**Concepto Nº 051652**

**17-08-2004**

**DIAN**

Doctora
MYRIAM CASTELLANOS PEÑARANDA

Administradora de Impuestos Y Aduanas de Bucaramanga

Dirección Regional Nor-Oriente\Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Bucaramanga

Calle 36 No.14-05

Bucaramanga

Ref:  Consulta radicada bajo el No. 34259 de 05/05/2004

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

Problema No. 1

TEMA Impuesto sobre la Renta y Complementarios
DESCRIPTORES VALOR PATRIMONIAL DE LOS ACTIVOS

FUENTES FORMALES ARTÍCULOS 69, 267 Y 353 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO

FISCALES

PROBLEMA JURÍDICO:

¿Es procedente que los contribuyentes disminuyan el patrimonio líquido en el valor de los reajustes fiscales y en el valor de los ajustes por inflación aplicados a los reajustes fiscales, con lo cual se disminuye la base de la renta presuntiva y del Impuesto para Preservar la Seguridad Democrática?

*TESIS JURÍDICA:*

*No es procedente que los contribuyentes disminuyan el patrimonio líquido en el valor de los reajustes fiscales y en el valor de los ajustes por inflación aplicados a los reajustes fiscales, porque estos hacen parte inescindible del costo fiscal de los activos fijos, que es por regla general su valor patrimonial.*

*INTERPRETACIÓN JURÍDICA:*

*El Estatuto Tributario, en relación con el valor patrimonial y el costo fiscal de los activos, establece las siguientes reglas:*

"Artículo 267. Regla general. (Para los efectos del impuesto de patrimonio), el valor de ¡os bienes o derechos apreciables en dinero, incluidos los semovientes y vehículos automotores de uso personal, poseídos en el último día del año o período gravable, está constituido por su precio de costo, de conformidad con lo dispuesto en las normas del título I de este libro, salvo las normas especiales consagradas en los artículos siguientes, *"(subrayado fuera de texto).*

"Artículo 69. Costo de los activos fijos. El costo de los bienes enajenados que tengan el carácter de activos fijos, está constituido por el precio de adquisición o el costo declarado en el año inmediatamente anterior, según el caso. más los siguientes valores:

a) El valor de los ajustes a que se refiere el artículo siguiente;

b) El costo de las adiciones y mejoras, en el caso de bienes muebles, y

c) El costo de las construcciones, mejoras, reparaciones locativas no deducidas y el de las contribuciones por valorización, en el caso de inmuebles.

Del resultado anterior se restan, cuando fuere del caso, la depreciación u otras disminuciones fiscales correspondientes al respectivo año o período gravable, calculadas sobre el costo histórico, o sobre el costo ajustado por inflación, para quienes se acojan a la opción establecida en el artículo 132. A partir del año gravable de 1992, los contribuyentes sujetos a los ajustes contemplados en el título V de este libro, calcularán la depreciación sobre los activos fijos ajustados, de conformidad con lo allí previsto." (subrayado *fuera de texto).*

"Artículo 70. Ajuste al costo de los activos fijos. Los contribuyentes podrán ajustar anualmente el costo de los bienes muebles e inmuebles, que tengan el carácter de activos fijos en el porcentaje señalado en el artículo 868.

Parágrafo. 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 fijos."

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

..."(subrayado fuera de texto)

De conformidad con el artículo 267 del Estatuto Tributario, el valor patrimonial de los activos se declara por regla general por su costo, de acuerdo con lo dispuesto en el Título I del Libro Primero del Estatuto Tributario. A su turno el artículo 353 ubicado dentro del Título V del Libro Primero del mismo ordenamiento jurídico, establece que los ajustes fiscales sobre los activos no monetarios deberá efectuarse con base en el costo fiscal de los activos y que la misma base se debe utilizar para declarar su valor patrimonial. En consecuencia, el costo fiscal a tenerse en cuenta al efectuar la enajenación del bien, es en principio el mismo que debe incluirse en la declaración de renta como valor patrimonial.

Por su parte el artículo 69 ibídem define por regla general cómo se determina el costo de los activos fijos. Cuando el inciso primero de este artículo indica que el costo está constituido por el precio de adquisición o el costo declarado en el año inmediatamente anterior, según el caso, está distinguiendo entre activos adquiridos durante el año y activos adquiridos en años anteriores. Para los primeros el costo se constituye con base en el precio de adquisición, mientras que para los segundos se conforma con base en el costo declarado en el año inmediatamente anterior. Y en ambos casos se incrementa con los valores mencionados en los literales a), b) y c) del mismo artículo.

