

PERDIDA EN LA ENAJENACION DE ACTIVOS – Determinación / PRECIO DE ENAJENACION – Determinación / INMUEBLES – Precio de venta no puede ser inferior al 50 por ciento del valor comercial / COSTO FISCAL – Cuando se vende por menos de este valor existe una pérdida en la enajenación del activo / AVALUO TECNICO – Procede para demostrar el valor inferior de venta del inmueble

De acuerdo con el artículo 90 del Estatuto Tributario, la fórmula para determinar la pérdida proveniente en la enajenación de activos es el resultado de la diferencia entre: i) el precio de la enajenación y, ii) el costo del activo enajenado. El precio de enajenación se establecerá conforme al valor comercial señalado por las partes, el cual no puede diferir notoriamente del precio comercial promedio para bienes de la misma especie. En el caso de los inmuebles la norma es clara en disponer que no se aceptará un precio inferior al: i) costo del inmueble, ii) avalúo catastral del inmueble, iii) autoavalúo mencionado en el artículo 72 del Estatuto Tributario. No obstante lo anterior el legislador, dentro de su amplia facultad de configuración en materia tributaria, previó que puede originarse una pérdida en la enajenación de activos cuando se vende un bien, que hace parte del activo del contribuyente, por un valor inferior a su costo fiscal. Es así como, de manera excepcional, la norma permite que podrá aceptarse un precio inferior al costo, al autoavalúo y al avalúo, cuando se demuestre la procedencia de un menor valor con base en un avalúo técnico realizado por un perito autorizado por la Lonja de Propiedad Raíz o del Instituto Geográfico Agustín Codazzi. El avalúo así efectuado sólo podrá ser cuestionado fiscalmente por la DIAN mediante peritaje técnico autorizado por la Lonja de Propiedad Raíz. En ese sentido, la norma en comento determinó como regla especial para el caso de la venta en inmuebles, que el precio de enajenación no puede ser inferior en más de un 50% del valor comercial. Así las cosas, de las pruebas relacionadas se observa que el contribuyente presentó un avalúo técnico para demostrar que la enajenación de los inmuebles era procedente realizarla por precios inferiores al costo fiscal de los mismos. A ese respecto, es importante precisar que si bien la norma establece, de manera categórica, que el precio de venta de los bienes raíces no puede ser inferior al costo, al avalúo catastral o al autoavalúo, es claro que la norma vigente para la época de estudio previó una excepción a la regla general, permitiendo que el contribuyente demostrara la procedencia de un menor valor, con base en un avalúo técnico. De esta manera, y conforme lo dispuso el artículo 90 ibídem, la finalidad del avalúo técnico no era la de fijar el precio de enajenación sino la de demostrar que la realidad económica del predio no correspondía al costo fiscal; por ello estableció ésta prueba específica a fin de constatar los valores de referencia para efectos fiscales.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 90

VALOR REAL – Se determina a través del avalúo técnico / COSTO FISCAL – No siempre corresponde al valor real del inmueble / AVALUO TECNICO – Requisitos y oportunidad para presentarlo / MENOR VALOR DEL COSTO - La administración podrá cuestionarlo únicamente a través de un peritaje técnico / DEDUCCION POR PERDIDA EN LA ENAJENACION DE ACTIVOS – Procedencia

Los datos y valores suministrados por el avalúo técnico sirven como un parámetro que permite establecer el valor real en el que puede ser enajenado el inmueble, a fin de que el contribuyente tribute sobre una base gravable que se encuentre conforme a su realidad económica. Por consiguiente, no se puede exigir que el costo fiscal sea el mismo que se fije para la venta. A juicio de la Sala, la variación

entre el precio de venta y el valor comercial está dada, para efectos de la norma, como una fluctuación normal del mercado; por ende, no pueden omitirse los demás factores económicos que pueden afectar la venta de bienes raíces, los cuales se constatan y sirven de referencia para demostrar ante la Administración que el precio real del inmueble no corresponde al costo fiscal. En cuanto a las formalidades del avalúo técnico, es de señalar que, de conformidad con el Decreto 1420 de 1998, cuando el artículo 90 del E.T. hace referencia a avalúos técnicos debe entenderse que son valuaciones hechas por peritos idóneos en la materia, autorizados por una asociación o colegio que agrupa profesionales dedicados a dicho ramo, circunstancias que aquí se dieron y que no fueron controvertidas por la Administración, lo que permite afirmar que se encuentra demostrado que el peritaje fue realizado por una firma de evaluadores que tenía registro vigente en el momento de la elaboración del avalúo. Aunado a lo anterior, en cuanto a la presentación del avalúo, la norma no establece una oportunidad límite para ese propósito y, de conformidad con el numeral 4º del artículo 744 de Estatuto Tributario, para estimar el mérito de las pruebas, éstas deben obrar en el expediente, por haberse acompañado al memorial del recurso, como se encuentra demostrado lo efectuó el contribuyente en su oportunidad. En cuanto a los requisitos de fondo, los artículos 90 y 90-1 en comento, establecieron que el menor valor del costo únicamente podía ser cuestionado fiscalmente por la DIAN mediante peritaje técnico autorizado por la Lonja de Propiedad Raíz, mecanismo del que prescindió la DIAN sin justificación. Además, para la determinación del valor comercial de los inmuebles, la Administración también podía hacer uso de los datos estadísticos, avalúos, índices, y avalúos suministrados por entidades del Estado o privadas especializadas

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 90 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 90-1

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá, D. C., julio veintiocho (28) de dos mil once (2011)

Radicación número: 25000-23-27-000-2006-01354-01(17080)

Actor: CITIBANK COLOMBIA

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la sentencia del 29 de noviembre de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, que denegó las pretensiones de la demanda.

