecho de que una norma sea especial en un aspecto concreto no significa que queda sustraída de las demás normas que le sean aplicables. Por ello consideró errónea la interpretación presentada por el demandante.

Señaló que, la aplicación del límite previsto en el artículo 336 del ET, no elimina la finalidad de la renta exenta del literal a) del numeral 4 del artículo 235-2 ibidem, sino que busca mantener el equilibrio entre los beneficios fiscales del sistema tributario. Que, excluir esta exención de dicho límite, sin una justificación normativa, generaría un trato desigual frente a otras rentas exentas con finalidades legítimas. Así mismo, indicó que, no existe evidencia cuantificada de que la aplicación de dicha norma disminuya significativamente la disposición de predios para proyectos VIS y/o VIP, pues la decisión de enajenarlos en el marco de esta exención obedece a factores adicionales que no dependen únicamente de la carga tributaria.

Rechazó las afirmaciones presentadas por la demandante sobre el acceso a vivienda VIS y/o VIP, al considerar que este depende de factores distintos a la mencionada carga tributaria.

Sobre la falta de coherencia en la doctrina de la DIAN, afirmó que, la posición fijada en el concepto 16511 –interno 1497- de 2023, buscó determinar que la utilidad obtenida en la venta de predios para proyectos VIS y/o VIP, es una norma especial para impuesto de renta y no para el de ganancia ocasional. Aclaró que en dicho concepto no se señaló que la exención del artículo 235-2 del ET estuviere excluida del límite en cuestión, ni que operara sin ningún tipo de restricción en el sistema tributario.

Conceptos rendidos por entidades convocadas al proceso

El Centro de Estudios Tributarios (CETA)[5] presentó concepto en el que instó a declarar la nulidad del acto acusado. Consideró que la creación[6] de esta exención tuvo como propósito ofrecer un incentivo tributario a quienes invirtieran en proyectos de utilidad pública, como viviendas VIS y VIP. Que, mediante esta disposición, el Estado da cumplimiento a lo establecido en el artículo 51 de la Constitución Política,

[5] Samai, índice 15.
[6] Hizo referencia a la exposición de motivos de la Ley 788 de 2002, por medio de la cual se introdujo esta renta exenta.

creando incentivos en la inversión de este tipo de proyectos.

Afirmó que, la interpretación de la DIAN en el concepto demandado hace inoperante esta renta exenta, desconociendo los principios de interpretación finalista y efecto útil de la norma; por lo que, concluyó que si se acepta la interpretación de la administración los contribuyentes asumirían un impuesto que, no deberían soportar.

Se refirió a la especialidad de la renta exenta prevista en el literal a) del numeral 4 del artículo 235-2 del ET, indicando que esto ha sido reconocido por la DIAN[7], por lo que es contradictorio el hecho que la administración reconozca la especialidad de esta disposición para el tratamiento de renta, pero no para la aplicación del artículo 336 ibidem.

Adicionalmente, indicó que como esta renta exenta es aplicable tanto para personas naturales como jurídicas, el límite del artículo 336 del ET, aplica solo a las primeras, mientras que para las otras no hay límites. Así, concluyó que, al aplicar la posición de la DIAN se vulneraría el principio de equidad pues las personas naturales tendrían que soportar una mayor carga tributaria que las jurídicas.

Finalmente, mencionó que, la interpretación de la DIAN implica suprimir el incentivo y así desconocer la política pública del Estado sobre vivienda digna.

El **Instituto Colombiano de Derecho Tributario** (ICDT)[8] rindió concepto en el que solicitó negar las pretensiones de la demanda. Se refirió a la limitación del numeral 3 del artículo 336 del ET, y precisó que, esta disposición busca evitar que las personas con mayores ingresos accedan de manera desproporcionada a los beneficios tributarios.

