

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

En su momento, la Ley 75 de 1986 [art.65] permitió que en las declaraciones de renta y patrimonio correspondientes al año gravable de 1986, los contribuyentes ajustaran al valor comercial el costo de los activos fijos poseídos a 31 de diciembre de dicho año, ajuste que se tenía en cuenta para efectos de determinar el costo fiscal en caso de enajenación del activo. Ahora bien, el artículo 267 del Estatuto Tributario establece que el valor patrimonial de los bienes o derechos apreciables en dinero, incluidos los semovientes y vehículos automotores de uso personal poseídos en el último día del año o período gravable, está constituido por su precio de costo, de acuerdo con las reglas pertinentes contenidas en el mismo ordenamiento. Es así como tratándose 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 reajustes (art. 70 ib.); el costo de las adiciones y mejoras en el caso de bienes muebles, construcciones, mejoras, reparaciones locativas no deducidas y contribuciones de valorización en el caso de inmuebles; menos la depreciación u otras disminuciones fiscales correspondientes al respectivo año o período gravable [art.69 del E.T.]. De otra parte, el artículo 70 ib. permite para los contribuyentes no obligados a aplicar ajustes integrales por inflación y para los obligados antes de su entrada en vigencia (año 1992), ajustar anualmente el costo de los bienes que tengan el carácter de activos fijos en el porcentaje señalado en el artículo 868 ib. Para quienes deben aplicar el sistema integral de ajustes por inflación [los que llevan libros de contabilidad], la base para aplicar los ajustes sobre los activos no monetarios, es el costo fiscal determinado 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 Fiscal, junto con el artículo 65 de la Ley 75 de 1986 [artículo 353 del E.T.]. Esa misma base se debía utilizar para declarar el valor patrimonial de los activos. La cifra obtenida de costo fiscal ajustado por inflación es el valor patrimonial por el cual deben ser declarados los activos fijos [art. 353ib.], en cada uno de los años gravables en que tuvo vigencia este sistema.

CORRECCION VOLUNTARIA DE LA DECLARACION - A través de ésta el contribuyente no puede modificar guarismos patrimoniales / AJUSTES Y REAJUSTES POR INFLACION - Hacen parte del costo fiscal de los activos fijos / BIENES SOBREALUADOS - El ordenamiento fiscal preveía la facultad del contribuyente de notificar a la Administración la decisión de no efectuar ajustes siempre que se demostrara que el valor del mercado del activo era inferior al 30% del costo que resultaría ajustado

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.]. De otra parte, la Sala no encuentra que en el acto oficial de revisión cuestionado se aplicara retroactivamente el concepto 051652 de agosto 17 de 2004, puesto

que desde el principio con el requerimiento especial se advirtió que los reajustes [ley 75 de 1986] y ajustes por inflación hacían parte del costo fiscal de los activos fijos, constitutivos de valor patrimonial del bien en el último día del año gravable, por eso no podían ser excluidos, de manera que existe identidad en el hecho, sin perjuicio de una mejor argumentación jurídica. De todas maneras, vale la pena señalar que en el caso de bienes sobrevaluados en relación con su precio comercial por efecto de la aplicación de los ajustes integrales por inflación, el ordenamiento fiscal [art. 341 del E.T.] preveía la facultad del contribuyente de notificar al administrador de impuestos respectivo, la decisión de no efectuar ajustes, siempre que demostrara que el valor de mercado del activo es por lo menos inferior en un treinta por ciento (30%) al costo que resultaría del ajuste respectivo, informe que debía efectuarse por lo menos con dos (2) meses de anticipación a la fecha de vencimiento del plazo para declarar.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá; D. C., veintinueve (29) de enero de dos mil nueve (2009)

Radicación Número: 11001-03-27-000-2006-00017-00 (16013)

Actor: SOCIEDAD PALMAS OLEAGINOSAS BUCARELIA S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DE BUCARAMANGA

FALLO

Decide la Sala en única instancia la acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 040642005000001 de febrero 3 de 2005 y la Resolución No. 040772005000002 de diciembre 27 del mismo año, que la confirmó en vía gubernativa, expedidas por la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Bucaramanga.

ANTECEDENTES

El 9 de abril de 2002, la actora presentó declaración de Impuesto sobre la Renta y Complementarios del año gravable 2001, en donde consignó un

patrimonio líquido de \$30.896.217.000, un impuesto a cargo de \$541.088.000 y un total saldo a pagar de \$647.841.000.

