



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

**CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

**Bogotá D.C., junio quince (15) de dos mil dieciséis (2016)**

**Radicación:** 05001-23-31-000-2007-00539-01 (19998)  
**Actor:** CIUDADELA EL RINCÓN S.A.  
**Demandado:** DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -  
DIAN  
**Referencia:** Impuesto Seguridad Democrática 2002

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

---



Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la sentencia del 21 de junio de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de San Andrés, Providencia y Santa Catalina.

### **1.1 Hechos de la demanda**

El 23 de septiembre de 2002, la sociedad actora presentó la declaración del impuesto para preservar la seguridad democrática del año 2002, luego de presentar el proyecto de corrección, la DIAN lo aceptó mediante Liquidación oficial de Corrección No 900028 del 21 de mayo de 2003.

El 5 de mayo de 2005, la DIAN profirió el Requerimiento Especial No. 900001, en el que propuso modificar la Liquidación oficial de Corrección No 900028 del 21 de mayo de 2003, por cuanto se constató que, en el proyecto de corrección, el contribuyente disminuyó el patrimonio líquido base para liquidar el impuesto para preservar la seguridad democrática en cuantía de \$7.960.851.000, la que corresponde al saneamiento de bienes raíces por \$5.846.377.883 y de la corrección monetaria diferida por \$2.114.472.978. Lo anterior, por cuanto la sociedad actora consideró que el saneamiento y los ajustes integrales por inflación (artículos 90-2 y 353 del Estatuto Tributario) no son base para liquidar el impuesto para preservar la seguridad democrática.

La DIAN estimó que por ser un impuesto que no grava la renta sino la riqueza, el saneamiento de bienes raíces por valor de \$5.846.377.883 y el valor de la



corrección monetaria diferida por \$2.114.472.978 se incluyen en la base gravable para determinar dicho impuesto en cuanto no están taxativamente excluidos en el Decreto 1838 de 2002.

Previa respuesta al requerimiento especial, mediante Liquidación Oficial de Revisión No 900002 del 23 de enero de 2006, la DIAN confirmó las modificaciones propuestas en el requerimiento especial.

El 24 de marzo de 2006, la demandante interpuso recurso de reconsideración, resuelto mediante la Resolución No.900007 del 27 de noviembre de 2006, que confirmó la liquidación oficial impugnada.

## **1.2 Pretensiones**

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

*“Que previo el trámite respectivo se declare:*

*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. 900002 del 23 de enero de 2006, emanada de la División de Liquidación de la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín;*



*b) Resolución Recurso de Reconsideración No. 900007 de noviembre 27 de 2006, notificada personalmente el 6 de diciembre de 2006.*

*2.) Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, se RESTABLEZCA EL DERECHO de la sociedad contribuyente CIUADELA EL RINCÓN S.A., declarando la firmeza de la declaración privada correspondiente al año 2002, y contenida en la Liquidación Oficial Declaración y Pago del impuesto para Preservar la Seguridad Democrática a 31 de agosto de 2002 No. 9000028 del 21 de mayo de 2003.*

*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”.*

### **1.3 Normas violadas y concepto de la violación**

La Sociedad demandante citó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 26, 83, 95 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 2 y 3 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículos 90-2, 277, 330, 353, 647 y 683 del Estatuto Tributario.
- Artículos 3, 4 y 5 del D.R. 1838 de 2002.



- Artículo 3º del D.R. 1949 de 2002.

El concepto de violación se resume de la siguiente forma:

### **1.3.1. Saneamiento de bienes raíces**

El artículo 80 de la Ley 223 de 1995 (art. 90-2 E.T.) estableció la posibilidad de que, para efectos de determinar el costo fiscal al momento de la enajenación, en las declaraciones de renta del año gravable 1995 los contribuyentes ajustaran a valor comercial los bienes raíces poseídos a 31 de diciembre de 1995, sin que la diferencia entre el costo fiscal ajustado y el nuevo valor comercial (que pasaría a ser costo de enajenación) generara renta por diferencia patrimonial, ni sanciones, ni requerimiento especial o liquidación de revisión o de aforo.

Según el artículo 90-2 del E.T., el saneamiento fiscal de los bienes raíces sólo tendrá efectos para determinar el costo y la renta, o la ganancia ocasional en los contribuyentes personas naturales, al momento de la enajenación del bien, pero no deberá incidir ni modificar el patrimonio fiscal para determinar la base del impuesto para preservar la seguridad democrática, ya que no solo no debe ser tomado como valor patrimonial sino que expresamente consagra el artículo que el valor producto del saneamiento no incidirá en otros impuestos, tasas o contribuciones, dentro de los cuales se enmarca el referido impuesto.



