

SANEAMIENTO DE BIENES – Reajuste del valor fiscal de los bienes raíces a su valor comercial / VALOR COMERCIAL – Monto de referencia para la determinación del valor de enajenación. Acercamiento entre el costo fiscal y el precio de venta. Aplicación / VALOR PATRIMONIAL – Está conformado por el costo fiscal / COSTO FISCAL – Como consecuencia del saneamiento su valor se acerca al precio de venta. Determinación de la ganancia ocasional / GANANCIA OCASIONAL – Determinación

La norma transcrita estableció una opción para que los contribuyentes reajustaran el valor fiscal de los bienes raíces a su valor comercial, la cual sólo podía ejercerse en la declaración de renta y complementarios del año gravable 1995. De acuerdo con la norma transcrita, cuando el artículo 80 de la Ley 223 de 1995 expresa: “Para los efectos previstos en el artículo anterior”, debe entenderse que el valor comercial debe ser el monto de referencia para la determinación del valor de enajenación de los bienes inmuebles y, entonces, ese valor será, en condiciones normales, el precio de enajenación aunque la misma norma acepte un margen de error o distanciamiento hasta del cincuenta por ciento (50%). Así pues, se establece que la intención del legislador fue acercar el costo fiscal al precio de venta de los bienes inmuebles para efectos de determinar la renta o la ganancia ocasional, esto es, un beneficio fiscal para los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios al que solamente podían acogerse en el año gravable 1995. Sin embargo, la Sala precisa que el nuevo costo equiparado ahora al valor comercial debía ser tomado como *costo fiscal* en los años posteriores al que se hizo uso de la opción prevista en el artículo 80 de la Ley 223 de 1995. En efecto, se advierte que conforme al artículo 267 E.T., aplicable al año gravable 1995, el valor patrimonial de los bienes o derechos poseídos por el contribuyente a 31 de diciembre del período gravable, estaba constituido por el costo fiscal calculado según lo señalado en el capítulo II del Título I del Libro Primero del Estatuto Tributario, es decir, que el valor patrimonial por el cual deben ser declarados los activos o bienes apreciables en dinero al 31 de diciembre de cada año, es el mismo costo fiscal consagrado en el capítulo de “costos” del Libro que regula el impuesto sobre la renta y complementarios.

FUENTE FORMAL: LEY 223 DE 1995 - ARTICULO 80 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 267

VALOR PATRIMONIAL – Se determina teniendo en cuenta el valor comercial. Está constituido por el costo fiscal / COSTO FISCAL PROVENIENTE DEL SANEAMIENTO DE BIENES RAICES – Está constituido por el valor patrimonial de los activos / SANEAMIENTO DE BIENES RAICES – Este beneficio afectaba el valor de los bienes inmuebles

La Sala advierte que el costo fiscal proveniente del saneamiento de los bienes raíces, cuando establece que “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” se convertía en una opción adicional a las ya previstas en el capítulo II del Título I y capítulos I y III del Título II del Libro Primero del Estatuto Tributario que, como se analizó antes, constituía también el valor patrimonial de los activos y, entre ellos, de los bienes inmuebles para los obligados y no obligados a efectuar ajustes integrales por inflación. Por lo tanto, la Sala advierte que el beneficio otorgado a los contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta por el período gravable 1995, con motivo del artículo 80 de la Ley 223 de 1995 tenía efectos no sólo para determinar la renta o ganancia ocasional en la enajenación de bienes raíces en años posteriores, como lo plantea el demandante, sino que de acuerdo con las normas del Estatuto Tributario afectaba

el valor de los bienes inmuebles como integrantes del patrimonio bruto del contribuyente. En conclusión, el denominado “desmonte” no es sino el efecto de corregir dentro de los términos legales, la declaración en que se aplicó el saneamiento (1995), razón por la cual no podía ser disminuido válidamente el valor patrimonial de los bienes raíces saneados en períodos posteriores, salvo que correspondiera a su vez a una corrección válida de esta declaración, además de la de los años anteriores hasta 1995.

COSTO FISCAL EN ENAJENACION DE ACTIVOS - Con la Ley 75 de 1986 se ajustaba al valor comercial el costo de los activos poseídos a 31 de diciembre / VALOR PATRIMONIAL DE BIENES O DERECHOS APRECIABLES EN DINERO - Está constituido por su precio de costo / VALOR PATRIMONIAL DE ACTIVOS FIJOS - Su costo está integrado por el precio de adquisición o el costo declarado en el año inmediatamente anterior, más el valor de los ajustes / ACTIVOS FIJOS - Debe ajustarse anualmente el costo de estos bienes / SISTEMA INTEGRAL DE AJUSTES POR INFLACION - La base para aplicar los ajustes sobre los activos no monetarios es el costo fiscal / VALOR PATRIMONIAL - Cifra obtenida del costo fiscal ajustado por inflación

Si bien en la jurisprudencia transcrita no se analizó exactamente el asunto que ahora se estudia, si contiene algunos puntos en común de los cuales se puede establecer respecto de la modificación del ajuste al valor comercial que es lo que interesa en el *sub examine*, que el valor ajustado constituye para los años posteriores su costo fiscal y una vez incluido en las liquidaciones privadas que adquirieron firmeza resulta inmodificable. Bajo este criterio, en el caso concreto y frente a cada uno de los inmuebles que generaron la diferencia en el valor patrimonial, se advierte que la demandante hizo uso, en la declaración del año gravable 1995, de la prerrogativa fiscal prevista en el artículo 80 de la Ley 223 de 1995 para ajustar al valor comercial el valor de dichos bienes, prerrogativa de la cual pretendió desistir con la corrección de la liquidación del año gravable 1998, tal como lo reconoce la Administración en los actos acusados

FUENTE FORMAL: LEY 223 DE 1995 – ARTICULO 80

COSTO FISCAL DE LOS ACTIVOS FIJOS – Formas de calcularlo. No es posible determinarlo por peritos especializados en el área inmobiliaria / DEDUCCION POR DEPRECIACION – Está autorizada para reconocer desgaste por el uso de bienes usados en la actividad productora de renta. Requisitos / OBSOLESCENCIA – Desuso o falta de adaptación de un bien a su función propia

La determinación del costo fiscal de los bienes del contribuyente, que como ya se dijo antes, conforme a los artículos 267, 277 y 353 E.T. es el mismo valor patrimonial por el cual se declaran los bienes del contribuyente, se calcula conforme a las normas previstas en el Capítulo II del Título I del Libro Primero del Estatuto Tributario, las cuales contemplan tres formas de calcular el costo fiscal de los activos fijos, así: La prevista en los artículos 69 y 70, según los cuales, el costo se determina por el valor declarado en el año anterior o el precio de adquisición incrementados en el valor del reajuste contemplado en el artículo 70 ibídem, las adiciones, mejoras y en el caso de los bienes inmuebles, las mejoras, reparaciones locativas y la contribución de valorización. De ese resultado se resta la depreciación acumulada cuando se trate de bienes depreciables. El avalúo declarado para los fines del Impuesto Predial Unificado, en desarrollo de lo dispuesto por los artículos 13 y 14 de la ley 44 de 1990 y 155 del Decreto 1421 de 1993, y los avalúos formados o actualizados por las autoridades catastrales, en los

términos del artículo 5o. de la Ley 14 de 1983. Lo anterior, según el artículo 72 del Estatuto Tributario. El ajuste al costo de adquisición de los activos fijos que sean acciones o bienes raíces para las personas naturales conforme al artículo 73 del Estatuto Tributario a través de los factores de ajuste que anualmente establece el Gobierno Nacional. Como se advierte, la forma de determinar el costo fiscal y, por ende, el valor patrimonial de los bienes inmuebles de los contribuyentes del impuesto sobre la renta no contempla la posibilidad que sea el valor comercial determinado por peritos especializados en el área inmobiliaria y, por tanto, el acto demandado vulneró las normas fiscales antes enunciadas al adoptar un procedimiento no previsto para este efecto. La Sala advierte que la deducción por depreciación está autorizada en el ordenamiento tributario para reconocer –al igual que sucede en el ámbito contable- el desgaste por el uso o deterioro de los bienes usados en el negocio o actividad productora de renta, más conocidos como activos fijos. La deducción genérica por depreciación abarca la *depreciación* entendida como el desgaste o deterioro normal de los bienes así como la *obsolescencia* que hace referencia al desuso o falta de adaptación de un bien a su función propia o la inutilidad que pueda preverse como resultado de un cambio de condiciones o circunstancias físicas o económicas. Los artículos 128, 131, 135 y 141 E.T. exigen para la deducción por depreciación, entre otros requisitos, los siguientes: El monto deducible equivale a una alícuota o suma necesaria para amortizar el 100% del costo durante la vida útil del bien. Que los bienes hayan prestado servicio en el año o período gravable de que trate. La base es el costo, constituido por el precio de adquisición, incluidos los impuestos, las adiciones y los gastos necesarios para ponerlo en condiciones de iniciar la prestación de un servicio normal. Los bienes depreciables son los activos fijos tangibles, que no sean amortizables, por tanto, no son depreciables los activos movibles. Las cuotas anuales de depreciación deben registrarse en los libros de contabilidad del contribuyente en la forma que indique el reglamento.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 128 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 131 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 135 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 141

DEPRECIACION DE PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO – Exige acreditar o abonar la cuenta del PUC y debitar una cuenta de gastos / DEPRECIACION DE BIENES – Debe aparecer en las cuentas que el PUC y la legislación especial para ajustes por inflación señalan

Se advierte que el monto mensual por depreciación de la propiedad, planta y equipo exige acreditar o abonar la cuenta 1592 del PUC y correlativamente debitar o cargar una cuenta de gastos (resultados) con lo cual se contabiliza el desgaste o deterioro normal de los activos susceptibles de demérito causado por el uso o el simple paso del tiempo. La contrapartida serán las cuentas 5160 (Gastos operacionales de administración) o 5260 (Gastos operacionales de ventas) según el caso, rubros que se debitarán como lo indica su dinámica. Lo señalado en el reglamento contable en el año 1992 para fijar las pautas que en materia contable debían seguirse con el fin de efectuar los ajustes integrales por inflación, disponía para la “depreciación” de bienes que debía llevarse como un crédito o mayor valor de aquella y un débito a la cuenta corrección monetaria contable. Ese crédito a la cuenta de depreciación era concordante con la dinámica de la cuenta 1592, antes comentada. De lo anterior se puede establecer que la depreciación de los bienes, en el caso de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, debe aparecer registrada en las cuentas o rubros contables que el PUC y la legislación especial para los ajustes integrales por inflación de la época señalaban, siendo lógico afirmar que tanto el acumulado de los cargos (débitos) a la cuenta de “gastos”

como los abonos (créditos) a la cuenta “depreciación acumulada” son los valores que debían ser llevados a la declaración de renta, por ser la contabilidad en el caso de los obligados a llevarla, el soporte o la prueba contable de los valores declarados. Por consiguiente, para la Sala no es procedente la afirmación de la demandante al afirmar que el saldo de la depreciación acumulada no debe coincidir con el valor solicitado como deducción en la declaración de renta, ya que como se vio en la dinámica de los rubros respectivos, el acumulado anual de la cuenta “depreciación” debe coincidir, salvo ajustes plenamente demostrados, con el valor solicitado como “deducción por depreciación” por el año gravable respectivo.

