



**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., mayo diez (10) de dos mil dieciocho (2018)

Referencia: NULIDAD

Radicación: 11001-03-27-000-2013-00034-00 (20677)

Demandante: CAROLINA HURTADO MARTÍNEZ

Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

Temas: Legalidad del numeral 3º del artículo 7 del Decreto 326 de 1995, que regula el avalúo formado como costo fiscal de los activos

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

En virtud de lo dispuesto en la audiencia inicial celebrada el 21 de febrero de 2018, la Sala procede a proferir sentencia en el medio de control de nulidad promovido por la ciudadana Carolina Hurtado

Martínez contra el numeral 3º del artículo 7 del Decreto 326 de 1995, que reglamentó el numeral 4 de la Ley 174 de 1994.

Dispone la norma demandada:

“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:

[...]

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”.

I) DEMANDA

La parte demandante desarrolló el concepto de la violación, bajo los siguientes argumentos:

El artículo 4º de la Ley 174 de 1994 modificó el artículo 72 del Estatuto Tributario, en el sentido de establecer que 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 a la enajenación.

Sin embargo, el Decreto 326 de 1995, que reglamentó la Ley 174 de 1994, en el numeral 3º del artículo 7º, estableció un requisito

para aceptar el avalúo como costo fiscal que contradice lo dispuesto en la ley, al señalar que el valor que se utilice como costo fiscal debe ser el mismo denunciado en la declaración del impuesto sobre la renta.

A simple vista se puede verificar que el numeral 3º del artículo 7º del Decreto 326 de 1995 incurre en una contradicción con el artículo 4º de la Ley 174 de 1994, pues mientras la ley utiliza la expresión disyuntiva (y/o) en lo referente al valor que se debe utilizar como costo fiscal, el decreto utiliza la expresión copulativa (y).

Una infracción similar se presentó con el numeral 2º del mismo artículo 7º, lo que condujo a que el Consejo de Estado¹ lo declarara nulo. En esa oportunidad se concluyó que a pesar de que la ley contemplaba una expresión disyuntiva “y/o” para referirse acerca de cuál de los dos valores de los autoavalúos será el utilizado como costo fiscal (declaración del impuesto predial unificado y/o declaración de renta), el decreto planteaba una expresión copulativa (“y”), es decir, modificaba totalmente el sentido de la ley.

II) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora, con los siguientes argumentos:

El argumento expuesto en la demanda no resulta aplicable al caso en estudio, toda vez que el numeral 3º del artículo 7º del Decreto

¹ C.P. Dra. Ligia López Díaz, radicado 13551.

326 de 1995 se refiere únicamente al evento en que se pretenda utilizar el avalúo formado como costo fiscal para la determinación de la renta o ganancia ocasional.

Por tanto, el Gobierno Nacional no excedió sus facultades reglamentarias, sino que definió los parámetros de aplicación en uno de los aspectos contemplados en la ley.

III) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

En la audiencia inicial, las partes alegaron de conclusión en los siguientes términos:

La demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

La demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** rindió concepto en el sentido de declarar la nulidad de la norma demandada.

El numeral 3 del artículo 7 del Decreto 326 de 1995 cuando establece que el avalúo formado debe ser el mismo denunciado en la declaración de renta, desconoce la posibilidad que la norma reglamentada brinda al contribuyente, consistente en que puede ser tomado el avalúo que figure en la declaración del impuesto predial y/o la declaración de renta.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

Procede la Sala a decidir sobre la demanda interpuesta por la señora Carolina Hurtado Martínez contra el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en la que se solicitó se declare la nulidad del numeral 3º del artículo 7 del Decreto 326 de 1995.

1. Problema jurídico

En el presente caso, debe establecerse si la norma acusada establece un requisito diferente al previsto en la Ley 174 de 1994, sobre la procedencia del avalúo formado como costo fiscal en el impuesto de renta.

2. Análisis de legalidad del numeral 3º del artículo 7 del Decreto 326 de 1995

2.1. La parte demandante solicita la nulidad del numeral 3 del artículo 7 del Decreto 326 de 1995 porque considera que dispone requisitos diferentes a los previstos en la Ley 174 de 1994, para aceptar el avalúo formado como costo fiscal. Mientras la ley permite que pueda tomarse el avalúo declarado en el impuesto de renta "y/o" en el impuesto predial, en el decreto se restringe al registrado en la declaración de renta.

2.2. La Sala declarará la nulidad, con fundamento en las razones que pasan a explicarse:

2.2.1. Para efectos de establecer **el valor del costo fiscal** de los bienes inmuebles que constituyen activos fijos, el Estatuto tributario consagra varias alternativas:

(i) **El artículo 69** permite que el costo fiscal se determine con el precio de adquisición o el costo declarado en el año anterior, más el IPC, las adiciones, mejoras, construcciones y la contribución de valorización.

(ii) **El artículo 73** establece el costo fiscal de los bienes raíces ajustando su costo de adquisición, por el incremento porcentual de la propiedad raíz registrado entre el 1º de enero del año en que se adquirió el bien y el 1º de enero del año en el que se enajena.

(iii) Así mismo, **el artículo 72, modificado por el artículo 4 de la Ley 174 de 1994²**, dispuso:

*"ARTICULO 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**".*

² "Por la cual se expiden normas en materia de saneamiento aduanero y se dictan otras disposiciones en materia tributaria".

2.2.2. De modo que, el artículo 72 del Estatuto Tributario, **que la Sala examinará por ser el punto de discusión del proceso,** constituye una de las opciones que tienen los contribuyentes para determinar el costo fiscal de los inmuebles que sean activos fijos y se enajenen durante el año gravable.