El mismo artículo dispone que el saneamiento fiscal de inmuebles tiene efectos exclusivamente para determinar el costo y la renta (o la ganancia ocasional en los casos en que se aplica a personas naturales) al momento de la enajenación del bien, es decir, tendría efectos fiscales la disposición siempre y cuando se produzca la venta del respectivo bien.

Cuando la disposición delimita su alcance expresando que es “*para los efectos previstos en el artículo anterior*”, es claro que pretende consagrar que el ajuste a valor comercial de los inmuebles tiene incidencia solamente cuando se trate de establecer el valor de enajenación, pues el artículo anterior, a que hace referencia la norma, trata sobre la determinación del valor de enajenación de los bienes raíces, y sus consecuencias fiscales, pero cuando haya una efectiva enajenación del bien saneado.

Los artículos 79 y 80 de la Ley 223 de 1995 están directa e inescindiblemente ligados uno de otro, de tal suerte que el artículo sobre el saneamiento fiscal solo tiene operatividad legal y práctica en función de la aplicación del artículo anterior que establece la forma de determinar el valor de enajenación de los bienes raíces.

Según lo expuesto, el saneamiento fiscal de bienes raíces (ajuste a valor comercial) establecido en el artículo 80 de la Ley 223 de 1995 solo debe contar para efectos de establecer el valor de enajenación del bien y el costo fiscal en la enajenación, siempre que la misma se presente efectivamente, pero no debe tomarse en cuenta



como base de renta presuntiva ni para la aplicación de los ajustes por inflación ni tampoco como valor patrimonial o costo fiscal.

En consecuencia, existen tres razones fundamentales para considerar que el valor del saneamiento fiscal de bienes raíces no hacen parte de la base del impuesto para preservar la seguridad democrática. La primera, porque las disposiciones que establecen la base gravable de este impuesto (4º del Decreto 1838 y el 3º del Decreto Reglamentario 1949, ambos de 2002) señalan el procedimiento para su determinación y en ellas no se prevé la posibilidad de incluir en la base el saneamiento fiscal, ya que el patrimonio líquido debe obtenerse aplicando el Título II del Libro I del Estatuto Tributario, normas dentro de las cuales no se encuentra el saneamiento fiscal de bienes raíces.

La segunda, porque según el artículo 80 de la Ley 223 de 1995 (art. 90-2 del E.T.) el saneamiento fiscal de inmuebles tiene efectos exclusivamente para determinar el costo y la renta al momento de la enajenación del bien, lo que se corrobora si se tiene en cuenta que esta disposición está ubicada en el capítulo del Estatuto Tributario correspondiente a la renta bruta y no al costo. Y la tercera, porque esta misma disposición señala que el saneamiento no incidirá en otros impuestos, tasas o contribuciones, dentro de los cuales se enmarca el impuesto para preservar la seguridad democrática.

Por otra parte, el artículo 90-2 del E.T., que consagró el saneamiento fiscal de bienes raíces, estableció sus efectos fiscales y dentro de ellos, no precisó que el



valor comercial saneado hiciera parte del valor patrimonial del activo ni de su costo fiscal. Por el contrario, la norma fue clara en determinar que el saneamiento fiscal solo tenía efectos para establecer la renta obtenida en la enajenación del respectivo bien, en cuyo caso el valor comercial informado en la declaración del año 1995 hacía parte del costo de venta del activo.

Concluyó que el valor del saneamiento fiscal de bienes raíces no se tiene en cuenta como base del impuesto para preservar la seguridad democrática porque las disposiciones que establecen la base gravable de este impuesto no incluyen el saneamiento fiscal, ya que el patrimonio líquido debe obtenerse aplicando el Título II del Libro I del E.T., normas entre las que no se encuentra el saneamiento fiscal de bienes raíces; porque según el artículo 80 de la Ley 223 de 1995 (art. 90-2 E.T.) el saneamiento fiscal de inmuebles tiene efectos exclusivamente para determinar el costo y la renta al momento de la enajenación del bien, lo cual se corrobora si se tiene en cuenta que esta disposición está ubicada en el capítulo del E.T. correspondiente a la renta bruta y no al costo; y porque esta misma disposición señala que el saneamiento no incidirá en otros impuestos, tasas o contribuciones, dentro de las cuales se enmarca el impuesto para preservar la seguridad democrática; fundamentos suficientes para amparar la alternativa de detraer del patrimonio bruto de la sociedad los valores por concepto de saneamiento fiscal de bienes inmuebles y los derivados de los ajustes integrales por inflación en el patrimonio fiscal de la sociedad.



