



Radicado: 05001-23-31-000-2011-00471-01 (21944)
Demandante: Concretos y Asfaltos S.A. Conasfaltos.

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., ocho (8) de marzo de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 05001-23-31-000-2011-00471-01 (21944)
Demandante: CONCRETOS Y ASFALTOS S.A. CONASFALTOS
Demandado: U.A.E. DIAN

Temas: Impuesto al patrimonio. Base gravable. Determinación del costo fiscal de los bienes inmuebles con el saneamiento fiscal y los ajustes integrales por inflación.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección Cuarta a decidir los recursos de apelación interpuestos por el apoderado de la sociedad Concretos y Asfaltos S.A., parte demandante, y el apoderado de la U.A.E. Dian, parte demandada, contra la sentencia del 20 de mayo de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que dispuso:

Primero: Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 11241201000018 del 22 de febrero de 2010, emanada de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, así como la Resolución No. 900204 de diciembre 28 de 2010, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, en lo relativo a la sanción por inexactitud impuesta a la sociedad Concretos y Asfaltos S.A.

Segundo: Como consecuencia de la anterior declaración, se restablece el derecho en el sentido de que la sociedad Concretos y Asfaltos S.A., no está obligada a pagar la sanción por inexactitud ordenada en las resoluciones demandadas; así mismo, se ordena la devolución si fuera pertinente, de las sumas que la demandante haya cancelado en virtud de los actos que la anulan, en la forma señalada en la parte motiva.

Tercero: De conformidad con el artículo 69 del Código de Procedimiento Civil, y para representar a la sociedad demandante, se reconoce personería al abogado Juan Esteban Sanín Gómez, según los términos del poder conferido.



ANTECEDENTES

1. Demanda

1.1. Pretensiones

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad Concretos y Asfaltos S.A., en adelante Conasfaltos, solicitó que se hicieran las siguientes declaraciones y condenas:

1. La nulidad de los actos administrativos proferidos por la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín que a continuación se describen:

- a) Liquidación Oficial de Revisión No. 11241201000018 del 22 de febrero de 2010, emanada de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín.
- b) Resolución Recurso de Reconsideración No. 900204 de diciembre 28 de 2010, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos.

2. Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, se restablezca el derecho de la sociedad contribuyente Concretos y Asfaltos S.A., declarando la firmeza de la declaración privada del impuesto al patrimonio correspondiente al año 2007.

3. Declarada la nulidad de los actos demandados, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 392 del Código de Procedimiento Civil, solicito condenar en costas a la entidad demandada en virtud de que su actuación fue arbitraria ya que no tiene soporte legal serio.

1.2. Hechos relevantes para el asunto

1.2.1. El 25 de mayo de 2007, la sociedad Conasfaltos presentó la declaración del impuesto al patrimonio del año gravable 2007, en la que registró un patrimonio líquido de \$17.953.456.000, lo que generó un impuesto de \$215.441.000.

1.2.2. La DIAN modificó la declaración tributaria, en el sentido de adicionar al patrimonio, el valor del saneamiento fiscal y los ajustes integrales de los bienes raíces.

Lo anterior, porque el artículo 295 del Estatuto Tributario no establece que esos conceptos puedan detrarse del patrimonio líquido base del tributo.

Con fundamento en ello, determinó el patrimonio líquido en la suma de \$42.752.232.000 y el impuesto en \$513.027.000.

1.2.3. La sociedad discute esa decisión porque considera que la base gravable del tributo –patrimonio líquido- solo está compuesta por el costo fiscal o el avalúo catastral de los inmuebles, y la ley no incluye dentro de esos valores el saneamiento fiscal ni los ajustes por inflación.



1.3. Normas violadas y concepto de la violación

1.3.1. Violación de los artículos 277 y 295 del Estatuto Tributario, por indebida determinación de la base gravable del tributo

La base gravable del impuesto al patrimonio solo está conformada por el patrimonio líquido poseído a 1º de enero de 2006, el cual no incluye el valor del saneamiento fiscal de los bienes raíces, ni los ajustes integrales por inflación.

Y ello es así, porque conforme con los artículos 277 y 295 del Estatuto Tributario, el valor de los inmuebles que conforman el patrimonio líquido, se determina únicamente con el costo fiscal o el avalúo catastral.

