Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia: Noviembre 5 de 2020, Referencia: Rad. 73001-23-33-000-2015-00052-02(22742)

"El artículo 299 del Estatuto Tributario señala que se consideran ingresos constitutivos de ganancia ocasional los contemplados en los artículos siguientes, siempre y cuando no hayan sido taxativamente señalados como no constitutivos de renta ni ganancia ocasional en el Título I del mismo Libro.

La utilidad en la enajenación de activos fijos poseídos dos años o más, está enlistada como ingreso susceptible de constituir ganancia ocasional y se determina de conformidad con el artículo 300 ibídem así:

"Artículo 300. Se determina por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal del activo. Se consideran ganancias ocasionales para los contribuyentes sujetos a este impuesto, las provenientes de la enajenación de bienes de cualquier naturaleza, que hayan hecho parte del activo fijo del contribuyente por un término de dos años o más. Su cuantía se determina por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal del activo enajenado.

No se considera ganancia ocasional sino renta líquida, la utilidad en la enajenación de bienes que hagan parte del activo fijo del contribuyente y que hubieren sido poseídos por menos de 2 años.

Parágrafo. Para determinar el costo fiscal de los activos enajenados a que se refiere este artículo, se aplicarán las normas contempladas en lo pertinente, en el Título I del presente Libro".

Una de las opciones que posee el contribuyente para determinar el costo fiscal de los activos enajenados, según lo preceptuado por el parágrafo del artículo previamente transcrito, está contenida en el artículo 72 del Estatuto Tributario:

"Artículo 72. Avalúo como costo fiscal. "Artículo modificado por el artículo 4 de la Ley 174 de 1994" El avalúo declarado para los fines del Impuesto Predial Unificado, en desarrollo de lo dispuesto por los artículos 13 y 14 de la ley 44 de 1990 y 155 del Decreto 1421 de 1993, y los avalúos formados o actualizados por las autoridades catastrales, en los términos del artículo 5o. de la Ley 14 de 1983, podrán ser tomados como costo fiscal para la determinación de la renta o ganancia ocasional que se produzca en la enajenación de inmuebles que constituyan activos fijos para el contribuyente. Para estos fines, el autoavalúo o avalúo aceptable como costo fiscal, será el que figure en la declaración del Impuesto Predial Unificado y/o declaración de renta, según el caso, correspondiente al año anterior al de la enajenación. Para este propósito no se tendrán en cuenta las correcciones o adiciones a las declaraciones tributarias ni los avalúos no formados a los cuales se refiere el artículo 7º. de la Ley 14 de 1983".

El Decreto Reglamentario 326 de 1995 "por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 174 de 1994 - Normas en materia de saneamiento aduanero y tributaria" en sus artículos 6 y 7 dispuso lo siguiente1:

"Artículo 6º. Avalúo como Costo Fiscal. Los autoavalúos incluidos en las declaraciones del Impuesto Predial Unificado, autorizadas por los concejos municipales de acuerdo con el artículo 12 de la Ley 44 de 1990, y por el artículo 155 del Decreto 1421 de 1993 en el caso de Santafé de Bogotá, D.C., podrán ser tomados como costo para la determinación de la renta o ganancia ocasional en la enajenación de inmuebles que constituyan activos fijos para el contribuyente. También podrán ser tomados como costo, para los mismos efectos, los avalúos

[1] Actualmente artículos 1.2.1.17.6. y 1.2.1.17.7. del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, respectivamente.

catastrales formados o actualizados por las respectivas autoridades de acuerdo con lo previsto en los artículos 5º y 6º de la Ley 14 de 1983, en la forma como fueron modificados por los artículos 74 y 75, respectivamente, de la Ley 75 de 1986.

Los avalúos no formados, a los cuales se refiere el artículo 7º de la Ley 14 de 1983, no se tendrán en cuenta para los fines previstos en este artículo.

Artículo 7º. Requisitos para Aceptar el Avalúo como Costo. Para que los autoavalúos o avalúos mencionados en el artículo precedente puedan ser utilizados como costo fiscal en la enajenación de inmuebles, se requiere el cumplimiento de los siguientes requisitos:

1. Que el inmueble enajenado constituya activo fijo para el contribuyente, de acuerdo con el artículo 60 del Estatuto Tributario.