AJUSTES POR INFLACION – A partir de la vigencia de la Ley 174 de 1994 la base era el costo fiscal / BASE DEL COSTO FISCAL – Eran los activos no monetarios pasivos no monetarios y el patrimonio. Se debían seguir por lo dispuesto en las normas tributarias / ACTIVOS NO MONETARIOS – Activos fijos y su depreciación

A partir de la vigencia de la Ley 174 de 1994, la base para aplicar los ajustes por inflación era el concepto de “costo fiscal” dispuesto en el capítulo II (Costos) del Título I (Renta) y en los capítulos I (Patrimonio Bruto) y III (Deudas) del Título II (Patrimonio) del Estatuto Tributario. Los rubros a ajustar sobre la base del costo fiscal, eran los activos no monetarios, pasivos no monetarios y el patrimonio. Dentro de los activos no monetarios se encontraban los activos fijos y su correspondiente depreciación según el artículo 332 del E.T., de donde se deduce que tanto los activos como la depreciación debían ajustarse por inflación para efectos tributarios conforme con las reglas del costo fiscal antes indicadas, y debían aplicarse los procedimientos y los índices previstos en la misma normativa y en el reglamento para efectos fiscales. Por tanto, no es acertado el argumento de la actora en cuanto a que el cálculo del ajuste por inflación a incluir en la declaración de renta por el año gravable 1999, podía basarse en las cifras contables según el artículo 6° de la Ley 174 de 1994, ya que ésta última norma trataba sobre la unificación de los “índices” y las “clasificaciones” de los ajustes por inflación en cuanto a que para tales efectos era posible utilizar lo previsto en las normas contables, pero sin que dicha unificación se extendiera a las “bases” de los ajustes, las cuales continuaron rigiéndose por las normas propias y especiales de índole tributaria como se aprecia en los artículos 332 y siguientes del Estatuto Tributario en la versión vigente para el año gravable 1999.

FUENTE FORMAL: LEY 174 DE 1994 – ARTICULO 6 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 332

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D. C., veinticinco (25) de junio de dos mil doce (2012)

Radicación: 05001-23-31-000-2003-02319-01(18419)

Actor: LUZ DARY PELÁEZ E HIJOS & CIA. S. EN C.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 28 de abril de 2010, proferida el Tribunal Administrativo de Antioquia, mediante la cual negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

El 30 de marzo de 2000, LUZ DARY PELÁEZ E HIJOS & CIA S. EN C. S. presentó declaración privada del impuesto de renta por el año gravable 1999, en la que liquidó por renta presuntiva un impuesto a cargo de \$335.455.000¹.

El 22 de abril de 2001, la contribuyente solicitó la corrección de la declaración para disminuir los valores declarados en los siguientes renglones: total patrimonio líquido de \$20.741.496.000 a \$10.468.463.000, activos fijos no depreciables de \$14.990.036.000 a \$4.717.183.000. Lo anterior generó una menor renta presuntiva y disminuyó el impuesto a cargo a \$160.274.000².

El 12 de febrero de 2001, la Administración Tributaria profirió la Liquidación Oficial de Corrección 110642001000098 en la que aceptó la corrección de la declaración³.

Respecto de tal liquidación, el 13 de junio de 2002, la DIAN expidió el Requerimiento Especial 11063200200082 en el que propuso modificar el renglón de activos fijos no depreciables para aumentarlo de \$4.717.183.000 a \$14.462.365.000, determinó el patrimonio líquido en la suma de \$20.213.825.000 como base de la renta presuntiva para el año 2000. Igualmente propuso el desconocimiento de las deducciones por depreciación, amortización y agotamiento por \$99.243.000 y el ajuste integral por inflación a la depreciación acumulada por \$84.461.000⁴. El contribuyente dio respuesta al requerimiento especial.

¹ Fl. 77 c.p.

² Fl. 14 c.a.

³ Fls. 11 a 13 c.a.

⁴ Fls. 4 a 45 c.p.

El 11 de marzo de 2003, la Administración profirió la Liquidación Oficial de Revisión 110642003000012 en la que confirmó las glosas planteadas en el requerimiento especial, en cuanto al aumento del patrimonio líquido en \$9.745.182.000 y la disminución del total de costos y deducciones en \$183.704.000, decremento que no tuvo incidencia en el monto del impuesto determinado, ya que la base gravable fue la renta presuntiva⁵.

En virtud de lo dispuesto en el parágrafo del artículo 720 E.T. acudió directamente a la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

DEMANDA

En ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, **LUZ DARY PELAEZ E HIJOS & CIA S EN C** solicitó la nulidad de la liquidación oficial de revisión 110642003000012 del 11 de marzo de 2003. A título de restablecimiento del derecho pidió:

“Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, se RESTABLEZCA EL DERECHO de la sociedad contribuyente LUZ DARY PELÁEZ E HIJOS & CIA. S.A. EN C.S., declarando que el valor patrimonial de los activos fijos no depreciables y depreciables y por tanto el patrimonio líquido de la sociedad, base de renta presuntiva para el año gravable 2000, es el establecido en la liquidación oficial de corrección No. 110642001000099 del 9 de febrero de 2001 y no el determinado oficialmente en los actos demandados”⁶.

Además, solicitó condenar en costas a la demandada.

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 6°, 26, 29, 95 y 363 de la Constitución Política
- Artículo 2° del Código Contencioso Administrativo
- Artículos 277, 353, 90-1, 90-2, 128, 683 y 714 del Estatuto Tributario
- Artículo 6° de la Ley 174 de 1994
- Artículo 64 del Decreto 2649 de 1993
- Circulares 0175 del 29 de octubre de 2001 y 00055 de abril 4 de 2003.

Como concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

⁵ Fls. 46 a 73 c.p.

⁶ Fl. 83

El artículo 80 de la Ley 223 de 1995 permite concluir que el saneamiento fiscal de inmuebles tiene efectos, exclusivamente, para determinar el costo y la renta o ganancia ocasional al momento de la enajenación del bien, es decir, la disposición tendría efectos fiscales siempre y cuando se produzca la venta del bien respectivo.

Cuando en la mencionada disposición se indica que es *“Para efectos previstos en el artículo anterior”*, es claro que pretende consagrar que el ajuste al valor comercial de los inmuebles tiene incidencia solamente cuando se trate de establecer la renta o ganancia ocasional al momento de la enajenación, pues, “el artículo anterior”, a que hace referencia la norma, trata sobre la determinación del valor de enajenación de los bienes raíces.

El saneamiento fiscal del artículo 80 citado no debe tomarse como valor patrimonial fiscal del activo, ni como base de la renta presuntiva, ni para la aplicación de los ajustes por inflación.

Por eso, no es de recibo la afirmación de la DIAN en la liquidación de revisión, que los efectos del saneamiento fiscal, en materia del impuesto sobre la renta, son “todos los que se consagran en el esquema tributario”, por cuanto dichos efectos son, exclusivamente, los que, en relación con el impuesto de renta, genere la enajenación del bien, y a eso se refiere la parte final del artículo 80 de la Ley 223 de 1995. Por lo tanto, no se aplica para la renta presuntiva ni para los ajustes por inflación.

Si se aceptara que el valor saneado de los bienes raíces pudiera ser tomado en cuenta como base de la renta presuntiva y de los ajustes por inflación, así como para el valor patrimonial o costo fiscal para los años siguientes, legalmente, nada impediría que el contribuyente, que se acogió al saneamiento fiscal, declarara posteriormente, por su costo fiscal, así ese valor implicara renunciar al saneamiento de los bienes, pues este constituye un derecho fiscal para el contribuyente, de carácter optativo y discrecional.

Así lo consagra la disposición que establece el beneficio al señalar que “los contribuyentes podrán ajustar a valor comercial los bienes raíces”. Entonces, al ser un derecho fiscal, el contribuyente puede optar por suprimir el ajuste a valor comercial y establecer el costo fiscal de enajenación, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 69 y siguientes del Estatuto Tributario.

El contribuyente podía desmontar el saneamiento fiscal y suspender sus efectos tributarios, en el momento que lo considerara conveniente, siempre y cuando procediera a corregir oportunamente la declaración de renta y no tenía que ser exclusiva y necesariamente la del año gravable de 1995 en la que se adoptó el saneamiento pues la ley no obligó al contribuyente, ni podía hacerlo, a que el saneamiento se mantuviera hasta la venta del bien, a menos que se corrigiera la declaración de renta en la cual se ajustó el bien al valor comercial.

El saneamiento fiscal podía desmontarse siguiendo el procedimiento establecido en el artículo 588 E. T., esto es, presentar la declaración en el banco, sin la previa aprobación de la DIAN del respectivo proyecto, ya que el impuesto no variaría y sin liquidar sanción por corrección.

La corrección del año 1998 implicaba corregir la del año 1999 para adecuar el patrimonio y disminuir la renta presuntiva calculada sobre el patrimonio líquido del año anterior. Esta corrección de 1999 se hizo previa solicitud a la DIAN y fue aprobada mediante Liquidación de Corrección 110642001000098 del 12 de febrero de 2001, liquidación que se pretende modificar mediante el requerimiento especial.

La DIAN acepta que la declaración de renta de la sociedad, correspondiente a 1998, está en firme y de la cual proviene el costo fiscal de los bienes para 1999, pero afirma que la corrección de dicha declaración, en la cual se modificaron los valores patrimoniales de los bienes inmuebles, no fue efectuada al amparo de las normas que la legislación tributaria establece, y, con fundamento en esta afirmación, concluyó que podía determinar el valor correcto de dichos bienes para el año 1999, tomado como base los valores informados en el año 1997.

Resulta inaceptable la apreciación de la DIAN porque, de un lado, acepta la firmeza de la declaración de renta de 1998 y, de otro, desconoce los efectos tributarios que ella produce con el argumento que la corrección fue ilegal.

La DIAN no menciona ni una sola norma que se haya violado con la corrección del año 1998 y desconoce abiertamente la firmeza de la declaración de 1998, porque para establecer el costo fiscal y el valor patrimonial de los bienes, no puede retrotraerse a la declaración de 1997, sin tener en cuenta la de 1998, esto es, sin

desconocer, el derecho que tiene el contribuyente de tomar como costo fiscal el declarado en el año inmediatamente anterior (artículo 69 E.T.) para luego de ajustarlo, llevarlo a la declaración de renta de 1999, como lo permiten los artículos 277 y 353 E.T. entre otros.

La posibilidad de desmontar el saneamiento fiscal ha sido avalada por la propia DIAN en los Conceptos 12971 de 1999 y 25692 del 22 de marzo de 2000. Sin embargo, esos conceptos han sido mal interpretados por la DIAN por cuanto se ha hecho depender el desmonte del saneamiento fiscal de la corrección de la declaración del año 1995, es decir, que era posible reversar el saneamiento corrigiendo las declaraciones para las cuales todavía fuera oportuno y en las que se viera reflejado y tuviera efectos fiscales dicho saneamiento, pero no exclusivamente la del año 1995.

La DIAN no puede desconocer la declaración de renta de la sociedad correspondiente al año gravable 1998, en la cual se desistió del saneamiento fiscal, se reajustó el valor de los bienes y sirvió de base para determinar el valor patrimonial y costo fiscal en la declaración de renta del año 1999.