Señaló que es improcedente la sanción por inexactitud impuesta, por cuanto para que se configure, la DIAN debió demostrar que el contribuyente incurrió en maniobras fraudulentas o engañosas en contra de la entidad.

Adicionalmente, existe diferencia de criterios respecto a la interpretación de las normas aplicables, por lo tanto, la sanción impuesta es improcedente.

#### **1.4 Oposición**

La DIAN pidió negar las pretensiones de la actora por las siguientes razones:

Según los Decretos 1837 y 1838 de 2002 solo se podrán descontar de la base gravable del impuesto, las acciones poseídas en sociedades nacionales, sin hacer ninguna distinción, en consecuencia, toda vez que es clara la norma, no se puede recurrir a ninguna interpretación.

La sociedad demandante no podía descontar de la base para el cálculo del impuesto para preservar la seguridad democrática, el valor del saneamiento fiscal de que trata el artículo 80 de la Ley 223 de 1995 (art. 90-2 del Estatuto Tributario), comoquiera que tal disminución del patrimonio líquido no quedó establecida en ninguno de los artículos que tratan sobre la base gravable del impuesto en cuestión.



Se debe tener en cuenta que el artículo 3º del Decreto Reglamentario 1949 de 2002 remitió en forma expresa al Título II del Libro Primero del Estatuto Tributario, a fin de determinar el patrimonio líquido base del impuesto.

El Decreto Reglamentario 1949 de 2002, al hacer referencia al Título II del Libro I para la determinación del patrimonio, establecía que en estas normas se encontraba la definición de los elementos del mismo, pero las exclusiones solo estaban contempladas en el mismo decreto, las cuales eran, las deudas vigentes a agosto 31 de 2002 y las acciones poseídas en sociedades nacionales, contrario a lo entendido por el contribuyente en cuanto a que por aplicación del artículo 277 del Estatuto Tributario se hace extensible la disminución del patrimonio establecida en el artículo 90-2 al referirse que este valor de saneamiento no sería tomado para ningún otro impuesto.

Si esta afirmación fuera cierta, ocurriría lo mismo que con los contratos de estabilidad tributaria, en los que por mandato legal se establecía que los contribuyentes amparados por estos contratos no podían ser gravados por nuevos impuestos y al tenor del Estado de Emergencia Económica los mismos responden por el pago del impuesto a la Seguridad Democrática.

Se debe tener en cuenta que el saneamiento de bienes raíces previsto en el artículo 90-2 del Estatuto Tributario, en virtud de la reforma tributaria introducida por la Ley



223 de 1995, es una opción por la cual quien se acoja a ella puede con posterioridad desistir y, por tanto, volver al antiguo valor patrimonial del bien raíz.

Por otra parte, la corrección de la declaración en tal sentido debe efectuarse dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar, así las cosas, si al acogerse un contribuyente al saneamiento citado, en la declaración de renta del año 1995 declaró los bienes inmuebles por una suma que excedía el valor comercial de los mismos, siempre que se encuentre dentro de la oportunidad legal y disponga de los respectivos medios probatorios, puede corregir la declaración mencionada, según el procedimiento previsto en el artículo 588 del Estatuto Tributario.

Además, en las declaraciones de renta que se presenten en años posteriores el contribuyente puede también disminuir el valor de los inmuebles, demostrando el valor comercial, a través de los medios de prueba previstos en el Estatuto Tributario.

La sociedad demandante no demostró que el valor sustraído del patrimonio líquido corresponde a una suma que exceda el valor comercial de los bienes objeto de saneamiento fiscal, limitándose a quitar del patrimonio líquido poseído a 31 de agosto de 2002 el valor total del saneamiento fiscal informado en la declaración de renta del año gravable 1995, junto con el correspondiente ajuste por inflación.

El artículo 353 del Estatuto Tributario establece que los ajustes fiscales deben realizarse con base en el costo fiscal de los activos, que para los bienes inmuebles está constituido, de conformidad con los artículos 69 y 70 ib, por el precio de



adquisición o el costo declarado en el año inmediatamente anterior, el cual se ajusta según las normas previstas en la materia.

En consecuencia, para los bienes amparados por el saneamiento fiscal establecido por la Ley 223 de 1995, el valor por el cual se declararon en 1995 constituye costo fiscal y será el valor sobre el cual se realicen los ajustes por inflación para 1996.