Lo anterior se corrobora con e! texto de! artículo 332 del Estatuto Tributario, que regula el procedimiento de ajuste por inflación de los activos fijos, en la siguiente forma:

*"Artículo 332. Procedimientos para el ajuste de activos fijos. Los contribuyentes a que se refiere este Título, deberán ajustar el costo de los activos fijos poseídos en el último día del año gravable, de conformidad con las siguientes reglas:*

*1) Si se trata de activos fijos poseídos durante todo el año. el costo del bien en el último día del año anterior, se incrementará con el resultado que se obtenga de multiplicarlo por el PAAG.*

*2) Si los activos fijos fueron adquiridos durante el año, el costo de adquisición se deberá ajustar en la parte proporcional del PAAG anual que corresponda al número de meses de posesión del activo en el año.*

..."(subrayado fuera de texto).

El carácter imperativo de la primera parte del inciso primero del artículo 69 y del artículo 332 del Estatuto Tributario, nos indica que en el caso de los activos fijos adquiridos en años anteriores, el costo fiscal debe corresponder como mínimo al costo declarado en el año inmediatamente anterior.

Según se desprende  del literal a) del artículo 69, dicho costo  se incrementa anualmente, entre otros, con los siguientes valores:  opcionalmente para los contribuyentes no obligados a aplicar el sistema integral de ajustes por inflación en el cien por ciento (100%) del incremento porcentual del índice de precios al consumidor acorde con lo dispuesto en los artículos 70 y 868 del Estatuto Tributario y obligatoriamente para los contribuyentes que llevan libros de contabilidad en el correspondiente ajuste por inflación conforme lo señalan los artículos 329 y 332 ibídem.

Ahora bien, si el contribuyente en su oportunidad hizo uso de los beneficios fiscales transitorios establecidos en el artículo 65 de la Ley 75 de 1986 (ajuste al valor comercial   del costo fiscal de los activos fijos, en la declaración de renta del año gravable 1986), en el artículo 16 de la Ley 49 de 1990 (ajuste al avalúo catastral del costo fiscal de los inmuebles a 31 de diciembre de 1990), en el artículo 90-2 del Estatuto Tributario (saneamiento de bienes raíces en la declaración de renta del año gravable 1995) y en los artículos 70 y 868 del Estatuto Tributario, hasta el año gravable 1991 (para los contribuyentes obligados a aplicar ajustes por inflación a partir del año gravable 1992), entonces dichos valores entraron a formar parte del costo fiscal de los activos fijos de manera definitiva, en las correspondientes declaraciones tributarias, las cuales gozan de firmeza, y en consecuencia las cifras consignadas en estas, no son susceptibles de modificación por parte de la administración, ni por parte del contribuyente.

La conclusión a la que arriba el Despacho, se sustenta también en el artículo 6° del Decreto 2075 de 1992, que al establecer por excepción la base del ajuste por inflación de los activos fijos poseídos a 31 de diciembre de 1991, señala de manera categórica:

*"Artículo* 6° Base *de los ajustes fiscales. De conformidad con el artículo 353 del estatuto tributario y en concordancia con los artículos 329 parágrafo 2° y 131 del mismo estatuto, para la aplicación fiscal del sistema de ajustes por inflación se deberá partir del valor patrimonial de los bienes a 31 de diciembre de 1991. Para tal efecto, el valor patrimonial del bien se deberá descomponer en dos factores a saber:*

*1. El precio de adquisición, más las adiciones, mejoras y contribuciones por valorización, más los gastos e impuestos necesarios para poner el bien en condiciones de iniciar la prestación de un servicio normal, menos la depreciación acumulada fiscal, más los reajustes fiscales que en desarrollo del artículo 132 del estatuto tributario se hayan efectuado hasta el 31 de diciembre de 1991 sobre el valor bruto de los activos fijos.*

*2. El valor correspondiente a los siguientes conceptos:*

a) los *reajustes fiscales originados en los ajustes permitidos en la legislación tributaría, que fueron efectuados hasta el 31 de diciembre de 1991 sobre el valor bruto de los activos fijos, salvo los que se hayan practicado en desarrollo del artículo 132 del estatuto tributario;*

*..."(subrayado fuera de texto).*

Respecto a la posibilidad de renunciar al beneficio fiscal, al amparo del artículo 15 del Código Civil, este Despacho considera:

Que los reajustes fiscales mas los ajustes por inflación aplicados y acumulados, no constituyen un derecho renunciable, por cuanto era potestativo del contribuyente ajustar los activos con base en el inciso primero del artículo 70 del Estatuto Tributario y si el contribuyente ya hizo uso del beneficio fiscal y de los ajustes por inflación a que había lugar en los años siguientes, no es procedente su renuncia, toda vez que este valor ya hace parte del costo fiscal del bien que conforma el patrimonio del contribuyente.