La Administración parece ignorar que, de acuerdo con los artículos 69 y 277 E.T., el contribuyente obligado a efectuar ajustes por inflación puede legalmente declarar los bienes inmuebles por el costo fiscal ajustado obtenido a partir del valor declarado en el año anterior, de tal suerte, que si, como en este caso, la sociedad declaró los bienes en 1999 partiendo del valor informado en 1998, tal proceder no puede cuestionarlo la DIAN a menos que el valor declarado en 1998 haya sido previamente modificado mediante liquidación oficial de revisión.

El artículo 277 E.T. no dice, como lo afirma la DIAN, que se debe mantener el valor patrimonial de años anteriores y mucho menos de bienes saneados. La Administración, sin razón, condiciona la aplicación del artículo 69 E.T. para tomar como valor patrimonial el valor declarado en el año anterior, el cual debía corresponder al saneamiento fiscal del artículo 90-2 del mismo Estatuto.

Esta tesis no es de recibo porque cuando el artículo 277 E.T. prescribe que se puede tomar como valor patrimonial el establecido en el artículo 69 E.T. y siguientes, o sea, como costo fiscal, el declarado en el año inmediatamente anterior debidamente ajustado, sin perjuicio del artículo 90-2 E.T., no quiere decir lo que entiende la DIAN, que el valor patrimonial incluye el saneamiento, sino que

dicha norma solo deja a salvo lo previsto en ese artículo, esto es, que cuando se enajene el bien, el costo fiscal de venta será el valor comercial.

Tampoco puede la demandada, al modificar la declaración privada, imponer como valor patrimonial y costo fiscal de los bienes inmuebles, unos avalúos técnicos que no tienen efectos fiscales sino únicamente contables, de conformidad con el artículo 64 del Decreto 2649 de 1993.

Rechazo de la deducción por depreciación por no informar el valor acumulado

La DIAN rechazó la deducción por depreciación, por cuanto la sociedad no la incluyó dentro del valor de la depreciación acumulada, lo que implica que el bien no se está depreciando fiscalmente.

Según el artículo 128 del Estatuto Tributario, para que sea deducible la depreciación es necesario que esté vinculada a un bien en particular que ha sufrido un proceso de deterioro u obsolescencia durante el período gravable. Adicionalmente, se deben cumplir los requisitos generales de las deducciones, esto es, que la depreciación tenga relación de causalidad con la actividad productora de renta.

Como puede apreciarse no es requisito de la deducción por depreciación que el contribuyente informe en su declaración de renta la depreciación acumulada correspondiente al período gravable en que se solicita la deducción, y, mucho menos, que ello constituya un indicio de la inexistencia de la depreciación misma, como lo afirma la DIAN en los actos demandados.

La sociedad actuó correctamente al calcular la cuota de depreciación que es solicitada como deducción en la vigencia fiscal de 1999, ya que tomó como base el costo de adquisición más las adiciones y gastos necesarios para poner el bien en condiciones aptas para su utilización, tal como lo exige el artículo 131 E.T..

Si la depreciación ha sido correctamente contabilizada y corresponde a un bien utilizado durante el período gravable (inmueble generador de arrendamientos) como lo acepta la DIAN, es razón suficiente para su aceptación fiscal. La sociedad registró contablemente la deducción por depreciación y la depreciación acumulada como lo exigen las normas reglamentarias.

La demandante cumplió con todos los requisitos fiscales exigidos legalmente, pues solicitó como deducible una cantidad razonable, que fue causada por desgaste o deterioro normal o por obsolescencia de bienes usados en el negocio o actividad productora de renta. Los bienes fueron utilizados en el año 1999, la depreciación tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta en la medida en que el bien depreciado ayudó a producirla, fue necesaria, proporcionada, oportuna, se realizó y está debidamente soportada contablemente.

Desconocimiento del ajuste por inflación por no declarar la depreciación acumulada

Sobre el rechazo de la deducción del ajuste integral por inflación de la depreciación acumulada, motivada porque la actora no declaró fiscalmente la depreciación acumulada, basta decir que el ajuste por inflación está debidamente registrado en la contabilidad y se efectuó sobre las bases contables registradas por la sociedad, lo cual está conforme con lo dispuesto en el artículo 6° de la Ley 174 de 1994. Si la sociedad tomó las bases contables para efectuar el ajuste por inflación a la depreciación acumulada, el saldo débito que arroje la cuenta de corrección monetaria es objeto de deducción por parte del contribuyente.

OPOSICIÓN

La apoderada de la demandada se opuso a las pretensiones de la demandante en los siguientes términos:

La Ley 223 de 1995 creó una nueva opción únicamente para determinar el costo fiscal de los activos fijos, para el período gravable de 1995 que denominó "saneamiento fiscal". Esta opción fue incluida en el artículo 90-2 del Estatuto Tributario y se sumó a las dos opciones que desde antes ya venían previstas en el mismo Estatuto para determinar el costo fiscal de los activos fijos.

Dicho saneamiento era un procedimiento que implicaba para el contribuyente aspectos favorables y desfavorables. Uno de los aspectos favorables es que al tomarse como costo fiscal el avalúo comercial y compararse con el precio de venta

del activo fijo, la utilidad disminuía y esto a su vez implicaba el pago de un menor impuesto.

El aspecto desfavorable es que, al acogerse al saneamiento fiscal del año 1995, los activos fijos se llevaban a la declaración de renta a la sección de patrimonio, por el valor patrimonial, el que a su vez estaba compuesto por el costo fiscal ajustado por inflación y el costo fiscal sería el avalúo comercial de los activos fijos, generando, por tanto, un incremento en el patrimonio líquido que tenía incidencia en el cálculo de la renta presuntiva.

Cualquiera de los métodos que se utilice ya sea tomando el valor de adquisición, más las adiciones y mejoras, los reajustes y los ajustes por inflación, o el del autoavalúo o avalúo catastral o el del saneamiento fiscal del artículo 80 de la Ley 223 de 1995 incorporado en el artículo 90-2 del Estatuto Tributario, debía ser consistente.

Para quienes se acogieron al saneamiento fiscal en el año 1995, por vía concepto de la DIAN, se les dió la posibilidad de desmontarlo, corrigiendo la declaración de renta del año 1995 y siguientes, beneficio adicional de ese saneamiento. Así las cosas, la opción de acogerse al saneamiento era favorable para los contribuyentes que tuvieran una rotación muy alta de activos fijos, es decir los que vendieran en un lapso muy corto y que la depuración de la renta en el año 1995 y siguientes, generara un impuesto a cargo superior a la renta presuntiva, de lo contrario esa no era la opción a escoger.

En el caso de la demandante, el saneamiento no le fue favorable, en vista de que se vió abocado a declarar por renta presuntiva y la carga impositiva fue superior y la rotación de los activos fijos no fue muy alta. Por ello, para quienes se acogieron al saneamiento fiscal del año 1995, no obstante que debían ser consistentes en los períodos fiscales siguientes, vía concepto la DIAN, dio la posibilidad de desmontarlo, corrigiendo la declaración del año gravable 1995 y siguientes, siempre y cuando se encontrara dentro del término legal para corregir dichas declaraciones conforme a lo previsto en los artículos 588 y 589 E.T., beneficio adicional dado en materia tributaria.

En el período gravable 1995, la actora se acogió al saneamiento fiscal del artículo 80 de la Ley 223 de 1995 y en los períodos fiscales siguientes conserva el

saneamiento para unos bienes pero para otros no, corrige la declaración en dos oportunidades, modificando el valor patrimonial de los activos fijos, desmontando parcialmente el saneamiento, llevando unos bienes por el avalúo catastral y otros declarándolos por un valor que no corresponde a ninguno de los métodos legalmente aceptados para determinar el costo fiscal de los bienes raíces y el valor patrimonial de los mismos.

De manera que la contribuyente, no solo hizo caso omiso de las normas tributarias en esa materia, al declarar los activos fijos por valores que no corresponden a la aplicación de ningún método sino que, además, desmontó parcialmente el saneamiento para algunos bienes.

El saneamiento fiscal de la Ley 223 de 1995 tiene efectos no sólo para establecer la renta o ganancia ocasional al momento de la enajenación del bien sino que incide y modifica el valor del patrimonio líquido, base para el cálculo de la renta presuntiva y para la determinación de los ajustes por inflación. El saneamiento se podía desmontar pero siempre y cuando hubiera corregido la declaración de renta del año 1995, año en el que aplicó el saneamiento, es decir, desmontando el saneamiento fiscal.

Si bien es cierto, el avalúo técnico no tiene incidencia para determinar el valor patrimonial de los bienes, si incide cuando el contribuyente se acoge al saneamiento fiscal, porque entonces el costo fiscal es el avalúo comercial y el valor patrimonial, es decir, el valor de los activos fijos que se lleva a la declaración es el mismo costo fiscal o avalúo comercial, más los ajustes por inflación. El contribuyente con su comportamiento fiscal, defraudó a la administración puesto que con las correcciones a las declaraciones, lo que hizo todo el tiempo fue rebajar el patrimonio líquido, por ende, la renta presuntiva y, en consecuencia de ello, rebajar sus impuestos en violación de los artículos 95 y 363 de la Constitución Política.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia negó las pretensiones de la demanda con fundamento en las siguientes consideraciones:

La intención del legislador con el artículo 80 de la Ley 223 de 1995, según se deduce de su texto, fue la de permitir a los contribuyentes acercar el valor de sus inmuebles a la realidad comercial, mediante el ajuste de su costo fiscal, aspecto que tiene que ver con la determinación de la ganancia ocasional y el impuesto derivado de su enajenación o venta, y evitar así que el costo fiscal se determinara por el mecanismo previsto en el artículo 90-1 E.T. que ocasiona un mayor impuesto.

Los beneficios otorgados por esa norma conducían a que el contribuyente que se acogiera voluntariamente a ese beneficio, no podía, en los períodos fiscales siguientes, retractarse total o parcialmente, por estar dirigida la norma a ese período fiscal determinado.

Según el artículo 90-1 del Estatuto Tributario (79 de la Ley 223 de 1995) al que remite el artículo 80 de la Ley 223/95, si el vendedor de un bien raíz declara el bien por menos de lo que vale comercialmente, el Administrador de Impuestos puede determinar el precio de venta conforme al valor comercial y la diferencia puede generar un mayor impuesto de ganancias ocasionales.

Sin embargo, de esa facultad o garantía no puede deducirse que el uso de esa opción solo tuviera por fin el costo fiscal causado al momento de la enajenación o venta del inmueble, pues ese saneamiento se extiende a un concepto más amplio como lo es el de "patrimonio", al que se llega, entre otros rubros, por el costo fiscal de los inmuebles propiedad del contribuyente, como se infiere de los artículos 353 y concordantes del Estatuto Tributario y, por supuesto, del concepto fiscal y contable de patrimonio líquido que no es otro que la diferencia entre el patrimonio bruto y las deudas.

En principio, de la norma legal no se infería la posibilidad o facultad de "retracto" del contribuyente, más cuando ella está referida al año gravable de 1995. Sin embargo, ello no excluye la posibilidad de corregir la declaración, lo que confirma que los efectos de la norma no se circunscriben al "costo fiscal" tal como lo ha reconocido la DIAN en sus conceptos.