En cuanto a la sanción por inexactitud impuesta, señaló que existen hechos sancionables, por cuanto el menor saldo a pagar determinado en la declaración del impuesto para preservar la seguridad democrática, 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, tal como se verificó en el proceso de investigación, configurándose el supuesto contemplado en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

### **1.5 Sentencia apelada**

El Tribunal Administrativo de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, mediante sentencia del 21 de junio de 2012, negó las pretensiones de la demanda. Los fundamentos de la decisión se resumen así:



El Decreto 1838 de 2002 creó el impuesto para preservar la seguridad democrática. El artículo 4º precisó como base gravable el patrimonio líquido poseído a 31 de agosto de 2002. El artículo 5º señaló las exclusiones de la precitada base gravable, indicando que se descontará el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales a 31 de agosto de 2002. A su vez, el tercer inciso del Art. 3 del Decreto Reglamentario 1949 de 2002 señala lo siguiente:

*“...de la base gravable del impuesto, se descontará el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales a 31 de agosto de 2002. Para este efecto se considera valor patrimonial neto de las acciones y aportes en sociedades nacionales, el resultado que se obtenga de multiplicar el valor patrimonial de las acciones y aportes a 31 de agosto de 2002, por el porcentaje que resulte de dividir el patrimonio líquido entre el patrimonio bruto poseídos en la misma fecha”.*

El artículo 80 de la Ley 223 de 1995 autorizó a los contribuyentes del impuesto sobre la 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”.*

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 anterior norma se refiere únicamente al impuesto sobre la renta y complementarios, razón por la que el inciso 6º precisa 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 4 del Decreto 1838 de 2002, al crear el impuesto para preservar la seguridad democrática establece como base imponible *“El valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído a 31 de agosto de 2002”*.

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 y sustraerle el monto de las deudas a cargo en la misma fecha.

Respecto de la base gravable del impuesto para preservar la seguridad democrática, el legislador circunscribe su monto al valor del *“patrimonio líquido”* a 31 de agosto de 2002, sin contemplar exclusiones diferentes a las de acciones y aportes poseídos en sociedades nacionales.



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 en el artículo 90-2 del 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.

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, la base para liquidar y para conservar el impuesto para la seguridad democrática, 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 pueden 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 para conservar la seguridad democrática, es como lo señala el artículo 4 del Decreto 1838 de 2002, el patrimonio líquido a 31 de agosto de 2002, que sólo puede ser afectado con las exclusiones expresas contenidas en el artículo 5 del mismo decreto.

En consecuencia, los cargos presentados por el demandante no tienen vocación de prosperidad por cuanto el beneficio enunciado en el artículo 90-2 del E.T. es aplicable sólo para la vigencia fiscal 1995, comprende únicamente la determinación de la declaración de renta y complementarios, lo que representa un impuesto independiente al que se debate, además, el saneamiento fiscal de bienes no constituye exclusión de la base gravable según el artículo 5 del Decreto 1838 de 2002, lo que en una interpretación restrictiva impide su sustracción para la determinación del impuesto para la preservación de la seguridad democrática.

En cuanto a la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados, señaló que el tipo sancionatorio descrito en el artículo 647 del Estatuto Tributario concibe la ocurrencia de múltiples eventos reprochables al contribuyente, en donde no se hace exclusiva la intención o utilización de maniobras fraudulentas o engañosas para que se concrete la aplicabilidad de la sanción, entiéndanse los escenarios previstos en ella como conductas autónomas que generan la sanción.



Por otra parte, la sanción se impuso con fundamento en el artículo 647 ib., porque la sociedad demandante liquidó de forma errada por vía de una indebida exclusión del saneamiento fiscal de bienes raíces poseídos al 31 de diciembre de 1995, el impuesto para preservar la seguridad democrática de tal manera que se derivó un menor impuesto o saldo a pagar.

## **1.6 Recurso de apelación**

La **demandante** fundamentó el recurso de apelación así:

1.6.1 El artículo 90-2 del Estatuto Tributario delimita su alcance al señalar que: *“Para los efectos previstos en el artículo anterior”*, es claro que pretende precisar que el ajuste a valor comercial de los inmuebles tiene incidencia solamente cuando se trate de establecer el valor de enajenación pues el artículo anterior, a que hace referencia la norma, trata sobre la determinación del valor de enajenación de los bienes raíces, y sus consecuencias fiscales, pero se insiste, cuando haya una efectiva enajenación del bien saneado.

Ambos artículos, el 79 y 80 de la Ley 223 de 1995, están directa e inescindiblemente ligados uno de otro, de tal suerte que el artículo sobre saneamiento fiscal solo tiene operatividad legal y práctica en función de la aplicación del artículo anterior que establece la forma de determinar el valor de enajenación de los bienes raíces.