Si bien el saneamiento fiscal consiste en ajustar el costo fiscal de los bienes raíces a su valor comercial, ese nuevo valor no tiene efectos en el costo fiscal del activo, sino hasta el momento de su enajenación, para determinar la renta o ganancia ocasional generada en esa operación.

Así lo contempló el artículo 80 de la Ley 223 de 1995, que adicionó el artículo 90-2 del Estatuto Tributario, para regular esa figura. Además, esa normativa dispuso de forma expresa que el nuevo valor del bien solo producía efecto en la determinación del impuesto de renta, y no en otros tributos, como el impuesto al patrimonio que es un gravamen independiente al de renta.

Por las razones expuestas, no es cierto que la sociedad esté solicitando una exclusión del tributo sobre el valor del saneamiento fiscal que realizó en el año de 1995, sino que ese concepto no hace parte del patrimonio líquido objeto del gravamen.

Por su parte, no es procedente determinar el impuesto al patrimonio con los ajustes por inflación, toda vez que el artículo 330 del Estatuto Tributario establece que ese sistema no debe tenerse en cuenta para la determinación de los impuestos.

1.3.2. Violación del artículo 647 del Estatuto Tributario

No es procedente la sanción por inexactitud porque la determinación de una menor base del impuesto al patrimonio no encuadra en los supuestos contemplados el artículo 647 del Estatuto Tributario. En todo caso, se presenta una diferencia de criterios en la interpretación del derecho aplicable.

2. Oposición

Mediante apoderado judicial, la DIAN compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

La sociedad no podía descontar de la base para el cálculo del impuesto al patrimonio, el valor del saneamiento fiscal, porque esa exclusión no fue establecida en el artículo 295 del Estatuto Tributario.

Lo que esa norma precisa es que el patrimonio líquido gravado con el impuesto al patrimonio, corresponde al mismo declarado en el impuesto de renta, que en el caso



del contribuyente, fue registrado con el saneamiento fiscal. Además, no es procedente que para efectos del impuesto al patrimonio se tome un valor patrimonial no saneado.

Debe precisarse que cuando el artículo 90-2 del Estatuto Tributario dispone que el saneamiento fiscal no tiene efectos en impuestos diferentes al de renta, se refería a los tributos existentes al momento de la expedición de la ley, y no los que se crearan en el futuro, como el impuesto al patrimonio.

En todo caso, se precisa que el contribuyente no demostró que el valor que sustrajo del patrimonio líquido base del impuesto al patrimonio corresponda a una suma que exceda el valor comercial de los bienes raíces.

Debe mantenerse la sanción por inexactitud porque el contribuyente declaró un menor saldo a pagar, por omitir incluir en la base gravable el saneamiento fiscal y los ajustes integrales por inflación. No se presenta una diferencia de criterios sino el desconocimiento del derecho aplicable.

3. Sentencia de primera instancia

Mediante sentencia del 20 de mayo de 2014, el Tribunal Administrativo de Antioquia, declaró la nulidad parcial de los actos demandados.

Para el Tribunal, si el contribuyente hizo uso del “saneamiento fiscal”, el nuevo valor comercial de los bienes, constituye el costo fiscal de los activos de manera definitiva y, por ende, debe incluirse dentro del patrimonio en las declaraciones subsiguientes.

Precisamente, porque cuando el artículo 90-2 del Estatuto Tributario dispone que ese valor hará parte del costo fiscal en la enajenación de bienes raíces, ratifica la integración del saneamiento fiscal en el patrimonio del contribuyente.

Por tanto, el impuesto al patrimonio debe liquidarse con el patrimonio líquido compuesto con el saneamiento fiscal.

Debe levantarse la sanción por inexactitud, porque se presenta una diferencia de criterios en la interpretación del artículo 90-2 del Estatuto Tributario.

4. Recursos de apelación

4.1. La parte demandante apeló la sentencia de primera instancia, reiterando los argumentos de la demanda.

4.2. La parte demandada apeló la sentencia de primera instancia, por considerar que debe mantenerse la sanción por inexactitud, en tanto no se presenta una diferencia de criterios, sino el desconocimiento del artículo 90-2 del Estatuto Tributario.