Pero esa facultad de corrección está relacionada con un período o año gravable concreto, dado que por tratarse de obligaciones periódicas, sucesivas y consecuenciales no puede extenderse a otros períodos. Eso explica que la corrección puede hacerse dentro del plazo ordinario de dos años a partir de la

presentación de la liquidación privada, pues una vez que el denuncia rentístico adquiere firmeza no puede ser modificado.

El contribuyente hizo uso de la opción de corrección, pero no podía extenderse a otros años gravables, toda vez que el saneamiento se refería al año gravable 1995 y por lo tanto, los datos denunciados por ese período son el soporte de las declaraciones posteriores.

En ese orden de ideas, lo que la contribuyente denomina “desmonte” solo puede circunscribirse al año 1995, no a otros posteriores. Además la firmeza respecto de determinado período, no enerva las facultades de fiscalización y control de la DIAN para años gravables posteriores⁷.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante reiteró lo expuesto en la demanda en relación con el saneamiento de bienes y agregó lo siguiente:

Los artículos 79 y 80 de la Ley 223 de 1995 están directa e inescindiblemente ligados uno del otro, de manera que el artículo sobre el saneamiento fiscal solo tiene operatividad legal y práctica en función de la aplicación del artículo anterior que establece la forma de determinar el valor de la enajenación. El mismo artículo 80 señala que el ajuste allí consagrado se tendrá en cuenta para determinar el costo fiscal en caso de enajenación de los bienes raíces.

Aún aceptándose que el valor saneado de los bienes raíces pudiera ser tomado en cuenta como base de renta presuntiva y de ajustes por inflación, así como valor patrimonial o costo fiscal para los años siguientes, legalmente nada impedía que el contribuyente que se acogió al saneamiento fiscal informara posteriormente los bienes por el que considerara su costo fiscal, ya que éste constituye un derecho fiscal para el contribuyente de carácter optativo y discrecional, lo que implica que éste puede utilizarlo o no según le convenga tributariamente, es decir, podía optar por suprimir el ajuste a valor comercial y establecer el costo fiscal de enajenación de conformidad con lo dispuesto en los artículos 69 y siguientes del Estatuto Tributario sin considerar el saneamiento.

⁷ El *a quo* no se refirió al desconocimiento de los costos y deducciones por valor de \$183.704.000

Finalmente, afirmó que se remite a los demás aspectos de la demanda que no fueron objeto de pronunciamiento por el Tribunal y respecto de los cuales solicita se emita un pronunciamiento.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los planteamientos del recurso de apelación.

La **demandada** insiste en que el saneamiento fiscal tiene efectos no solo para establecer la renta o ganancia ocasional al momento de la enajenación del bien, sino para el valor del patrimonio líquido, valor base para el cálculo de la renta presuntiva, que influye, a su vez, en el cálculo de los ajustes por inflación.

En cuanto al desmonte del saneamiento, es claro, que para quienes se acogieron al mismo, por doctrina se les otorgó la posibilidad de desmontarlo corrigiendo la declaración de renta del año gravable 1995, año en el cual se aplicó el saneamiento, siempre y cuando se encontrara dentro del término legal establecido en los artículos 588 y 589 E.T. para corregir las declaraciones. La corrección no es posible realizarla en otros años gravables, ya que el saneamiento fue expresamente para el año 1995 y los datos consignados son soporte para las declaraciones posteriores.

El **Ministerio Público** en su concepto solicita confirmar la sentencia apelada por las siguientes razones:

El artículo 80 de la Ley 223 de 1995 contempla que el ajuste se tendrá en cuenta para determinar el costo fiscal de enajenación de los bienes raíces, pero no dispone que éste sea el único efecto, como tampoco que hacia el futuro el valor declarado de los bienes puede disminuirse en los años siguientes a aquel en que se declaró sin justificación, como ocurre en este caso, en donde el contribuyente disminuye el valor de los bienes, en la declaración de renta del año 1999, por entender que puede reversar el saneamiento de bienes raíces cuando a él le convenga, por ser el saneamiento una facultad que tuvo para el año 1995.

El desmonte del saneamiento, lo podía hacer el contribuyente en la declaración de renta del año 1995 y no lo hizo dentro del término que tenía para corregir, razón

por la cual no lo puede hacer en la de 1999, por no corresponder al año en que se acogió al saneamiento de bienes raíces.

Como lo decía el Concepto DIAN 059415 de 1999, el contribuyente podía disminuir el valor de los inmuebles, demostrando el valor comercial correcto, a través de los medios de prueba previstos en el Estatuto Tributario, pero, en este caso, no se ha probado dicho valor comercial y, por tanto, es procedente que la DIAN tome como punto de partida para calcular el valor de los inmuebles, los avalúos que la misma empresa solicitó en el año 1997.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir la legalidad de la liquidación oficial de revisión que modificó la declaración privada del impuesto de renta del año gravable 1999 presentada por la demandante.

En concreto, debe determinarse si era procedente que la contribuyente corrigiera en la declaración del año gravable 1999, el ajuste al valor comercial de los bienes al que se acogió en el periodo fiscal 1995, en virtud de lo dispuesto en el artículo 80 de la Ley 223 de 1995.

Además de lo anterior, la Sala advierte que en el liquidación oficial de revisión demandada, la Administración también desconoció a la apelante la deducción por depreciación, amortización y agotamiento por valor de \$99.243.000 y el ajuste integral por inflación sobre la depreciación acumulada por valor de \$84.461.000, aspectos que no fueron analizados en la sentencia recurrida, a pesar de haber hecho parte de los cargos de la demanda y respecto de los cuales la demandante, con ocasión del recurso, solicita que sean estudiados⁸. Por lo tanto, la Sección estudiará los cargos con el fin de complementar la sentencia del Tribunal con el análisis de todos los aspectos planteados por la actora⁹.

⁸ FI 174 c.p.

⁹ "ARTÍCULO 311. ADICIÓN. Cuando la sentencia omite la resolución de cualquiera de los extremos de la litis, o de cualquier otro punto que de conformidad con la ley debía ser objeto de pronunciamiento, deberá adicionarse por medio de sentencia complementaria, dentro del término de ejecutoria, de oficio o a solicitud de parte presentada dentro del mismo término.

El superior deberá complementar la sentencia del a quo cuando pronuncie la de segunda instancia, siempre que la parte perjudicada con la omisión haya apelado o adherido a la apelación; pero si dejó de resolver la

1. Efectos del ajuste al valor comercial de los inmuebles en virtud del artículo 80 de la Ley 233 de 1995

La demandante sostiene que el saneamiento fiscal de bienes raíces sólo tiene incidencia cuando se trata de establecer la renta o ganancia ocasional al momento de la enajenación. Además, afirma que dicho saneamiento no debe tomarse como valor patrimonial del activo, ni como base de la renta presuntiva, ni para la aplicación de los ajustes por inflación.

Al respecto, la Sala advierte lo siguiente:

En el artículo 80 de la Ley 223 de 1995, el Legislador consagró la figura del “saneamiento de bienes raíces” que adicionó el Estatuto Tributario con el artículo 90-2 en el que dispuso lo siguiente:

ARTÍCULO 80. *Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:*

"ARTÍCULO 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,

demanda de reconvención o la de un proceso acumulado, le devolverá el expediente para que dicte sentencia complementaria.

(...)" (Subraya la Sala).

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 sólo será aplicable al costo fiscal de los terrenos.

(...). (Negrillas fuera de texto).

La norma transcrita estableció una opción para que los contribuyentes reajustaran el valor fiscal de los bienes raíces a su valor comercial, la cual sólo podía ejercerse en la declaración de renta y complementarios del año gravable 1995.

Ahora bien, la norma comienza por aclarar que “Para efectos de lo previsto en el artículo anterior”, esto es, el artículo 79 de la misma Ley 223 de 1995, razón por la cual es necesario analizar el texto de ésta última norma para fijar el alcance de la primera. El artículo 79 disponía¹⁰:

“ARTÍCULO 79. Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

“Artículo 90-1. VALOR DE ENAJENACIÓN DE LOS BIENES RAÍCES. Cuando el Administrador de Impuestos y Aduanas Nacionales establezca que **el valor de enajenación de los bienes raíces que aparece en las respectivas escrituras, es inferior en más de un cincuenta por ciento (50%) al valor comercial del correspondiente predio en el momento de enajenación, podrá tomar como valor comercial de enajenación y para todos los demás fines del impuesto sobre la renta y complementarios, el valor comercial determinado en la forma prevista en este artículo, menos el 50% de margen de error.**

Para la determinación del valor comercial de los inmuebles, los administradores de impuestos y aduanas nacionales deberán utilizar estadísticas, avalúos, índices y otras informaciones disponibles sobre el valor de la propiedad raíz en la respectiva localidad, suministradas por dependencias del Estado o por entidades privadas especializadas u ordenar un avalúo del predio, con cargo al presupuesto de la DIAN. El avalúo debe ser efectuado por las oficinas de catastro, por el Instituto Agustín Codazzi o por las Lonjas de Propiedad Raíz o sus afiliados. En caso de que existan varias fuentes de información, se tomará el promedio de los valores disponibles.

Cuando el contribuyente considere que el valor comercial fijado por la Administración Tributaria no corresponde al de su predio, podrá pedir que a su costa, dicho valor comercial se establezca por la lonja de propiedad raíz, el Instituto Agustín Codazzi o los catastros municipales, en los municipios donde no operen las lonjas. Dentro del proceso de determinación y discusión del impuesto, la Administración Tributaria podrá aceptar el avalúo pericial aportado por el contribuyente o solicitar otro avalúo a un perito diferente.

¹⁰ Este artículo fue derogado por el artículo 69 de la Ley 863 de 2003.

En caso de que haya diferencia entre los dos avalúos, se tomará para efectos fiscales el promedio simple de los dos (Negrillas fuera de texto).

(...)"

De acuerdo con la norma transcrita, cuando el artículo 80 de la Ley 223 de 1995 expresa: "*Para los efectos previstos en el artículo anterior*", debe entenderse que el valor comercial debe ser el monto de referencia para la determinación del valor de enajenación de los bienes inmuebles y, entonces, ese valor será, en condiciones normales, el precio de enajenación aunque la misma norma acepte un margen de error o distanciamiento hasta del cincuenta por ciento (50%).

Así pues, se establece que la intención del legislador fue acercar el costo fiscal al precio de venta de los bienes inmuebles para efectos de determinar la renta o la ganancia ocasional, esto es, un beneficio fiscal para los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios al que solamente podían acogerse en el año gravable 1995.

Sin embargo, la Sala precisa que el nuevo costo equiparado ahora al valor comercial debía ser tomado como *costo fiscal* en los años posteriores al que se hizo uso de la opción prevista en el artículo 80 de la Ley 223 de 1995. Sobre el tema la Sala se ha pronunciado en los siguientes términos:

"...Efectuado el análisis de las normas rectoras de los Conceptos acusados, encontramos que el artículo 80 la Ley 223 de 1985 autorizó a los contribuyentes de renta y complementarios, sólo para el año gravable 1995, ajustar al valor comercial de los bienes raíces que poseían al concluir dicha anualidad, haciendo la salvedad de que la diferencia obtenida por este saneamiento "no generará renta por diferencia patrimonial, ni ocasionará sanciones, ni será objeto de requerimiento especial, ni de liquidación de revisión ni de aforo". Naturalmente estos beneficios se refieren sólo a la misma anualidad gravable en la cual se incrementa el patrimonio declarado por efecto del ajuste autorizado, ya que una vez quede incorporado el ajuste al patrimonio del declarante, no pueden hacerse extensivos a vigencias posteriores.

Diferente sucede con el efecto del ajuste en el "Costo", que puede trascender a otras vigencias, toda vez que el valor del saneamiento se incorpora desde 1995 al patrimonio del contribuyente como integrante del "costo fiscal" de los bienes raíces que se ajustan y se refleja en la utilidad o pérdida en el momento de su enajenación".¹¹ (Negrillas de la Sala)

¹¹ Sentencia Sección Cuarta del 4 de marzo de 2010 expediente 16839 M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

En efecto, se advierte que conforme al artículo 267 E.T., aplicable al año gravable 1995, el **valor patrimonial** de los bienes o derechos poseídos por el contribuyente a 31 de diciembre del período gravable, estaba constituido por el **costo fiscal** calculado según lo señalado en el capítulo II del Título I del Libro Primero del Estatuto Tributario, es decir, que el valor patrimonial por el cual deben ser declarados los activos o bienes apreciables en dinero al 31 de diciembre de cada año, es el mismo costo fiscal consagrado en el capítulo de “costos” del Libro que regula el impuesto sobre la renta y complementarios.

A su vez, el artículo 277 E.T., vigente para el año gravable 1995 y aplicable a los contribuyentes del impuesto sobre la renta obligados a efectuar ajustes por inflación, como es el caso de la actora, disponía:

ARTÍCULO 277. *Los contribuyentes sujetos al régimen de ajustes por inflación deben declarar los inmuebles por el costo fiscal ajustado, de acuerdo con el artículo 353 de este Estatuto.*

Los contribuyentes no sujetos al régimen de ajustes por inflación deben declarar los inmuebles por el avalúo catastral al final del ejercicio o el costo fiscal, el que sea mayor, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 72 y 73 de este Estatuto. Las construcciones o mejoras no incorporadas para efectos del avalúo o el costo fiscal del respectivo inmueble deben ser declaradas por separado.

Lo previsto en este artículo se aplicará sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 90-2 del estatuto tributario. (Negrillas de la Sala)

El artículo 353 E.T.¹², en concordancia con los artículos 267 y 277 íbidem, antes analizados, preveía que la base tanto para efectuar los ajustes por inflación así como para calcular el valor patrimonial de los activos y la deducción teórica sería el costo fiscal de los bienes calculado según lo dispuesto en el capítulo II del título I y en los capítulos I y III del título II del libro I del Estatuto Tributario que, en su orden, se referían a la determinación del costo fiscal y los valores patrimoniales de los bienes, respectivamente.

¹² El texto del artículo 353 del Estatuto Tributario vigente para el año gravable 1995 era el siguiente: ARTÍCULO 353. Los ajustes fiscales sobre los activos no monetarios, los pasivos no monetarios y el patrimonio, deberán efectuarse con base en el costo fiscal de los activos y los pasivos, determinado según lo dispuesto en el capítulo II del título I y en los capítulos I y III del título II del libro I de este Estatuto, y en el artículo 65 de la Ley 75 de 1986. La misma base se debe utilizar para declarar el valor patrimonial de los activos y para el cálculo de la deducción teórica. Para computar el valor de ésta deducción no se tendrán en cuenta los inventarios.

Además, el inciso final del artículo 277 E.T. dispone que para determinar el valor patrimonial debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 90-2 E.T. que corresponde, precisamente, al ajuste del valor comercial que dispuso el artículo 80 de la Ley 223 de 1995 como saneamiento de los bienes raíces.

Entonces, teniendo en cuenta que la finalidad del artículo 80 de la Ley 223 de 1995 era la de *“establece[r] una amnistía de valores para bienes raíces, que permitiría que la gente no tenga impuesto de ganancias ocasionales **cuando venda sus bienes raíces**”*¹³, es evidente que el beneficio sólo se materializaría en la medida en que el contribuyente vendiera el bien, pero era requisito indispensable ajustar al valor comercial el costo fiscal de los bienes, lo cual tendría un efecto directo en su patrimonio y, por ende, en la renta presuntiva, mientras lograba hacer efectivo el estímulo, es decir, enajenar los bienes.

Mientras se concretaba el beneficio, como lo ha precisado la Sala, el costo del bien ajustado, una vez que el contribuyente opta por aplicar el artículo 80 de la Ley 223 de 1995, queda incorporado desde 1995 al patrimonio del contribuyente como integrante del “costo fiscal” de los bienes raíces que se ajustan.

De lo expuesto anteriormente, la Sala advierte que el costo fiscal proveniente del saneamiento de los bienes raíces, cuando establece que *“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”* se convertía en una opción adicional a las ya previstas en el capítulo II del Título I y capítulos I y III del Título II del Libro Primero del Estatuto Tributario que, como se analizó antes, constituía también el valor patrimonial de los activos y, entre ellos, de los bienes inmuebles para los obligados y no obligados a efectuar ajustes integrales por inflación.

Por lo tanto, la Sala advierte que el beneficio otorgado a los contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta por el período gravable 1995, con motivo del artículo 80 de la Ley 223 de 1995 tenía efectos no sólo para determinar la renta o ganancia ocasional en la enajenación de bienes raíces en años posteriores, como lo plantea el demandante, sino que de acuerdo con las normas del Estatuto Tributario afectaba el valor de los bienes inmuebles como integrantes del patrimonio bruto del contribuyente.

¹³ Tomado de la Exposición de Motivos de la Ley 223 de 1995 que se cita En: PIZA, Julio Roberto y ZARAMA, Fernando. Reforma Tributaria 1995. Cámara de Comercio de Bogotá, p. 39.

En conclusión, el denominado “desmonte” no es sino el efecto de corregir dentro de los términos legales, la declaración en que se aplicó el saneamiento (1995), razón por la cual no podía ser disminuido válidamente el valor patrimonial de los bienes raíces saneados en períodos posteriores, salvo que correspondiera a su vez a una corrección válida de esta declaración, además de la de los años anteriores hasta 1995.

2. Corrección del valor comercial de los bienes objeto de saneamiento

Caso concreto

- La demandante se acogió al saneamiento fiscal de la Ley 223 de 1995 y en la declaración de renta por el año 1995 ajustó al valor comercial los activos fijos depreciables y no depreciables poseídos al 31 de diciembre de ese año y, en consecuencia, informó como valor patrimonial la suma de \$13.108.031.624.
- Posteriormente, según cuadro efectuado por la Administración Tributaria y que está incluido en el anexo explicativo tanto del requerimiento especial como de la liquidación oficial de revisión y que no fue controvertido por la contribuyente¹⁴, se advierte que la actora realizó tres correcciones a la declaración de **renta del año 1995**, en las que modificó los valores de los activos fijos en las dos últimas correcciones, como se muestra en el siguiente cuadro:

Año gravable	Fecha de presentación	Activos fijos Depreciables y no depreciables
1995 –Declaración inicial	12-04-1996	\$13.108.031.624
1995- 1ª corrección	23-05-1996	\$13.108.031.624
1995 – 2ª corrección	19-03-1997	\$15.374.136.624
1995 – 3ª corrección	07-04-1998	\$11.888.936.624

- En el **año gravable 1998**, la actora presentó la declaración de renta, en la que nuevamente modificó los valores declarados en los años anteriores por

¹⁴ Fls. 53 y 54 c.p.

concepto del patrimonio bruto y líquido. Esta declaración fue posteriormente corregida¹⁵ y los datos declarados fueron los siguientes:

Año Gravable 1998	Activos Fijos no Depreciables	Activos Fijos Depreciables	Total activos fijos
Declaración inicial 20-04-99	\$13.676.823.000	\$4.740.269.000	\$18.417.092.000
Corrección de declaración 18-12-00	\$7.525.214.000	\$4.740.269.000	\$12.265.483.000
Diferencia			\$6.151.609.000

- En el **año gravable 1999**, la actora presentó la declaración de renta y, en ejercicio del artículo 589 E.T., solicitó ante la Administración la corrección mediante proyecto que fue aprobado con la Liquidación Oficial de Corrección 110642001000098.
- La DIAN, previo requerimiento especial, expidió la liquidación oficial de revisión objeto de demanda en la que modificó la liquidación oficial de corrección.

Las cifras correspondientes a los activos fijos en cada una de las declaraciones por el **año gravable 1999**, fueron las siguientes:

Año Gravable 1999	Activos Fijos no Depreciables	Activos Fijos Depreciables	Total activos fijos
Declaración inicial 30-03-00	14.990.036.000	5.193.193.000	20.183.229.000
Liquidación oficial de corrección 12-02-01	4.717.183.000	5.193.193.000	9.910.376.000
Liquidación oficial de revisión 11-03-03	14.462.365.000	5.193.193.000	19.655.558.000
Mayor valor discutido			9.745.182.000

La anterior diferencia se originó concretamente en el tratamiento dado por la actora al valor patrimonial de 2 de los inmuebles declarados¹⁶, así:

¹⁵ Fls. 75 y 76 c.p.

¹⁶ De la revisión del cuadro inserto en la liquidación oficial de revisión, se advierte que en los 20 inmuebles restantes declarados por la demandante, su valor fue ajustado en las correcciones realizadas a la declaración de renta del año gravable 1995 y su valor no fue disminuido en las declaraciones posteriores (1996, 1997, 1998 y 1999).

INMUEBLE	Valor declaración inicial 1998 (04-20-99)	Valor declaración de corrección 1998 (18-12-00)	Valor declaración inicial 1999 (30-03-00)	Valor Liquidación Oficial de Revisión 1999 (01-02-12)
Finca rural "La Isla"	\$789.994.032	\$57.369.943	\$866.070.457	\$62.893.344
Finca "Linares"	\$11.884.147.042	\$6.465.162.216	\$13.028.590.402	\$3.558.914.000

Como se advierte, fue en el **año gravable 1998**, con ocasión de la corrección a la declaración de renta realizada el **18 de diciembre de 2000**, que la demandante disminuyó considerablemente el valor patrimonial de los bienes.

La anterior situación no se mostró en la declaración inicial del año gravable 1999, porque esta fue presentada antes de realizar la corrección de la liquidación privada de 1998¹⁷, pues allí se mantenía el valor ajustado de los bienes. Sin embargo, la disminución se reflejó posteriormente, en la **declaración de corrección del año gravable 1999** que es objeto de la liquidación oficial de corrección respecto de la cual se adelantó el procedimiento administrativo que ahora es objeto de controversia.

En efecto, la DIAN en la liquidación oficial de revisión, al explicar las modificaciones efectuadas, afirmó lo siguiente:

***“En el año 1998, la sociedad pretendió deshacer el saneamiento y por tanto el legal costo fiscal – valor patrimonial, corrigiendo su declaración, disminuyendo el valor patrimonial de los bienes, tal como se puede observar en la relación anteriormente vista, pasando de un valor total de \$18.417.092.000 inicialmente declarado, a un valor de \$12.265.483.000.
(...)”***

En vista de lo anterior, la División de Fiscalización Tributaria inició las investigaciones tendientes a determinar la procedencia o no de la disminución del valor patrimonial de los bienes inmuebles que fueron objeto de saneamiento por parte de la sociedad en el año gravable 1995, no encontrando procedente la disminución patrimonial efectuada por la sociedad en el año gravable de 1998, sin ningún sustento legal”¹⁸.(Negrillas de la Sala)

¹⁷ 30 de marzo de 2000.

¹⁸ Fl. 375 c.a.

La Administración explica en el acto liquidatorio que si con ocasión del saneamiento del año 1995, se ajustaron los bienes raíces al valor comercial el cual quedó consignado en la declaración de renta de tal período gravable, ese valor comercial es la base para el valor patrimonial de los años posteriores y se constituye en el costo fiscal, siendo ese el valor sobre el cual se realicen los ajustes por inflación para los años 1996 y siguientes así como el cálculo de la renta presuntiva.

Por lo anterior, para fijar el valor patrimonial de los bienes, la DIAN partió del valor dictaminado por peritos respecto del valor comercial para el año de **1997** y aplicó el PAAG de 1998 y 1999, para obtener el valor real de los bienes para el año gravable 1999.

Al respecto se observa lo siguiente:

La Sala en un asunto similar en el que se analizó el ajuste al valor comercial de los bienes y el reajuste que fueron establecidos en los artículos 16 y 65 de la Ley 75 de 1986, consideró lo siguiente¹⁹:

“Del contexto normativo que enmarca el caso en estudio, la Sala colige que una vez el contribuyente utilizara la prerrogativa fiscal otorgada por el artículo 65 de la Ley 75 de 1986, es decir, ajustara a precio comercial los activos fijos poseídos a 31 de diciembre de 1986, y de ahí en adelante hasta el año de 1991, efectuara los reajustes equivalentes al ciento por ciento del incremento porcentual del índice de precios al consumidor (IPC) en atención a lo dispuesto en los artículos 70 y 868 del Estatuto Tributario, y antes de entrar en vigencia la aplicación de los ajustes integrales por inflación (1992), tales valores entraron a formar parte del costo fiscal de los bienes y por ende, de su valor patrimonial declarado en las liquidaciones privadas, que al no haber sido objeto de modificación en la oportunidad legal respectiva, impiden por efecto de su firmeza, que diez años después con ocasión de la corrección del denuncia de renta de 2001, sean excluidos por la sociedad.

De tal manera, que si bien es cierto que el legislador previó en la Ley en comento [75 de 1986] una alternativa tributaria [derecho] de acercar a valor comercial los activos fijos, en aras de evitar la tributación sobre una ganancia ocasional ficticia, como lo sostiene la actora, también lo es que si el contribuyente deseaba excluir los reajustes del costo fiscal de los activos fijos, debía hacerlo dentro del plazo legal para modificar las declaraciones de renta de los periodos 1986 a 1991, para que se reflejara en esa forma dentro del haber patrimonial.

(...)

¹⁹ Sentencia de 7 de junio de 2011, Exp. 17765, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Lo anterior indica que tanto los reajustes como los ajustes integrales por inflación forman parte del costo fiscal de los bienes e inciden como rubro patrimonial en la liquidación privada, de ahí que no sea posible que el contribuyente utilice la facultad de corrección voluntaria [art. 588 del E.T.], para modificar guarismos patrimoniales respecto de los cuales se presume su veracidad y ha operado su firmeza [arts. 746 y 714 ib.].

Entonces, la discusión no recae en si el reajuste fiscal concebido en la Ley 75 de 1996 era un derecho renunciable y por ende los ajustes por inflación aplicados sobre ellos, sino en que fue una opción que al ser utilizada en los periodos pertinentes [1986 a 1991] se agotó, y al no ser objeto de modificación en la oportunidad legal es costo fiscal de los activos fijos y por ende, base para aplicar en las vigencias fiscales posteriores los ajustes integrales por inflación, con su configuración como valor patrimonial [arts. 267 y 353 del E.T.]”[16]²⁰.

Según el criterio transcrito, que se reitera, y de acuerdo con la decisión de la Administración, la Sala considera que la actora no podía disminuir los reajustes fiscales de los activos declarados en el año 2002 con la declaración de corrección presentada por ese mismo año, **pues tales valores constituyeron el costo fiscal de tales activos que venían siendo declarados en liquidaciones privadas de años que adquirieron firmeza y se tornaron inmodificables.** Por lo tanto, los actos administrativos que modificaron la liquidación privada para efectos de rechazar estas disminuciones se ajustaron a derecho, sin que se observe que hubiera indebida motivación o violación de las normas en que debían fundarse, pues no se trata de la negativa a un derecho renunciable o no, sino a la imposibilidad de ejercer la opción por haberse constituido un hecho consolidado inmodificable. Por estas razones se impone la confirmación de la sentencia apelada que negó las pretensiones de la demanda”.

Si bien en la jurisprudencia transcrita no se analizó exactamente el asunto que ahora se estudia, si contiene algunos puntos en común de los cuales se puede establecer respecto de la modificación del ajuste al valor comercial que es lo que interesa en el *sub examine*, que el valor ajustado constituye para los años posteriores su costo fiscal y una vez incluido en las liquidaciones privadas que adquirieron firmeza resulta inmodificable.

Bajo este criterio, en el caso concreto y frente a cada uno de los inmuebles que generaron la diferencia en el valor patrimonial, se advierte que la demandante hizo uso, en la declaración del **año gravable 1995**, de la prerrogativa fiscal prevista en el artículo 80 de la Ley 223 de 1995 para ajustar al valor comercial el valor de dichos bienes, prerrogativa de la cual pretendió desistir con la corrección de la liquidación del **año gravable 1998**, tal como lo reconoce la Administración en los actos acusados, lo cual se reflejó así:

- Finca Rural “La Isla” Girardota Vereda San Andrés:

²⁰ [16] Sentencia del 29 de enero de 2009, Exp. 16013, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Año gravable	1994	1995	1996	1997	1998
Valor patrimonial declarado	\$30.574.753	\$476.490.000	\$581.746.641	\$682.854.207	\$57.369.943

Como se advierte de los valores patrimoniales declarados desde 1995 hasta 1997, la demandante mantuvo el ajuste al cual se acogió en la liquidación privada del año gravable 1995 pero fue con la corrección del año gravable 1998 que disminuyó el valor patrimonial a **\$57.369.943**, es decir, retrotrajo los valores ajustados y prácticamente dejó el bien en el valor que tenía antes del saneamiento, corrección que no fue cuestionada por la Administración.

Mediante la corrección del **año gravable 1999**, la demandante, **a partir del valor declarado en la corrección de la declaración del año gravable 1998**, ajustó el valor del bien, y si bien no tuvo en cuenta los valores que venía declarando en años anteriores, y que se habían tornado en inmodificables por efecto de la firmeza de las liquidaciones privadas anteriores (1995, 1996, y 1997), la DIAN debió ejercer sus facultades de fiscalización dentro del término de firmeza de la declaración del año gravable 1998 para cuestionar, respecto de esta, la disminución del valor patrimonial del bien, actuación que no puede ser cuestionada posteriormente con ocasión de la declaración de renta del año gravable 1999, pues, en esta, la demandante declaró el bien por la suma de **\$62.893.344**, esto es, teniendo en cuenta el costo fiscal del año inmediatamente anterior²¹, costo que quedó en firme mediante la corrección del año gravable 1998. [art. 714 E.T.]

En esas condiciones, el término de firmeza no sólo limita la posibilidad del contribuyente para corregir su denuncia sino la facultad de la Administración para determinar oficialmente el tributo, razón por la cual, la liquidación oficial de revisión no podía modificar válidamente el valor patrimonial de este bien declarado en el año gravable 1999, a partir del valor liquidado en el año 1997, por considerar que, el del año gravable 1998 “se hizo sin ningún sustento legal”, es decir, desconociendo el valor patrimonial declarado en la liquidación privada de 1998

²¹ Arts. 69 y 70 E.T.

que no fue cuestionada por la Administración y que no puede ser objeto de discusión dentro del procedimiento de fiscalización de la declaración del año 1999.

- Finca Linares:

Año gravable	1994	1995	1996	1997	1998
Valor patrimonial declarado	\$455.630.000	\$7.168.000.000	\$8.751.411.200	\$10.272.406.457	\$6.465.162.216

En el caso de este bien, la Sala advierte que la demandante, para el año gravable 1999, declaró el valor patrimonial del bien de \$3.558.914.000, es decir, que fue disminuido respecto del liquidado en el año gravable 1995 en el que realizó el ajuste, razón por la cual la actora, no podía, válidamente, desconocer los valores que fueron informados en las declaraciones que adquirieron firmeza y que, por ende, quedaron incorporados en el patrimonio del contribuyente.

Frente a la posibilidad de desmontar el saneamiento fiscal y que, a juicio de la demandante, ha sido avalada por la propia DIAN en los Conceptos 12971 de 1999 y 25692 del 22 de marzo de 2000, se advierte que el Concepto 12971 se refería a la posibilidad de desistir del saneamiento fiscal para volver al “antiguo valor patrimonial del bien raíz que se tenía con anterioridad al haberse acogido a tal saneamiento”, supuesto fáctico que no es aplicable al caso concreto, por cuanto, como se advierte, el saneamiento fiscal fue disminuido mas no desistido en su totalidad como se observa en el cuadro anterior.

En relación con el Concepto 25692 de 2000, se observa que hace mención a la prerrogativa de los contribuyentes obligados a aplicar ajustes integrales por inflación, de abstenerse de efectuarlos cuando demostraban que el valor de mercado del activo es por lo menos inferior en un treinta por ciento (30%) al costo que resultaría si se aplicara tal ajuste, previa notificación de la decisión al Administrador con dos meses de anticipación a la fecha de vencimiento del término para declarar, lo que de igual forma es una situación tanto fáctica como jurídica diferente a la debatida en esta oportunidad.

Ahora bien, frente al método utilizado por la DIAN para fijar el valor de los bienes cuestionados en la liquidación oficial de revisión, se advierte que, de una parte, no

podía desconocer el valor declarado de la Finca “Linares” por el año gravable 1998 al no haber sido objeto de cuestionamiento por la DIAN y haber adquirido firmeza.

De otra parte, no comparte la Sala que la Administración, para determinar el valor patrimonial del bien, haya tenido en cuenta el “valor comercial” determinado por peritos expertos en inmuebles, pues ésta opción sólo fue prevista en el artículo 79 de la Ley 223 de 1995, cuando el Administrador de Impuestos y Aduanas Nacionales establezca que el valor de enajenación de los bienes raíces que aparece en las respectivas escrituras, es inferior en más de un cincuenta por ciento (50%) al valor comercial del correspondiente predio en el momento de enajenación.

En efecto, la determinación del costo fiscal de los bienes del contribuyente, que como ya se dijo antes, conforme a los artículos 267, 277 y 353 E.T. es el mismo valor patrimonial por el cual se declaran los bienes del contribuyente, se calcula conforme a las normas previstas en el Capítulo II del Título I del Libro Primero del Estatuto Tributario, las cuales contemplan tres formas de calcular el costo fiscal de los activos fijos, así:

1. La prevista en los artículos 69 y 70, según los cuales, el costo se determina por el valor declarado en el año anterior o el precio de adquisición incrementados en el valor del reajuste contemplado en el artículo 70 ibídem, las adiciones, mejoras y en el caso de los bienes inmuebles, las mejoras, reparaciones locativas y la contribución de valorización. De ese resultado se resta la depreciación acumulada cuando se trate de bienes depreciables.
2. El avalúo declarado para los fines del Impuesto Predial Unificado, en desarrollo de lo dispuesto por los artículos 13 y 14 de la ley 44 de 1990 y 155 del Decreto 1421 de 1993, y los avalúos formados o actualizados por las autoridades catastrales, en los términos del artículo 5o. de la Ley 14 de 1983. Lo anterior, según el artículo 72 del Estatuto Tributario.
3. El ajuste al costo de adquisición de los activos fijos que sean acciones o bienes raíces para las personas naturales conforme al artículo 73 del Estatuto Tributario a través de los factores de ajuste que anualmente establece el Gobierno Nacional.