2. Si se trata de autoavalúo, el valor que se utilice como costo fiscal debe ser el mismo denunciado en la declaración del Impuesto Predial Unificado y en la declaración del Impuesto de Renta y Complementarios correspondientes al año gravable anterior al de la enajenación. (Numeral declarado nulo por el Consejo de Estado, Sección Cuarta, marzo 18 de 2004, exp. 13551)

3. Si se trata de avalúo formado, el valor que se utilice como costo fiscal debe ser el mismo denunciado en la declaración del Impuesto de Renta y Complementarios correspondiente al año gravable anterior al de la enajenación. (Numeral declarado nulo por el Consejo de Estado, Sección Cuarta, mayo 10 de 2018, exp. 20177)

4. Para los fines previstos en los numerales 2 y 3 que anteceden, no se tendrán en cuenta las modificaciones a los avalúos o autoavalúos consignadas en las correcciones, adiciones o modificaciones a las declaraciones de renta y del impuesto predial unificado correspondientes al año anterior al de la enajenación.

5. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios sujetos al régimen de ajustes integrales por inflación, deben incrementar el costo a que se refiere el presente artículo con los ajustes realizados sobre el correspondiente avalúo o autoavalúo, declarando como contrapartida un ingreso en la cuenta de corrección monetaria fiscal.

Parágrafo 1º. Los requisitos previstos en los numerales 2 y 3 del presente artículo no serán exigidos a los contribuyentes que demuestren no estar obligados a presentar las correspondientes declaraciones de renta o del impuesto predial unificado.

Parágrafo 2º. La opción a que se refiere este artículo es sin perjuicio de la facultad que tienen los contribuyentes para determinar el costo fiscal de los activos fijos con base en lo dispuesto en los artículos 69, 70 y 73 del Estatuto Tributario".

La Sala aclara que el numeral 2 de la norma previamente transcrita no resulta aplicable al caso concreto, pues los artículos 13 y 14 de la Ley 44 de 1990 aplicables a los demás municipios diferentes a Bogotá d.c. y a los que hace referencia el artículo 72 del Estatuto Tributario, indican que una vez la declaración del impuesto predial unificado haya sido adoptada por el concejo municipal de cada municipio, esta debe ser presentada por el contribuyente en los formularios que para ese fin haya dispuesto el igac y en ella el contribuyente establecerá el valor del autoavalúo.

De las pruebas obrantes en el expediente se desprende que para los años 2010 y 2011 el Municipio, en donde se encuentra ubicado el predio objeto de la presente discusión, no había adoptado la declaración del impuesto predial unificado, muestra de ello son los recibos del impuesto predial unificado aportados por la demandante de los años 2010 y 2011 en los que claramente se observa que el tributo es liquidado por el Municipio.

En ese sentido, la Sala pone de presente que la Sección Cuarta del Consejo de Estado en Sentencia del 10 de mayo de 2018 declaró la nulidad del numeral 3 del artículo 7 del Decreto 326 de 1995, aplicable al caso concreto, bajo los siguientes argumentos2:

"2.2.3. De acuerdo con el artículo 72 del Estatuto Tributario, el costo del inmueble que puede tomarse para determinar la utilidad correspondiente será i) el autoavalúo declarado en el impuesto predial unificado y ii) los avalúos formados o actualizados por las autoridades catastrales, iii) bajo el condicionamiento de que figuren en la declaración del impuesto predial unificado y/o la declaración de renta, correspondiente al año anterior de la enajenación.

Para mayor claridad, la Sala precisa algunas expresiones contenidas en la norma:

a) El autoavalúo es la liquidación que realiza el propio contribuyente, que debe corresponder, como mínimo, al avalúo catastral vigente al momento de la causación del impuesto. En todo caso, el contribuyente puede determinar la base gravable en un valor superior al avalúo catastral.

b) El avalúo formado es el determinado en una resolución por las autoridades catastrales, con fundamento en la información sobre los terrenos y edificaciones en los aspectos físico, jurídico, fiscal y económico.

c) La expresión "y/o" permite la utilización de algunas de las opciones planteadas en la norma. Esta Corporación mediante sentencia del 18 de marzo del 2004, precisó su alcance:

"El uso de la barra "/" suele resultar ambiguo, porque a veces se utiliza para separar y otras para unir, sin embargo, en el presente caso, tiene una función disyuntiva, es decir, plantea la alternativa de utilizar en algunos eventos la conjunción "y" y en otros la conjunción "o", como se pone de manifiesto en la norma al disponer que el valor debe figurar en la "declaración del impuesto predial unificado y/o declaración de renta, según el caso"

[…]

Lo anterior implica, la posibilidad legal de que en el año anterior a la enajenación, el valor aceptable como costo fiscal en los términos del artículo 72 ib. sea el del autoavalúo o avalúo catastral que figure en la declaración del impuesto predial, sin que este valor necesariamente figure como valor patrimonial en la declaración de renta, toda vez que para estos efectos pudo valorarse el bien acudiendo a otros sistemas aceptados por las normas tributarias".

2.2.4. Es así como debe entenderse entonces, que los contribuyentes pueden llevar como costo fiscal el autoavalúo o el avalúo formado o actualizado, según el caso, que figuren i) en la declaración del impuesto de renta, y/o ii) en la declaración del impuesto predial,

En tal sentido, el avalúo o autoavalúo aceptado como costo fiscal es el que aparezca en cualquiera de las dos declaraciones, sin que necesariamente el valor declarado en una y otra sea el mismo.

Y, no coinciden en todos los casos, por la siguiente razón: En la declaración predial se puede llevar el autoavalúo -en el caso de Bogotá D.C., o el avalúo formado -el resto de los municipios-. Y, en la declaración de renta, además de que se puede registrar el costo fiscal con el autoavalúo o el avalúo formado, el contribuyente tiene otras opciones como las previstas en los artículos 69 y 73 del Estatuto Tributario.

2.2.5. Ahora bien, descendiendo al caso concreto, se advierte que el artículo 72 -modificado por el artículo 4 de la Ley 174 de 1994- fue reglamentado por el artículo 7 del Decreto 326 de 1995 , cuyo numeral 3º, aquí demandado, dispuso:

[…]

---

[2] Exp. 20677, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

Para la Sala, esa regulación es contraría a lo dispuesto en la Ley 174 de 1994, puesto que excluye una de las alternativas que fue contemplada en la ley, consistente en que pueda llevarse como costo fiscal el valor del avalúo utilizado para el impuesto predial.

Recuérdese que de conformidad con la Ley 44 de 1990 en la declaración del impuesto predial unificado puede tomarse como base gravable el autoavalúo, o el valor económico fijado por la autoridad catastral -avalúo catastral-. Y, en todo caso, la liquidación del impuesto no puede realizarse por un valor menor al establecido en el avalúo catastral.

Dado que en la declaración predial se puede registrar el avalúo formado, no es procedente que la misma se excluya de las opciones que puede utilizar el contribuyente para determinar el costo fiscal, para solo dejarle la posibilidad de llevar el avalúo formado cuando esté registrado en la declaración de renta.

Por eso, la norma legal permite la alternativa de llevar el avalúo formado declarado en el impuesto predial, sin que sea válido que la norma reglamentaria restringa esa opción.

2.2.7. En ese sentido, la norma demandada más que señalar los requisitos que hacen aplicable el artículo 4º de la Ley 174 de 1994, en materia de costo fiscal, lo que establece es una restricción para determinar ese concepto, que la ley objeto de reglamentación no previó.

Con ello, el numeral demandado desconoció la sujeción que debe tener a la ley, pues, de una parte, las normas de rango inferior no pueden contrariar a las de superior jerarquía, y de otra parte, no existe ninguna razón que justifique restringir a los contribuyentes de la posibilidad de llevar como costo fiscal el avalúo formado denunciado en el impuesto predial".

De acuerdo con la jurisprudencia parcialmente transcrita en los casos en los que el contribuyente tome como costo fiscal el avalúo formado no resulta necesario que este valor aparezca registrando en el denuncio rentístico del año inmediatamente anterior al de la enajenación del bien inmueble, pues el artículo 72 del Estatuto Tributario no lo exige así, razón por la cual el numeral 3 del artículo 7 del Decreto Reglamentario 326 de 1995, excedió la potestad reglamentaria".