

AJUSTE DEL VALOR COMERCIAL DE BIENES RAICES – Según la Ley 223 de 1985 sólo es aplicable para el año 1995 / IMPUESTO SOBRE LA RENTA – Únicamente sobre este impuesto tiene aplicación el saneamiento por ajuste del valor comercial de bienes raíces

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. La previsión anterior atañe únicamente al impuesto sobre la renta y sus complementarios, razón por la cual, el inciso 6° de la norma enunciada advierte que “El valor estimado por los contribuyentes con base en este artículo, no producirá en ningún caso efectos para la determinación del impuesto predial, ni otros impuestos, tasas y contribuciones, diferentes del impuesto sobre la renta y complementarios”.

IMPUESTO AL PATRIMONIO – Base imponible / PATRIMONIO LIQUIDO – Base imponible del impuesto al patrimonio. Determinación

El artículo 17 de la Ley 863 de 2003, al crear el impuesto de patrimonio establece como base imponible “El valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído a 1° de enero de cada año gravable”. Sin embargo, la norma no se limitó a enunciar la base gravable del impuesto de patrimonio, sino que ordena que dicho patrimonio líquido se establezca tal como está definido en el Título II del Libro I del E.T, vale decir, tomando el total de bienes y derechos apreciables en dinero que posea el contribuyente (declarante de renta) en el último día del año gravable (que es la misma del primer día del año siguiente) y sustraerle el monto de las deudas a cargo en la misma fecha. Luego, respecto de la base gravable del impuesto al patrimonio, el legislador circunscribe su monto al valor del “patrimonio líquido” incluido en la declaración de renta y complementarios de la vigencia fiscal anterior a la que corresponda el gravamen al patrimonio (igual al del primer día del año por el que se paga el tributo patrimonial), sin contemplar exclusiones diferentes a las de acciones y aportes poseídos en sociedades nacionales y los primeros \$200.000.000 de pesos (año base 2003) del valor de la casa o apartamento de habitación.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 261 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 282

SANEAMIENTO DE BIENES RAICES – Sólo es aplicable al impuesto de renta. Sólo era aplicable para la vigencia fiscal de 1995 / DEROGATORIA TÁCTICA – No se presentó con al artículo 80 de la Ley 223 de 1995

El beneficio establecido por el artículo 90-2 E.T, aparte de afectar sólo el impuesto sobre la renta, tuvo el carácter de transitorio, ya que la misma norma solamente autorizó realizar el ajuste para la vigencia fiscal de 1995, por tanto, una vez concluida y declarada la citada vigencia, desapareció la razón de ser del beneficio, del que solamente se podía hacer uso en el citado año gravable. Tan es así, como lo expone la entidad demandada, que si bien la misma norma advierte que el ajuste no genera diferencia patrimonial, no lo excluye de la base para

determinar la renta presuntiva que también está constituida por el “Patrimonio Líquido” declarado en el año anterior. Sin embargo, no puede hablarse de “derogatoria tácita” del artículo 80 de la ley 223 de 1995 por el artículo 17 de la Ley 863 de 2003, en virtud del artículo 2° de la Ley 153 de 1887 que ordena: “La ley posterior prevalece sobre la ley anterior. En caso de que una ley posterior sea contraria a otra anterior, y ambas preexistentes al hecho que se juzga, se aplicará la ley posterior”. Para que lo anterior suceda, es necesario que la última sea contraria a la primera y, desde luego, para contradecirla es necesario que se refieran las dos al mismo tema, lo que no sucede en el evento que nos ocupa donde, como lo argumenta el mismo demandante, se trata normas que regulan dos impuestos diferentes e independientes, a pesar de que el de patrimonio haga referencia a la declaración de renta, únicamente para efectos numéricos de la base gravable. Es lógico entonces, que cuando se haya hecho uso del saneamiento en la declaración de renta de 1995, y, a partir del momento en que se incorpore el ajuste a los bienes raíces ya poseídos, se parte de una nueva base para establecer el costo fiscal de dichos bienes y, desde luego, para su valor patrimonial en vigencias posteriores.

IMPUESTO AL PATRIMONIO – La base para liquidarlo por los años 2004 a 2006 es el patrimonio líquido del sujeto pasivo / PATRIMONIO LIQUIDO – Es la base para liquidar el impuesto al patrimonio por los años 2004 a 2006

La base para liquidar el impuesto al patrimonio por los años gravables 2004, 2005 y 2006, es el “Patrimonio Líquido” del sujeto pasivo, entendido como la universalidad jurídica, diferente de cada uno de los bienes inmuebles que lo componen y que puedan haber sido tomados en cuenta por el contribuyente para llevarlos a su valor comercial. Entonces, lo que se debe tener en cuenta para dilucidar si es o no factible deducir el valor de los ajustes realizados a los bienes raíces en la declaración de 1995 de la base gravable para el impuesto al patrimonio, como lo señala el artículo 295 E.T. es el Patrimonio Líquido declarado en cada uno de los años anteriores a la causación del citado tributo, que solo puede ser afectado con las exclusiones expresas contenidas en la norma citada.

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 091434 DE 2004 (30 de diciembre) DIAN – No anulado / CONCEPTO 034196 DE 2005 (7 de junio) DIAN – No anulado

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C. cuatro (4) de marzo de dos mil diez (2010)

Radicación número: 11001-03-27-000-2007-00043-00(16839)

Actor: CARLOS ALBERTO BERNAL BOTERO - ELSY ALEXANDRA LÓPEZ RODRÍGUEZ

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Decide la Sala la acción de simple nulidad instaurada por los actores, contra los Conceptos de la U.A.E DIAN números 091434 de diciembre 30 de 2004 y 034196 de junio 7 de 2005.

LOS ACTOS DEMANDADOS

El texto de los Conceptos objeto de la demanda es el siguiente:

1°) “Concepto: 091434. Bogotá, D.C. 30 diciembre del 2004

Señor

CESAR AUGUSTO SAMPEDRO DÍAZ

Calle 90 No. 21-74 Piso 6

Bogotá, D.C.