1.6.2 El saneamiento fiscal de bienes raíces (ajuste a valor comercial) establecido en el artículo 80 de la Ley 223 de 1995 solo debe contar para efectos de establecer el valor de enajenación del bien y el costo fiscal en la enajenación, cuando se produzca dicha enajenación, pero no debe tomarse en cuenta como base de renta presuntiva ni para la aplicación de los ajustes por inflación ni tampoco como valor patrimonial o costo fiscal.

1.6.3 Las exclusiones que se hicieron de la base gravable están soportadas en normas que no son contrarias ni son incompatibles con las normas de excepción que crearon el impuesto para preservar la seguridad democrática, pues no solo se sustenta en las normas ya citadas sino en los artículos 4º del Decreto Reglamentario 1838 de 2002 y 3º del Decreto Reglamentario 1949 de 2002.

1.6.4 La sociedad no está excluyendo el saneamiento fiscal de la base de liquidación del impuesto con fundamento en el artículo 80 de la Ley 223 de 1995, pues en efecto, entiende que las exclusiones tributarias son exceptivas. No lo incluyó porque dicho valor no hace parte del patrimonio líquido base de cálculo del impuesto, por así disponerlo el artículo 4º del Decreto 1838 de 2002 y 3º del Decreto 1949 de 2002.

Cuando la sociedad no toma el saneamiento fiscal de bienes raíces en la base para el cálculo del impuesto, no lo hace aplicando las exclusiones de la base gravable consagradas en los artículos 5º del Decreto 1838 y 3º del Decreto 1949 de 2002,



sino con fundamento en el artículo 4º del Decreto 1838 y el 3º del Decreto 1949, ambos de 2002, en cuanto prescriben la base gravable del impuesto y los mecanismos para incluir los valores patrimoniales correspondientes, en los que no se consagró el saneamiento de inmuebles previsto en el artículo 8º de la Ley 223 de 1995 (art. 90-2 del E.T.).

1.6.5 Por otra parte, según el artículo 330 del Estatuto Tributario, el sistema de ajustes integrales por inflación no se tiene en cuenta para la determinación del impuesto de industria y comercio ni los demás impuestos o contribuciones. Además, el artículo 353 ib, que establece las bases para los ajustes fiscales, señala que estos ajustes deberán efectuarse con base en el costo fiscal de los activos, determinado según lo dispuesto en el Capítulo II del Título I y en los Capítulos I y III del Título II del Libro I del Estatuto Tributario, normas dentro de las cuales tampoco se encuentra el saneamiento fiscal de bienes raíces.

1.6.6 La aplicación de la sanción por inexactitud es improcedente, toda vez que, para que se configure, la DIAN debe probar que el contribuyente incurrió en maniobras fraudulentas o engañosas en contra de la entidad, lo cual no hizo.

En este caso se presenta una manifiesta diferencia de criterios respecto a la interpretación de las normas aplicables. Por tanto, no se presentó inexactitud sancionable.

### **1.7 Alegatos de conclusión en segunda instancia**



**La demandada** presentó alegatos de conclusión, en los que reiteró los argumentos expuestos a lo largo del trámite de primera instancia.

**La sociedad demandante** reitero los fundamentos de la apelación.

#### **1.9 Concepto del Ministerio Público**

El Ministerio Público no rindió concepto.

### **CONSIDERACIONES**

#### **1. Problema jurídico**

En los términos del recurso de apelación, y de acuerdo con el ámbito de competencia del *ad quem*, le corresponde a la Sección determinar si la Administración se ajustó a las normas legales al modificar, mediante liquidación oficial de revisión, la Liquidación Oficial de Corrección del Impuesto para Preservar



la Seguridad Democrática correspondiente al periodo gravable 2002, radicada con el No. 9000028 del 21 de mayo de 2003, presentada por la sociedad actora.

En concreto, se debe dilucidar si el valor del saneamiento fiscal de bienes raíces y los ajustes integrales por inflación hacen parte de la base gravable del impuesto para preservar la seguridad democrática del año 2002.

Así mismo, establecer si es procedente la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados.

## **2. Del impuesto para preservar la seguridad democrática para el año 2002. Reiteración Jurisprudencial<sup>1</sup>**

2.1 Mediante Decreto 1837 del 11 de agosto de 2002, el Gobierno Nacional declaró el estado de conmoción interior en todo el territorio nacional y en ejercicio de las facultades del artículo 213 de la Constitución Política expidió en la misma fecha el Decreto 1838, por el cual creó el “*Impuesto para preservar la seguridad democrática*”, con la destinación específica de atender los gastos del Presupuesto General de la Nación necesarios para preservar la seguridad democrática. Conforme con el párrafo del artículo 1 del Decreto 1838 de 2002, el impuesto en mención se causa por una sola vez.