5. Alegatos de conclusión

5.1. La demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación.

5.2. La demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.



CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado ante el Consejo de Estado solicitó que se confirme la sentencia de primera instancia, por considerar que el saneamiento fiscal afecta directamente el patrimonio líquido del contribuyente y, por ende, la determinación del impuesto al patrimonio.

Afirma que si bien, el artículo 90-2 del Estatuto Tributario dispone que el ajuste no tiene efectos en otros impuestos diferentes al de renta, no puede entenderse como una autorización para excluir el saneamiento fiscal. Todo porque, la exclusión de los impuestos debe estar dispuesta en la ley de forma específica.

Debe levantarse la sanción por inexactitud porque las normas que regulan el saneamiento fiscal no señalan de forma expresa que ese concepto afecta el patrimonio del contribuyente mientras se materializa como beneficio al momento de la venta.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Problema jurídico

En concreto, la Sala debe determinar: si el saneamiento fiscal de bienes raíces y los ajustes integrales, forman parte del patrimonio líquido gravado con el impuesto al patrimonio del año 2007.

2. Base gravable del impuesto al patrimonio

2.1. La Sala¹ en varias oportunidades se ha pronunciado sobre el problema jurídico planteado, en el sentido de que el saneamiento fiscal y los ajustes fiscales deben incluirse en la base gravable del impuesto al patrimonio; criterio que se reitera en esta oportunidad, por las siguientes razones:

2.1.1. En la vigencia gravable discutida -2007-, el impuesto al patrimonio se encontraba regulado por la Ley 1111 de 2006 que modificó los artículos 292 a 298 del Estatuto Tributario. En esas normas se indicó que **el impuesto se genera por la posesión de riqueza a 1º de enero de 2007, cuyo valor sea igual o superior a \$3.000.000.0000².**

Para efectos del gravamen, se entiende por riqueza *el total del patrimonio líquido del obligado*³, conformado de acuerdo con lo previsto en el Título II del Libro I del Estatuto Tributario - normas que regulan la determinación del patrimonio para efectos del impuesto de renta-, **excluyéndose:** el valor patrimonial neto de las acciones o

¹ Consejo de Estado. Sección Cuarta: Proceso. 76001-23-31-000-2009-00272-01 (18289). Sentencia del 10 de mayo de 2012. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; Proceso 76001-23-31-000-2008-00093-01 (19485). Sentencia del 11 de julio de 2013. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; Proceso 05001-23-31-000-2007-00539-01 (19998).

² Estatuto Tributario. Artículo 293.

³ Estatuto Tributario. Artículo 292.



aportes poseídos en sociedades nacionales, y los primeros \$220.000.000 del valor de la casa o apartamento de habitación⁴.

Por esa razón, **puede tomarse como base gravable del impuesto al patrimonio, el patrimonio líquido declarado en el impuesto de renta del año 2006⁵, detrayéndose de este, únicamente las exclusiones previstas para el impuesto al patrimonio.**

2.1.2. Para efectos de determinar el patrimonio, debe tenerse en cuenta que el artículo 277—que hace parte del Título II del Libro I del E.T.- precisa que **el valor de los bienes inmuebles se determina con el avalúo catastral o el costo fiscal ajustado⁶ “sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 90-2 del Estatuto Tributario” que consagró el beneficio del saneamiento fiscal.**

Mediante el *saneamiento fiscal*, la ley permitió que en la declaración de renta del 1995, los contribuyentes ajustaran el valor comercial de los bienes raíces, sin que el mayor valor resultante generara renta por diferencia patrimonial, sanciones, o procesos de fiscalización.

Beneficios que sólo eran aplicables en el año 1995, es decir, el periodo en el que se incrementó el patrimonio declarado por efecto del ajuste autorizado, ya que luego de incorporar el ajuste al patrimonio del contribuyente, los beneficios no se extendían a vigencias posteriores.

Se aclara que **el efecto que tiene este ajuste en el valor del bien, es que se incorpora desde el año 1995 como integrante del “costo fiscal” y, por ende, afecta el valor de los bienes inmuebles como integrantes del patrimonio del contribuyente.** Eso explica que el artículo 277 ibídem hubiere excluido a los contribuyentes que sanearon el valor de sus bienes, de la regla general que determina el valor patrimonial de los inmuebles por el avalúo catastral o el costo fiscal.