Ref: Consulta radicada bajo el número 58643 de 22/07/2004

De conformidad con el artículo 11 del Decreto 1265 de 1999 y el artículo 1° de la Resolución 5467 del 15 de junio de 2001, este Despacho es competente para absolver de manera general las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional. En este sentido se emite el presente concepto.

TEMA: Impuesto al Patrimonio

DESCRIPTORES: Impuesto al Patrimonio .

FUENTES FORMALES: Artículos 4° y 5° Decreto Legislativo 1838 de 2002

Artículo 3° Decreto Reglamentario 1949 de 2002

Artículos 90-1, 90-2, 267, 277 y 295 del Estatuto Tributario.

PROBLEMA JURÍDICO:

¿Un contribuyente que en el año gravable 1995, en virtud de lo establecido en el artículo 90-2 del Estatuto Tributario, ajustó al valor comercial los bienes raíces, puede excluir este valor, debidamente ajustado, del patrimonio base para liquidar el Impuesto para Preservar la Seguridad Democrática y el Impuesto al Patrimonio?

TESIS JURÍDICA:

No es procedente que los contribuyentes disminuyan el patrimonio base para liquidar el Impuesto para Preservar la Seguridad Democrática y el Impuesto al Patrimonio, en el monto del ajuste al valor comercial de los bienes raíces efectuado en el año gravable 1995 en virtud del artículo 90-2 del Estatuto Tributario, porque este hace parte inescindible del costo fiscal de los activos, que es por regla general su valor patrimonial.

INTERPRETACIÓN JURÍDICA:

El peticionario fundamenta su consulta en el inciso sexto del artículo 90-2 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 80 de la Ley 223 de 1995, cuyo texto transcribimos a continuación:

***"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, ni otros impuestos, tasas o contribuciones, diferentes del impuesto sobre la renta y complementarios.

PAR.—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.

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

A juicio del consultante, es factible excluir del patrimonio base para liquidar el Impuesto para Preservar la Seguridad Democrática y el Impuesto al Patrimonio, el ajuste al valor comercial de los bienes raíces efectuado en el año gravable 1995 con base en el inciso sexto del artículo 90-2 antes transcrito.

Para resolver el problema jurídico es necesario hacer previamente las siguientes consideraciones:

El Impuesto para Preservar la Seguridad Democrática y el Impuesto al Patrimonio fueron creados por el Decreto Legislativo 1838 de 2002 y por la Ley 863 de 2003 respectivamente. Dentro de los elementos de la obligación tributaria, tienen en común que ambos se causan sobre el patrimonio líquido poseído a determinada fecha y que la base gravable está constituida por el valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído en la misma fecha, determinado conforme con lo previsto en el Título II del Libro I del Estatuto Tributario.

En relación con el Impuesto para Preservar la Seguridad Democrática, de acuerdo con los artículos 4° y 5° del Decreto Legislativo 1838 del 11 de agosto de 2002, del patrimonio líquido poseído a 31 de agosto de 2002 se descuenta el valor

patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales a 31 de agosto de 2002 y tratándose de las personas naturales, adicionalmente se descuentan los aportes obligatorios a los fondos de pensiones.

Por su parte, conforme con el artículo 295 del Estatuto Tributario, para efectos del Impuesto al Patrimonio, del patrimonio líquido poseído el 1° de enero de cada año gravable, se excluye el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales, así como los primeros doscientos millones de pesos (\$ 200.000.000) (valor año base 2003) del valor de la casa o apartamento de habitación.

Como se observa, dentro de los valores que se pueden descontar o excluir del patrimonio base de liquidación de estos dos impuestos, no se encuentra el saneamiento de bienes raíces efectuado en las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 1995 en virtud del artículo 80 de la Ley 223 de 1995.

Al respecto es preciso advertir, primero, que es doctrina reiterada por este Despacho, que los tratamientos exceptivos, son de interpretación restrictiva y segundo, que el Decreto Legislativo 1838 de 2002 y la Ley 863 de 2003, por ser normas posteriores a la Ley 223 de 1995, prevalecen sobre esta, de conformidad con lo previsto en el artículo 2° de la Ley 153 de 1887.

No obstante, teniendo en cuenta que el peticionario fundamenta su consulta concretamente en el inciso sexto del artículo 90-2 del Estatuto Tributario antes transcrito, es necesario hacer las siguientes consideraciones adicionales:

El artículo 90-2 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 80 de la Ley 223 de 1995, es una norma de carácter transitorio que debe interpretarse en el contexto de la Ley 223 y en armonía con el artículo 79 de la misma.

El artículo 79 de la Ley 223 de 1995, reconociendo el fenómeno de la subvaloración de los bienes raíces en las escrituras, adicionó el artículo 90-1 del Estatuto Tributario (hoy derogado por la Ley 863 de 2003), según el cual, cuando se establezca que el valor de enajenación de los bienes raíces que aparece en la respectiva escritura es inferior en más de un cincuenta por ciento (50%) al valor comercial del correspondiente predio en el momento de la enajenación, el Administrador de Impuestos queda facultado para tomar como valor comercial el determinado en la forma prevista en este artículo, menos el cincuenta por ciento (50%) de margen de error.

Sin embargo, con el fin de aliviar el impacto que la norma podía causar en la carga tributaria de los contribuyentes, el artículo 80 *ibídem* los autorizó por única vez en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 1995 para ajustar al valor comercial el costo fiscal de los bienes raíces poseídos a 31 de diciembre de dicho año. Pues bien, para que dicha norma tuviera una aplicación efectiva, estableció unos beneficios adicionales entre los cuales está el consagrado en el inciso sexto, consistente en que el valor estimado, no produciría efectos para la determinación del impuesto predial, ni otros impuestos, tasas o contribuciones, diferentes del impuesto sobre la renta y complementarios.