I) ANTECEDENTES

La sociedad Citibank Colombia presentó el 9 de abril de 2003 la liquidación privada de impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año 2002, en la que determinó por concepto de impuesto neto la suma de \$20.389.804.000, y un saldo a favor de \$6.004.260.000. El día 20 de junio de 2003 el referido saldo a favor fue solicitado en devolución, y mediante Resolución No. 608-1043 de 5 agosto de 2003 fue reconocido y devuelto al contribuyente.

Mediante Requerimiento Especial No. 31063200400347 del 7 de septiembre de 2004 la Administración propuso modificar a la sociedad su declaración privada, en el sentido de desconocer de las deducciones solicitadas la referente a la pérdida en venta de activo fijo. Frente a dicho requerimiento la actora presentó respuesta el 15 de diciembre de 2004.

La Administración Especial de Grandes Contribuyentes de Bogotá profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642005000058 de fecha 13 de junio de 2005, con la cual determinó oficialmente el impuesto de renta año gravable 2002.

Contra dicho acto administrativo el contribuyente interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto mediante la Resolución No. 310662006000019 de 24 de mayo de 2006 que confirmó en todas sus partes el acto impugnado.

II) DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho Citibank Colombia, formuló estas pretensiones:

“Los actos administrativos que demando en acción de nulidad y restablecimiento del derecho son:

1. Liquidación Oficial de Revisión No. 310642005000058 de fecha 13 de junio de 2005, proferida por la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá.

2. Resolución recurso de reconsideración No. 310662006000019 de fecha 24 de mayo de 2006, proferida por la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, notificada por edicto fijado el día 16 de junio de 2006 y desfijado el día 4 de julio de 2006, que confirma la Liquidación Oficial de Revisión en todas sus partes.

Como consecuencia de la nulidad solicitada, a título de restablecimiento del derecho se decrete lo siguiente:

Primero: *Que la liquidación privada presentada por el ejercicio gravable 2002 por mi representada, se encuentra en firme.*

Segundo. *Que se condene en costas a la demandada (...)*”

Como normas violadas y concepto de la violación dijo:

El avalúo de que trata el artículo 90 del Estatuto Tributario no sirve para determinar el precio de venta, sino para sustentar la posibilidad de pactar un valor inferior al costo fiscal, al avalúo y/o autoavalúo (Artículos 90 y 90-1 del Estatuto Tributario).

Sostuvo que el artículo 90 del Estatuto Tributario determinó la manera como se debe computar la renta bruta o la pérdida en la enajenación de activos, para lo cual el contribuyente debe tener en cuenta el valor comercial, que corresponde al fijado por las partes, siempre que no difiera notoriamente del precio comercial promedio establecido para bienes de la misma especie.

En virtud de lo anterior indicó que debe diferenciarse el valor comercial del precio comercial; el primero es el fijado por las partes, y el segundo es el monto por el que usualmente se comercializan los bienes en el mercado, que no puede ser inferior al costo, o al avalúo catastral ni al autoavalúo, en el caso de los bienes raíces. Sin embargo, el precio comercial podría ser inferior al costo, al avalúo y al autoavalúo, cuando se demuestre la procedencia de un menor valor, con base en un avalúo técnico.

Con ocasión del recurso de reconsideración se aportó como prueba un avalúo técnico en el que se indicó que el precio comercial de los bienes objeto de enajenación ascendió a \$3.029.859.300, con lo cual se demostró que el precio comercial fue inferior al costo, al avalúo y al autoavalúo.

Afirmó que los actos administrativos consideraron, equivocadamente, que el avalúo técnico debía indicar el precio de venta, cuando su verdadera función era indicar el precio comercial, y agregó que si, según el criterio oficial, el precio comercial no es el que se evidencia en el avalúo técnico, debía cuestionarlo mediante peritaje técnico autorizado por la Lonja de Propiedad Raíz.

Argumentó que existe diferencia notoria cuando el valor fijado por las partes se distancie en más de un 50% del precio comercial, como de manera expresa lo señala el artículo 90-1 del Estatuto Tributario, y que, si en gracia de discusión, se admitiera la existencia de una diferencia notoria, la Administración debía establecer el precio de venta administrativamente, antes de proponer el rechazo de la pérdida declarada.

2. Los actos administrativos no consideran la aplicación del artículo 149 del Estatuto Tributario.

Consideró que, conforme al tenor del artículo 149 ibídem, los reajustes fiscales no pueden ser tenidos en cuenta para la determinación del valor de la pérdida en enajenación de activos, pero sí el ajuste por inflación sobre el costo del activo.

Los actos administrativos aplican parcialmente la norma en comento, toda vez que admiten que una parte de la pérdida corresponde a ajustes por inflación, aceptando únicamente la parte de dicho ajuste imputable al ejercicio 2002, esto es, la suma de \$362.330.000.

Indicó que el valor enajenado fue objeto de ajuste por inflación total a diciembre 31 de 2001, por valor de \$3.874.214.918, y que la depreciación acumulada fue objeto de ajuste por inflación de \$1.458.227.142, lo que representa un neto de ajuste por inflación de \$2.415.987.776.

Por tanto, sostuvo que si la pérdida que se rechaza es de \$2.889.054.000, y el ajuste por inflación sobre el costo del activo es de \$3.874.214.918, es claro que la pérdida proviene de la aplicación del sistema de ajustes integrales por inflación, y en tal virtud genera pérdida deducible de la renta en un monto equivalente al de los ajustes por inflación realizados sobre el costo de los activos enajenados.

3. La pérdida en la enajenación de activos es admitida en el ordenamiento tributario. (Artículos 90, 149 y 352 del Estatuto Tributario)

Legalmente se admite la deducibilidad de las pérdidas resultantes de la enajenación de activos fijos siempre que provengan de una enajenación, se trate de activos fijos que se hayan poseído por dos años o más, y el sujeto sea de aquellos obligados a realizar ajustes por inflación, como es el caso del contribuyente, que por ser una sociedad comercial está sujeta a los mismos.

4. Sanción por inexactitud.

Manifestó que en el presente caso no hay inexactitud sancionable porque no hay ocultamiento de cifras, no hay maniobras fraudulentas para disminuir el valor a pagar, es decir, no se configura ninguno de los supuestos para su imposición consagrados por el artículo 647 del Estatuto Tributario, y teniendo en cuenta que la discusión se ha centrado en la interpretación del artículo 90 del Estatuto Tributario, existe una diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La parte demandada se opuso a las pretensiones del actor con los siguientes argumentos de defensa:

1. Determinación de la renta bruta en la enajenación de activos.

Señaló que en el avalúo técnico aportado por el contribuyente se manifestó que para determinar el valor comercial de los inmuebles se tuvieron en cuenta unas consideraciones que, antes de justificar una posible desvalorización, se constituyen en verdaderas razones de valorización.

Del cotejo de la escritura de venta con el referido avalúo, observó que éste último incluye bienes que no fueron objeto de la negociación, y que figuran 12 garajes dobles valuados en la suma de \$143.049.600, sin individualizar el valor de cada uno, que podrían corresponder a los 12 aparcaderos sin avalúo que fueron vendidos según la escritura citada.

Aclaró que con el recurso de reconsideración fue presentado un anexo en el cual se detalló el avalúo de los bienes vendidos, que contiene el de los parqueaderos.

Conforme con lo anterior, indicó que de los bienes cuya venta consta en la escritura aportada, solamente figuran valuados en el dictamen bienes por valor de \$2.927.857.700, y teniendo en cuenta el valor de los parqueaderos relacionados en el anexo aportado con el escrito de reconsideración, el valor de los bienes vendidos ascendió a la suma de \$3.029.859.300, valor que supera el precio de venta de \$2.265.000.000.

De lo expuesto evidenció que el valor comercial de los bienes superaba ampliamente el valor en que fueron vendidos, y por lo tanto, no puede aceptarse que la negociación arrojó una pérdida.

Afirmó que, contrariamente a lo exigido por el artículo 90 del Estatuto Tributario, el avalúo aportado indicó que los bienes tenían un valor superior a aquél en que fueron vendidos, y no uno inferior al costo fiscal, al avalúo catastral o al autoavalúo.

Manifestó que, como no obra en el expediente un avalúo técnico conforme al cual el valor comercial de los bienes enajenados corresponda a la suma de \$2.265.000.000, precio en que fueron vendidos, no es procedente la pérdida solicitada por \$3.251.383.899, como quiera que el valor de venta no podía ser inferior a \$5.516.383.899, valor del costo fiscal.

La deducción por pérdida de activos está prevista en el artículo 148 del Estatuto Tributario, y está referida solamente a los bienes utilizados en el negocio o actividad productora de renta, cuya pérdida obedece a situaciones ocurridas por fuerza mayor, es decir, por hechos imprevisibles e irresistibles, que no es el caso.

2. Sanción por inexactitud.

Estimó procedente la imposición de la sanción por inexactitud, como quiera que se configuran los supuestos de hecho previstos en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

IV) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", mediante providencia del 29 de noviembre de 2007 denegó las pretensiones de la demanda, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Con relación al fondo del asunto, el *a quo* señaló que para la aplicación de la deducción por pérdida en la enajenación de activos fijos, el artículo 90 del Estatuto Tributario no permite que se acepte un precio inferior al costo, al avalúo catastral ni al autoavalúo.

Sostuvo que el artículo 90-1 del Estatuto Tributario faculta a las autoridades de impuestos para que cuando establezcan que el valor de enajenación de los bienes raíces sea inferior en más de un 50% al valor comercial del inmueble en el momento de la venta, pueda tomar como valor comercial de enajenación, para efectos del impuesto sobre la renta, el valor comercial, menos un 50% de margen de error.

En virtud de lo anterior estimó que el precio de venta de los inmuebles no puede ser inferior al avalúo catastral ni al autoavalúo del impuesto predial, correspondiente al año de enajenación, y que, además, el valor de venta que aparece en las escrituras tampoco puede ser inferior en más de un 50% al valor comercial del inmueble al momento de la enajenación.

Consideró que el artículo 90-1 del Estatuto Tributario no es aplicable al asunto bajo estudio, dado que lo discutido es el valor de venta de los bienes inmuebles, para efecto de establecer una diferencia entre el valor de enajenación y el costo del activo en cuestión, imputable a pérdida en la renta objeto de deducción, cuya eventualidad se rige por lo normado en el precitado artículo 90, que establece el límite al que puede bajar el precio mínimo de venta a tal efecto.

Manifestó que el contribuyente no demostró que los bienes tenían un precio inferior, para que procediera su venta por ese valor, sino que en los diversos documentos aportados por él mismo, se evidenció que su valor era mayor a aquél por el cual fueron vendidos.

En cuanto a la legalidad de la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados, observó que no se configura la diferencia de criterios por cuanto el accionante desconoció las normas generales que regulan la procedencia de la deducción por pérdidas, razón por la cual estimó procedente su imposición.

V) EL RECURSO DE APELACIÓN

El demandante impugnó la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

Sostuvo que la sentencia de primera instancia, para desestimar las súplicas de la demanda se basa en el contenido del artículo 90 del Estatuto Tributario, en versión de la Ley 863 de 2003, artículo 57, el cual no resulta aplicable al caso, como quiera que el problema a resolver corresponde al año gravable 2002.

Por tanto, adujo que no es cierta la conclusión a la que llega la sentencia de primera instancia, en el sentido de que el artículo precitado no permite aceptar un precio inferior al costo, al avalúo, ni al autoavalúo; por el contrario, para el año gravable 2002, expresamente se admitía la procedencia de un menor valor, con base en un avalúo realizado por un perito autorizado.

Manifestó que el costo fiscal de los bienes enajenados ascendía a \$5.516.383.899, y el avalúo técnico da cuenta de que el precio comercial podría ubicarse por el orden de los \$3.029.859.300. Por tanto, al no haber sido controvertido, se encuentra demostrado que el precio comercial de los bienes era de \$3.029.000.000, valor inferior al costo fiscal. El avalúo técnico no sirve para fijar el valor de la venta, sino para permitir la comparación del precio fijado por las partes contra el precio comercial de los bienes en el mercado.

Adujo que el avalúo técnico solo podía ser cuestionado fiscalmente por la Administración Tributaria mediante peritaje técnico autorizado por la Lonja de Propiedad Raíz, y agregó que no se puede desestimar con base en presunciones, como lo hacen los actos administrativos.

Recalcó que, respecto del precio comercial, el valor fijado por las partes se separa apenas en un 25%, porcentaje que no se torna notorio, teniendo en cuenta que, en el caso de los inmuebles, para el año 2002 hay notoriedad de diferencia cuando dista más de un 50%.

Indicó que no es procedente el rechazo de la pérdida, en tanto está demostrado que el precio de venta se ajustó a los lineamientos legales, lo que conlleva a que sea deducible, de conformidad con el artículo 352 del Estatuto Tributario.

Señaló que existe un ajuste por inflación acumulado sobre el costo de los activos enajenados, por valor de \$3.874.214.918. Por tanto, la pérdida derivada de la operación resulta totalmente imputable al ajuste por inflación, aceptable y deducible conforme al artículo 149 del Estatuto Tributario.

Estimó improcedente la imposición de la sanción por inexactitud, como quiera que no se configuran los supuestos de hecho previstos en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandada en esta etapa procesal reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

La demandante ratificó los argumentos presentados en la demanda y en el recurso de apelación.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 29 de noviembre de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", que denegó las pretensiones de la demanda.

En este caso el accionante apeló la sentencia del Tribunal insistiendo en que la deducción por concepto de pérdidas en la enajenación de activos fijos es procedente al encontrarse demostrado, mediante avalúo técnico, la procedencia de un menor valor del costo fiscal en la venta del inmueble.

El Tribunal desestimó los cargos de la demanda por considerar, con base en una norma que no era aplicable a la vigencia estudiada, que el contribuyente no demostró que los bienes tenían un precio inferior, para que procediera su venta por ese valor.

Pues bien, la Sala precisa que para la determinación de la pérdida en la enajenación de activos la norma vigente para el año gravable 2002, era la siguiente:

"ARTICULO 90. La renta bruta o la pérdida proveniente de la enajenación de activos a cualquier título, está constituida por la diferencia entre el precio de la enajenación y el costo del activo o activos enajenados.

Quando se trate de activos fijos depreciables, la utilidad que resulta al momento de la enajenación deberá imputarse, en primer término, a la renta líquida por recuperación de deducciones; el saldo de la utilidad constituye renta o ganancia ocasional, según el caso.

El precio de la enajenación es el valor comercial realizado en dinero o en especie.

¹ Estatuto Tributario

<INCISO 4o.> Se tiene por valor comercial el señalado por las partes, siempre que no difiera notoriamente del precio comercial promedio para bienes de la misma especie, en la fecha de su enajenación. Si se trata de bienes raíces, no se aceptará un precio inferior al costo, al avalúo catastral ni al autoavalúo mencionado en el artículo 72 de este Estatuto, salvo que se demuestre la procedencia de un menor valor con base en un avalúo técnico realizado por un perito autorizado por la Lonja de Propiedad Raíz o del Instituto Agustín Codazzi. El avalúo así efectuado sólo podrá ser cuestionado fiscalmente por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante peritaje técnico autorizado por la Lonja de Propiedad Raíz.

Cuando el valor asignado por las partes difiera notoriamente del valor comercial de los bienes en la fecha de su enajenación, conforme a lo dispuesto en este artículo, el funcionario que esté adelantando el proceso de fiscalización respectivo, podrá rechazarlo para los efectos impositivos y señalar un precio de enajenación acorde con la naturaleza, condiciones y estado de los activos; atendiendo a los datos estadísticos producidos por la Dirección General de Impuestos Nacionales, por el Departamento Nacional de Estadística, por la Superintendencia de Industria y Comercio, por el Banco de la República u otras entidades afines. Su aplicación y discusión se harán dentro del mismo proceso.

Se entiende que el valor asignado por las partes difiere notoriamente del promedio vigente, cuando se aparte en más de un veinticinco por ciento (25%) de los precios establecidos en el comercio para los bienes de la misma especie y calidad, en la fecha de enajenación, teniendo en cuenta la naturaleza, condiciones y estado de los activos”.

Así mismo, era aplicable el artículo 90-1 del Estatuto Tributario, que sobre la determinación del precio de enajenación dispuso:

“ARTÍCULO 90-1. VALOR DE ENAJENACIÓN DE LOS BIENES RAICES. 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.

En caso de que haya diferencia entre los dos avalúos, se tomará para efectos fiscales el promedio simple de los dos”.

De acuerdo con el artículo 90 del Estatuto Tributario, la fórmula para determinar la pérdida proveniente en la enajenación de activos es el resultado de la diferencia entre: i) el precio de la enajenación y, ii) el costo del activo enajenado.

El precio de enajenación se establecerá conforme al valor comercial señalado por las partes, el cual no puede diferir notoriamente del precio comercial promedio para bienes de la misma especie.

En el caso de los inmuebles la norma es clara en disponer que no se aceptará un precio inferior al: i) costo del inmueble, ii) avalúo catastral del inmueble, iii) autoavalúo mencionado en el artículo 72 del Estatuto Tributario.

No obstante lo anterior el legislador, dentro de su amplia facultad de configuración en materia tributaria, previó que puede originarse una **pérdida en la enajenación de activos** cuando se vende un bien, que hace parte del activo del contribuyente, **por un valor inferior a su costo fiscal**.

Es así como, de manera excepcional, la norma permite que **podrá aceptarse un precio** inferior al costo, al autoavalúo y al avalúo, cuando se demuestre la procedencia de **un menor valor con base en un avalúo técnico realizado por un perito autorizado por la Lonja de Propiedad Raíz o del Instituto Geográfico Agustín Codazzi**. El avalúo así efectuado sólo podrá ser cuestionado fiscalmente por la DIAN mediante peritaje técnico autorizado por la Lonja de Propiedad Raíz.

La anterior regulación normativa debe complementarse con lo dispuesto en el artículo 90-1 *ibídem*, que regula, de manera específica, el valor de enajenación de los bienes raíces, previendo que en el evento en que la Administración establezca que aquél **es inferior en más de un 50% al valor comercial**, podrá tomar como valor comercial de enajenación el determinado con base en estadísticas, avalúos, y otras informaciones disponibles sobre el valor de la propiedad raíz en la respectiva localidad, suministrados por las dependencias del Estado o por entidades especializadas, u ordenar un avalúo del predio.

En ese sentido, la norma en comento determinó como regla especial para el caso de la venta en inmuebles, que el precio de enajenación no puede ser inferior en más de un 50% del valor comercial.

En el caso en concreto se encuentran demostrados los siguientes hechos:

La sociedad, en la declaración de impuesto sobre la renta año gravable 2002, solicitó una deducción por concepto de la pérdida resultante en la venta realizada mediante Escritura Pública No. 2.010 de 28 de Agosto de 2002² de inmuebles identificados con las matrículas inmobiliarias Nos. 050-0727622, 050-0727620, 050-0730260, 050-0730261, 050-0730262, 050-0730263, 050-0730264, 050-0730265, 050-0730266, 050-0730267, 050-0727557, 050-0727656, 050-0727563, 050-0727564, 050-0727565, 050-0727593, 050-0727594, 050-0727595, 050-0727596, 050-0727599, 050-0727611, 050-0727612, 050-0727618.

² 661 a 677 c.a. 2

Según la accionante, la pérdida solicitada, por la suma de \$3.251.383.899 se deriva de la diferencia entre el costo fiscal determinado en la declaración de renta año 2001 por \$5.516.383.899 y el valor de la venta de los inmuebles en \$2.265.000.000³.

La Administración, en el Requerimiento Especial No. 31063200400347 del 7 de septiembre de 2004⁴, reconoció por concepto de la deducción por pérdida únicamente los ajustes por inflación del año 2002, y desconoció la suma de \$2.889.054.000, por considerar que en la enajenación de bienes no puede aceptarse un valor inferior al costo, o al avalúo catastral o al autoavalúo. El rechazo se determinó oficialmente así:

<i>Costo fiscal registrado en la declaración de renta año 2001</i>	\$5.516.383.899.
<i>Menos: Valor de la venta en noviembre del año 2002</i>	\$2.265.000.000.
<i>Pérdida en venta de edificio</i>	\$3.251.383.899.
<i>Menos ajustes por inflación año 2002</i>	\$362.329.898.
<i>Valor a desconocer</i>	\$2.889.053.910⁵.

Con ocasión de la investigación iniciada en su contra, en la respuesta al Requerimiento Especial No. 31063200400347 del 7 de septiembre de 2004⁶, el contribuyente solicitó a la administración *“que se ordene un avalúo técnico sobre el bien objeto de la venta, teniendo en cuenta los datos estadísticos vigentes en el momento de la operación, la fecha de la operación, el valor corriente en plaza, con el fin de confrontarlo con el avalúo que mi representada tenía en el mes de noviembre de 2001”⁷.*

Dicha solicitud fue resuelta por la Administración en la liquidación oficial considerándola improcedente, en cuanto la prueba pedida solamente se practica cuando el valor fijado por las partes difiere notoriamente del valor comercial de los bienes en la fecha de enajenación, y no en el caso de la glosa planteada, que se refiere a que el contribuyente no aplicó la limitante establecida en el inciso 4 del artículo 90 *ibídem*⁸.