---

<sup>1</sup> Se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencia del 11 de julio de 2013, exp. 19485 C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



2.1 De acuerdo con el artículo 2º del Decreto 1838 de 2002, los sujetos pasivos del impuesto para preservar la seguridad democrática son los declarantes del impuesto de renta y complementarios.

2.3 Según el artículo 3º *ibídem*, el tributo se causa sobre el patrimonio líquido que posean los sujetos pasivos al 31 de agosto de 2002<sup>2</sup>. A su vez, la base gravable del impuesto está constituida por el patrimonio líquido poseído a 31 de agosto de 2002 (artículo 4 *ib*).

2.4 El artículo 5 del Decreto 1838 de 2002 señala que de la base gravable en mención se descuentan el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales a 31 de agosto de 2002 y que las personas naturales pueden descontar, además, los aportes obligatorios a los fondos de pensiones.

2.5 Por su parte, el artículo 3º del Decreto Reglamentario 1949 de 2002, reglamentario del Decreto 1838, dispone que *“El impuesto para preservar la seguridad democrática se causa sobre el patrimonio líquido que posean los sujetos pasivos a 31 de agosto de 2002 y la base gravable del mismo está constituida por el patrimonio líquido poseído en la misma fecha, determinado conforme con lo previsto en el Título II del Libro Primero del Estatuto Tributario.”* Y, el artículo 4 *ibídem* reitera las exclusiones de la base gravable previstas en el artículo 5 del Decreto 1838 de 2002.

---

<sup>2</sup> El patrimonio líquido se determina restando del patrimonio bruto las deudas (artículo 282 del Estatuto Tributario)



2.6 Dado que el impuesto para preservar la seguridad democrática se convirtió después en el impuesto al patrimonio<sup>3</sup> y que en un asunto entre las mismas partes la Sala tuvo oportunidad de pronunciarse sobre si el saneamiento de bienes raíces hace parte de la base gravable del impuesto al patrimonio<sup>4</sup>, se reitera el criterio fijado en sentencia de 10 de mayo de 2012, exp 18289<sup>5</sup>.

2.7 De acuerdo con el artículo 277 incisos 1° y 2° del Estatuto Tributario<sup>6</sup> que hace parte del Título II del Libro I de la misma normativa, el valor patrimonial de los bienes inmuebles es el avalúo catastral o el costo fiscal para los contribuyentes no sujetos al régimen de ajustes integrales por inflación, o el costo fiscal ajustado según el artículo 353 ibídem para los contribuyentes sometidos a dicho régimen. Con todo, el inciso 3° del artículo 277 del Estatuto Tributario precisó que lo previsto en esta norma se aplica **sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 90-2 del Estatuto Tributario.**

2.8 Por su parte, el artículo 90-2 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 80 de la Ley 223 de 1995, consagró la figura del “*saneamiento de bienes raíces*” en los siguientes términos:

---

<sup>3</sup> El artículo 17 de la Ley 863 de 2003 modificó el Capítulo V del Título II del Libro Primero del Estatuto Tributario con los artículos 292 al 298-3 por los cuales se creó el impuesto al patrimonio para los años gravables 2004 a 2006.

<sup>4</sup> El artículo 295 del Estatuto Tributario dispone que la base gravable del impuesto al patrimonio es **el patrimonio líquido del contribuyente**, poseído a 1° de enero de cada año gravable **y determinado según lo previsto en el Título II del Libro I del Estatuto Tributario.**

<sup>5</sup> C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

<sup>6</sup> Texto modificado por el artículo 110 de la Ley 223 de 1995, vigente para el año gravable 2002.



*“ARTÍCULO 80. Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:*

**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.*

*PARÁGRAFO. 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. (...)*". (Negrillas fuera de texto).

2.9 La norma en mención permitió a los contribuyentes del impuesto sobre la renta, que en la declaración del año gravable 1995 llevaran a valor comercial el costo fiscal ajustado de sus inmuebles poseídos a 31 de diciembre de ese año, y dispuso que la diferencia entre el costo fiscal ajustado y el valor comercial a 31 de diciembre de 1995 no generaba renta por comparación patrimonial, ni sería objeto de sanciones, requerimiento especial, liquidación de revisión ni de aforo<sup>7</sup>.

2.10 Cabe anotar que aunque los incisos 1° y 2° del artículo 277 del Estatuto Tributario fijaron las reglas generales para determinar el valor patrimonial de los inmuebles, el inciso 3° ibídem consagró la excepción.