A partir de la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016 y la sentencia C-061 de 2021 de la Corte Constitucional, indicó que, si el legislador hubiese querido excluir del límite general a la renta exenta del literal a) del numeral 4 del artículo 235-2 del ET, lo habría indicado.

Sobre el criterio de especialidad, señaló que no constituye un criterio de interpretación normativa, sino un instrumento para resolver conflictos entre normas. Supuesto que, a su juicio, no se presenta en este caso, pues las disposiciones[9] no tienen efectos contrarios ni la aplicación de una impide la aplicación de la otra.

Con fundamento en lo anterior, manifestó que, la interpretación de la DIAN no impide a los contribuyentes aplicar este beneficio tributario, sino que busca racionalizar su aplicación.

Finalmente, frente a la alegada falta de coherencia en la doctrina de la DIAN, puso de presente que la administración puede cambiar su posición. Así mismo, precisó que el concepto que señala la demandante se refiere a supuestos de aplicación diferentes de los previstos en el literal a) del numeral 4 del artículo 235-2 del ET.

La **Universidad Externado de Colombia**[10] rindió concepto en el que solicitó negar las pretensiones de la demanda. Inicialmente, se refirió a la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016 sobre la limitación de beneficios tributarios para personas naturales, mencionando que, el efecto útil de dicha norma es otorgar progresividad

[7] En el Concepto 1497 del 28 de septiembre de 2023
[8] Samai, índice 16.
[9] Literal a) del numeral 4 del artículo 235-2 y numeral 3 del artículo 336, ambos del ET.
[10] Samai, índice 20.

al impuesto, promoviendo la equidad tributaria y disminuyendo el costo fiscal de los beneficios tributarios.

A partir de una interpretación literal del numeral 3 del artículo 336 del ET, afirmó que la limitación comprende un componente porcentual y otro absoluto sobre los beneficios tributarios aplicables a personas naturales. Precisó que su objeto son las rentas exentas y las deducciones especiales imputables a la cédula general de las personas naturales, no la totalidad de las rentas que integran esa cédula.

Planteó que, desde una interpretación sistemática de las normas tributarias, el legislador ha dispuesto de manera expresa los casos que no están comprendidos en el límite del 40%[11]. Y respecto de la renta exenta objeto de análisis no estableció que estuviera fuera del límite en mención. Lo anterior, se respalda con lo establecido por la Corte Constitucional en sentencia C-061 de 2021.

Afirmó que, la posición planteada por la DIAN en el concepto demandado no es diferente al fin para el que fue creada la renta exenta en cuestión. Que, si bien podría sostenerse que el límite global reduce sustancialmente su cuantía, no existe un análisis económico del sector involucrado que permita evaluar el impacto de dicha restricción.

Así mismo, indicó que no se presenta la falta de coherencia alegada por la demandante en el Concepto DIAN 1497 del 28 de septiembre de 2023, pues no contraría la posición planteada en el concepto demandado, ya que no son equiparables al referirse a supuestos de hecho y de derecho distintos.

Alegatos de conclusión

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demanda[12]. Añadió que, la exclusión de esta renta exenta del límite general no requiere una disposición expresa, pues su estructura y destinatarios la hacen incompatible con el mecanismo de depuración cedular previsto para las personas naturales. En consecuencia, sostuvo que la DIAN, mediante el concepto acusado, estableció una limitación no prevista por el legislador, por lo que incurrió en la causal de nulidad de infracción de las normas en que debía fundarse, por aplicación indebida e interpretación errónea del literal a) del numeral 4 del artículo 235-2 del ET[13].

La **demandada**[14] insistió en los argumentos de defensa expuestos en la contestación de la demanda.

Concepto del Ministerio Público

El agente del Ministerio Público rindió concepto[15] en el sentido de que se nieguen las pretensiones de la demanda. Adujo que, de acuerdo con el numeral 3 del artículo 336 del ET y la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016, el límite establecido aplica a todas las rentas exentas y deducciones especiales, con algunas excepciones, sin contemplar dentro de ellas, la enajenación de predios para vivienda de interés social.