De lo anterior se desprende, que lo señalado por la disposición transcrita, aplica como norma transitoria para el ejercicio gravable de 1995 y encuentra plena justificación en la voluntad del legislador de propiciar su aplicación estableciendo

que la diferencia entre el costo fiscal ajustado y el valor comercial, no repercutiera en la determinación de otros impuestos.

Como se dijo inicialmente, de acuerdo con el artículo 3° del Decreto Reglamentario 1949 de 2002 y con el artículo 295 del Estatuto Tributario, la base gravable de ambos impuestos está constituida por el valor del patrimonio líquido poseído por el contribuyente en una fecha cierta, determinado conforme con lo previsto en el Título II del Libro Primero del Estatuto Tributario.

Los artículos 267 y 277 ubicados en el Título II del Libro Primero del Estatuto Tributario, prescriben:

"Artículo 267. Regla general. *(Para los efectos del impuesto de patrimonio), el valor 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 conformidad con lo dispuesto en las normas del título I de este libro, salvo las normas especiales consagradas en los artículos siguientes."*

"Artículo. 277. Valor patrimonial de los inmuebles. *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."

Por su parte el inciso primero del artículo 353 *ibídem*, señala:

"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)*.

...! *derogado.

De conformidad con el artículo 267, el valor patrimonial de los activos se declara por regla general por su costo, de acuerdo con lo dispuesto en el Título I del Libro Primero del Estatuto Tributario. De manera especial en el caso de los bienes inmuebles el artículo 277, señala que los contribuyentes sujetos al régimen de ajustes por inflación deben declararlos por el costo fiscal ajustado, de acuerdo con el artículo 353, mientras que los contribuyentes no sometidos al sistema de ajustes por inflación deben declararlos por el mayor valor entre el avalúo catastral o el costo fiscal. A su turno el artículo 353 ubicado dentro del Título V del Libro Primero del mismo ordenamiento jurídico, establece que los ajustes fiscales sobre los activos no monetarios deberán efectuarse con base en el costo fiscal de los

activos y que la misma base se debe utilizar para declarar su valor patrimonial. En consecuencia, el costo fiscal a tenerse en cuenta al efectuar la enajenación de los bienes, es en principio el mismo que debe incluirse en la declaración de renta como valor patrimonial.

El artículo 90-2 del Estatuto Tributario y el inciso final del artículo 277 *ibídem*, aplicables a todos los contribuyentes, expresamente autorizaron tratar como costo fiscal y como valor patrimonial, en la declaración de renta y complementarios del año gravable 1995, el valor comercial de los bienes raíces poseídos a 31 de diciembre del citado año.

Ahora bien, el análisis de las normas fuente de los dos últimos artículos citados, es decir los artículos 80 y 110 de la Ley 223 de 1995 en armonía con el artículo 353 del E.T., permiten colegir la voluntad inequívoca del legislador de 1995 de que el valor comercial de los bienes raíces produjera efectos no solo para la determinación del costo fiscal y del valor patrimonial en la declaración de renta del año gravable 1995, sino también como base para conformar el costo fiscal y por ende el valor patrimonial a partir del año gravable 1996.

Lo anterior significa que si el contribuyente hizo uso del beneficio fiscal transitorio establecido en el artículo 90-2 del Estatuto Tributario, entonces dicho valor comercial entró a constituir el costo fiscal de los activos de manera definitiva, en la declaración tributaria de 1995 y a conformar con los respectivos ajustes el costo fiscal de los activos en las declaraciones subsiguientes, las cuales gozan de firmeza, y en consecuencia las cifras consignadas en estas, no son susceptibles de modificación por parte de la administración, ni por parte del contribuyente.

En este contexto, la tesis y la interpretación jurídica expuestas en el problema No. 1 del Concepto No, 051652 del 17 de agosto de 2004, son igualmente válidas para concluir en el presente caso, que no es procedente que los contribuyentes disminuyan el patrimonio base para liquidar el Impuesto para Preservar la Seguridad Democrática y el Impuesto al Patrimonio, en el valor del ajuste al valor comercial de los bienes raíces efectuado en el año gravable 1995 en virtud del artículo 90-2 del Estatuto Tributario, porque este hace parte inescindible del costo fiscal de los activos, que es por regla general su valor patrimonial. Para su mejor ilustración anexamos fotocopia del mencionado concepto.

Finalmente, si en gracia de discusión se admitiera que existe incompatibilidad entre el artículo 90-2 del Estatuto Tributario y el artículo 295 *ibídem* que al establecer la base gravable del Impuesto al Patrimonio, remite expresamente al Título II del Libro Primero del Estatuto Tributario (artículos 261 y siguientes), tendríamos que llegar a la conclusión anotada arriba, atendiendo la regla consagrada en el inciso segundo del artículo 10 del Código Civil:

"Artículo 10. Cuando haya incompatibilidad entre una disposición constitucional y una legal, preferirá aquélla.

Si en los códigos que se adoptan se hallaren algunas disposiciones incompatibles entre sí, se observarán en su aplicación las reglas siguientes:

1. La disposición relativa a un asunto especial prefiere a la que tenga carácter general.

2. Cuando las disposiciones tengan una misma especialidad o generalidades, y se hallen en un mismo código, preferirá la disposición consignada en el artículo

posterior; y si estuvieren en diversos códigos, preferirán por razón de éstos, en el orden siguiente: Civil, de Comercio, Penal, Judicial, Administrativo, Fiscal, de Elecciones, Militar, de Policía, de Fomento, de Minas, de Beneficencia y de Instrucción Pública."

Cordialmente,

JUAN ORLANDO CASTAÑEDA FERRER

Jefe División De Normativa Y Doctrina Tributaria “.

2º) “CONCEPTO TRIBUTARIO 034196 DE 2005 Bogotá, D. C., 7 de junio de 2005

Area: Tributaria

Doctora: MARIA CONSUELO TORRES L.