---

<sup>7</sup> La disposición en comentario se expidió en razón a que el artículo 90-1, adicionado al Estatuto Tributario por el artículo 79 de la Ley 223 de 1995, permitía a la DIAN tomar como valor comercial de enajenación, el valor comercial determinado en la forma que preveía el mismo artículo, menos el 50% de margen de error, y con efectos para todos los demás fines del impuesto sobre la renta y complementarios. Ese valor comercial era procedente cuando la DIAN detectara que el valor de enajenación de los bienes raíces que aparecía en las escrituras era inferior en más de un 50% al valor comercial del predio en el momento de enajenación. La norma fue derogada por el artículo 69 de la Ley 863 de 2003.



2.11 Así pues, para aquellos contribuyentes que se acogieron al artículo 90-2 del Estatuto Tributario, el valor patrimonial de sus inmuebles ya no es el costo fiscal ajustado, sino el valor comercial de los mismos que se declaró en el denuncia rentístico del año 1995, el cual se tiene en cuenta para la determinación del patrimonio líquido del contribuyente desde ese período fiscal. Por consiguiente, 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.

2.12 En suma, de acuerdo con los artículos 277 y 90-2 del Estatuto Tributario, el patrimonio líquido que sirve de base para la liquidación del impuesto al patrimonio incluye el valor patrimonial de los inmuebles, el cual corresponde al costo fiscal ajustado de conformidad con el artículo 353 del Estatuto Tributario para los contribuyentes sometidos al régimen de ajustes integrales por inflación<sup>8</sup>; al avalúo catastral o al costo fiscal para los contribuyentes no sometidos a dicho régimen, o al **valor comercial del inmueble** para los contribuyentes que se acogieron al saneamiento fiscal de bienes raíces del artículo 90-2 del Estatuto Tributario en la **declaración de renta del año 1995**, según el caso.

2.13 Sobre el particular, la Sala se ha pronunciado en los siguientes términos<sup>9</sup>:

---

<sup>8</sup> El artículo 78 de la Ley 1111 de 2006 derogó los artículos sobre ajustes integrales por inflación.

<sup>9</sup> Sentencia de 4 de marzo de 2010, expediente 16839. En esta providencia se declaró ajustado a derecho el Concepto DIAN 091434 de 30 de diciembre de 2004, ratificado por el Concepto 034196 de 2005, conforme al cual no es procedente que los contribuyentes disminuyan el patrimonio base para liquidar el Impuesto al patrimonio, con 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.



*“...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”.*

2.14 De acuerdo con lo anterior, la Sala reitera que *“...los beneficios derivados del saneamiento fiscal de bienes raíces, esto es, la no generación de renta por diferencia patrimonial o de sanciones y el no ser objeto de requerimiento especial, de liquidación de revisión o de aforo, solamente se aplican para el año 1995, es decir, para el período 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 extienden a vigencias posteriores**”<sup>10</sup>.*

---

<sup>10</sup> Se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencia del 11 de julio de 2013, exp. 19485 C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



2.15 De igual manera, la Sala insiste en que el ajuste en el costo trasciende a otras vigencias, debido a que el valor del saneamiento se incorporó al patrimonio del contribuyente desde el año 1995 como parte integrante del costo fiscal de los bienes raíces que se ajustaron y se reflejará en la utilidad o pérdida que se genere al momento de su enajenación. Lo anterior se relaciona con el impuesto sobre la renta, motivo por el cual, el inciso 6° del artículo 90-2 precisó que el saneamiento fiscal de bienes no produciría efectos para la determinación de otros gravámenes.

2.16 Por último, en la sentencia que se reitera se precisó que la base gravable del impuesto al patrimonio- que es la misma del impuesto para preservar la seguridad democrática- **es el valor del patrimonio líquido** sin que se puedan excluir sumas diferentes a las expresamente autorizadas por el legislador, por cuanto los tratamientos exceptivos en materia tributaria son de interpretación restrictiva y deben estar taxativamente consignados en la ley.

2.17 De acuerdo con las precisiones que anteceden, el valor del saneamiento fiscal de bienes raíces forma parte de la base gravable (patrimonio líquido) del impuesto para preservar la seguridad democrática.

**3. Sobre si los ajustes integrales por inflación deben incluirse dentro de la base gravable del impuesto para preservar la seguridad democrática**



3.1 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.

3.2 El propósito del sistema de ajustes 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<sup>11</sup>.

3.3 Frente a los ajustes integrales por inflación se distinguían los activos entre monetarios y no monetarios y si bien algunos activos tuvieron regulación especial en el Estatuto Tributario, **la norma general era ajustar los activos no monetarios**. Así, los ajustes integrales incluyeron todas **las cuentas del balance que fueran no monetarias, activos, pasivos y patrimonio**<sup>12</sup>.

3.4 A partir de la vigencia de la Ley 174 de 1994, el artículo 353 del Estatuto Tributario dispuso que los ajustes fiscales sobre **los activos no monetarios**, pasivos no monetarios y patrimonio deberá efectuarse **con base en el “costo fiscal” dispuesto en el Capítulo II (Costos) del Título I (Renta) y en los capítulos I (Patrimonio Bruto) y III (Deudas) del Título II (Patrimonio) del Estatuto Tributario**.

3.5 A su vez, según el artículo 4° del Decreto 1838 de 2002 y 3° del Decreto Reglamentario 1949 del mismo año, la base gravable del impuesto en mención está constituida por el patrimonio líquido poseído a 31 de agosto de 2002, **determinado**

---

<sup>11</sup> Sentencia del 11 de marzo de 2010, exp. 16195, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

<sup>12</sup> *Ibíd*em



**conforme con lo previsto en el Título II del Libro Primero del Estatuto Tributario.**

3.6 Por su parte, el párrafo del artículo 280 del Estatuto Tributario, **que hace parte del Título II del Libro I de dicha normativa**, vigente para el año 2002, dispone que *“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.”*

3.7 Así pues, por expresa remisión legal, para el año en discusión los ajustes integrales por inflación sobre **los activos no monetarios, como los inmuebles**, hacían parte del patrimonio líquido para determinar la base gravable del impuesto para preservar la seguridad democrática, incluidos los inmuebles objeto de saneamiento fiscal, pues, se reitera, el beneficio del saneamiento no trasciende vigencias posteriores a 1995 y *“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”*

<sup>13</sup>.

3.8 De otra parte, las exclusiones del impuesto son solamente las previstas en el artículo 5 del Decreto 1838 de 2002, en concordancia con el artículo 4 del Decreto 1949 del mismo año.

---

<sup>13</sup> Sentencia de 4 de marzo de 2010, exp 16839.



#### **4. Sobre la sanción por inexactitud**

4.1 El artículo 647 del Estatuto Tributario prevé que constituye inexactitud sancionable la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes y, en general, la utilización, en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, 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. También constituye inexactitud sancionable el hecho de solicitar compensación o devolución sobre sumas que hubiesen sido objeto de compensación o devolución anterior.

4.2 Dicha disposición también señala que no hay lugar a imponer sanción por inexactitud cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

#### **5. Caso concreto**

5.1 En el caso sub exámine, en la liquidación oficial de corrección del impuesto para preservar la seguridad democrática la actora declaró como patrimonio líquido la



suma de \$287.240.000, porque excluyó del patrimonio bruto (activos) el valor del saneamiento fiscal de bienes raíces (\$5.846.377.883) y los ajustes integrales por inflación (\$2.114.472.978).

5.2 No obstante, el ajuste a valor comercial que CIUDADELA EL RINCÓN S.A. efectuó sobre sus bienes raíces en la declaración de renta del año 1995 con base en el artículo 90-2 del Estatuto Tributario, formaba parte del valor patrimonial de los inmuebles. Ese mismo ajuste o saneamiento integraba el patrimonio líquido de la sociedad a 31 de agosto de 2002 y, por ende, hacía parte de la base gravable para la liquidación del impuesto para preservar la seguridad democrática en el año 2002.

5.3 Dentro de la base gravable del impuesto para preservar la seguridad democrática debían incluirse también los ajustes integrales por inflación, según las precisiones que anteceden.

5.4 Además, conforme con los artículos 5 del Decreto 1838 de 2002 y artículo 4 del Decreto 1949 del mismo año, sujetos como la actora solo pueden excluir de la base gravable del impuesto el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales a 31 de agosto de 2002.

5.5 En consecuencia, la entidad demandada podía modificar válidamente la liquidación oficial de corrección del impuesto para preservar la seguridad democrática de la actora para adicionar el valor del saneamiento de bienes raíces y los ajustes integrales por inflación, como en efecto lo hizo.

5.6 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 para preservar la seguridad democrática, 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.

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

#### **F A L L A**

- 1.- Se **CONFIRMA** la sentencia apelada.
  
- 2.- Se **RECONOCE** personería para actuar a la abogada Maritza Alexandra Díaz Granados, como apoderada judicial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.
  
- 3.- **DEVUÉLVASE** el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**



Presidente

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**