Como se advierte, la forma de determinar el costo fiscal y, por ende, el valor patrimonial de los bienes inmuebles de los contribuyentes del impuesto sobre la renta no contempla la posibilidad que sea el valor comercial determinado por peritos especializados en el área inmobiliaria y, por tanto, el acto demandado vulneró las normas fiscales antes enunciadas al adoptar un procedimiento no previsto para este efecto.

En esas condiciones, queda desvirtuada la presunción de legalidad de la liquidación oficial de revisión en cuanto a la determinación del valor patrimonial de los bienes declarados por el año gravable 1999.

Desconocimiento de deducciones por \$99.243.000

La DIAN comparó el desglose del valor solicitado en el renglón 27 del formulario “Deducción por depreciación, amortización y agotamiento” por \$127.656.000 con el movimiento entre 1998 y 1999 del rubro correspondiente a la “Depreciación acumulada” informada en la declaración por \$163.039.347, y concluyó que dentro de este valor no se incluyó el gasto por depreciación de “construcciones y edificaciones” por \$99.242.826, situación que llevó al ente fiscalizador a sostener que los bienes raíces no se depreciaron fiscalmente.

Para la demandante, no es requisito para la deducción por depreciación que el contribuyente informe en su declaración de renta la depreciación acumulada correspondiente al período gravable en que la solicita y mucho menos que ello constituya un indicio de inexistencia de la misma. Además, sostuvo que tenía derecho a la deducción por depreciación ya que cumplió todos los requisitos fiscales exigidos.

La Sala advierte que la deducción por depreciación está autorizada en el ordenamiento tributario para reconocer –al igual que sucede en el ámbito contable- el desgaste por el uso o deterioro de los bienes usados en el negocio o actividad productora de renta, más conocidos como activos fijos. La deducción genérica por depreciación abarca la *depreciación* entendida como el desgaste o deterioro normal de los bienes²² así como la *obsolescencia* que hace referencia al desuso o falta de adaptación de un bien a su función propia o la inutilidad que

²² Art. 128 E.T.

pueda preverse como resultado de un cambio de condiciones o circunstancias físicas o económicas²³.

Los artículos 128, 131, 135 y 141 E.T. exigen para la deducción por depreciación, entre otros requisitos, los siguientes:

- a) El monto deducible equivale a una alícuota o suma necesaria para amortizar el 100% del costo durante la vida útil del bien.
- b) Que los bienes hayan prestado servicio en el año o período gravable de que trate.
- c) La base es el costo, constituido por el precio de adquisición, incluidos los impuestos, las adiciones y los gastos necesarios para ponerlo en condiciones de iniciar la prestación de un servicio normal.
- d) Los bienes depreciables son los activos fijos tangibles, que no sean amortizables, por tanto, no son depreciables los activos movibles.
- e) Las cuotas anuales de depreciación deben registrarse en los libros de contabilidad del contribuyente en la forma que indique el reglamento.

Respecto de la contabilización de las cuotas anuales de depreciación, el mismo Estatuto Tributario exige que el registro contable se haga en la forma que indique el reglamento, entonces, es necesario analizar las normas de orden contable que regulaban la depreciación²⁴.

El Decreto 2650 de 1993 – Plan Único de Cuentas para comerciantes, vigente para el año 1999, dispuso para la cuenta 1592 - Depreciación acumulada- del Grupo Propiedades, Planta y Equipo, la siguiente dinámica:

Créditos

- a) *Por el valor de la depreciación calculada mensualmente con cargo al estado de resultados, y*
- b) *Por el valor del ajuste por inflación*

Débitos

- a) *Por el valor de la depreciación ajustada que tengan los bienes dados de baja por la venta, cesión, destrucción, demolición, obsolescencia, daño irreparable, por inservibles, pérdida o sustracción.*

²³ Art. 129 E.T.

²⁴ Art. 141 E.T.

De lo anterior se advierte que el monto mensual por depreciación de la propiedad, planta y equipo²⁵ exige acreditar o abonar la cuenta 1592 del PUC y correlativamente debitar o cargar una cuenta de gastos (resultados) con lo cual se contabiliza el desgaste o deterioro normal de los activos susceptibles de demérito causado por el uso o el simple paso del tiempo. La contrapartida serán las cuentas 5160 (Gastos operacionales de administración) o 5260 (Gastos operacionales de ventas) según el caso, rubros que se debitarán como lo indica su dinámica.

Igualmente, el Decreto 2912 de 1991²⁶ referido al sistema de ajustes integrales por inflación, al cual estaba obligada la actora por dicho año²⁷, estableció la forma de contabilizar el ajuste por inflación tanto al valor del activo como a la depreciación del bien y para ello el numeral 4° del artículo del artículo 9° dispuso:

4. *Cuando se trate de bienes depreciables, agotables o amortizables, poseídos desde el inicio del ejercicio, se debe ajustar por separado el valor bruto del activo y el valor de la depreciación, agotamiento o amortización acumulado contable al inicio del ejercicio. El ajuste sobre el valor bruto del activo, se registrará como un mayor valor de éste y como contrapartida se registrará un crédito en la cuenta de corrección monetaria. El ajuste de la depreciación, agotamiento o amortización acumulado contable al inicio del ejercicio, se registrará como un mayor valor de ésta y como contrapartida un débito en la cuenta corrección monetaria (se ha subrayado).*

Lo señalado en el reglamento contable en el año 1992 para fijar las pautas que en materia contable debían seguirse con el fin de efectuar los ajustes integrales por inflación²⁸, disponía para la “depreciación” de bienes que debía llevarse como un crédito o mayor valor de aquella y un débito a la cuenta corrección monetaria contable. Ese crédito a la cuenta de depreciación era concordante con la dinámica de la cuenta 1592, antes comentada.

De lo anterior se puede establecer que la depreciación de los bienes, en el caso de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, debe aparecer registrada en las cuentas o rubros contables que el PUC y la legislación especial para los

²⁵ Los “equipos” en materia tributaria equivale a los activos fijos.

²⁶ El Decreto 2912 del 30 de diciembre de 1991 “Por el cual se reglamenta el sistema de ajustes integrales por inflación para efectos contables”. Sobre la aplicación de este Decreto para efectos del ajuste por inflación contable, puede verse la sentencia del 10 de septiembre de 1993 expediente 4709 M.P. Jaime Abella Zárate.

²⁷ De conformidad con el artículo 329 del Estatuto Tributario vigente para el año gravable 1999 estaban sujetos a los ajustes integrales por inflación para efectos tributarios los contribuyentes del impuesto sobre la renta obligados a llevar contabilidad como eran entre otros las sociedades mercantiles en su calidad de comerciantes (Código de Comercio artículo 19 numeral 3°)

²⁸ Los ajustes integrales por inflación para fines contables fueron eliminados mediante el artículo 7° del Decreto Reglamentario 1536 de 2007. Para fines tributarios fueron suprimidos mediante el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006

ajustes integrales por inflación de la época señalaban, siendo lógico afirmar que tanto el acumulado de los cargos (débitos) a la cuenta de “gastos” como los abonos (créditos) a la cuenta “depreciación acumulada” son los valores que debían ser llevados a la declaración de renta, por ser la contabilidad en el caso de los obligados a llevarla, el soporte o la prueba contable de los valores declarados.

Por consiguiente, para la Sala no es procedente la afirmación de la demandante al afirmar que el saldo de la depreciación acumulada no debe coincidir con el valor solicitado como deducción en la declaración de renta, ya que como se vio en la dinámica de los rubros respectivos, el acumulado anual de la cuenta “depreciación” debe coincidir, salvo ajustes plenamente demostrados, con el valor solicitado como “deducción por depreciación” por el año gravable respectivo.

La actora en su argumentación menciona toda la normativa que alude a los requisitos para la procedencia de la deducción por depreciación, pero olvida que el artículo 141 E.T. establece la obligatoriedad de contabilizar la depreciación en la forma que ordena el reglamento, éste último materializado en el PUC del sector real (D. 2650/93) y en el Decreto 2912 de 1992.

Desconocimiento del ajuste por inflación por \$84.161.000

La Administración rechazó el ajuste por inflación sobre la depreciación acumulada de los activos fijos porque consideró que fue calculada sobre una base contable de \$850.297.717 y no sobre una base fiscal de \$975.376.710 como correspondía.

Por su parte, la demandante argumentó que la DIAN reconoce que, contablemente, el ajuste por inflación está debidamente registrado en la contabilidad y acepta tácitamente que se efectuó sobre las bases contables registradas por la sociedad, lo cual está acorde con lo dispuesto en el artículo 6° de la Ley 174 de 1994.

Posterior a la implementación del sistema de ajustes integrales por inflación, a partir del año gravable 1992, según lo previsto en el Título V del Libro Primero del Estatuto Tributario denominado “Ajuste integral por inflación a partir del año gravable 1992”, se expidió la Ley 174 de 1994, la cual modificó entre otros aspectos, las bases para calcular dichos ajustes y el artículo 8° señaló:

ARTÍCULO 8o. BASES PARA LOS AJUSTES FISCALES. El artículo 353 del Estatuto Tributario quedará así:

"Artículo 353. Bases para los ajustes fiscales. Los ajustes fiscales sobre los activos no monetarios, los pasivos no monetarios y el patrimonio, deberán efectuarse con base en el costo fiscal de los activos y los pasivos, determinado según lo dispuesto en el capítulo II del título I y en los capítulos I y III del título II del libro I de este Estatuto, y en el artículo 65 de la Ley 75 de 1986. La misma base se debe utilizar para declarar el valor patrimonial de los activos y para el cálculo de la deducción teórica. Para computar el valor de esta deducción no se tendrán en cuenta los inventarios...."

De la norma parcialmente transcrita se observa que a partir de la vigencia de la Ley 174 de 1994²⁹, la base para aplicar los ajustes por inflación era el concepto de "costo fiscal" dispuesto en el capítulo II (Costos) del Título I (Renta) y en los capítulos I (Patrimonio Bruto) y III (Deudas) del Título II (Patrimonio) del Estatuto Tributario. Los rubros a ajustar sobre la base del costo fiscal, eran los activos no monetarios, pasivos no monetarios y el patrimonio.

Dentro de los activos no monetarios se encontraban los activos fijos y su correspondiente depreciación según el artículo 332 del E.T.³⁰, de donde se deduce que tanto los activos como la depreciación debían ajustarse por inflación para efectos tributarios conforme con las reglas del costo fiscal antes indicadas, y debían aplicarse los procedimientos y los índices previstos en la misma normativa y en el reglamento para efectos fiscales.

Por tanto, no es acertado el argumento de la actora en cuanto a que el cálculo del ajuste por inflación a incluir en la declaración de renta por el año gravable 1999, podía basarse en las cifras contables según el artículo 6° de la Ley 174 de 1994³¹, ya que ésta última norma trataba sobre la unificación de los "índices" y las "clasificaciones" de los ajustes por inflación en cuanto a que para tales efectos era posible utilizar lo previsto en las normas contables, pero sin que dicha unificación

²⁹ La Ley 174 fue publicada en el Diario Oficial 41643 del 22 de diciembre de 1994.

³⁰ ARTÍCULO 332. Los contribuyentes a que se refiere este Título, deberán ajustar el costo de los activos fijos poseídos en el último día del año gravable, de conformidad con las siguientes reglas: 1) Si se trata de activos fijos poseídos durante todo el año, el costo del bien en el último día del año anterior, se incrementará con el resultado que se obtenga de multiplicarlo por el PAAG. (...) 4) Cuando se trate de bienes depreciables, agotables o amortizables, la deducción por depreciación o amortización en el año se determina sobre el valor del bien, una vez ajustado de acuerdo con el PAAG. En este caso, se deberán mostrar por separado en los estados financieros el valor del bien ajustado por inflación y las respectivas depreciaciones o amortizaciones acumuladas. Estas últimas también serán objeto de ajuste de acuerdo con el PAAG. (se ha subrayado).

³¹ LEY 174 DE 1994. ARTÍCULO 6o. UNIFICACIÓN DE LOS ÍNDICES DE AJUSTES. Adiciónase el artículo 331 del Estatuto Tributario con el siguiente inciso final:

"En la determinación del impuesto sobre la renta se utilizarán los mismos índices y las mismas clasificaciones de los ajustes por inflación registrados en la contabilidad para los correspondientes rubros".

se extendiera a las "bases" de los ajustes, las cuales continuaron rigiéndose por las normas propias y especiales de índole tributaria como se aprecia en los artículos 332 y siguientes del Estatuto Tributario en la versión vigente para el año gravable 1999.

Para la Sala la posición de la demandante no encuentra sustento en la normativa de los ajustes por inflación y por el contrario se distancia de las normas vigentes para el año gravable 1999, ya que la determinación de la base de los ajustes por inflación era la prevista en el Estatuto Tributario sin que fuera aplicable lo señalado en el artículo 6° de la Ley 174 de 1994 por referirse a la unificación de los índices y las clasificaciones pero no a las bases. No prospera el cargo.

Por lo anterior, la Sala revocará la sentencia apelada y procederá a anular parcialmente la liquidación oficial de revisión en cuanto rechazó la corrección del valor patrimonial de algunos de los bienes raíces declarados. Sin embargo, mantendrá el desconocimiento de la deducción por depreciación y el ajuste por inflación sobre la depreciación.

En esas condiciones, procede la Sala a liquidar el impuesto de renta a cargo de la sociedad LUZ DARY PELÁEZ E HIJOS & CIA S. EN C.S. por el año gravable 1999, así:

LIQUIDACION				
CONCEPTOS	RENG.	LIQ.PRIVADA	LIQ.DIAN	LIQ.CONS.EST,
PATRIMONIO LIQUIDO	AB	1.258.043.000	1.258.043.000	1.258.043.000
DEPRECIACION, AMORTIZ., AGOTAMIENTO	AC	96.650.000	96.650.000	96.650.000
CIFRA DE CONTROL 1	SS	1.354.693.000	1.354.693.000	1.354.693.000
ACCIONES Y APORTES	AI	40.359.000	40.359.000	40.359.000
ACTIVOS FIJOS	AJ	1.163.799.000	1.163.799.000	1.163.799.000
DISMINUCION PATRIM. LIQ.	AM	26.684.000	26.684.000	26.684.000
CIFRA DE CONTROL 2	ST	1.230.842.000	1.230.842.000	1.230.842.000
EFFECTIVO, BANCOS, CTAS. BCOS.INVERS.MOBILIARIAS CTAS.COBRAR	PA	17.111.000	17.111.000	17.111.000
CUENTAS POR COBRAR CLIENTES	PM	61.941.000	61.941.000	61.941.000
CTAS.POR COBRAR ACCIONISTAS Y OMPAÑIAS VINCULADAS	EO	129.450.000	129.450.000	129.450.000
CUENTAS POR COBRAR OTRAS	PQ	611.322.000	611.322.000	611.322.000
ACCIONES Y APORTES (SOC.ANON.LTDAS.,ASIMILADAS)	PB	477.206.000	477.206.000	477.206.000

ACTIVOS FIJOS NO DEPRECIABLES	PW	4.717.183.000	14.462.365.000	4.717.183.000
ACTIVOS FIJOS DEPRECIABLES, AMORTIZABLES, INTANGIBLES Y AGOTABLES	EU	5.193.193.000	5.193.193.000	5.193.193.000
MENOS: DEPRECIACION ACUMULADA	PE	163.039.000	163.039.000	163.039.000
OTROS ACTIVOS	PF	197.307.000	197.307.000	197.307.000
TOTAL PATRIMONIO BRUTO	PG	11.241.674.000	20.986.856.000	11.241.674.000
CUENTAS POR PAGAR COMPAÑIAS VINCULADAS Y ACCIONS. O SOCIOS	OB	308.380.000	308.380.000	308.380.000
PRESTAMOS POR PAGAR SECTOR FINANCIERO	OC	5.152.000	5.152.000	5.152.000
OTROS PASIVOS	OI	459.499.000	459.499.000	459.499.000
TOTAL PASIVO	PH	773.031.000	773.031.000	773.031.000
TOTAL PATRIMONIO LIQUIDO	PI	10.468.643.000	20.213.825.000	10.468.643.000
TOTAL PATRIMONIO LIQUIDO NEGATIVO	PL	-	-	-
INTERESES Y RENDIMIENTOS FINANCIEROS	IC	22.301.000	22.301.000	22.301.000
DIVIDENDOS Y PARTIC.	ID	6.421.000	6.421.000	6.421.000
OTROS INGR.DISTINTOS DE LOS ANTERIORES	IE	966.927.000,00	966.927.000	966.927.000
TOTAL INGRESOS BRUTOS	IV	989.228.000	989.228.000	989.228.000
DIVIDENDOS Y PARTIC.	IU	6.421.000	6.421.000	6.421.000
OTROS DISTINTOS DE LOS ANTERIORES	IT	2.839.000	2.839.000	2.839.000
TOTAL INGRESOS NETOS	IG	979.968.000	979.968.000	979.968.000
TOTAL COSTOS	CT	-	-	-
MAS: COMISIONES, HONORARIOS Y SERVICIOS	CE	7.939.000	7.939.000	7.939.000
SALARIOS Y PREST.Y OTROS PAGOS LABORALES (INCLUIDOS APOR.PARAFIS.)	DC	160.273.000	160.273.000	160.273.000
INTERESES Y DEMAS GTOS. FINANCIEROS NACIONALES	DF	18.549.000	18.549.000	18.549.000
GASTOS EFECTUADOS EN EL EXTERIOR	DH	-	-	-
DEPREC.,AMORTIZ.AGOTAM.	DP	127.656.000	28.413.000	28.413.000
OTRAS DEDUCC.(SERVICIOS PUBL.,FLETES,SEGUROS, IMP., ETC.)	CX	368.780.000	284.319.000	284.319.000
TOTAL DEDUCCIONES	DT	683.197.000	499.493.000	499.493.000
RENTA LIQUIDA DEL EJERCICIO	GJ	296.771.000	480.475.000	480.475.000
COMPENSA.POR PERDIDAS	GK	-	-	-
RENTA LIQUIDA	RA	296.771.000	480.475.000	480.475.000
O PERDIDA LIQUIDA	RB	-	-	-
RENTA PRESUNTIVA	RC	633.199.000	633.199.000	633.199.000
TOTAL RENTAS EXENTAS	ED	-	-	-
RENTA LIQUIDA GRAVABLE	RE	633.199.000	633.199.000	633.199.000
IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE	LA	221.620.000	221.620.000	221.620.000

IMPUESTO NETO DE RENTA	LC	221.620.000	221.620.000	221.620.000
IMPUESTO RECUPERADO	LL	-	-	-
TOTAL IMP.NETO DE RTA.	LN	221.620.000	221.620.000	221.620.000
IMP.GANANCIAS OCAS.	LD	-	-	-
IMPUESTO DE REMESAS	LF	-	-	-
TOTAL IMP. A CARGO/IMP. GENER.POR OPERAC.GRAV.	FU	221.620.000	221.620.000	221.620.000
RENDIMIENTOS FINANCIEROS	MC	205.000	205.000	205.000
ARRENDAMIENTOS	MG	24.192.000	24.192.000	24.192.000
OTROS CONCEPTOS	MI	20.000	20.000	20.000
TOTAL RET.AÑO GRAVA.	GR	24.417.000	24.417.000	24.417.000
MENOS: SDO.FVR.SIN SOL.DEV.O COMP./SALDO FVR.PERS.FIS.ANT.	GN	-	-	-
MENOS: ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE	GX	178.727.000	178.727.000	178.727.000
MAS: ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE SIGUIENTE	FX	141.798.000	141.798.000	141.798.000
MAS: SANCIONES	VS	-	-	-
TOTAL SALDO A PAGAR	HA	160.274.000	160.274.000	160.274.000
O TOTAL SALDO A FAVOR	HB	-	-	-

REGLON PW: ACTIVOS FIJOS NO DEPRECIABLES

4.717.183.000

Valor tenido en cuenta por la DIAN 14.462.365.000
Menos: Avalúos Fincas "La Isla" y "Linares" No aceptados por el Consejo Estado 9.745.182.000

REGLON PG: TOTAL PATRIMONIO BRUTO:

11.241.674.000

Valor tenido en cuenta por la DIAN 20.986.856.000
Menos: Avalúos Fincas "La Isla" y "Linares" 9.745.182.000

REGLON PI: TOTAL PATRIMONIO LIQUIDO

10.468.643.000

Valor tenido en cuenta por la DIAN 20.213.825.000
Menos: Avalúos Fincas "La Isla" y "Linares" 9.745.182.000

NOTA: El impuesto de Renta tanto en la liquidación privada como en la liquidación oficial y la del Consejo de Estado fue establecida por Renta Presuntiva.

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.

F A L L A

- 1. REVÓCASE** la sentencia de 28 de abril de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia. En su lugar, se dispone:

2. **ANÚLASE** parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión 110642003000012 del 11 de marzo de 2003 proferida por la División de Liquidación de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Medellín, por medio de la cual determinó el impuesto sobre la renta a cargo de la sociedad LUZ DARY PELÁEZ E HIJOS Y CIA S. EN C. S., por el año gravable 1999.

3. A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** como saldo a pagar por el impuesto de renta del año gravable 1999 a cargo de LUZ DARY PELÁEZ E HIJOS Y CIA S. EN C. S., la suma de CIENTO SESENTA MILLONES DOSCIENTOS SETENTA Y CUATRO MIL PESOS M/CTE (\$160.274.000), conforme con la liquidación inserta en la parte motiva de esta providencia.

RECONÓCESE personería para actuar a la Doctora Nohora Elizabeth Sánchez Garzón como apoderada dela parte demandada, en los términos del poder conferido y que obra en el folio 193.

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

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