El 25 de septiembre de 2002, corrigió el denuncia rentístico para registrar un patrimonio líquido de \$13.228.552.000, resultado de la eliminación de los reajustes fiscales, sin modificar el impuesto y el saldo a pagar declarado.

El 5 de Marzo de 2004 nuevamente corrigió la privada, para aumentar en \$2.126.861.000 el renglón de activos fijos no depreciables.

EL 22 de junio de 2004 se profirió el Requerimiento Especial No. 040762004000025, para proponer un mayor valor en relación con los activos fijos, y por ende en la suma total de patrimonio bruto y líquido, dado que no resulta procedente disminuir los reajustes fiscales y los ajustes por inflación del valor fiscal de los bienes declarados en el año gravable de 2001.

Previa respuesta al acto mencionado [21 de septiembre de 2004], se expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. 040642005000001 de febrero 3 de 2005, en los mismos términos del requerimiento especial.

EL 14 de marzo de 2005 la actora interpuso recurso de reconsideración, decidido mediante la Resolución No. 040772005000002, en el sentido de confirmar el acto oficial.

DEMANDA

La sociedad en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho demandó los actos administrativos mediante los cuales se determinó un mayor valor de los activos fijos declarados en el año gravable de 2001. A título de restablecimiento del derecho solicitó que se deje en firme la liquidación privada.

Citó como normas violadas los artículos 29 y 83 de la Constitución Política, 65 de la Ley 75 de 1986, 69, 683 y 742 del Estatuto Tributario, 264 de la Ley 223 de 1995, 15 del Código Civil, 1º de la Resolución 5467 de 2001 de la DIAN, que modifica el artículo 10º literal b) de la Resolución 156 de 1999.

El concepto de violación se sintetiza así:

La disminución de los reajustes fiscales es jurídicamente viable porque la Ley 75 de 1986 que los estableció lo permite junto con la doctrina de la DIAN vigente en la fecha de la disminución, dado que en el año gravable de 1986 los contribuyentes tenían la opción de declarar sus activos fijos por el valor comercial para efectos de su enajenación.

Esta norma es opcional, de manera que se podía ajustar o no a valor comercial el costo de los activos fijos, pues en el año de 1986 cuando fue expedida no existía el sistema integral de ajustes por inflación, que hoy en día permite declarar los activos no monetarios por cifras acordes con la realidad inflacionaria del país.

En la exposición de motivos de la Ley 75 de 1986 se justifica en el sentido de permitir incluir por una sola vez, un REAJUSTE al costo fiscal de los bienes para efectos de su enajenación. Se trata de un beneficio para el contribuyente al tener unos activos fijos que tributariamente reflejaban un valor muy inferior al real, que en caso de venta producía una ganancia ocasional ficticia.

Mientras el contribuyente no enajene los activos, los reajustes fiscales de la Ley 75 de 1986 son renunciables, de tal manera que quienes optaron por adicionar estos reajustes pueden validamente renunciar al beneficio por una vez y excluir el reajuste antes de su enajenación, tal como lo autoriza el artículo 15 del Código Civil.

Este reajuste fiscal permitido por la Ley 75 de 1986 se adicionó al costo fiscal de los activos fijos, para quienes lo adoptaron, y a partir del año 1992 que entró en vigencia el sistema integral de ajustes por inflación sobre los activos no monetarios, se aplicaron dichos ajustes también sobre el mencionado reajuste fiscal.

Tal sistema integral de ajustes por inflación desdibujó el beneficio que inicialmente introdujo el artículo 65 de la Ley 75 de 1986 y a la postre se convirtió en un perjuicio para el contribuyente, porque con los activos fijos ajustados por inflación, éstos se declaran por un valor muy cercano a la realidad económica inflacionaria y adicionalmente si el activo había sido reajustado fiscalmente llegó un momento en que empezaron a declararse sobrevaluados, máxime que a finales de los años 90 se presentó la crisis del sector financiero .

A raíz de esta crisis, el valor de la propiedad raíz se desplomó como lo ratifica el avalúo No B -0089 del 2 de enero de 2001, donde consta el descenso de los precios de los inmuebles.