Contra el anterior acto administrativo la sociedad presentó recurso de reconsideración⁹, con el cual adjuntó avalúo técnico de fecha 26 de noviembre de 2001¹⁰, realizado por la firma Castillo Medina Arquitectos – Avaluadores, con Registro Nacional de Avaluadores No. 1069¹¹, que tuvo como propósito estimar el valor comercial de la propiedad inmueble ubicada en el Edificio de la Calle 70 No-7 -10/16/30, el cual fue definido en dicho informe como *“el precio más probable, en términos de dinero, que la propiedad lograría en un mercado abierto competitivo, dadas las condiciones y requisitos para una venta justa”¹².*

³ 677 c.a. 2

⁴ Fls 691 a 697 c.a 3

⁵ FI 34 c.p. y 687 c.a. 3

⁶ Fls 691 a 697 c.a 3

⁷ FI 699 c.a. 3

⁸ FI 749 c.a 3

⁹ FI 766 a 834 c.a.3

¹⁰ FI 776 a 809 c.a 3

¹¹ Certificado de Registro con vigencia hasta el mes de julio del año 2003. FI 808 c.a. 3

¹² FI 807 c.a. 3

El anterior documento fue objeto de valoración probatoria en la Resolución que resuelve el recurso de reconsideración No. 310662006000019 de 24 de mayo de 2006¹³, señalando:

“Analizado el avalúo técnico aportado con ocasión del recurso de reconsideración, se observa que su fecha de expedición es noviembre 26 de 2001 y fue elaborado por Castillo Medina Arquitectos Avaluadores, firma que se encuentra inscrita en el Registro Nacional de Avaluadores.

(...)Conviene precisar los bienes que fueron vendidos en la suma de \$2.265.000.000 según la Escritura Pública No. 2010 de 28 de agosto de 2002, obrante a folios 661 al 678.

<i>INMUEBLE</i>	<i>Matricula inmobiliaria</i>
<i>LOCAL 7 – 10</i>	<i>050-0727622</i>
<i>LOCAL 7-16/22</i>	<i>050-0727620</i>
<i>OFICINA 11-01</i>	<i>050-0730260</i>
<i>OFICINA 11-02</i>	<i>050-0730261</i>
<i>OFICINA 12-01</i>	<i>050-0730262</i>
<i>OFICINA 12-02</i>	<i>050-0730263</i>
<i>OFICINA 13-01</i>	<i>050-0730264</i>
<i>OFICINA 13-02</i>	<i>050-0730265</i>
<i>OFICINA 14-01</i>	<i>050-0730266</i>
<i>OFICINA 14-02</i>	<i>050-0730267</i>
<i>APARCADERO 01</i>	<i>050-0727557</i>
<i>APARCADERO 02</i>	<i>050-0727656</i>
<i>APARCADERO 08</i>	<i>050-0727563</i>
<i>APARCADERO 09</i>	<i>050-0727564</i>
<i>APARCADERO 10</i>	<i>050-0727565</i>
<i>APARCADERO 38</i>	<i>050-0727593</i>
<i>APARCADERO 39</i>	<i>050-0727594</i>
<i>APARCADERO 40</i>	<i>050-0727595</i>
<i>APARCADERO 41</i>	<i>050-0727596</i>
<i>APARCADERO 44</i>	<i>050-0727599</i>
<i>APARCADERO 56</i>	<i>050-0727611</i>
<i>APARCADERO 57</i>	<i>050-0727612</i>
<i>APARCADERO 63</i>	<i>050-0727618</i>

Cotejando la Escritura de venta con el avalúo aportado por el recurrente, se encuentra, en primer término, que el avalúo incluye bienes que no fueron objeto de la negociación, y que los vendidos aparecen valuados así: (folio 782)

<i>INMUEBLE</i>	<i>Matricula inmobiliaria</i>	<i>AVALÚO TÉCNICO</i>
<i>LOCAL 7 - 10</i>	<i>050-0727622</i>	<i>\$295.488.000</i>
<i>LOCAL 7-16/22</i>	<i>050-0727620</i>	<i>\$157.824.000</i>
<i>OFICINA 11-01</i>	<i>050-0730260</i>	<i>\$412.950.000</i>
<i>OFICINA 11-02</i>	<i>050-0730261</i>	<i>\$207.540.000</i>
<i>OFICINA 12-01</i>	<i>050-0730262</i>	<i>\$352.905.000</i>
<i>OFICINA 12-02</i>	<i>050-0730263</i>	<i>\$201.750.000</i>
<i>OFICINA 13-01</i>	<i>050-0730264</i>	<i>\$352.905.000</i>

¹³ Fls 54 a 72 c.p.