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 autoavalúo³ declarado en el impuesto predial unificado y ii) los avalúos formados o actualizados por las autoridades catastrales⁴, 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.

³ La Ley 44 de 1990 en sus artículos 13 y 14 señalan los parámetros para fijar el auto-avalúo catastral de los inmuebles, en aquellos municipios que decidan establecer la Declaración Anual del Impuesto Predial Unificado. El artículo 155 del Decreto 1421 de 1993, señala la obligación de liquidar el Impuesto Predial con base en el auto-avalúo que establezca el contribuyente, en el Distrito Capital de Bogotá.

⁴ El artículo 4° de la Ley 14 de 1983, compilado en el D.E. 1333 de 1986, art. 174, señala la forma de determinar el avalúo de los predios a cargo de las autoridades catastrales.

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 económico⁵.

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 2004⁶, precisó su alcance:

*"El uso de la barra "/" suele resultar ambiguo, porque a veces se utiliza para separar y otras para unir,⁷ **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"***

(...)

La interpretación de la entidad demandada impediría la posibilidad de modificar la forma de valuación de los inmuebles en años posteriores, lo cual es contrario a la previsión del inciso segundo del artículo 73 del Estatuto Tributario que expresamente dispone⁸: (...)

⁵ Artículo 11 Decreto 3496 de 1983 que reglamenta la Ley 14 de 1983 en materia catastral.

⁶ C.P. Dra. Ligia López Díaz, expediente No.13551. En esa providencia se declaró la nulidad del numeral 2º del artículo 7 del Decreto 326 de 1995 que establecía: "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."

⁷ Manual De Redacción de EL TIEMPO, 3ª edición, 1995, p. 131. Cadavid Misas, Roberto "Argos", Gazaperas Gramaticales, Colección de Periodismo, Ed. Universidad de Antioquia 2ª Edición, p. 67.

⁸ Artículo 73. Cuando el contribuyente opte por determinar el costo fiscal de los bienes raíces, aportes o acciones en sociedades, con base en lo previsto en este artículo, la suma así determinada debe figurar como valor patrimonial en sus declaraciones de renta, cuando se trate de contribuyentes obligados a declarar, sin perjuicio de que en años posteriores pueda hacer uso de la alternativa prevista en el artículo 72 de este estatuto, cumpliendo los requisitos allí exigidos.

*Esta disposición expresamente admite que en un año se tome como valor patrimonial del inmueble, para efectos del impuesto sobre la renta, el costo de adquisición ajustado por el incremento porcentual de la propiedad raíz —**el cual podría no coincidir con el autoavalúo declarado para efectos del impuesto predial**—; sin perjuicio que en el año siguiente establezca el valor patrimonial tomando el autoavalúo o avalúo catastral.*

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 1995⁹, cuyo numeral 3º, **aquí demandado**, dispuso:

"ARTÍCULO 7. 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 mediante sentencia del 18 de marzo de 2004, C.P. Dra. Ligia López Díaz, expediente No.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.

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.

⁹ Por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 174 de 1994.

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 1. *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 2. *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”.*

2.2.6. Nótese que el numeral 3º del artículo 7º del Decreto 326 de 1995, al reglamentar la norma analizada, estableció que para que el avalúo formado sea utilizado como costo fiscal debe corresponder al denunciado en la declaración de renta.

Para la Sala, esa regulación es contraria 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 1990¹⁰ en la declaración del impuesto predial unificado¹¹ puede tomarse como

¹⁰ “Por la cual se dictan normas sobre catastro e impuestos sobre la propiedad raíz, se dictan otras disposiciones de carácter tributario, y se conceden unas facultades extraordinarias”.

¹¹ **Ley 44 de 1990. Artículo 12º.-** *Declaración del Impuesto Predial Unificado.* A partir del año 1991, los municipios podrán establecer la declaración anual del Impuesto Predial Unificado, mediante

base gravable el autoavalúo¹², **o el valor económico fijado por la autoridad catastral –avalúo catastral-¹³**. 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 restrinja 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.

decisión del respectivo concejo municipal. La declaración tributaria se registrará por las normas previstas en el presente capítulo.

¹² Para el Distrito Capital de Bogotá rige desde el año 1994 el artículo 155 del decreto 1421 de 1993 cuyo texto es el siguiente: "...**Artículo 155. Predial Unificado.** A partir del año gravable de 1994, *introdúcense las siguientes modificaciones al impuesto predial unificado en el Distrito Capital:* "1a. La base gravable será el valor que mediante autoavalúo establezca el contribuyente y el cual no podrá ser inferior al avalúo catastral o autoavalúo del año inmediatamente anterior, según el caso, incrementado en la variación porcentual del índice nacional de precios al consumidor en el año calendario inmediatamente anterior certificado por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE). Cuando el predio tenga un incremento menor o un decremento, el contribuyente solicitará autorización para declarar el menor valor.

¹³ Artículo 3.

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 esta manera, la actividad reglamentaria estaba limitada por la norma legal, cuya finalidad no era otra que darle la posibilidad a los contribuyentes de escoger entre el autoavalúo o avalúos formados o actualizados que registraba en su declaración de renta o en su declaración del impuesto predial.

2.2.8. En consecuencia, se declara la nulidad del numeral 3 del artículo 7 del Decreto 326 de 1995.

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

FALLA

PRIMERO. DECLARAR LA NULIDAD del numeral 3º del artículo 7 del Decreto 326 de 1995.

SEGUNDO. Sin condena en costas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Cópiese, notifíquese, cúmplase y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

MILTON CHAVES GARCÍA

Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