La consecuencia lógica de lo anterior, es que quienes habían adoptado el beneficio de los reajustes fiscales del artículo 65 de la Ley 75 de 1986, se vieron gravemente afectados con esta situación, porque al costo fiscal de sus activos fijos habían adicionado los reajustes, y los venían ajustando por inflación desde 1992, por lo cual a principios de la década del 2000 el costo así determinado de los activos fijos era muy superior al real, pues comercialmente los bienes tenían un valor ampliamente inferior.

Por esa situación era permitido hacer uso de la facultad de renunciar al beneficio tomado en el año 1986 que ahora se había convertido en un perjuicio, para que en el caso de los inmuebles se tomara el avalúo comercial de sus bienes, que era inferior al costo por el cual se estaban declarando dichos activos.

Los avalúos comerciales de los activos fijos de BUCARELIA son la prueba reina dentro del presente proceso, y la DIAN no los valoró porque a su juicio “no aportan nada a la investigación”, con vulneración del artículo 742 del Estatuto Tributario.

En los avalúos comerciales números B – 0089 del 2 de enero de 2001 y MB – 002 del 2 de enero de 2001, con la exclusión de los reajustes fiscales de la Ley 75 de 1986, el costo fiscal del bien está por encima de la realidad económica de los bienes.

La sociedad corrigió los errores de la declaración de renta el 25 de septiembre de 2002, corrección amparada en dos conceptos de la DIAN vigentes en esa fecha.

De acuerdo con el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, los contribuyentes pueden sustentar sus actuaciones en tales conceptos (Concepto 59415 del 19 de junio de 1999 y 25692 del 22 de marzo de 2000). No obstante, la Administración no accedió a amparar la situación de la sociedad.

En el Concepto 25692 del 22 de marzo de 2000, es permitido corregir la declaración tributaria para cambiar la base de los ajustes de los activos, dentro del término señalado por el Estatuto Tributario para las correcciones.

La DIAN considera que el procedimiento para no aplicar ajustes por inflación es el previsto en el artículo 341 del Estatuto Tributario, el cual exige notificar al Administrador de Impuestos dicha decisión con dos meses de anticipación a la presentación de la declaración y para ello, el valor de mercado del activo debe ser por lo menos inferior en un 30%, por lo que desconoce el anterior concepto.

El procedimiento establecido en el precepto legal citado es para efectos de no aplicar el sistema de ajustes integrales por inflación previsto en el Título

V del Libro Primero del Estatuto Tributario y no para inaplicar los reajustes fiscales establecidos en el artículo 65 de la Ley 75 de 1986.

Con ocasión de la fiscalización realizada a la sociedad demandante, la Administración de Bucaramanga solicitó a la Oficina Jurídica un concepto particular para el caso de BUCARELIA y lo aplicó retroactivamente.

En respuesta a esta solicitud, el 17 de agosto se expidió el Concepto No. 51652, el cual avala la actuación de la Administración en evidente contradicción con los conceptos 25692 de 2000 y 59415 de 1999, en cuanto manifiesta que no es posible renunciar a saneamientos patrimoniales. Este concepto no fue publicado, de ahí que no obligue, ni modifique la doctrina anterior, conforme a lo dispuesto en el artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

El Concepto 51652 del 17 de agosto de 2004 no puede aplicarse retroactivamente al 25 de septiembre de 2002, fecha en la que la sociedad corrigió la declaración de renta del año gravable 2001 para excluir los reajustes fiscales y sus correspondientes ajustes por inflación, porque se infringe el principio de seguridad jurídica.

La propia resolución que decidió el recurso acepta que el concepto en cuestión no puede aplicarse retroactivamente, lo que evidencia la contradicción entre la parte motiva y la decisión de confirmar el acto de revisión, lo que constituye falsa motivación y da lugar a su nulidad.

Al darle aplicación retroactiva al concepto en cuestión, la DIAN ha violado los propios criterios expresados en la Circular 0175 de 2001.

La Administración mediante los actos demandados infringió los artículos 83 de la Constitución Política y 683 del Estatuto Tributario que consagran el principio de la buena fe y transparencia en la actuación de los funcionarios, en la medida que el 3 y 5 de marzo de 2001 manifestó a la sociedad que

aumentara su patrimonio líquido en la suma de \$2.126.861.000 para aceptar eliminar los reajustes fiscales por valor de \$15.540.804.000 y archivar el expediente.