Debe entenderse, 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.** Por esa razón, no es cierto que el ajuste en el costo o saneamiento fiscal sólo incida en la determinación de la renta que se obtiene al momento de la enajenación del bien inmueble.

⁴ Estatuto Tributario Artículo 295

⁵ Sobre el particular, la Sala ha precisado que el administrado puede demostrar que el patrimonio líquido a 1 de enero de 2007, no es el mismo declarado en el impuesto de renta, por la existencia de transacciones relativas a activos y/o pasivos que no fueron declaradas o se declararon de forma errónea, y afectan la determinación del patrimonio. Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso número 25000-23-27-000-2011-00064-02 (21642). Sentencia del 10 de octubre de 2018. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁶ Estatuto Tributario. Artículos 69, 70, 72, y 277.



2.1.3. **Los ajustes integrales por inflación**⁷ también forman parte del patrimonio líquido, gravado con el tributo. Todo, porque los artículos 280⁸ y 353⁹ -normas que hacen parte del Título II del Libro I del E.T-, los establecen como un “ajuste¹⁰” que forma parte del costo fiscal de los activos fijos, incluidos los inmuebles objeto de saneamiento fiscal, pues, se reitera el valor ajustado se incorpora desde el año de 1995 al costo fiscal de los bienes. Lo que se ratifica en el artículo 281 *ibídem* en cuanto señala que los ajustes por inflación producen efecto, entre otros, en el patrimonio gravable.

2.2. Pero además, no puede perderse de vista que **la base gravable del impuesto al patrimonio es “el patrimonio líquido”, y que dentro de las exclusiones autorizadas por el legislador para este tributo, no se contempla el saneamiento fiscal ni los ajustes integrales por inflación.** Recuérdese que los tratamientos exceptivos en materia tributaria son de interpretación restrictiva y deben estar taxativamente consignados en la ley.

2.3. Con fundamento en lo expuesto, se concluye que en el caso concreto, la base gravable del impuesto al patrimonio es el valor del patrimonio líquido registrado en la declaración de renta del año 2006, que incluye los valores por concepto del saneamiento fiscal y los ajustes integrales de los inmuebles.

2.4. En consecuencia, la DIAN podía modificar válidamente la declaración de patrimonio del año 2007, para adicionar el valor del saneamiento de bienes raíces y los ajustes integrales por inflación; razón por la cual se confirmará la sentencia apelada.

No prospera el cargo para la demandante.

⁷ Los ajustes integrales por inflación fueron previstos en el Título V del Libro I del Estatuto Tributario (artículos 329 y ss), a partir del año gravable 1992 y fueron eliminados por el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006.

⁸ Estatuto Tributario. Artículo 280. Ajustes patrimoniales por inflación. Sin perjuicio de los ajustes sobre activos movibles contemplados en el artículo 68, **los contribuyentes podrán ajustar anualmente el costo de los bienes que tengan el carácter de activos fijos en el porcentaje señalado en el artículo 868**, salvo para las personas naturales cuando hubieren optado por el ajuste previsto en el artículo 73.

PARAGRAFO. A partir del año gravable de 1992, los contribuyentes sujetos a los ajustes contemplados en el Título V de este Libro, aplicarán lo allí previsto en materia de ajustes a los activos no monetarios.

⁹ Estatuto Tributario. Artículo 353. Bases para los ajustes fiscales. Modificado por la Ley 174 de 1994. **Los ajustes fiscales sobre los activos no monetarios, los pasivos no monetarios y el patrimonio, deberán efectuarse con base en el costo fiscal de los activos y los pasivos, determinado según lo dispuesto en el capítulo II del título I y en los capítulos I y III del título II del libro I de este Estatuto**, y en el artículo 65 de la Ley 75 de 1986. La misma base se debe utilizar para declarar el valor patrimonial de los activos y para el cálculo de la deducción teórica. Para computar el valor de ésta deducción no se tendrán en cuenta los inventarios.

Inciso 2o. subrogado por el artículo 13 de la Ley 488 de 1998. **Cuando un activo no monetario no haya sido objeto de ajuste por inflación en el ejercicio, su valor patrimonial neto se excluirá para efectos del ajuste del patrimonio líquido.** Lo previsto en este inciso, no se aplicará en el caso de inventarios.