Al acogerse al beneficio fiscal consagrado en el inciso primero del artículo 70 del Estatuto Tributario, el contribuyente incorporó autónomamente este valor como parte del costo de los bienes que posee, y entonces se configura una situación jurídica consolidada que no puede ser objeto de renuncia.

La sana interpretación del artículo 15 del Código Civil indica que lo renunciable para el contribuyente era el derecho a hacer uso de la opción establecida en el artículo 70 del Estatuto Tributario, pero una vez utilizado este beneficio, por mandato legal el valor resultante hace parte del costo fiscal y por tanto del valor patrimonial de los activos fijos.

En este caso hay que aclarar, que una cosa es renunciar a un derecho conferido en la ley y otra muy distinta es no hacer uso de tal derecho o habiendo hecho uso, desistir de el posteriormente y en este último evento, para el efecto, el contribuyente debe corregir voluntariamente las respectivas declaraciones, ciñéndose al procedimiento tributario.

Nótese además que el artículo 149 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 92 de la Ley 223 de 1995, señala imperativa y taxativamente en que casos los ajustes fiscales no hacen parte del costo de los activos fijos, así:

*"Artículo 149. Pérdidas en la Enajenación de Activos. El valor de los ajustes efectuados sobre los activos fijos, a que se refieren los artículos 73, 90-2 y 868 del Estatuto Tributario y el artículo 65 de la Ley 75 de 1986, no se tendrá en cuenta para determinar el valor de la pérdida en la enajenación de activos. Para este propósito, forman parte del costo los ajustes por inflación calculados de acuerdo con las normas vigentes al respecto."*

Sin perjuicio de lo anterior, cabe anotar que el legislador con el ánimo de aliviar la carga tributaria, ha consagrado la posibilidad de que los contribuyentes para efectos de determinar la renta o ganancia ocasional en la enajenación de activos fijos, utilicen un costo fiscal superior al que arroja la regla del artículo 69 del Estatuto Tributario, así: en el caso de los bienes inmuebles, empleando el autoavalúo declarado para los fines del impuesto predial unificado y los avalúos formados o actualizados por las autoridades catastrales (artículos 71 y 72 del E.T. y artículo 7° D.R. 326 de 1995) y en el caso de los bienes raíces de personas naturales, ajustando el costo de adquisición en el incremento porcentual del valor de la propiedad raíz, que se haya registrado en el período comprendido entre el 1° de enero del año en el cual se haya adquirido el bien y el 1° de enero del año en el cual se enajena, o a opción del contribuyente, sobre el costo fiscal de los bienes que figure en la declaración de renta del año gravable de 1986 (artículo 73 del E.T. y artículo 12 D.R. 326 de 1995).

Con base en lo expuesto, este Despacho concluye que no es procedente que los contribuyentes disminuyan el patrimonio líquido en el valor de los reajustes fiscales y en el valor de los ajustes por inflación aplicados a los reajustes fiscales, teniendo en cuenta que estos hacen parte inescindible del costo fiscal de los activos fijos, el cual a su vez, es por regla general el valor patrimonial por el cual se deben declarar los bienes, conforme con lo establecido en, los artículos 69, 267 y 353 del Estatuto Tributario.

Problema No. 2

TEMA Impuesto sobre la Renta y Complementarios

DESCRIPTORES AJUSTES INTEGRALES POR INFLACIÓN

FUENTES FORMALES ARTICULO 332 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO ARTÍCULOS 6° Y 8° D.R. 2075 DE 1992

PROBLEMA JURÍDICO No. 2:

¿Qué tratamiento deben dar los contribuyentes al valor de los reajustes fiscales y al valor de los ajustes por inflación aplicados al valor de los reajustes fiscales, cuando el valor de los activos que dio lugar a reajustes y ajustes se encuentra amortizado en el cien por ciento (100%)?

TESIS JURÍDICA:

Los activos fijos se deben seguir ajustando por inflación, mientras formen parte del patrimonio del contribuyente y aún cuando se encuentren totalmente amortizados. El valor de los reajustes fiscales y de los correspondientes ajustes por inflación, hace parte del costo fiscal para determinar la renta en la enajenación.

*INTERPRETACIÓN JURÍDICA:*

*El artículo 8° del Decreto 2075 de 1992, reglamentario del artículo 332 del Estatuto Tributario, establece el procedimiento de ajuste por inflación de los activos no monetarios, así:*

Artículo 8° Ajuste de otros activos no monetarios. De conformidad con los artículos 332 y 338 del estatuto tributario, el ajuste por el PAAG de los demás activos no monetarios se efectuará de conformidad con las siguientes reglas:

4. Cuando se trate de bienes depreciables, agotables o amortizabas, poseídos desde el inicio del ejercicio, se debe ajustar por separado el valor bruto del activo y el valor de la depreciación, agotamiento o amortización, acumulada al inicio del ejercicio: El ajuste sobre el valor bruto del activo, se registrará como un mayor valor de éste y como contrapartida se registrará un crédito en la cuenta de corrección monetaria fiscal. El ajuste de la depreciación, agotamiento o amortización acumulada al inicio del ejercicio, se registrará como un mayor valor de ésta y como contrapartida un débito en la cuenta corrección monetaria fiscal.

..." (subrayado fuera de texto).

*Según la regla transcrita, se debe ajustar por separado el valor bruto del activo y el valor de la amortización acumulada al comienzo del ejercicio, por lo cual para propósitos del ajuste es indiferente que el activo esté parcial o totalmente depreciado.*

*Por otra parte, el artículo 6° del Decreto 2075 de 1992 establece por excepción, la base del ajuste por inflación de los activos fijos poseídos a 31 de diciembre de 1991, así:*

"Artículo 6° Base de los ajustes fiscales. De conformidad con el artículo 353 del estatuto tributario y en concordancia con los artículos 329 parágrafo 2° y 131 del mismo estatuto, para la aplicación fiscal del sistema de ajustes por inflación se deberá partir del valor patrimonial de los bienes a 31 de diciembre de 1991. Para tal efecto, el valor patrimonial del bien se deberá descomponer en dos factores a saber:

1. El precio de adquisición, más las adiciones, mejoras y contribuciones por valorización, más los gastos e impuestos necesarios para poner el bien en condiciones de iniciar la prestación de un servicio normal, menos la depreciación acumulada fiscal, más los reajustes fiscales que en desarrollo del artículo 132 del estatuto tributario se hayan efectuado hasta el 31 de diciembre de 1991 sobre el valor bruto de los activos fijos.

2. El valor correspondiente a los siguientes conceptos:

a) Los reajustes fiscales originados en los ajustes permitidos en la legislación tributaria. que fueron efectuados hasta el 31 de diciembre de 1991 sobre el valor bruto de los *activos fijos, salvo los que se hayan practicado en desarrollo del artículo 132 del estatuto tributario;*

*INC. FINAL. Los dos factores a que se refiere el presente artículo, serán la base de partida para efectuar los ajustes por inflación, pero los conceptos que comprende el segundo factor y su ajuste no dará lugar a depreciación, amortización o agotamiento"* (subrayado fuera de texto).

De acuerdo con el artículo citado, los activos fijos poseídos a 31 de diciembre de 1991, que fueron objeto de los reajustes fiscales permitidos hasta el año 1991, mientras permanezcan en el patrimonio del contribuyente, tendrán dentro de su costo fiscal un componente no susceptible de amortización, conformado por los reajustes fiscales y su correspondiente ajuste por inflación, en consecuencia en tales casos, desde el punto de vista fiscal, no se puede hablar propiamente de activos totalmente amortizados.

Con base en lo expuesto, este Despacho concluye que los activos fijos se deben seguir ajustando por inflación, mientras formen parte del patrimonio del contribuyente y aún cuando se encuentren totalmente amortizados. El valor de los reajustes fiscales y de los correspondientes ajustes por inflación, hace parte del costo fiscal para determinar la renta en la enajenación.

Atentamente

CAMILO ANDRÉS RODRIGUEZ VARGAS

Jefe División De Normativa Y Doctrina Tributaria