No obstante, a pesar de haber corregido la declaración de renta del año gravable 2001 en los términos solicitados por la DIAN, meses más tarde aumentó su patrimonio líquido no solamente en los \$15.540.804.000 que inicialmente dijo que aceptaría, sino también en \$2.126.861.000, que habían sido aumentados, por lo que tomó doblemente esta suma.

Por lo tanto, si el costo fiscal de los bienes inmuebles de la actora es el establecido en el artículo 72 del Estatuto Tributario como lo exigió la DIAN en la visita [avalúo catastral], no es posible que en los actos demandados esa entidad pretenda nuevamente cambiar el costo fiscal de dichos bienes incluyendo los reajustes de la Ley 75 de 1986.

LA OPOSICIÓN

La apoderada de la entidad demandada solicitó que la Corporación se declare inhabilitada para conocer del proceso, o niegue las pretensiones de la demanda, con base en los siguientes argumentos:

Es improcedente la acción de nulidad y restablecimiento del derecho en única instancia, porque si bien en la liquidación oficial de revisión no figura un mayor valor determinado por concepto de impuestos, de todas maneras se modificó el patrimonio líquido al pasar de \$15.355.413.000 a \$33.023.078.000.

Lo anterior significa que tiene cuantía, la cual asciende a la suma de \$17.667.664.000.

Para determinar la “cuantía” en materia de impuestos se tiene en cuenta la renta líquida gravable y ésta fue modificada (sic), de lo contrario, no tendría razón de ser la demanda incoada por la demandante.

En lo de fondo, la litis se centra en determinar si el proceder del contribuyente de disminuir su patrimonio líquido en el valor de los reajustes fiscales y los ajustes por inflación, con base en los conceptos 059415 de junio 19 de 1999 y 025692 de marzo 22 de 2000, se ajusta a la legalidad.

Si bien es cierto que el Concepto 059415 de junio 19 de 1999, previó la posibilidad de corregir la declaración ajustando el valor comercial de los bienes raíces poseídos a 31 de diciembre de 1995, con el procedimiento del artículo 588 del Estatuto Tributario dentro del marco del saneamiento establecido en el artículo 80 de la Ley 223 de 1995, no aplicable al caso bajo examen.

En el concepto 025692 del 22 de marzo de 2000 se señaló la obligación de aplicar ajustes integrales por inflación para los contribuyentes que llevaran libros de contabilidad de conformidad con el artículo 329 del Estatuto Tributario, con una excepción referente a demostrar que el valor en el mercado del activo era por lo menos inferior en un 30% al costo que resultara si se aplicara el ajuste respectivo, y la notificación de tal decisión al Administrador de Impuestos por lo menos con dos meses de anticipación a la fecha de vencimiento del plazo para declarar.

De ahí que el demandante obvió los parámetros del artículo 341 ib. para no aplicar los ajustes integrales por inflación, lo que llevó a que la corrección efectuada por el contribuyente fuera improcedente, pese a su presentación dentro de los plazos del artículo 588 ib.

No es cierto que la DIAN aplicó retroactivamente el Concepto 51652 de 2004, dado que al proferir el acto oficial de revisión analizó en conjunto la

doctrina vigente en la época de los hechos en su verdadero sentido, y concluyó que la sociedad incumplió los parámetros legales.

ALEGATOS DE LAS PARTES

La **parte demandante** insiste en la disminución del valor de los activos fijos en relación con los reajustes fiscales consagrados en el artículo 65 de la Ley 75 de 1986, con la utilización del procedimiento previsto en el artículo 588 del Estatuto Tributario y en atención a la posición doctrinal de la DIAN contenida en los conceptos 25692 de 2000 y 59415 de 1999.

La **parte demandada** reitera lo expuesto en la contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** consideró que debía declararse la nulidad de lo actuado en el proceso a partir del auto admisorio de la demanda, con base en el numeral sexto del artículo 144 del Código de Procedimiento Civil, dado que era cuantificable el interés jurídico reclamado de acuerdo con los actos administrativos demandados.