¹⁰Recuérdese que el propósito del sistema de ajuste integrales por inflación fue reexpresar periódicamente aquellos activos, pasivos y, en general, los componentes no monetarios de los estados financieros cuyo valor en libros no concordara con el valor del mercado por efectos de la inflación.



3. Sanción por inexactitud

3.1. Según la demandante, no es procedente la sanción por inexactitud porque los datos declarados son reales. En este caso, se presenta una diferencia de criterio en cuanto a la aplicación del derecho aplicable.

3.2. El artículo 647 del Estatuto Tributario dispone que habrá lugar a la sanción por inexactitud cuando exista omisión de ingresos, de impuestos generados por operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes y en general, la utilización en las declaraciones de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.

Sin embargo, el contribuyente se puede exonerar de la sanción cuando el menor valor a pagar se derive de errores de apreciación o diferencias de criterios entre la autoridad tributaria y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, y siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

3.3. La Sala encuentra que en el caso bajo análisis no existen errores de apreciación o diferencias de criterio relativos a la interpretación del derecho aplicable; por el contrario, el menor saldo a pagar determinado en la declaración del impuesto al patrimonio, presentada por la sociedad demandante proviene de la omisión dentro de la base, del valor informado como saneamiento fiscal y los correspondientes ajustes por inflación, configurándose el supuesto contemplado en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

A esa conclusión se llega, con fundamento en que las normas que regulan el valor patrimonial de los bienes inmuebles, el saneamiento fiscal y los ajustes integrales por inflación, establecen de forma clara que los conceptos discutidos componen el costo fiscal de los activos y, por ende, el patrimonio líquido gravado con el tributo.

Por tanto, procede la imposición de la sanción por inexactitud.

3.4. Sin embargo, la Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016¹¹, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció que “el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”.

Al compararse la regulación de la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario¹², con la modificación efectuada por la Ley 1819 de 2016, la Sala aprecia que ésta última establece la sanción más favorable para el sancionado en tanto disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación

¹¹ Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones.

¹² Estatuto Tributario. Artículo 647. Sanción por inexactitud. [...]

La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.



anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente.

3.5. En consideración a lo anterior, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100% y no el 160% impuesto en los actos demandados.

4. Decisión

Por lo anteriormente expuesto, la Sala modificará el numeral 2º de la sentencia apelada, en el sentido de declarar la nulidad parcial de los actos demandados, pero solo en lo referente al valor de la sanción por inexactitud, conforme a lo expuesto en esta providencia.

En consecuencia, la Sala procederá a practicar una nueva liquidación del impuesto al patrimonio del año 2007, en el sentido de recalcular la sanción por inexactitud.

Concepto	Privada	DIAN	Consejo de Estado
Base para el impuesto	17.953.456.000	42.752.232.000	42.752.232.000
Impuesto al patrimonio	215.441.000	513.027.000	513.027.000
Sanciones	0	476.138.000	297.586.000
Total saldo a pagar	0	989.165.000	810.613.000
Total saldo a favor	0	0	0

	Liquidación Sanción por inexactitud	
	DIAN	CE
Saldo a pagar LOR	513.027.000	513.027.000
Menos: Saldo a pagar declarado	215.441.000	215.441.000
Base sanción	297.586.000	297.586.000
Valor sanción	160%	100%
SANCIÓN	476.138.000	297.586.000

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

FALLA

1. Modificar el numeral segundo de la sentencia apelada, el cual quedará así:

“A título de restablecimiento del derecho se ordena que la sanción por inexactitud y el saldo a pagar a cargo de la sociedad Concretos y Asfaltos S.A. Conasfaltos por el impuesto al patrimonio del año 2007, corresponde a los liquidados en la parte motiva de esta providencia”.

2. En lo demás, se confirma la sentencia apelada.



Radicado: 05001-23-31-000-2011-00471-01 (21944)
Demandante: Concretos y Asfaltos S.A. Conasfaltos.

3. Se reconoce personería para actuar en nombre de la parte demandada a la doctora Tatiana Orozco Cuervo, de conformidad con el poder que obra en el folio 256 del expediente.

4. Ejecutoriada la presente providencia, devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