OFICINA 13-02	050-0730265	\$201.885.000
OFICINA 14-01	050-0730266	\$329.364.000
OFICINA 14-02	050-0730267	\$188.426.000
APARCADERO 01	050-0727557	NO FIGURA
APARCADERO 02	050-0727656	NO FIGURA
APARCADERO 08	050-0727563	NO FIGURA
APARCADERO 09	050-0727564	NO FIGURA
APARCADERO 10	050-0727565	NO FIGURA
APARCADERO 38	050-0727593	NO FIGURA
APARCADERO 39	050-0727594	NO FIGURA
APARCADERO 40	050-0727595	NO FIGURA
APARCADERO 41	050-0727596	NO FIGURA
APARCADERO 44	050-0727599	NO FIGURA
APARCADERO 56	050-0727611	NO FIGURA
APARCADERO 57	050-0727612	NO FIGURA
APARCADERO 63	050-0727618	\$226.820.700
TOTAL AVALÚO		\$2.927.857.700

En el avalúo figuran 12 Garajes Dobles, avaluados en la suma de \$143.049.600, sin individualizar el valor de cada uno, que podrían corresponder a los 12 aparcaderos antes realcionados sin avalúo, que fueron vendidos según la escritura.

(...)

No obstante, a folio 767 obra un anexo aportado con el recurso de reconsideración en el cual se detalla el avalúo de los bienes vendidos, el cual coincide parcialmente con el valor dictaminado en el avalúo técnico objeto de análisis. Con relación a los aparcaderos, en este anexo aparecen discriminados y avaluados así:

INMUEBLE	MATRICULA	AVALUO
APARCADERO 01 doble	050-0727557	\$11.328.000
APARCADERO 02 doble	050-0727656	\$11.376.000
APARCADERO 08 doble	050-0727563	\$11.524.800
APARCADERO 09 doble	050-0727564	\$11.524.800
APARCADERO 10 doble	050-0727565	\$11.548.800
APARCADERO 38 sencillo	050-0727593	\$6.136.000
APARCADERO 39 sencillo	050-0727594	\$6.276.400
APARCADERO 40 sencillo	050-0727595	\$6.312.800
APARCADERO 41 sencillo	050-0727596	\$6.333.600
APARCADERO 44 sencillo	050-0727599	\$6.338.800
APARCADERO 56 sencillo	050-0727611	\$6.640.800
APARCADERO 57	050-0727612	\$6.661.200

sencillo
TOTAL AVALÚO

\$102.001.600

De lo anterior se tiene, que de los bienes vendidos según escritura de compraventa aportada por el contribuyente en el proceso de determinación, **los efectivamente valuados** en el dictamen allegado por el contribuyente arrojan un valor de \$2.927.857.700.

Ahora bien, teniendo en cuenta el valor de los aparcaderos no relacionados en el avalúo técnico, pero que figuran en el anexo 1 del recurso de reconsideración (folio 767), cuya relación se hizo en el cuadro anterior, **el valor de los bienes vendidos ascendía a la suma de \$3.029.859.300, en el cual en todo caso supera el precio de venta de \$2.265.000.000.**

(...)

Como no obra en el expediente un avalúo técnico conforme al cual el valor comercial de los bienes enajenados corresponda a la suma de \$2.265.000.000, precio en que fueron vendidos, no es procedente fiscalmente aceptar la pérdida solicitada de \$3.251.383.899 como quiera que el valor de venta no podía ser inferior a \$5.516.383.899, valor del costo fiscal”¹⁴.

Es importante precisar que los parqueaderos del Edificio de la Calle 70 No. 7-10/16/30¹⁵ fueron objeto de avalúo comercial por la firma *Castillo Medina Arquitectos Avaluadores*, indicando que dicho avalúo para los garajes dobles ascendía a la suma de \$143.049.600, y para los sencillos a \$217.854.000¹⁶, para lo cual señaló el área en metros cuadrados y el valor unitario por metro cuadrado. Como quiera que el valor del avalúo no se individualizó para cada uno de los parqueaderos, se tomará el verificado por la Administración para dichos inmuebles, el cual no fue discutido.

Así las cosas, de las pruebas relacionadas se observa que el contribuyente presentó un avalúo técnico para demostrar que la enajenación de los inmuebles era procedente realizarla por precios inferiores al costo fiscal de los mismos.

El fundamento del rechazo del avalúo privado presentado por la actora, radicó en que para la Administración éste no demostró que el valor comercial de los bienes enajenados correspondía a la suma de \$2.265.000.000 (precio de enajenación).

A ese respecto, es importante precisar que si bien la norma establece, de manera categórica, que el precio de venta de los bienes raíces no puede ser inferior al costo, al avalúo catastral o al autoavalúo, es claro que la norma vigente para la época de estudio previó una excepción a la regla general, permitiendo que el contribuyente demostrara la procedencia de un menor valor, con base en un avalúo técnico.

De esta manera, y conforme lo dispuso el artículo 90 *ibídem*, la finalidad del avalúo técnico no era la de fijar el precio de enajenación sino la de demostrar que la

¹⁴ Fls 65 -66 c.p.

¹⁵ Según la Escritura Pública No. 2010 de 28 de agosto de 2002, los parqueaderos objeto de la venta forman parte del edificio de la 7 con 70. Fl. 77 vuelto cuaderno 2

¹⁶ Fl 782 c.a 3

realidad económica del predio no correspondía al costo fiscal; por ello estableció ésta prueba específica **a fin de constatar los valores de referencia para efectos fiscales**.

En ese sentido, los datos y valores suministrados por el avalúo técnico sirven como un parámetro que permite establecer el valor real en el que puede ser enajenado el inmueble, a fin de que el contribuyente tribute sobre una base gravable que se encuentre conforme a su realidad económica. Por consiguiente, no se puede exigir que el costo fiscal sea el mismo que se fije para la venta.