ACTUACION PROCESAL

Mediante Auto fechado el 12 de abril de 2007, se decidió la solicitud de nulidad incoada por el Ministerio Público, en el sentido de negarla al *“no establecerse en el caso concreto un interés económico cierto que permita determinar la cuantía del proceso”*, por lo cual el proceso es de única instancia y de competencia del Consejo de Estado.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala estudiar la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales se modificó la declaración de Impuesto sobre la Renta y Complementarios del año gravable de 2001 a cargo de la sociedad PALMAS OLEAGINOSAS BUCARELIA S.A.

El asunto jurídico a dilucidar versa en determinar si es posible que el contribuyente en uso de la facultad de corrección voluntaria [art. 588 del E.T.] disminuya del valor de los activos fijos [depreciables y no depreciables] en lo referente a los reajustes que contemplaba el artículo 65 de la Ley 75 de 1986 aplicados hasta el año de 1991, y los ajustes integrales por inflación aplicados sobre el costo de los bienes reajustados desde el año de 1992 a 2001, con su consecuente incidencia en un menor valor del patrimonio bruto y líquido del período.

Al respecto la Sala observa que en el Acta de Inspección Tributaria No. 00030 de junio 22 de 2004 [fl.134 e.], se verificó el patrimonio de la sociedad, con el análisis de los ajustes y modificaciones realizados desde el año de 1990 hasta el 2001, de manera que hasta la vigencia de 1991 aplicó los reajustes fiscales pertinentes [art. 65 de la Ley 75 de 1986] y a partir del año gravable de 1992, los ajustes integrales por inflación sobre el costo reajustado, para integrar su costo fiscal, como lo muestra el siguiente cuadro:

Activos con reajustes fiscales	Reajustes (art. 65 Ley 75/86)	Ajustes por inflación	Total costo fiscal/año 2001
Cultivos de palma	2.461	9.363	11.824
Terrenos	198	749	947
Edificaciones	67	253	320
Maquinaria [más de 10 años]	961	3614	4576
Total	3687	13.979	17.667

*Cifras en millones

La sociedad realizó ajustes contables al patrimonio sobre los activos fijos citados, al reversar el valor de los reajustes fiscales más los ajustes por inflación, por lo cual el 25 de septiembre de 2002 corrigió la declaración de renta y complementarios del año gravable de 2001 para disminuir su valor en \$17.667.665.000.

No obstante, el 5 de marzo de 2004 volvió a corregir el denuncia rentístico para aumentar la cuantía de los activos fijos no depreciables en la suma de \$2.126.861.000, a fin de declararlos de acuerdo con los avalúos catastrales de los predios.

La Administración propuso la modificación de la liquidación privada con el objeto de incluir los reajustes y ajustes por inflación de los activos fijos excluidos por la sociedad contribuyente así:

- Activos fijos no depreciables declarados en \$4.008.728.000 lo aumentó a \$4.956.208.000.
- Activos fijos depreciables registrados por \$30.965.878.000 lo aumentó a \$47.686.063.000
- Patrimonio bruto de \$26.463.159.000 a \$44.130.824.000
- Patrimonio líquido de \$15.355.413.000 a \$33.023.078.000

En su momento, la Ley 75 de 1986 [art.65] permitió que en las declaraciones de renta y patrimonio correspondientes al año gravable de 1986, los contribuyentes ajustaran al valor comercial el costo de los activos fijos poseídos a 31 de diciembre de dicho año, ajuste que se tenía en cuenta para efectos de determinar el costo fiscal en caso de enajenación del activo.

Ahora bien, el artículo 267 del Estatuto Tributario establece que el valor patrimonial de los bienes o derechos apreciables en dinero, incluidos los semovientes y vehículos automotores de uso personal poseídos en el último

día del año o período gravable, está constituido por su precio de costo, de acuerdo con las reglas pertinentes contenidas en el mismo ordenamiento.

Es así como tratándose 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 reajustes (art. 70 ib.); el costo de las adiciones y mejoras en el caso de bienes muebles, construcciones, mejoras, reparaciones locativas no deducidas y contribuciones de valorización en el caso de inmuebles; menos la depreciación u otras disminuciones fiscales correspondientes al respectivo año o período gravable [art.69 del E.T.].

De otra parte, el artículo 70 ib. permite para los contribuyentes no obligados a aplicar ajustes integrales por inflación y para los obligados antes de su entrada en vigencia (año 1992), ajustar anualmente el costo de los bienes que tengan el carácter de activos fijos en el porcentaje señalado en el artículo 868 ib.

Para quienes deben aplicar el sistema integral de ajustes por inflación [los que llevan libros de contabilidad], la base para aplicar los ajustes sobre los activos no monetarios, es el **costo fiscal** determinado 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 Fiscal, junto con el artículo 65 de la Ley 75 de 1986 [artículo 353¹ del E.T.]. **Esa misma base se debía utilizar para declarar el valor patrimonial de los activos.**

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

¹ Los ajustes integrales por inflación fueron derogados por el artículo 78 de la Ley 1111 de diciembre 27 de 2006.

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.

Pues una vez vencida la oportunidad para realizar las correcciones de las declaraciones, en concreto la correspondiente al año gravable de 1991, y ante la obligatoriedad del sistema de ajustes por inflación a partir del año gravable de 1992, su aplicación se basaba en el valor patrimonial de los bienes a 31 de diciembre de 1991, que incluyen los reajustes fiscales por ser parte integrante de su costo fiscal.

Por ello, de ahí en adelante para los períodos gravables siguientes (1993 y posteriores incluido el año en discusión de 2001), el procedimiento para realizar el ajuste integral por inflación de activos fijos poseídos durante todo el año, **parte del costo del bien en el último día del año anterior**, que para declararlo en la vigencia fiscal se incrementaba con el resultado obtenido de multiplicarlo por el PAAG [art. 332 del E.T.].

La cifra obtenida de costo fiscal ajustado por inflación es el **valor patrimonial** por el cual deben ser declarados los activos fijos [art. 353ib.], en cada uno de los años gravables en que tuvo vigencia este sistema.

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.].

De otro lado, la sociedad actora ha argumentado que su actuación de disminuir los reajustes y ajustes por inflación de los activos fijos declarados en el año 2001, se sustentó en los Conceptos emitidos por la DIAN identificados con los números 059415 de junio 29 de 1999 y en el 025692 de 2000.

Al respecto la Sala observa que en el primer concepto citado [059415/99, fl. 110 e.] el tema objeto de estudio fue el referente al procedimiento para disminuir el saneamiento fiscal previsto en el artículo 80 de la Ley 223 de 1995, en donde se permitió a los contribuyentes en las declaraciones de renta y complementarios del año gravable de 1995, ajustar a valor comercial

los bienes raíces poseídos a 31 de diciembre de ese año, sin que generara renta por comparación patrimonial, ni sanciones, ni investigaciones, y cuyo ajuste se tendría en cuenta en el momento de la enajenación.

La tesis jurídica giró en torno a que era procedente bajar el costo del bien a precio comercial, siempre y cuando dentro del término señalado en la ley, se corrigiera la declaración de renta y complementarios del año gravable de 1995, de acuerdo con lo normado en el artículo 588 del Estatuto Tributario, aspecto que también cubría las declaraciones de renta de años posteriores.

Por tanto, la Sala aprecia que en la doctrina mencionada se trata una situación diferente a la disminución de los reajustes del artículo 65 de la Ley 75 de 1986 y los ajustes por inflación aplicados sobre ellos, en la medida en que se refiere a la reversión del ajuste a valor comercial de bienes raíces en la declaración de renta de 1995, en donde los efectos fiscales y el manejo a nivel de normatividad es diferente, aun cuando se enfatiza en que la corrección de la declaración en donde se hizo uso del beneficio tributario [saneamiento fiscal], o sea, la del año gravable de 1995, debía realizarse en la oportunidad legal, aspecto que guardadas las proporciones, y como se ha explicado en acápites anteriores, implicaría que el desmonte de ajustes pretendido por la actora en el período de 2001, es imposible por la firmeza de las declaraciones de 1986 a 1991.

En cuanto al Concepto 025692 de marzo 22 de 2000 (fl. 109 e.), 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 disminuir

los reajustes y ajustes por inflación con incidencia en el costo fiscal y valor patrimonial de los activos fijos durante varios períodos fiscales.

Así las cosas, es improcedente que la accionante de visos de legalidad a su proceder tributario, con una doctrina oficial ajena al asunto debatido.

De otra parte, la Sala no encuentra que en el acto oficial de revisión cuestionado se aplicara retroactivamente el concepto 051652 de agosto 17 de 2004, puesto que desde el principio con el requerimiento especial se advirtió que los reajustes [ley 75 de 1986] y ajustes por inflación hacían parte del costo fiscal de los activos fijos, constitutivos de valor patrimonial del bien en el último día del año gravable, por eso no podían ser excluidos, de manera que existe identidad en el hecho, sin perjuicio de una mejor argumentación jurídica.