Calle 90 N° 21-74, 6º piso

Bogotá

Referencia: Consulta radicada bajo el número 15304 de 28/02/2005

De conformidad con el artículo 11 del Decreto 1265 de 1999 y el artículo 1º de la Resolución 5467 del 15 de junio de 2001, este Despacho es competente para absolver de manera general las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional. En este sentido se emite el presente concepto.

Tema Impuesto al Patrimonio

Descriptores Impuesto al Patrimonio - Base Gravable

Fuentes Formales Estatuto Tributario artículos 90-2, 267, 295

Problema jurídico

¿Es procedente disminuir de la base gravable del impuesto al patrimonio, el monto del ajuste efectuado en el año gravable 1995 como consecuencia de haber traído al valor comercial los bienes raíces con fundamento en el artículo 90-2 del Estatuto Tributario?

Tesis jurídica

No es procedente disminuir de la base gravable del impuesto al patrimonio, el monto del ajuste efectuado en el año gravable 1995 como consecuencia de haber traído al valor comercial los bienes raíces con fundamento en el artículo 90-2 del Estatuto Tributario

Interpretación jurídica

Se solicita la revocatoria del Concepto número 091434 de diciembre 30 de 2004 proferido por este Despacho, en el cual se manifiesta que no es procedente

disminuir de la base para liquidar el impuesto al patrimonio el monto del ajuste al valor comercial de los bienes raíces efectuado en el año gravable 1995 con fundamento en el artículo 90-2 del Estatuto Tributario.

Como argumento se expone que si bien el artículo 90-2 del Estatuto Tributario señaló que el saneamiento conformaría costo fiscal del inmueble (sic), es igualmente cierto que esta previsión quedó referida únicamente al Impuesto de Renta y Complementarios y así lo determinó expresamente el legislador en el inciso 6°, a cuyo tenor literal se tiene:

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

Se afirma, que si bien el concepto es acertado en cuanto a considerar que el artículo 90-2 es una norma transitoria porque se refiere al saneamiento de bienes inmuebles para el año gravable 1995, no lo es en cuanto al alcance y efectos del saneamiento, primero porque el único que podría haberlo previsto en tal forma era el legislador y no lo hizo, segundo porque en general los efectos para el contribuyente sólo se van concretando en el período gravable en que se enajene el bien y posteriormente cuando se distribuyan las utilidades provenientes de tal enajenación, lo cual evidencia la ultractividad de la disposición y tercero porque no existe regla de interpretación alguna que permita escindir los efectos de una norma para atribuirle sólo a alguno de ellos una vigencia precaria, no prevista en la ley.

Finalmente considera que los mayores valores provenientes del saneamiento de inmuebles no pueden producir en ningún caso efectos para la determinación del impuesto al patrimonio, pues este en los términos de la norma configura otro impuesto diferente al de renta y complementarios, porque así fue previsto en el artículo 90-2 adicionado por el artículo 80 de la Ley 223 de 1995 el cual se encuentra vigente para quienes se acogieron al beneficio y ha generado situaciones jurídicas consolidadas que deben ser respetadas y protegidas.

Considera el Despacho:

De los argumentos expuestos se deduce que la discrepancia con la doctrina expuesta por la DIAN en el Concepto 091434 de diciembre 30 de 2004 respecto a las disposiciones contenidas en el artículo 80 de la Ley 223 de 1995 (hoy artículo 90-2 del Estatuto Tributario) y en el artículo 17 de la Ley 863 de 2003 (artículo 295 ibí), parte del método y elementos de interpretación que utiliza en su análisis.

Por una parte, está el artículo 90-2 del Estatuto Tributario adicionado por la Ley 223 de 1995, que excluye el valor comercial estimado de los bienes raíces, en la determinación del impuesto predial, y de otros impuestos, tasas o contribuciones, diferentes del impuesto sobre la renta y complementarios. Y por otra, la norma creada en el año 2003 por el artículo 17 de la Ley 863 (artículo 295 E.T.), según la cual, la base imponible del impuesto al patrimonio está constituida por el valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído el 1º de enero de cada año gravable, determinado conforme lo previsto en el Título II del Libro I del Estatuto Tributario, que no excluye de la base el ajuste al valor comercial de los bienes raíces realizado en 1995.

Si bien la consultante reclama la aplicación del texto literal del inciso sexto del artículo 90-2 del Estatuto Tributario, no aplica el mismo criterio cuando se refiere al artículo 295 ibídem, que trata de la base gravable del impuesto al patrimonio.

Al aplicar de manera uniforme el método de interpretación gramatical a las dos normas, se llega a una evidente contradicción de las mismas, porque mientras el texto literal de la primera, exime al ajuste de gravámenes diferentes al impuesto de renta y complementarios, el texto de la segunda es expreso en determinar qué conceptos se pueden excluir de la base gravable del impuesto al patrimonio, dentro de los cuales no se encuentran el mencionado ajuste.

Para solucionar tal *impasse* se requiere acudir a las normas de interpretación contenidas en la Ley 153 de 1887 y más precisamente el artículo 2º, según el cual: *"La ley posterior prevalece sobre la ley anterior. En caso de que una ley posterior sea contraria a otra anterior, y ambas preexistentes al hecho que se juzga, se aplicará la ley posterior"*, lo que nos indica que la norma a aplicar es el artículo 17 de la Ley 863 de 2003 creadora del artículo 295 del E.T.