A juicio de la Sala, la variación entre el precio de venta y el valor comercial está dada, para efectos de la norma, como una fluctuación normal del mercado; por ende, no pueden omitirse los demás factores económicos que pueden afectar la venta de bienes raíces, los cuales se constatan y sirven de referencia para demostrar ante la Administración que el precio real del inmueble no corresponde al costo fiscal.

Por tanto, no era dable que los actos acusados rechazaran el avalúo técnico, con fundamento en que el valor probado por conducto de éste, según la Administración en la suma de **\$3.029.859.300**, era menor al costo fiscal, por cuanto precisamente dicho mecanismo fue establecido para fundamentar un menor valor del inmueble.

En cuanto a las formalidades del avalúo técnico, es de señalar que, de conformidad con el Decreto 1420 de 1998, cuando el artículo 90 del E.T. hace referencia a avalúos técnicos debe entenderse que son valuaciones hechas por peritos idóneos en la materia, autorizados por una asociación o colegio que agrupa profesionales dedicados a dicho ramo, circunstancias que aquí se dieron y que no fueron controvertidas por la Administración, lo que permite afirmar que se encuentra demostrado que el peritaje fue realizado por una firma de evaluadores que tenía registro vigente en el momento de la elaboración del avalúo¹⁷.

Aunado a lo anterior, en cuanto a la presentación del avalúo, la norma no establece una oportunidad límite para ese propósito y, de conformidad con el numeral 4º del artículo 744 de Estatuto Tributario, para estimar el mérito de las pruebas, éstas deben obrar en el expediente, *por haberse acompañado al memorial del recurso*, como se encuentra demostrado lo efectuó el contribuyente en su oportunidad.

Así las cosas, se observa que el avalúo técnico con el cual se podía justificar la procedencia de un menor valor frente al costo, base para establecer el precio de enajenación del inmueble, cumple con los requisitos de forma para darle validez.

En cuanto a los requisitos de fondo, los artículos 90 y 90-1 en comento, establecieron que el menor valor del costo únicamente podía ser cuestionado fiscalmente por la DIAN mediante peritaje técnico autorizado por la Lonja de Propiedad Raíz, mecanismo del que prescindió la DIAN sin justificación.

Además, para la determinación del valor comercial de los inmuebles, la Administración también podía hacer uso de los datos estadísticos, avalúos, índices, y avalúos suministrados por entidades del Estado o privadas especializadas¹⁸.

¹⁷ FI 808 c.a. 3

¹⁸ Artículo 90 y 90-1 del Estatuto Tributario.

Es que, si la Administración tributaria tenía dudas sobre la credibilidad de los valores determinados en el avalúo técnico, debió utilizar las facultades que otorgó la norma para hacer las comprobaciones pertinentes.

Así las cosas, la DIAN no podía rechazar el precio de enajenación cuando el contribuyente demostró, mediante un avalúo técnico que no fue controvertido, que procedía un menor valor, ciñéndose a la excepción establecida en el inciso 4º del artículo 90 del Estatuto Tributario.

Ahora, dado que el valor de enajenación tiene como parámetro el valor comercial, se debe verificar si el precio de venta definido por la actora cumple con el requisito especial establecido en materia de venta de bienes raíces en el artículo 90-1, consistente en que éste no puede ser inferior en más de un 50% al valor comercial.

En el sub examine, teniendo en cuenta que el precio de venta convenido por el contribuyente en la Escritura Pública No. 2.010 del 28 de agosto de 2002 fue de **\$2.265.000.000**, y el valor comercial demostrado mediante avalúo técnico era de **\$3.029.859.300**, es procedente el precio de venta definido por la actora, toda vez que está dentro del rango establecido en la ley, esto es, no fue inferior en más de un 50% del valor comercial.

Por lo anterior y teniendo en cuenta que la actuación seguida por el contribuyente se ciñó a lo expuesto en el artículo 90 del Estatuto Tributario, la DIAN no podía desconocer el precio de enajenación de los inmuebles, y por ende, el rechazo de la deducción por pérdida en la enajenación de activos fijos no tiene fundamento jurídico válido.

Las razones que anteceden son suficientes para declarar la nulidad de los actos acusados.

En consecuencia, prospera el recurso de apelación de la demandante, por lo que se revocará la decisión apelada.

De otra parte, frente a la solicitud de condena en costas, ésta no tiene cabida, dado que la parte demandada no incurrió en conductas dilatorias o temerarias y, por el contrario, a lo largo del proceso observó una conducta de colaboración y respeto al trámite del proceso.

Es preciso señalar que la Consejera doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez manifestó estar impedida para conocer de este negocio, con base en el artículo 150 [5] del Código de Procedimiento Civil, porque una de sus magistradas auxiliares actuó como apoderada de la parte demandada.

La Sala encuentra probado el impedimento manifestado. En consecuencia, lo aceptará; y como existe quórum decisorio, no se ordenará el sorteo de conjueces.

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

FALLA

PRIMERO.- ACÉPTASE el impedimento manifestado por la doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. En consecuencia, queda separada del conocimiento del presente proceso,

SEGUNDO.- REVÓCASE la sentencia apelada, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia. En su lugar:

DECLÁRASE la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642005000058, del 13 de junio de 2005, y de la Resolución No. 310662006000019, del 24 de mayo de 2006, por medio de las cuales se modificó el impuesto de renta del año gravable 2002 de la sociedad CITIBANK COLOMBIA.

Como restablecimiento del derecho, declárase en firme la liquidación privada contenida en la declaración de renta y complementarios No. 90000011667183, de 9 de abril de 2003, correspondiente al año gravable 2002.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO