

**IMPUESTO AL PATRIMONIO – Base gravable / ACCIONES O APORTES EN SOCIEDADES NACIONALES – Se excluyen de la base gravable del impuesto al patrimonio / VALOR PATRIMONIO DE LOS INMUEBLES – es el avalúo catastral o el costo fiscal para los contribuyentes no a los ajustes por inflación / SANEAMIENTO DE BIENES RAICES - El valor patrimonial de sus inmuebles es el valor comercial de los mismos que se declaró en el denuncia rentístico del año 1995**

El artículo 295 del Estatuto Tributario dispuso que la base gravable del tributo en mención es el patrimonio líquido del contribuyente, poseído a 1º de enero de cada año gravable y determinado según lo previsto en el Título II del Libro I del Estatuto Tributario. De la base gravable así establecida, se excluye el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales, así como los primeros \$212.200.000 del valor de la casa o apartamento de habitación. Conforme con los incisos 1º y 2º del artículo 277, que hace parte del Título II del Libro I del Estatuto Tributario, el valor patrimonial de los bienes inmuebles es el avalúo catastral o el costo fiscal para los contribuyentes no sujetos al régimen de ajustes integrales por inflación, o el costo fiscal ajustado de acuerdo con el artículo 353 del Estatuto Tributario para los contribuyentes sometidos a dicho régimen. Con todo, el legislador, en el inciso 3º del artículo 277 del Estatuto Tributario aclaró que lo previsto en dicho artículo se aplica sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 90-2 del Estatuto Tributario. La norma en mención permitió, a los contribuyentes del impuesto sobre la renta, que en la declaración del año gravable 1995 llevaran a valor comercial el costo fiscal ajustado de sus inmuebles poseídos a 31 de diciembre de ese año, y dispuso que la diferencia entre el costo fiscal ajustado y el valor comercial a 31 de diciembre de 1995 no generaba renta por comparación patrimonial, ni sería objeto de sanciones, ni de requerimiento especial, ni de liquidación de revisión ni de aforo. Cabe anotar que aunque los incisos 1º y 2º del artículo 277 del Estatuto Tributario fijaron las reglas generales para determinar el valor patrimonial de los inmuebles, el inciso 3º ibídem consagró la excepción. Así pues, para aquellos contribuyentes que se acogieron al artículo 90-2 del Estatuto Tributario, el valor patrimonial de sus inmuebles ya no es el costo fiscal ajustado, sino el valor comercial de los mismos que se declaró en el denuncia rentístico del año 1995, el cual se tiene en cuenta para la determinación del patrimonio líquido- del contribuyente desde ese período fiscal. Por consiguiente, no es cierto que el ajuste en el costo o saneamiento fiscal sólo incida en la determinación de la renta que se obtiene al momento de la enajenación del bien inmueble.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 90-2 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 295

**IMPUESTO AL PATRIMONIO – El patrimonio líquido base del impuesto incluye el valor patrimonial de los inmuebles. Sumas excluidas / SANEAMIENTO FISCAL DE BIENES RAICES – Los beneficios son la no generación de renta por diferencia patrimonial o de sanciones y el no ser objeto de requerimiento especial, de liquidación de revisión o de aforo. Sólo se aplican para el año 1995. Se aplica al impuesto sobre la renta**

De acuerdo con los artículos 277 y 90-2 del Estatuto Tributario, el patrimonio líquido que sirve de base para la liquidación del impuesto al patrimonio incluye el valor patrimonial de los inmuebles, el cual corresponde al costo fiscal ajustado de conformidad con el artículo 353 del Estatuto Tributario para los contribuyentes sometidos al régimen de ajustes integrales por inflación; al avalúo catastral o al costo fiscal para los contribuyentes no sometidos a dicho régimen, o al valor