Adicionalmente, este Despacho considera que es necesario tener en cuenta otros elementos de interpretación, que sin duda contribuyen a entender el verdadero sentido de las normas en cuestión

Los elementos teleológico e histórico permiten ubicar las normas en el contexto temporal en que ellas son expedidas y precisar en qué sentido el poder legislativo ha transformado su pensamiento. Ellos nos dicen por ejemplo, que el objetivo perseguido con la expedición del artículo 90-2 era el de frenar el fenómeno de la subvaloración de los bienes raíces en las escrituras; de manera que a partir de ese momento se partiera de una nueva base para establecer el costo fiscal de dichos bienes y por ende su valor patrimonial. Como se manifestó inicialmente en el Concepto 091434 de 2004, el artículo 90-2 del Estatuto Tributario y el inciso final del artículo 277 ibídem, aplicables a todos los contribuyentes, expresamente autorizaron a tratar como costo fiscal y valor patrimonial, en la declaración de renta y complementarios de 1995, el valor comercial de los bienes raíces poseídos a 31 de diciembre del citado año. Lo anterior significa que si el contribuyente hizo uso del beneficio fiscal establecido en el artículo 90-2, entonces dicho valor comercial entró a constituir el costo fiscal de los activos de manera definitiva en la declaración tributaria de 1995 y por ende el patrimonio del contribuyente en las declaraciones subsiguientes, junto con los demás ajustes al costo fiscal.

De igual forma ayudan a entender que el legislador al expedir el artículo 17 de la Ley 863, tiene como propósito proveer de recursos tributarios a la Nación, mediante la creación de un gravamen de tipo temporal dirigido a los contribuyentes con mayor nivel de riqueza, para lo cual adopta como base gravable el concepto de patrimonio líquido y fija claramente como únicos conceptos a excluir de dicha base, el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales y los primeros doscientos millones de pesos (\$200.000.000) del valor de la casa o apartamento de habitación. (Valor año base 2003, que para 2005 es de \$212.200.000 según el artículo 1º del Decreto 4344 de 2004).

Así lo ha ratificado la Corte Constitucional en las sentencias C-876 de 2002 y C-990 de 2004, a propósito de analizar la constitucionalidad del artículo 17 de la Ley 863 de 2003, cuando expresa que el patrimonio es una universalidad jurídica perfectamente diferenciable de los bienes que la componen, siendo el hecho generador el patrimonio líquido que posean los sujetos pasivos al 1º de enero de

cada año gravable, determinado conforme a lo previsto en el Título II de Libro I del Estatuto Tributario, y no los bienes inmuebles que puedan eventualmente haber sido tomados en cuenta por el contribuyente como componentes de su patrimonio bruto.

Estos elementos de interpretación permiten igualmente entender que al momento de expedirse el artículo 80 de la Ley 223 de 1995 (art. 90-2), no existía el impuesto al patrimonio, por tanto no podía el legislador prever el alcance y efectos del saneamiento sobre dicho impuesto, lo que no es óbice para que posteriormente manifieste su voluntad de crear nuevos tributos y modificar las estructuras tributarias que se adecuen a las actuales necesidades, sin que por ello se pueda afirmar que se están afectando derechos adquiridos de los contribuyentes.

La derogación de las leyes encuentra entonces sustento en el principio democrático, en virtud del cual las mayorías pueden modificar y contradecir las regulaciones legales precedentes, con el fin de adaptarlas a las nuevas realidades históricas, con base en el juicio político de conveniencia que estas nuevas mayorías efectúen. En materia legislativa, debe entenderse que la última voluntad de los representantes del pueblo, manifestada por los procedimientos señalados en la Carta, prevalece sobre las voluntades democráticas encarnadas en las leyes previas. Tal es pues el fundamento constitucional del principio "lex posterior derogat anteriori" (Corte Constitucional, sentencia C-443/97).

Por otra parte, se aclara que el artículo 90-2 es una norma transitoria, no en el sentido en que lo expone la consultante para aplicarse a un solo período gravable; sino porque su vigencia está atada al cumplimiento de su propósito; incorporado el ajuste al costo fiscal, su existencia deja de tener justificación. Cuando la norma expresa que el ajuste hará parte del costo fiscal en la enajenación de bienes raíces, no está prolongando su vigencia, está ratificando la integración del ajuste dentro del concepto de costo fiscal que conforma el patrimonio del contribuyente.

Por lo expuesto, se ratifica la doctrina expresada en el Concepto 091434 de diciembre 30 de 2004 en el sentido que no es procedente para los contribuyentes excluir de la base gravable del impuesto al patrimonio el ajuste comercial a los bienes raíces efectuado en el año gravable 1995, con fundamento en el artículo 90-2 del Estatuto Tributario.

Atentamente, El Jefe Oficina Jurídica, Camilo Andrés Rodríguez Vargas”.

LA DEMANDA

Los actores, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, demandan la nulidad de los Conceptos DIAN transcritos.

Invocaron como normas violadas los artículos 6, 83, 95 numeral 9, 121 y 363 de la Constitución Política y 90-2 del Estatuto Tributario, adicionado por el 80 de la ley 223 de 1995.

El concepto de violación se sintetiza así:

Los actos que se demandan sostienen que dentro de los valores que se pueden descontar de la base para determinar el impuesto de patrimonio no se encuentran los que corresponden al saneamiento de bienes raíces efectuado en la declaración

de renta del año gravable 2005 (sic) en virtud del artículo 80 de la ley 223 de 1995 (artículo 90-2 E.T.).

Argumentan que la ley 223 de 1995 en su artículo 80 reguló aspectos del impuesto sobre la renta, mientras que el artículo 17 de la ley 863 de 2003 versa exclusivamente sobre el impuesto de patrimonio.

El primero de ellos autorizó ajustar los bienes raíces a valores comerciales, incremento que solo se tendría en cuenta para determinar el costo fiscal en caso de enajenación pero “no producirá en ningún caso efectos para la determinación del impuesto predial, ni otros impuestos, tasas o contribuciones, diferentes al impuesto sobre la renta y complementarios”, de donde no puede surtir efecto alguno en el impuesto al patrimonio.