---

11 Las excepciones establecidas en los numerales 3 y 5 del artículo 336, el parágrafo 4 del artículo 206 y al último apartado del artículo 206-1, todos del ET.
12 Samai, índice 38, PDF 65.
13 Respecto de la configuración de la causal de nulidad de infracción de normas en que debe fundarse el acto administrativo, citó la sentencia del 29 de julio de 2021.exp. 25346. M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.
14 Samai, índice 37, PDF 63.
15 Samai, índice 36.

Así mismo, indica que, no existe falta de coherencia en la doctrina de la DIAN, pues la entidad cuenta con la facultad para interpretar las normas, fijar criterios, mantener la unidad doctrinal y cuando sea pertinente cambiar la línea doctrinal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sección decidir sobre la legalidad del concepto 002635 (interno 282) del 22 de abril de 2024, proferido por la DIAN.

1. Problema jurídico

La Sección debe determinar si el concepto acusado desconoce el carácter especial y la finalidad de la exención consagrada en el literal a) del numeral 4 del artículo 235-2 del ET, al considerar que le resulta aplicable la limitación prevista en el numeral 3 del artículo 336 ibidem.

2. Análisis del caso concreto

La demandante considera que el concepto demandado desconoce el carácter especial de la exención prevista en el literal a) del numeral 4 del artículo 235-2 del ET, porque ese beneficio no está sujeto a la limitación general de rentas exentas de las personas naturales dispuesta en el numeral 3 del artículo 336 ibidem.

Afirma que, la interpretación de la DIAN desconoce la finalidad perseguida por el legislador al establecer la renta exenta sobre la utilidad en la enajenación de predios para proyectos de vivienda VIS y VIP. Así mismo, sostiene que, las mencionadas disposiciones no permiten establecer dicha limitación, pues la norma que consagra la renta exenta no contempla restricciones ni distinciones, y la que establece el límite general tampoco dispone expresamente que comprenda el aludido beneficio.

Finalmente, cuestiona la coherencia de la doctrina de la DIAN, al considerar que el Concepto 16511 –interno 1497- de 2023, reconoció el carácter especial de esta exención y su prevalencia sobre otras disposiciones -como el artículo 300 del ET-.

Por su parte, la DIAN sostuvo que el límite previsto en el numeral 3 del artículo 336 del ET comprende la renta exenta discutida, pues no fue excluida expresamente y su carácter especial no la sustrae de las demás normas que le son aplicables. Añadió que esta limitación busca preservar el equilibrio y la equidad del sistema tributario, sin que exista evidencia de que reduzca significativamente la enajenación de predios para proyectos VIS y VIP. Finalmente, afirmó que el concepto DIAN 16511 –interno 1497- de 2023 no contradice la posición demandada, pues el mismo se refirió a otro asunto, y no excluyó la renta exenta del límite general.

Para resolver el problema jurídico, la Sección considera necesario examinar el alcance de las disposiciones que regulan la renta exenta objeto de discusión y la limitación general de las rentas exentas aplicable a las personas naturales. Para el efecto, se transcriben las normas pertinentes:

El artículo 235-2 del Estatuto Tributario establece la renta exenta en los siguientes términos:

> **ARTÍCULO 235-2[16]. RENTAS EXENTAS A PARTIR DEL AÑO GRAVABLE 2019.** <Modificado por el artículo 91 de la Ley 2010 de 2019:> Sin perjuicio de las rentas exentas de las personas naturales de los artículos 126-1, 126-4, 206 y 206-1 del Estatuto Tributario y de las reconocidas en los convenios internacionales ratificados por Colombia, las únicas excepciones legales de que trata el artículo 26 del Estatuto Tributario son las siguientes: (…)
>
> 4. **Las siguientes rentas asociadas a la vivienda de interés social y a la vivienda de interés prioritario:**
>
> **a) La utilidad en la enajenación de predios destinados al desarrollo de proyectos de vivienda de interés social y/o de vivienda de interés prioritario;**
>
> (…) (Énfasis propio).

Por su parte, la limitación de las rentas exentas para la cédula general de personas naturales está prevista, así:

> **ARTÍCULO 336[17]. RENTA LÍQUIDA GRAVABLE DE LA CÉDULA GENERAL.** <Modificado por el artículo 7 de la Ley 2277 de 2022> Para efectos de establecer la renta líquida de la cédula general, se seguirán las siguientes reglas: (…)
>
> 3. **Al valor resultante podrán restarse <u>todas las rentas exentas</u> y las deducciones especiales imputables a esta cédula, siempre que no excedan el cuarenta (40%) del resultado del numeral anterior, que en todo caso no puede exceder de mil trescientas cuarenta (1.340) UVT anuales**.
>
> Sin perjuicio de lo establecido en el inciso 2 del artículo 387 del Estatuto Tributario, el trabajador podrá deducir, **en adición al límite establecido en el inciso anterior,** setenta y dos (72) UVT por dependiente hasta un máximo de cuatro (4) dependientes.
>
> (…)
>
> 5. Las personas naturales que declaren ingresos de la cédula general a los que se refiere el artículo 335 de este Estatuto, que adquieran bienes y/o servicios, podrán solicitar como deducción en el impuesto sobre la renta, independientemente que tenga o no relación de causalidad con la actividad productora de renta del contribuyente, el uno por ciento (1%) del valor de las adquisiciones, sin que exceda doscientas cuarenta (240) UVT en el respectivo año gravable, siempre que se cumpla con los siguientes requisitos: (…)
>
> La deducción de que trata el presente numeral **no se encuentra sujeta al límite previsto en el numeral 3** del presente artículo y no se tendrá en cuenta para el cálculo de la retención en la fuente, ni podrá dar lugar a pérdidas. (Énfasis propio)

Al respecto, la Sección observa que la renta exenta objeto de análisis fue establecida inicialmente en la Ley 788 de 2002, artículo 18, con un límite temporal[18], respecto de la utilidad en la enajenación de predios con fines de utilidad pública[19], como es el caso de viviendas VIS[20]. El impacto y la importancia de este incentivo en la economía colombiana fue reconocida en la exposición de motivos de la reforma tributaria de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 235-2 del Estatuto Tributario, para mantenerla como renta exenta[21].

En concordancia con lo anterior, la Corte Constitucional, en la sentencia C-083 de 2018, al analizar la constitucionalidad de la renta exenta conservada por la Ley 1819 de 2016, precisó que este beneficio «fue instituido como un estímulo para la inversión en proyectos, tanto de VIS y/o VIP»

[16] La renta exenta inicialmente fue prevista transitoriamente en el numeral 9 del artículo 18 de la Ley 788 de 2002, que adicionó el artículo 207-2 del ET. Posteriormente, fue establecida en el artículo 235-2 del ET adicionado por el artículo 99 de la Ley 1819 de 2016.

[17] La limitación fue prevista inicialmente en la modificación realizada por el artículo 1 de la Ley 1819 de 2016, así: "Podrán restarse todas las rentas exentas y las deducciones imputables a esta cédula, siempre que no excedan el cuarenta (40%) del resultado del inciso anterior, que en todo caso no puede exceder cinco mil cuarenta (5.040) UVT".

[18] Por el término de ejecución del proyecto, sin que excediera 10 años.

[19] Gaceta del Congreso 398 del 24 de septiembre de 2002. Exposición de motivos de la reforma tributaria de la Ley 788 de 2002.

[20] Artículo 58 de la Ley 388 de 1997.

[21] Samai, índice 17. PDF 34, pág. 65. Exposición de motivos de la reforma tributaria de la Ley 1819 de 2016.

.

Los beneficiarios de esta exención son las personas jurídicas y naturales que enajenen predios para el desarrollo de proyectos de vivienda VIS y VIP, pues la ley condicionó su aplicación en atención a la destinación del inmueble, sin distinguir la naturaleza del enajenante.

Así, en el caso de las personas naturales la utilidad proveniente de la enajenación de predios poseídos por menos de dos años y que se destinen al desarrollo de proyectos de vivienda VIS y VIP deben declararse dentro de la cédula general -no laboral-. [22]

Dentro de la cédula general de las personas naturales, el legislador estableció, en el artículo 336 del Estatuto Tributario, una limitación sobre las rentas exentas imputables a dicha cédula. Esta medida tuvo como fundamento el análisis realizado por la "Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria"[23] según el cual, los beneficios fiscales eran excesivos y generaban distorsiones en las tasas efectivas de tributación, afectando la equidad del sistema tributario[24].

A partir de lo anterior, en la exposición de motivos[25] del proyecto de ley de la reforma tributaria de la Ley 1819 de 2016, se planteó incrementar la carga tributaria de las personas naturales y reducir la de las personas jurídicas. Para ello, se propuso, entre otras medidas, la racionalización de los beneficios tributarios sobre las personas naturales de mayores ingresos[26]. En particular, se indicó: "**La propuesta incorpora además una limitación al monto de las rentas exentas, porcentual y absoluta**. (…) **Las limitaciones que aquí se proponen simplemente racionalizan el monto de los beneficios tributarios**, en el marco de la amplia libertad de configuración del legislador en la materia", y fue justificado en que "de las rentas exentas se lucran fundamentalmente los contribuyentes de mayores ingresos, que son quienes tienen capacidad de destinar ingresos a fines diferentes al solo sostenimiento y cuentan con suficiente liquidez para dedicar una parte importante de sus rentas al ahorro de largo plazo. Este escenario afecta significativamente la equidad del sistema tributario y protege la carga tributaria de los contribuyentes que deberían estar aportando en mayor medida" [27]. (Énfasis propio).

En ese contexto, la Sección encuentra que la finalidad de la medida fue limitar el monto de las rentas exentas computables en la determinación del impuesto sobre la renta de las personas naturales, sin suprimir los beneficios existentes, sino racionalizar su aplicación. Así, se permitió que los contribuyentes continuaran haciendo uso de las rentas exentas, pero sujetos a los límites establecidos por el legislador.

La Corte Constitucional en sentencia C-061 de 2021, examinó la constitucionalidad de la limitación de las rentas exentas imputables a rentas laborales, no laborales y de capital. Su análisis reconoció la procedencia del límite general y las excepciones expresamente previstas por el legislador. En cuanto al fundamento general de la

---

22 De acuerdo con el artículo 300 del Estatuto Tributario no se considera ganancia ocasional sino renta líquida, la utilidad en la enajenación de bienes que hagan parte del activo fijo del contribuyente y que hubieren sido poseídos por menos de 2 años.

23 Creada por mandato del artículo 44 de la Ley 1739 de 2014, con el fin de crear una comisión de expertos para estudiar: "(…) los beneficios tributarios existentes y las razones que los justifican, el régimen del impuesto sobre las ventas y el régimen aplicable a los impuestos, tasas y contribuciones de carácter territorial con el objeto de proponer reformas orientadas a combatir la evasión y elusión fiscales y a hacer el sistema tributario colombiano más equitativo y eficiente".

24 Samai, índice 17. PDF 34, págs. 46 y 47. Informe final de la Comisión de expertos para la equidad y competitividad tributaria, citado en la exposición de motivos de la reforma tributaria de la Ley 1819 de 2016.

25 Samai índice 17, PDF 34, págs. 22 y 23. Exposición de motivos reforma tributaria Ley 1819 de 2016.

26 Ibidem.

27 Ibidem, pág. 51 a 52.

limitación, se indicó:

> Los propósitos del gobierno con la reforma en materia del impuesto de renta de personas naturales fueron, entonces, el incremento del recaudo proveniente del impuesto sobre la renta de las personas naturales, para **procurar una mayor carga sobre las personas naturales con respecto a las personas jurídicas,** lo cual intenta dar una mayor progresividad al sistema tributario, por la razón de que las tasas de tributación de las sociedades son proporcionales, con independencia de la capacidad contributiva de los socios o accionistas, mientras que las tasas de tributación de las personas naturales son progresivas según sus montos o niveles de renta individual.
>
> En el tema específico de las **exenciones,** la reforma introducida por la Ley 1819 de 2016, y que se conservó en las Leyes 1943 de 2018 y 2010 de 2019, no derogó tales exenciones –salvo la Ley 1943 en lo que se refiere al numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario – sino que **estableció un límite general al monto total de las exenciones** que pueden aplicar las personas naturales que perciban rentas de trabajo, rentas de capital y rentas no laborales. De esta manera, **cada contribuyente podría continuar aplicando, según sus particulares circunstancias, las exenciones establecidas en las leyes, con los límites individuales previstos para cada una de ellas y, adicionalmente, con el límite general previsto en las normas acusadas**.
>
> Es, además, indispensable tener en cuenta que la limitación prevista en el artículo 336 del Estatuto Tributario, **por expresa disposición de los artículos 32 (que modificó el artículo 206 del Estatuto Tributario) y 92 (que modificó el artículo 240 del Estatuto Tributario) de la Ley 2010 de 2019, los límites establecidos en el artículo 336 del Estatuto Tributario no son aplicables a las exenciones previstas para** (i) el seguro por muerte, las compensaciones por muerte y las prestaciones sociales de los miembros en actividad y en retiro de las Fuerzas Militares y de la Policía Nacional, (ii) los gastos de representación de los Magistrados de los Tribunales, sus Fiscales y Procuradores Judiciales y Jueces de la República, (iii) el exceso del salario básico percibido por los Oficiales, Suboficiales y Soldados Profesionales de las Fuerzas Militares y Oficiales, Suboficiales, Nivel Ejecutivo, Patrulleros y Agentes de la Policía Nacional, (iv) los gastos de representación de los rectores y profesores de universidades públicas, y (ii) las rentas a las que tengan derecho las personas naturales que presten servicios hoteleros conforme a la legislación vigente en el momento de la construcción de nuevos hoteles, remodelación y/o ampliación de hoteles. (Énfasis propio).

En ese sentido, la Sección observa que el límite previsto en el artículo 336 del Estatuto Tributario comprende las rentas exentas imputables a la cédula general de las personas naturales. Por consiguiente, su aplicación no se restringe a determinada renta exenta, sino a todas aquellas que sean imputables a dicha cédula. Si bien el legislador puede establecer excepciones a dicha limitación, estas deben estar expresamente consagradas en la ley, como ocurre con las exenciones que fueron excluidas de su aplicación en el artículo 206 ibidem.

Así, a partir del alcance de las normas analizadas, la Sección encuentra que la exención prevista en el literal a) del numeral 4 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario está sometida al límite establecido en el artículo 336 ibidem cuando su beneficiario sea una persona natural sometida al régimen de depuración de la cédula general. Esta última disposición comprende, como regla general, las rentas exentas imputables a dicha cédula, sin contemplar una exclusión expresa de ese límite en los términos que pretende la actora.

Si bien el beneficio tributario fue establecido con la finalidad de incentivar la inversión en proyectos de vivienda VIS y VIP, esa circunstancia no permite desconocer la limitación que la ley previó para las rentas exentas de las personas naturales. En ejercicio de su libertad de configuración en materia tributaria, el legislador buscó racionalizar estos beneficios e incrementar la carga tributaria de dichos contribuyentes, con el propósito de favorecer la progresividad y la equidad del sistema tributario. Por tanto, la finalidad específica de la exención debe

armonizarse con la decisión legislativa de someter las rentas exentas a un límite general.

Esta interpretación tampoco desconoce la finalidad del beneficio ni le resta efecto útil, pues la limitación no suprimió la exención, sino que condicionó su aplicación al cumplimiento de los límites previstos para la depuración del impuesto sobre la renta. En consecuencia, los contribuyentes pueden continuar aplicando la utilidad exenta, junto con las demás rentas exentas y deducciones que les resulten procedentes, con sujeción a los límites particulares establecidos para cada beneficio y, adicionalmente, al límite general previsto en el artículo 336 del ET.

Con todo, la afirmación de la demandante según la cual la limitación desincentiva la inversión en proyectos VIS y VIP y hace inoperante la exención, la Sección encuentra que no está respaldada por elementos probatorios que permitan establecer que la limitación produce tales efectos. La demandante no aportó un análisis económico que demostrara que la aplicación del límite reduce la inversión, ni que impida la utilización efectiva del beneficio.

A su vez, no le asiste razón a la demandante cuando sostiene que la exclusión de esta renta exenta del límite del artículo 336 del Estatuto Tributario no requiere una disposición expresa, bajo el argumento de que su estructura y destinatarios la hacen incompatible con el mecanismo de depuración cedular de las personas naturales. Este planteamiento desconoce que el beneficio también cobija a las personas naturales, quienes pueden aplicarlo en la determinación del impuesto sobre la renta, sujeto a la limitación prevista para las rentas exentas imputables a la cédula general. En efecto, si el legislador estableció un límite general para estas rentas, su inaplicación respecto de un beneficio determinado requiere una disposición que expresamente lo excluya.

La sola circunstancia de que el límite opere para las personas naturales y no para las jurídicas no demuestra una vulneración del principio de equidad tributaria. La comparación debe considerar los regímenes de determinación del impuesto aplicables a ambos tipos de contribuyentes y no únicamente el tratamiento aislado de esta exención. Como se expuso, la medida buscó racionalizar los beneficios fiscales de las personas naturales e incrementar su contribución ante las distorsiones identificadas en la distribución de la carga tributaria. En ese contexto, la diferencia cuestionada responde a la finalidad de procurar mayor progresividad y equidad en el sistema.

Por consiguiente, estos argumentos no desvirtúan la interpretación expuesta en el concepto acusado, fundada en el alcance general de la limitación y en la ausencia de una excepción legal aplicable a esta renta exenta.

Ahora, procede la Sección a evaluar el argumento de la demandante según el cual el numeral 4 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario por regular de forma específica este beneficio, constituye una norma especial que prevalece sobre el artículo 336 ibidem. Para ello, debe tenerse en cuenta el alcance que la Corte Constitucional ha dado al criterio de especialidad «según el cual la norma especial prima sobre la general (*lex specialis derogat generali*). Con respecto a este último criterio, se sostiene que, en tales casos, no se está propiamente ante una antinomia, **en razón a que se entiende que la norma general se aplica a todos los campos con excepción de aquél que es regulado por la norma especial**, con

lo cual las mismas difieren en su ámbito de aplicación[28]»(Énfasis propio).

Es decir, la aplicación preferente de la norma especial se presenta cuando una norma regula una especie de cierto género y otra norma regula el género en su totalidad.

Lo anterior, no se presenta en las normas analizadas porque regulan aspectos distintos: mientras la primera establece la procedencia del beneficio y los requisitos para acceder a él, la segunda regula la depuración de la cédula general de las personas naturales y determina el límite aplicable a las rentas exentas que pueden detraerse en esa operación. A su vez, sus mandatos no son incompatibles, sino complementarios, en la medida en que el reconocimiento de la exención no excluye su sometimiento a las reglas de depuración del tributo.

Tampoco la finalidad de incentivar el desarrollo de estos proyectos le confiere, por sí misma, el carácter de norma especial frente a la disposición que establece el límite, pues dicho propósito explica la creación del beneficio, pero no supone que el legislador haya exceptuado su aplicación de las reglas de depuración del tributo.

Además, el numeral 4 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario no contempla una excepción al límite establecido en el artículo 336 ibidem ni establece un tratamiento particular respecto de la aplicación de esta renta exenta en la determinación del tributo, por tanto, al no contener una regulación sobre este aspecto, debe sujetarse a las reglas generales que regulan dicha materia.

Ahora, si bien, el demandante alega que, en el concepto 16511 –interno 1497- de 2023[29], la DIAN indicó que el numeral 4 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario era una norma especial, la Sección precisa que dicha calificación se efectuó en relación con el tratamiento tributario aplicable a la utilidad en la enajenación de predios destinados al desarrollo de proyectos de vivienda VIS y VIP, frente a las disposiciones que regulan la utilidad en la enajenación de activos para efectos de determinar si constituía renta o ganancia ocasional, pero no frente a la limitante de rentas exentas, pues como se ha expuesto esto es un aspecto diferente. De ahí que no resulte procedente invocar el criterio de especialidad para sustraer este beneficio de la limitación prevista en el artículo 336 del ET.

Finalmente, la Sección no encuentra contradicción entre el concepto 16511 —interno 1497— de 2023 y el concepto demandado, pues examinaron aspectos diferentes de la exención. El primero se ocupó de la calificación como renta de la utilidad obtenida en la venta de un activo fijo —predio— destinado al desarrollo de proyectos VIS o VIP. El segundo analizó la sujeción de esa utilidad al límite previsto en el artículo 336 del Estatuto Tributario.

Ahora, al analizar la posición de la DIAN (antes del concepto demandado) sobre la sujeción de esta renta exenta al límite del artículo 336 del ET, se encuentra que, en el oficio 668 (904129) de 24 de mayo de 2022[30]

---

[28] Sentencia C-439 de 2016.

[29] En el Concepto 16511 de 2023 se indicó: "En este orden de ideas, el numeral 4 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario debe considerarse una norma de carácter especial que regula lo atinente al tratamiento tributario aplicable a "La utilidad en la enajenación de predios destinados al desarrollo de proyectos de vivienda de interés social y/o de vivienda de interés prioritario" (subrayado fuera de texto) y que prevalece sobre otras disposiciones, como lo es el artículo 300 *ibidem.*

Así las cosas, resulta razonable aseverar que, tratándose de la utilidad obtenida en la enajenación de predios destinados al desarrollo de proyectos de VIS o VIP, ésta debe calificarse -para efectos tributarios- como una renta y no como una ganancia ocasional, independientemente del término de posesión del respectivo predio. Esto, con miras a la materialización del beneficio tributario aquí analizado". (Énfasis propio)

668 (904129) de 24 de mayo de 2022[30], la administración ya había manifestado que esta renta se encontraba sujeta al límite del artículo 336: «De esta manera, en el proceso de determinación cedular del impuesto sobre la renta deberá incluirse y estará sometida a lo dispuesto en el numeral 3º del artículo 336 de este Estatuto».

En estas condiciones, la Sala no encuentra que exista la falta de coherencia alegada por la demandante, por el contrario, se evidencia que la posición de la DIAN ha sido consistente en lo que respecta a la sujeción de esta renta exenta al límite del artículo 336 del ET.

A partir de lo expuesto, la interpretación del concepto acusado es correcta y la Sección negará las pretensiones de la demanda.

3. Costas

Esta Sección no impondrá condena en costas porque en este proceso se ventiló un asunto de interés público, según lo prevé el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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

FALLA

1. **NEGAR** las pretensiones de la demanda.

2. No condenar en costas.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ
Con aclaración de voto

Este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/evalidador

[30] Samai, índice 17. PDF 26.