comercial del inmueble para los contribuyentes que se acogieron al saneamiento fiscal de bienes raíces del artículo 90-2 del Estatuto Tributario en la declaración de renta del año 1995, según el caso. Sobre el particular, la Sala reitera el criterio expuesto en sentencia de 4 de marzo de 2010, Exp. 16839. En aquella oportunidad, la Sala explicó que los beneficios derivados del saneamiento fiscal de bienes raíces, que son, la no generación de renta por diferencia patrimonial o de sanciones y el no ser objeto de requerimiento especial, de liquidación de revisión o de aforo, sólo se aplican para el año 1995, es decir, el periodo en el que se incrementó el patrimonio declarado por efecto del ajuste autorizado, ya que luego de incorporar el ajuste al patrimonio del contribuyente, los beneficios no se extienden a vigencias posteriores. De igual manera, se aclaró que el ajuste en el costo trasciende a otras vigencias, debido a que el valor del saneamiento se incorporó al patrimonio del contribuyente desde el año 1995 como parte integrante del costo fiscal de los bienes raíces que se ajustaron y se reflejará en la utilidad o pérdida que se genere al momento de su enajenación. Lo anterior se relaciona con el impuesto sobre la renta, motivo por el cual, el inciso 6° del artículo 90-2 precisó que el saneamiento fiscal de bienes no produciría efectos para la determinación de otros gravámenes. Por último, se precisó que la base gravable del impuesto al patrimonio es el valor del patrimonio líquido incluido en la declaración de renta y complementarios de la vigencia fiscal anterior a la que corresponda el gravamen al patrimonio (igual al del primer día del año por el que se paga el tributo patrimonial), sin que se puedan excluir sumas diferentes a las de las acciones y aportes poseídos en sociedades nacionales y a los primeros \$220.200.000 de pesos (año base 2005) del valor de la casa o apartamento de habitación, por cuanto los tratamientos exceptivos en materia tributaria son de interpretación restrictiva y deben estar taxativamente consignados en la ley.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 90-2 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 277 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 353

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Bogotá D.C., diez (10) de mayo de dos mil doce (2012).

**Radicación número: 76001 23 31 000 2009 00272 01(18289)**

**Actor: CONSTRUCTORA LIMONAR S.A**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

#### **FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 19 de marzo de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que negó las pretensiones de la demanda.

## ANTECEDENTES

El 27 de mayo de 2005, CONSTRUCTORA LIMONAR S.A. presentó la declaración del impuesto al patrimonio por el año gravable 2005 y liquidó como saldo a cargo la suma de \$13.352.000.

Previo requerimiento especial, ampliación del requerimiento y las respuestas correspondientes, la DIAN expidió la Liquidación Oficial del Impuesto al Patrimonio 050642007000036 de 13 de diciembre de 2007, en la que adicionó el patrimonio líquido con el valor del saneamiento fiscal de los bienes raíces, determinó un mayor impuesto e impuso sanción por inexactitud<sup>1</sup>.

El 1º de febrero de 2008, CONSTRUCTORA LIMONAR S.A. interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión<sup>2</sup>.

El 30 de octubre de 2008, la DIAN profirió la Resolución 900008 que mantuvo el mayor valor del impuesto determinado en la liquidación oficial de revisión y levantó la sanción por inexactitud. En consecuencia, determinó un saldo a pagar de \$471.483.000<sup>3</sup>.

## DEMANDA

CONSTRUCTORA LIMONAR S.A., en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del C.C.A., demandó la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 050642007000036 de 13 de diciembre de 2007 y de la Resolución 900008 de 30 de octubre de 2008.

A título de restablecimiento del derecho, solicitó que se declare la firmeza de la liquidación privada del impuesto al patrimonio que presentó por el año 2005 y que se condene en costas a la demandada.

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 26, 83, 95 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 2 y 3 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículos 90-2, 227, 330, 353 y 683 del Estatuto Tributario.
- Artículo 80 de la Ley 223 de 1995.
- Artículo 17 de la Ley 863 de 2003.

El concepto de la violación se sintetiza así:

- 1. El valor del saneamiento fiscal de bienes raíces no hace parte de la base gravable del impuesto al patrimonio y sólo tiene efectos al momento de enajenar el bien**

La sociedad no incluyó el valor del saneamiento fiscal de bienes raíces dentro de la base gravable para liquidar el impuesto al patrimonio del año 2005, en razón a que dichos factores no hacen parte de la misma.