Por otra parte el ente fiscal pretende dar prelación a las normas del impuesto de patrimonio por ser posteriores al artículo 90-2 E.T, dado que, dicho tributo fue creado por la ley 863 de 2003. No obstante, no puede ser prevalente dada la especialidad de las normas del saneamiento en materia de impuesto sobre la renta y la diferencia con la que trata del impuesto al patrimonio.

El artículo 17 de la ley 863 de 2003 creó el impuesto de patrimonio como autónomo e independiente al de renta, y al ser modificado por la ley 1111 de 2006 no varió su naturaleza, de forma que si bien el impuesto de patrimonio utiliza como referencia la situación de ser contribuyente del impuesto sobre la renta, no significa que exista ninguna vinculación entre los dos tributos.

El artículo 83 de la Constitución Política realiza una consagración abstracta de los principios de buena fe y confianza legítima, los cuales deben ser respetados por las autoridades de impuestos, no obstante los Conceptos demandados desconocen los principios Constitucionales que deben ser respetados.

Por su parte, el artículo 277 E.T. , sustituido posteriormente por el artículo 20 de la ley 1111 de 2006, si bien exponen que los contribuyentes sujetos a los ajustes por inflación deben declarar los inmuebles por el costo fiscal ajustado y los no sujetos por el avalúo catastral o el costo fiscal, terminan su texto ordenando que “*Lo previsto en este artículo se aplicará sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 90-2 del Estatuto Tributario*” de donde se debe concluir, que para la determinación del impuesto de patrimonio, debían respetarse los efectos del saneamiento de los bienes raíces aceptando que ellos no constituyen parte de la base gravable para determinar dicho impuesto.

Por otra parte, es claro que los efectos del artículo 90-2 E.T. no se limitaron al año gravable 1995 por cuanto precisó que el ajuste se tendría en cuenta para determinar el costo fiscal a la fecha de su enajenación, situación que para todos los casos no podía coincidir con la misma vigencia fiscal del ajuste.

Finalmente, frente a la apreciación de la DIAN de que el artículo 295 E.T. que creó el impuesto de patrimonio, es norma posterior que debe prevalecer frente al 90-2 *ibídem*, y por tanto, esta última debe considerarse derogada, la Corte Suprema de Justicia expone:

*“La derogación tácita encuentra su fundamento o razón de ser en que, existiendo dos leyes contradictorias de diversas épocas, **tiene que entenderse que la segunda ha sido***

dictada por el legislador con el propósito de modificar o corregir la primera”¹

No posee dichas características el evento demandado, dado que, el legislador de 1995 reguló el saneamiento fiscal para efecto del impuesto sobre la renta, en tanto el de 2003 se refirió exclusivamente al impuesto de patrimonio, de donde mal podría hablarse de derogatoria tácita de la norma inicial que no contradice para nada lo dispuesto por la posterior.

LA OPOSICIÓN

La entidad demandada se opone a las pretensiones de la demanda y expone como razones de defensa las siguientes:

Resulta errado limitar el alcance del artículo 90-2 E.T. a la determinación del costo fiscal de los bienes raíces en caso de enajenación, ya que la interpretación armónica de los artículos 90-2, 249 y 277 E.T, cuyas normas fuente son los artículos 80, 92 y 110 de la ley 223 de 1995 deja ver la voluntad inequívoca del legislador de que dicha determinación se reflejara en el valor patrimonial, entre otras razones porque si bien advierten que el ajuste no genera renta por diferencia patrimonial (para el año gravable 1995), no lo excluye en cambio de la base para la renta presuntiva.

En cuanto a la razón que llevó al legislador a establecer que el saneamiento no produciría efectos para establecer otros impuestos diferentes al de renta, porque el costo es un concepto propio de ese tributo, consistió en impedir que el valor comercial declarado con base en el artículo 90-2 fuera tomado como referencia por otras autoridades para establecer bases gravables de otros impuestos.

Por otra parte, la doctrina de la DIAN reconoce que el impuesto al patrimonio es un gravamen autónomo e independiente al de renta y complementarios y que el hecho de que la ley tome como referencia los declarantes de renta para establecer el impuesto al patrimonio, no significa que haya quedado ligado al impuesto de renta, ni que se deban aplicar todos sus elementos, luego, no es cierto que la doctrina pretenda hacer extensivo el efecto del saneamiento a un impuesto distinto al de renta, sino que el legislador así lo dispuso, al señalar como base gravable el patrimonio líquido, previamente incidido por el aludido saneamiento.

Le asiste razón a los demandantes en cuanto a que el alcance del artículo 90-2 E.T. no se limitó a la declaración de renta de 1995, sino que estaba llamado a producir efectos en los períodos gravables siguientes, precisamente por esto al ser incorporado en la declaración de 1995 al costo fiscal, forma parte del valor patrimonial a partir del año 1996, por lo que, sin autorización legal expresa no es procedente disminuir de la base gravable del impuesto de patrimonio, el monto del ajuste efectuado en 1995 como consecuencia de haber llevado a valor comercial los bienes raíces con fundamento en el artículo 90-2 E.T.

Finalmente, el cuanto a que el artículo 90-2 E.T. no ha sido derogado, resulta irrelevante que la ley 223 de 1995 y la 863 de 2003 regulen tributos diferentes, porque lo que se debe tener en cuenta, es que el impuesto al patrimonio toma como base gravable el patrimonio líquido determinado en la declaración del

¹ Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, Sentencia de marzo 28 de 1984.

impuesto sobre la renta y que el artículo 295 *ibídem* señaló expresamente las exclusiones, dentro de las cuales no incluyó el aludido saneamiento, de donde es forzoso concluir, que frente a la norma discutida, se configuró una derogatoria tácita.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte actora** insiste en que el legislador de 1995 ordenó que el ajuste comercial de bienes raíces tendría aplicación “únicamente” para los efectos del artículo 90-2 ET, esto es, para determinar el costo fiscal en caso de enajenación de los bienes raíces y aclaró que dicho saneamiento no generaría sanciones, ni comparación patrimonial como tampoco tendría incidencia en “otros impuestos”, prohibición que no se limitaba a los tributos existentes en el año 1995.