De todas maneras, vale la pena señalar que en el caso de bienes sobrevaluados en relación con su precio comercial por efecto de la aplicación de los ajustes integrales por inflación, el ordenamiento fiscal [art. 341 del E.T².] preveía la facultad del contribuyente de notificar al administrador de impuestos respectivo, la decisión de no efectuar ajustes, siempre que demostrara que el valor de mercado del activo es por lo menos inferior en un treinta por ciento (30%) al costo que resultaría del ajuste respectivo, informe que debía efectuarse por lo menos con dos (2) meses de anticipación a la fecha de vencimiento del plazo para declarar.

Ahora bien, la sociedad actora manifiesta que en la corrección de la declaración de renta de 2001 del 5 de marzo de 2004, aumentó el valor de los activos fijos depreciables en \$2.126.861.000, para declararlos de acuerdo con el avalúo catastral de los predios [\$4.008.728.000, fl. 18 c.a.],

² Los ajustes integrales por inflación fueron derogados por el artículo 78 de la Ley 1111 de diciembre 27 de 2006.

de ahí que la adición patrimonial de los actos oficiales no debía ser por \$17.677.665.000, sino por \$15.540.804.000.

Frente a lo anterior, la Sala observa que tanto en la corrección citada, como en las dos anteriores [de abril 9 y septiembre 25 de 2002], la finalidad era excluir del valor de los activos fijos los “reajustes y ajustes fiscales” en la cuantía mencionada de \$17.677.665.000, de manera que no se trata de reajustes fiscales eliminados en la primera corrección (sep. 25/2002), y adicionados con ocasión de la segunda modificación (marzo. 5/2004), sino de su adecuación a los valores catastrales, para mostrar el valor real de su patrimonio.

En atención a todo lo dicho, ninguno de los cargos propuestos en el libelo demandatorio tiene vocación de prosperidad, razón por la cual la Sala encuentra que los actos administrativos demandados se ajustan a derecho, y por ende, se impone negar las súplicas de la demanda.

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

DENIEGANSE las súplicas de la demanda

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Cúmplase.

La anterior providencia fue discutida y aprobada en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección

LIGIA LOPEZ DIAZ

HECTOR J. ROMERO DIAZ

Expediente: 16013
SOCIEDAD PALMAS OLEAGINOSAS
UNICA INSTANCIA

HECHOS: La DIAN modificó a través de liquidación oficial de revisión, la declaración de renta y complementarios del año gravable de 2001, al proponer un mayor valor en relación con los activos fijos, y por ende en la suma total de patrimonio bruto y líquido, porque no resulta procedente disminuir los reajustes fiscales y los ajustes por inflación del valor fiscal de los bienes declarados en esa vigencia fiscal.

DEMANDA: La sociedad actora alega que mientras el contribuyente no enajene los activos, los reajustes fiscales de la Ley 75 de 1986 son renunciables, de tal manera que quienes optaron por adicionar estos reajustes pueden validamente renunciar al beneficio por una vez y excluir el reajuste antes de su enajenación, con el fin de que el patrimonio no se encuentre sobreestimado por encima de su valor real.

PROYECTO: Se niegan las súplicas de la demanda, puesto que los reajustes [Ley 75 de 1986] y ajustes por inflación hacían parte del costo fiscal de los activos fijos, constitutivos de valor patrimonial del bien en el último día del año gravable, por eso no podían ser excluidos. Ahora, en caso de estar los bienes sobrevaluados en relación con su precio comercial por efecto de la aplicación de los ajustes integrales por inflación, el ordenamiento fiscal [art. 341 del E.T] preveía la facultad del contribuyente de notificar al Administrador de Impuestos respectivo, la decisión de no efectuar ajustes, siempre que demostrara que el valor de mercado del activo es por lo menos inferior en un treinta por ciento (30%) al costo que resultaría del ajuste respectivo, informe que debía efectuarse por lo menos con dos (2) meses de anticipación a la fecha de vencimiento del plazo para declarar.

APODERADOS: LUZ MARIA NICOLASA ESCORCIA VARGAS
 BIVIANA NAYIBE JIMENEZ GALEANO

ED