---

<sup>1</sup> Folios 38 a 44, 55 a 66, 71 a 74, 76 a 86 y 91 a 120 c.a.

<sup>2</sup> Folios 128 a 148 c.a.

<sup>3</sup> Folios 157 a 167 c.a.

De acuerdo con el artículo 17 de la Ley 863 de 2003, la base gravable del impuesto al patrimonio es el patrimonio líquido que se determine bajo los parámetros del Título II del Libro I del Estatuto Tributario.

El artículo 277 del Estatuto Tributario, con la redacción vigente a 1° de enero de 2005, establecía que el valor patrimonial de los bienes inmuebles equivale al costo fiscal ajustado según el artículo 353 ibídem.

El artículo 353 ibídem dispone que el costo base de los ajustes por inflación es el costo fiscal que se liquide conforme al Capítulo II del Título I del Libro I del Estatuto Tributario, el cual no incluye el saneamiento fiscal de bienes raíces.

El artículo 90-2 ibídem regula el saneamiento de bienes raíces; sin embargo, esta norma hace parte del Capítulo III que se refiere a la renta bruta, por lo que no puede llevarse al costo base de los ajustes integrales por inflación, ni a la base gravable del impuesto al patrimonio.

La DIAN sostuvo que el artículo 90-2 del Estatuto Tributario y el inciso final del artículo 277 ibídem permitían tratar el valor comercial de los bienes raíces poseídos a 31 de diciembre de 1995 como costo fiscal y como valor patrimonial en la declaración de renta del mismo año.

No obstante, el artículo 90-2 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 80 de la Ley 223 de 1995, no precisó que el valor patrimonial derivado del saneamiento de bienes raíces hiciera parte del valor patrimonial del activo.

Así, el saneamiento de bienes raíces hace parte del costo fiscal de venta en una eventual enajenación del bien, pero no del valor patrimonial del bien para efectos de establecer la base gravable del impuesto al patrimonio.

Según el artículo 90-2 del Estatuto Tributario, el saneamiento fiscal de bienes raíces sólo incide en la determinación del costo, la renta o la ganancia ocasional al momento de la enajenación del bien, para lo cual es necesario que se efectúe la venta del mismo y esto no ha ocurrido en el presente caso.

La norma en mención también consagra que las utilidades comerciales que se obtengan como resultado de la enajenación de bienes raíces a los que se les ajuste el costo fiscal a valor comercial, se pueden distribuir a los socios o accionistas como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.

## **2. El saneamiento fiscal de bienes raíces no tiene efectos en impuestos distintos al de renta y complementarios, como el de patrimonio**

El artículo 90-2 del Estatuto Tributario especifica que el saneamiento fiscal de bienes raíces no producirá efectos para la determinación del impuesto predial, ni otros impuestos, tasas o contribuciones distintos al impuesto sobre la renta y complementarios. Dado que el impuesto al patrimonio es un impuesto autónomo e independiente del impuesto sobre la renta, el saneamiento fiscal de bienes raíces no hace parte de la base gravable del mencionado impuesto al patrimonio.

La norma en comentario se encuentra vigente y generó situaciones jurídicas consolidadas para los contribuyentes que se acogieron al beneficio, las cuales deben respetarse en aplicación de los principios de seguridad jurídica, confianza legítima y equidad.

### **3. El sistema de ajustes por inflación no incide en la liquidación del impuesto al patrimonio**

El artículo 330 del Estatuto Tributario dispone que los ajustes integrales por inflación no se tienen en cuenta para la determinación del impuesto de industria y comercio, ni para los demás impuestos o contribuciones.

A su vez, el artículo 353 ibídem ordena que los ajustes integrales por inflación se efectúen con base en el costo fiscal de los activos que se establezca conforme al Capítulo II del Título I y a los Capítulos II y III del Título II del Libro I del Estatuto Tributario. En ellos no se incluye el saneamiento fiscal de bienes raíces.

De esta manera, el sistema de ajustes integrales por inflación no afecta el patrimonio fiscal que permite liquidar la base del impuesto al patrimonio, toda vez que este sistema no se utiliza para establecer gravámenes diferentes al impuesto sobre la renta, ni tampoco se liquida sobre una base que incluya el saneamiento fiscal.

De otra parte, la DIAN incumplió su deber de aplicar la ley en busca de su verdadero sentido; desconoció que la sociedad actuó de buena fe y con fundamento en las normas aplicables y no tuvo en cuenta los principios orientadores de la actuación administrativa.

#### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda con base en lo siguiente:

La Administración Tributaria no vulneró la Constitución, la Ley, ni el principio de buena fe. Tampoco desconoció los principios que el Código Contencioso Administrativo protege, pues en el trámite que adelantó en contra de la sociedad se respetaron los derechos fundamentales del contribuyente.

La declaración del impuesto al patrimonio que la demandante presentó por el año 2005 se modificó debido a que el patrimonio líquido que utilizó para determinar su impuesto a cargo fue inferior al que declaró en su denuncia rentística del año 2004.

Según el artículo 295 del Estatuto Tributario, del patrimonio líquido que sirve de base para la liquidación del impuesto al patrimonio tan sólo se excluyen el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales a 1° de enero de cada año gravable y los primeros \$200.000.000 del valor de la casa o apartamento de habitación.

De otra parte, la DIAN incumplió su deber de aplicar la ley en busca de su verdadero sentido; desconoció que la sociedad actuó de buena fe y con fundamento en las normas aplicables y no tuvo en cuenta los principios orientadores de la actuación administrativa.

El artículo 90-2 del Estatuto Tributario, que se refiere al saneamiento fiscal de bienes raíces, alude a hechos que tuvieron lugar durante el año gravable 1995, los cuales, a futuro, servirían de base para establecer el costo fiscal en la enajenación de bienes raíces.

Los efectos que se mencionan en el inciso 6° del artículo 90-2 ibídem se generaron para el año 1995, ya que el legislador buscaba que el contribuyente que declarara el valor comercial de los bienes raíces que poseía a 31 de diciembre de

1995 accediera a los beneficios previstos en la norma. La DIAN se pronunció frente a este tema en los Conceptos 8480 de 1999, 035710 de 12 de abril de 2000, 51652 de 17 de agosto de 2004 y 034196 de 7 de junio de 2005.

Así mismo, la Administración Tributaria en el Concepto 34196 de 7 de junio de 2007 expuso cómo debía interpretarse la ley que creó el impuesto al patrimonio.

A su vez, en el Concepto 08480 de 5 de febrero de 1999 explicó el alcance del artículo 90-2 del Estatuto Tributario y en el Concepto 091434 de 30 de diciembre de 2004 señaló el procedimiento que debía seguirse para determinar la base para liquidar el impuesto al patrimonio.

Los conceptos de la DIAN son de obligatorio cumplimiento para sus funcionarios y los particulares pueden respaldar sus actuaciones en los mismos.

Por lo anterior, los valores que se sanearon en las declaraciones del impuesto sobre la renta del año 2005 y los incrementos que se derivaron de los ajustes integrales por inflación no se deben descontar del patrimonio líquido que sirve de base para determinar el impuesto al patrimonio.

Al no determinar la base del impuesto al patrimonio como lo indican el Decreto Ley 1838 de 2002 y el artículo 17 de la Ley 863 de 2003, la sociedad provocó que la Administración de Impuestos modificara su declaración privada; por tanto, la actuación de la DIAN se ajustó a derecho.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda por las siguientes razones:

De acuerdo con los artículos 90-2, 292, 293 y 294 del Estatuto Tributario, en el saneamiento fiscal de bienes raíces, los bienes declarados por el costo fiscal se acercan al valor comercial para finalmente establecer el valor patrimonial de los mismos. El valor comercial que estime el contribuyente no produce efectos en impuestos diferentes al de renta y complementarios.

En el Concepto 35710 de 2000, la DIAN sostuvo que la base para determinar los ajustes por inflación de un contribuyente que se acogió al saneamiento del año gravable 1995, es el valor declarado en el año inmediatamente anterior, y que los ajustes integrales por inflación se aplican sobre el valor declarado el año anterior, si los bienes no se adquirieron dentro del año gravable que se declara.

La base gravable del impuesto al patrimonio es el valor del patrimonio líquido del contribuyente a 1° de enero de cada año gravable, el cual se obtiene al restar los pasivos de los activos. Así, el patrimonio líquido se integra por los bienes y derechos de propiedad del contribuyente al finalizar el periodo fiscal.

El artículo 295 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 863 de 2003, no excluye el saneamiento de bienes raíces de la base gravable del impuesto al patrimonio.

Los conceptos de la DIAN, que para los contribuyentes sirven de criterio auxiliar de interpretación de las leyes y de las normas tributarias, son de obligatorio cumplimiento para los funcionarios de la Administración de Impuestos.

Por último, el Tribunal concluyó que las decisiones que adoptó la demandada son correctas, debido a que los conceptos en los que basó su decisión son pertinentes

para el caso, ya que no vulneran los derechos de la sociedad, ni limitan la ley que interpretan.

### RECURSO DE APELACIÓN

La demandante interpuso recurso de apelación por los argumentos que a continuación se sintetizan:

El artículo 295 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 17 de la Ley 863 de 2003, establece que la base gravable del impuesto al patrimonio es el patrimonio líquido determinado como se indica en el Título II del Libro I del Estatuto Tributario.

El artículo 277 ibídem dispone que el valor patrimonial de los bienes raíces equivale al costo fiscal ajustado de conformidad con el artículo 353 ibídem.

El artículo 353 ibídem indica que el costo base de los ajustes por inflación es el costo fiscal que se determine bajo los parámetros del Capítulo II del Título I del Libro I del Estatuto Tributario.

El saneamiento fiscal de bienes raíces hace parte del Capítulo III; en consecuencia, no forma parte del costo base de los ajustes integrales por inflación, ni de la base gravable del impuesto al patrimonio.

CONSTRUCTORA LIMONAR S.A. no incluyó dentro de la base gravable del impuesto al patrimonio que declaró por el año 2005 el valor de saneamiento fiscal de bienes raíces, ni los ajustes por inflación de los inmuebles, teniendo en cuenta la base gravable del impuesto que prevé el artículo 295 del Estatuto Tributario y no las exclusiones que señala la norma.

En la sentencia impugnada, el Tribunal se basó en la doctrina de la DIAN para emitir su decisión, no obstante que los conceptos sólo son de aplicación obligatoria para los funcionarios de la DIAN.

De otra parte, el artículo 90-2 del Estatuto Tributario no indicó que el valor comercial saneado de los bienes raíces debiera formar parte del valor patrimonial del activo, porque el saneamiento de bienes raíces sólo afecta la renta que se obtiene al enajenar el bien, según se infiere de la interpretación armónica de los artículos 79 y 80 de la Ley 223 de 1995.

Así, la DIAN y el Tribunal erraron al sostener que el saneamiento fiscal de bienes raíces debió tratarse como costo fiscal y como valor patrimonial en la declaración de renta del año 1995 y como parte de la base gravable para la liquidación del impuesto al patrimonio del año 2005.

El *a-quo* obvió que el saneamiento fiscal de bienes raíces no tiene efectos en el impuesto al patrimonio, pues el artículo 90-2 del Estatuto Tributario estipula que *"no producirá en ningún caso efectos para la determinación del impuesto predial, ni otros impuestos, tasas o contribuciones, diferentes al impuesto sobre la renta y complementarios"* y el impuesto al patrimonio no es complementario del impuesto sobre la renta.

En aplicación de los principios de seguridad jurídica, confianza legítima y equidad, las situaciones jurídicas consolidadas de los contribuyentes que se acogieron al beneficio que consagra la norma en comentario se deben respetar.

Según el artículo 90-2 del Estatuto Tributario, la diferencia entre el costo fiscal ajustado y el nuevo valor comercial no genera renta por comparación patrimonial o sanciones, ni tampoco justifica la expedición de requerimiento especial o liquidación oficial de revisión o de aforo.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La actora reiteró los argumentos que planteó en oportunidades anteriores.

La demandada solicitó que se confirme la sentencia de primera instancia con fundamento en las tesis expuestas en la contestación de la demanda y mencionó que la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en sentencia de 4 de marzo de 2010, Exp. 16839, no accedió a las pretensiones de la demanda que se instauró contra los Conceptos 091434 de 30 de diciembre de 2004 y 034196 de 7 de junio de 2005, en los cuales se afirma que el patrimonio líquido declarado en los años anteriores a la causación del impuesto al patrimonio únicamente se puede afectar con las exclusiones que señala el artículo 90-2 del Estatuto Tributario.

El Ministerio Público no rindió concepto.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos del recurso de apelación, la Sala decide sobre la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión 050642007000036 de 13 de diciembre de 2007 y de la Resolución Recurso de Reconsideración 900008 de 30 de agosto de 2008, mediante las cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto al patrimonio que CONSTRUCTORA LIMONAR S.A. presentó por el año 2005.

En concreto, precisa si el valor del saneamiento fiscal de bienes raíces, registrado por la actora en el renglón del patrimonio líquido de la declaración de renta de 2004 (\$157.160.941.000) hace parte de la base gravable del impuesto al patrimonio del año 2005.

La actora sostiene que el saneamiento fiscal de bienes raíces no hace parte de la base gravable del impuesto al patrimonio, porque los artículos 295 y 277 ibídem no lo incluyen dentro de ésta y, además, porque los efectos que señala el artículo 90-2 del Estatuto Tributario lo impiden.

Por su parte, la Administración Tributaria considera que la demandante no debió detraer el saneamiento fiscal de bienes raíces de la base gravable del impuesto al patrimonio, toda vez que el artículo 295 del Estatuto Tributario únicamente excluye el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales y cierto monto de la casa o apartamento de habitación del contribuyente, criterio que ha sostenido en varios conceptos.

Ahora bien, el artículo 17 de la Ley 863 de 2003 modificó el Capítulo V del Título II del Libro Primero del Estatuto Tributario con los artículos 292 al 298-3 por los cuales se creó el impuesto al patrimonio para los años gravables 2004 a 2006.

El artículo 295 del Estatuto Tributario dispuso que la base gravable del tributo en mención es el patrimonio líquido del contribuyente, poseído a 1º de enero de cada año gravable y determinado según lo previsto en el Título II del Libro I del Estatuto Tributario. De la base gravable así establecida, se excluye el valor patrimonial neto



de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales, así como los primeros \$212.200.000<sup>4</sup> del valor de la casa o apartamento de habitación.

Conforme con los incisos 1° y 2° del artículo 277<sup>5</sup>, que hace parte del Título II del Libro I del Estatuto Tributario, el valor patrimonial de los bienes inmuebles es el avalúo catastral o el costo fiscal para los contribuyentes no sujetos al régimen de ajustes integrales por inflación, o el costo fiscal ajustado de acuerdo con el artículo 353 del Estatuto Tributario para los contribuyentes sometidos a dicho régimen. Con todo, el legislador, en el inciso 3° del artículo 277 del Estatuto Tributario aclaró que lo previsto en dicho artículo se aplica sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 90-2 del Estatuto Tributario.

El artículo 90-2, adicionado al Estatuto Tributario por el artículo 80 de la Ley 223 de 1995, dispone:

*“ARTICULO 90-2. SANEAMIENTO DE BIENES RAÍCES. Para los efectos previstos en el artículo anterior, en las declaraciones de renta y complementarios del año gravable de 1995, los contribuyentes podrán ajustar al valor comercial los bienes raíces poseídos a 31 de diciembre de dicho año.*

*El valor correspondiente a la diferencia entre el costo fiscal ajustado y el valor comercial en la fecha antes mencionada no generará renta por diferencia patrimonial, ni ocasionará sanciones, ni será objeto de requerimiento especial, ni de liquidación de revisión ni de aforo.*

*Las personas naturales y jurídicas podrán tomar el ajuste que se origina por la aplicación de los artículos 72 y 73 del Estatuto Tributario para determinar el costo fiscal ajustado a 31 de diciembre de 1995, el cual servirá de base para compararlo con el valor comercial.*

*El ajuste de que trata este artículo se tendrá en cuenta para efectos de determinar el costo fiscal en caso de enajenación de los bienes raíces.*

*Las utilidades comerciales no constitutivas de renta ni de ganancia ocasional, que se obtengan como resultado de la enajenación de bienes raíces a los que se les ajuste el costo fiscal a valor comercial, de conformidad con lo previsto en este artículo, podrán ser distribuidas a los socios, accionistas, comuneros, fideicomitentes o beneficiarios, según sea la naturaleza del ente que haya enajenado el respectivo bien, con el carácter de ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional.*

*El valor estimado por los contribuyentes con base en este artículo, no producirá en ningún caso efectos para la determinación del impuesto predial, ni otros impuestos, tasas o contribuciones, diferentes del impuesto sobre la renta y complementarios.*

*PARÁGRAFO. En el caso de los bienes raíces que tengan el carácter de activos movibles, el ajuste al valor comercial de que trata este artículo solo será aplicable al costo fiscal de los terrenos.*

---

<sup>4</sup> Valor año gravable 2005 según el artículo 1° del Decreto 4344 de 2004.

<sup>5</sup> Texto modificado por el artículo 110 de la Ley 223 de 1995, vigente para el año gravable 2005.

*En estos casos, el valor ajustado no puede exceder del valor comercial del terreno al 31 de diciembre de 1995, lo cual deberá demostrarse con certificación expedida por las lonjas de propiedad raíz o sus afiliados. El avalúo aquí previsto debe corresponder al del lote bruto o desnudo, sin incorporar el valor de las obras de urbanización, parcelación o desarrollo.”*

La norma en mención permitió, a los contribuyentes del impuesto sobre la renta, que en la **declaración del año gravable 1995** llevaran a valor comercial el costo fiscal ajustado de sus inmuebles poseídos a 31 de diciembre de ese año, y dispuso que la diferencia entre el costo fiscal ajustado y el valor comercial a 31 de diciembre de 1995 no generaba renta por comparación patrimonial, ni sería objeto de sanciones, ni de requerimiento especial, ni de liquidación de revisión ni de aforo<sup>6</sup>.

Cabe anotar que aunque los incisos 1° y 2° del artículo 277 del Estatuto Tributario fijaron las reglas generales para determinar el valor patrimonial de los inmuebles, el inciso 3° ibídem consagró la excepción.

Así pues, para aquellos **contribuyentes que se acogieron al artículo 90-2 del Estatuto Tributario**, el valor patrimonial de sus inmuebles ya no es el costo fiscal ajustado, sino **el valor comercial de los mismos que se declaró en el denuncia rentístico del año 1995**, el cual se tiene en cuenta para la determinación del patrimonio líquido del contribuyente desde ese período fiscal. Por consiguiente, no es cierto que el ajuste en el costo o saneamiento fiscal sólo incida en la determinación de la renta que se obtiene al momento de la enajenación del bien inmueble.

En suma, de acuerdo con los artículos 277 y 90-2 del Estatuto Tributario, el patrimonio líquido que sirve de base para la liquidación del impuesto al patrimonio incluye el valor patrimonial de los inmuebles, el cual corresponde al costo fiscal ajustado de conformidad con el artículo 353 del Estatuto Tributario para los contribuyentes sometidos al régimen de ajustes integrales por inflación<sup>7</sup>; al avalúo catastral o al costo fiscal para los contribuyentes no sometidos a dicho régimen, o al **valor comercial del inmueble** para los contribuyentes que se acogieron al saneamiento fiscal de bienes raíces del artículo 90-2 del Estatuto Tributario en la **declaración de renta del año 1995**, según el caso.

Sobre el particular, la Sala reitera el criterio expuesto en sentencia de 4 de marzo de 2010, Exp. 16839<sup>8</sup>. En aquella oportunidad, la Sala explicó que los beneficios derivados del saneamiento fiscal de bienes raíces, que son, la no generación de renta por diferencia patrimonial o de sanciones y el no ser objeto de requerimiento

---

<sup>6</sup> La disposición en comentario se expidió en razón a que el artículo 90-1, adicionado al Estatuto Tributario por el artículo 79 de la Ley 223 de 1995, permitía a la DIAN tomar como valor comercial de enajenación, el valor comercial determinado en la forma que preveía el mismo artículo, menos el 50% de margen de error, y con efectos para todos los demás fines del impuesto sobre la renta y complementarios. Ese valor comercial era procedente cuando la DIAN detectara que el valor de enajenación de los bienes raíces que aparecía en las escrituras era inferior en más de un 50% al valor comercial del predio en el momento de enajenación. La norma fue derogada por el artículo 69 de la Ley 863 de 2003.

<sup>7</sup> El artículo 78 de la Ley 1111 de 2006 derogó los artículos sobre ajustes integrales por inflación.

<sup>8</sup> En esa providencia se declaró ajustado a derecho el Concepto 091434 de 30 de diciembre de 2004<sup>8</sup>, ratificado por el Concepto 034196 de 2005, conforme al cual no es procedente que los contribuyentes disminuyan el patrimonio base para liquidar el Impuesto al Patrimonio, en el valor del ajuste al valor comercial de los bienes raíces, efectuado en el año gravable 1995 en virtud del artículo 90-2 del Estatuto Tributario.

especial, de liquidación de revisión o de aforo, sólo se aplican para el año 1995, es decir, el periodo en el que se incrementó el patrimonio declarado por efecto del ajuste autorizado, ya que luego de incorporar el ajuste al patrimonio del contribuyente, los beneficios no se extienden a vigencias posteriores.

De igual manera, se aclaró que el ajuste en el costo trasciende a otras vigencias, debido a que el valor del saneamiento se incorporó al patrimonio del contribuyente desde el año 1995 como parte integrante del costo fiscal de los bienes raíces que se ajustaron y se reflejará en la utilidad o pérdida que se genere al momento de su enajenación. Lo anterior se relaciona con el impuesto sobre la renta, motivo por el cual, el inciso 6° del artículo 90-2 precisó que el saneamiento fiscal de bienes no produciría efectos para la determinación de otros gravámenes.

Por último, se precisó que la base gravable del impuesto al patrimonio es el valor del patrimonio líquido incluido en la declaración de renta y complementarios de la vigencia fiscal anterior a la que corresponda el gravamen al patrimonio (igual al del primer día del año por el que se paga el tributo patrimonial), sin que se puedan excluir sumas diferentes a las de las acciones y aportes poseídos en sociedades nacionales y a los primeros \$220.200.000 de pesos (año base 2005) del valor de la casa o apartamento de habitación, por cuanto los tratamientos exceptivos en materia tributaria son de interpretación restrictiva y deben estar taxativamente consignados en la ley.

En el caso en estudio, la actora declaró el impuesto al patrimonio del año 2005 y tomó como base gravable un patrimonio líquido de \$11.021.622.000<sup>9</sup> y no el valor que reportó en su declaración de renta de 2004 por este concepto (\$163.346.092.000)<sup>10</sup>. Lo anterior, porque excluyó de la base gravable \$156.775.231.000, correspondientes al saneamiento fiscal de bienes raíces.

No obstante, el ajuste a valor comercial que CONSTRUCTORA LIMONAR S.A. efectuó sobre sus bienes raíces en la declaración de renta del año 1995 con base en el artículo 90-2 del Estatuto Tributario, formaba parte del valor patrimonial de los inmuebles.

Ese mismo ajuste a valor comercial integraba el patrimonio líquido de la sociedad a 31 de diciembre de 2004 y, por ende, hacía parte de la base para la liquidación del impuesto al patrimonio del año 2005.

En consecuencia, la entidad demandada podía modificar válidamente la declaración privada de impuesto al patrimonio de la sociedad para adicionar el valor del saneamiento de bienes raíces, como en efecto lo hizo<sup>11</sup>, por lo cual se confirmará la sentencia apelada.

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**

**CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

Cópiese, notifíquese, comuníquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

---

<sup>9</sup> Folio 7 c.a.

<sup>10</sup> Folio 9 c.a.

<sup>11</sup> Folios 157 a 167 c.a.

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

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidente de la Sala

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**  
**GIRALDO**

**WILLIAM**

**GIRALDO**