La **demandada** reitera los argumentos expuestos al oponerse a las pretensiones, enfatizando en que la base del impuesto de patrimonio es el patrimonio líquido sin que todos los declarantes de renta sean sujetos pasivos de tal gravamen y que el saneamiento afectó dicho patrimonio líquido a partir de 1995.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

La **Procuradora Sexta Delegada ante esta Corporación** solicita declarar la legalidad de los Conceptos demandados y, en consecuencia, no acceder a las pretensiones de la parte actora.

Luego de transcribir el artículo 90-2 E.T, explica que al concordar dicha norma con los artículos 149 y 277 *ibídem* se desprende claramente que los efectos del saneamiento de bienes raíces no sólo se circunscribe a la determinación del costo fiscal, sino que incide en el valor patrimonial de los bienes raíces, y por tanto, en el patrimonio líquido.

Por tanto, aún siendo el impuesto de patrimonio un tributo independiente del de renta, no significa que no existan factores de este último que tengan incidencia en el de patrimonio lo que hace que la tesis del ente fiscal no sea incoherente, sin desconocer la autonomía de cada uno de los citados impuestos.

Es importante resaltar que el patrimonio líquido conforme a lo dispuesto para el impuesto sobre la renta y complementarios, constituye la base del impuesto al patrimonio, teniendo en cuenta que el patrimonio es una universalidad jurídica diferente de los bienes que lo componen y el hecho generador es el patrimonio líquido que posean los sujetos pasivos, y no los bienes inmuebles que puedan haber sido tomados en cuenta por el contribuyente como componente de su patrimonio.

De forma que, aunque las leyes 223 de 1995 y 863 de 2003 regulen impuestos distintos, no se puede desconocer que la base gravable del impuesto de patrimonio se establece de acuerdo con el patrimonio líquido determinado conforme a las reglas del impuesto de renta y complementarios, razón por la cual, la parte actora desconoce la remisión que hace el inciso final del artículo 277 E.T. al artículo 90-2 *ibídem*, emitiendo una interpretación equivocada.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los Conceptos DIAN números 091434 de diciembre 30 de 2004 y 034196 de junio 7 de 2005, conceptos que niegan la posibilidad de excluir de la base para liquidar el impuesto al patrimonio creado por el artículo 17 de la ley 863 de 2003 (Artículo 292 E.T)², el ajuste al valor comercial de los bienes raíces autorizado por el artículo 80 de la Ley 223 de 1995 (Inciso 6° del artículo 90-2 E.T)³.

Los actores argumentan que la Ley 223 de 1995 es una norma especial que reguló únicamente aspectos del impuesto sobre la renta y complementarios, por tanto, así quiera darse prevalencia a la Ley 863 de 2003 por ser posterior no es procedente, por cuanto esta última versa exclusivamente sobre el impuesto de patrimonio. Además, aducen que los efectos del artículo 90-2 E.T. no se limitaron al año gravable 1995 por cuanto precisaron que el ajuste se tendría en cuenta para determinar el costo fiscal a la fecha de su enajenación, situación que en muchos casos no coincide con la vigencia gravable del saneamiento.

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.

La previsión anterior atañe únicamente al impuesto sobre la renta y sus complementarios, razón por la cual, el inciso 6° de la norma enunciada advierte que *“El valor estimado por los contribuyentes con base en este artículo, no producirá en ningún caso efectos para la determinación del impuesto predial, ni otros impuestos, tasas y contribuciones, diferentes del impuesto sobre la renta y complementarios”*.

A su vez, el artículo 17 de la Ley 863 de 2003, al crear el impuesto de patrimonio establece como base imponible ***“El valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído a 1° de enero de cada año gravable”***⁴.

² Artículo 292 E.T. **“Impuesto al Patrimonio:** Por los años gravables 2004, 2005 y 2006, créase el impuesto al patrimonio a cargo de las personas jurídicas y naturales, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta. Para efectos de este gravamen, el concepto de riqueza es equivalente al total del patrimonio líquido del obligado”

³ Artículo 90-2 E.T. “Para los efectos previstos en el artículo anterior, en las declaraciones de renta y complementarios del año gravable 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. [...] 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” Inciso 6° “El valor estimado por los contribuyentes con base en este artículo, no producirá en ningún caso efectos para la determinación del impuesto predial, ni otros impuestos, tasas o contribuciones, diferentes del impuesto sobre la renta y complementarios”

⁴ Artículo 295 E.T. (Modificado ley 863 de 2003 art 17) **“Base Gravable:** La base imponible del impuesto al patrimonio está constituida por el valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído el 1° de enero de cada año gravable, determinado conforme lo previsto en el Título II del Libro I del Estatuto Tributario, excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales, así como los primeros doscientos millones de pesos (\$200.000.000) del valor de la casa o apartamento de habitación”.

Sin embargo, la norma no se limitó a enunciar la base gravable del impuesto de patrimonio, sino que ordena que dicho patrimonio líquido se establezca tal como está definido en el Título II del Libro I del E.T, vale decir, tomando el total de bienes y derechos apreciables en dinero que posea el contribuyente (declarante de renta) en el último día del año gravable (que es la misma del primer día del año siguiente)⁵ y sustraerle el monto de las deudas a cargo en la misma fecha⁶

Luego, respecto de la base gravable del impuesto al patrimonio, el legislador circunscribe su monto al valor del “patrimonio líquido” incluido en la declaración de renta y complementarios de la vigencia fiscal anterior a la que corresponda el gravamen al patrimonio (igual al del primer día del año por el que se paga el tributo patrimonial), sin contemplar exclusiones diferentes a las de acciones y aportes poseídos en sociedades nacionales y los primeros \$200.000.000 de pesos (año base 2003) del valor de la casa o apartamento de habitación.

Como se ha reiterado en diversa jurisprudencia y doctrina, los tratamientos exceptivos respecto de impuestos son de interpretación restrictiva y deben estar taxativamente consignados en la ley, no siendo aceptable en ningún caso, su aplicación por analogía.

Por otra parte, el beneficio establecido por el artículo 90-2 E.T, aparte de afectar sólo el impuesto sobre la renta, tuvo el carácter de transitorio, ya que la misma norma solamente autorizó realizar el ajuste para la vigencia fiscal de 1995, por tanto, una vez concluida y declarada la citada vigencia, desapareció la razón de ser del beneficio, del que solamente se podía hacer uso en el citado año gravable.

Tan es así, como lo expone la entidad demandada, que si bien la misma norma advierte que el ajuste no genera diferencia patrimonial, no lo excluye de la base para determinar la renta presuntiva que también está constituida por el “Patrimonio Líquido” declarado en el año anterior.

Sin embargo, no puede hablarse de “derogatoria tácita” del artículo 80 de la ley 223 de 1995 por el artículo 17 de la Ley 863 de 2003, en virtud del artículo 2° de la Ley 153 de 1887 que ordena: *“La ley posterior prevalece sobre la ley anterior. En caso de que una ley posterior sea contraria a otra anterior, y ambas preexistentes al hecho que se juzga, se aplicará la ley posterior”*.

Para que lo anterior suceda, es necesario que la última sea contraria a la primera y, desde luego, para contradecirla es necesario que se refieran las dos al mismo tema, lo que no sucede en el evento que nos ocupa donde, como lo argumenta el mismo demandante, se trata normas que regulan dos impuestos diferentes e independientes, a pesar de que el de patrimonio haga referencia a la declaración de renta, únicamente para efectos numéricos de la base gravable.

Es lógico entonces, que cuando se haya hecho uso del saneamiento en la declaración de renta de 1995, y, a partir del momento en que se incorpore el ajuste a los bienes raíces ya poseídos, se parte de una nueva base para establecer el costo fiscal de dichos bienes y, desde luego, para su valor patrimonial en vigencias posteriores.

En conclusión, como acertadamente lo afirma el Ministerio Público, la base para liquidar el impuesto al patrimonio por los años gravables 2004, 2005 y 2006, es el

⁵ Artículo 261 E.T.

⁶ Artículo 282 E.T.

“Patrimonio Líquido” del sujeto pasivo, entendido como la universalidad jurídica, diferente de cada uno de los bienes inmuebles que lo componen y que puedan haber sido tomados en cuenta por el contribuyente para llevarlos a su valor comercial.

Entonces, lo que se debe tener en cuenta para dilucidar si es o no factible detraer el valor de los ajustes realizados a los bienes raíces en la declaración de 1995 de la base gravable para el impuesto al patrimonio, como lo señala el artículo 295 E.T. es el Patrimonio Líquido declarado en cada uno de los años anteriores a la causación del citado tributo, que solo puede ser afectado con las exclusiones expresas contenidas en la norma citada.

Por último, los actores hacen referencia a que la DIAN con la expedición de los Conceptos demandados vulneran los principios Constitucionales de la “Buena Fe” y la “Confianza Legítima”. Citan en apoyo de su aserto los artículos 6°, apartes de las Sentencias de la Corte Constitucional T-475 de 1992⁷ y T-617 de 1995⁸, del Consejo de Estado del 18 de febrero de 2000, C.P. Delio Gómez Leyva⁹ y los artículos 6, 83, 95 N°9, 121 y 363 de la Constitución Política.

Tratan las normas aludidas en general de la responsabilidad ética de los funcionarios públicos frente a los administrados y de estos con el Estado, enfatizando respecto de los primeros en la buena fe y el cumplimiento de la Constitución y las Leyes y de los segundos en la obligación de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.

En igual sentido, las Sentencias invocadas puntualizan el deber del Estado a no defraudar la confianza depositada por quienes con él se relacionan y la recíproca obligación de los administrados de cumplir las exigencias éticas que el ente Estatal les demanda.

La Sala, una vez analizados los textos legales y jurisprudenciales aplicados al caso en estudio, observa, que con la actuación del ente fiscal no se viola el ordenamiento analizado, por cuanto la “tesis jurídica” expuesta en los conceptos acusados se ajusta en todo a los lineamientos legales que el Estatuto Tributario contiene en materia del saneamiento autorizado sobre los bienes raíces para el año gravable 1995.

Por lo anteriormente expuesto, no es posible acceder a las pretensiones 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,

⁷ **Corte Constitucional, Sentencia T-475 de 1992** “La buena fe implica el deber de observar en el futuro la conducta inicialmente desplegada, de cuyo cumplimiento depende en gran parte la seriedad del procedimiento administrativo, la credibilidad del Estado y el efecto vinculante de sus actos para los particulares”

⁸ **Corte Constitucional, Sentencia T-617 de 1995**: “La buena fe incorpora el valor ético de la confianza. En razón a esto tanto la administración como los administrados deben actuar conforme a las exigencias de la buena fe, sin olvidar que “El derecho nunca debe ser manejado de espaldas a su fundamento ético que debe ser el factor informante y estabilizador”. Lo anterior implica que, así como la administración pública no puede ejercer sus potestades defraudando la confianza debida a quienes con ella se relacionan, tampoco el administrado puede actuar en contra de aquellas exigencias éticas”

FALLA:

NIÉGASE la nulidad de los Conceptos U.A.E DIAN números 091434 de diciembre 30 de 2004 y 034196 de junio 7 de 2005, por las razones expuestas en la parte motiva de la presente providencia.

RECONÓCESE personería para actuar a nombre de la demandada a la doctora NIDIA AMPARO PABÓN PÉREZ, en los términos del poder que obra en el informativo.

Cópiese, notifíquese, comuníquese, archívese. Cúmplase.
La anterior providencia fue discutida y aprobada en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO