**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

**BOGOTÁ D.C., dieciséis (16) de febrero de dos mil quince (2015)**

**PROCESO MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD – COSTO FISCAL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

**DEMANDANTE CAROLINA HURTADO MARTÍNEZ**

**DEMANDADA MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICA**

**RADICADO 110010327000201300034 00 (20677)**

**ASUNTO SUSPENSIÓN PROVISIONAL**

Procede el despacho a resolver la medida cautelar de suspensión provisional, solicitada por la ciudadana Carolina Hurtado Martínez, en su calidad de parte demandante, contra el numeral 3º del artículo 7º del Decreto 326 de 1995 “por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 174 de 1994”.

**I. FUNDAMENTOS DE LA SOLICITUD DE MEDIDA CAUTELAR**

El demandante solicitó la suspensión provisional con fundamento en 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 Estado[1] 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. TRASLADO MEDIDA CAUTELAR**

Mediante auto se dio traslado a la parte demandada de la solicitud de la medida cautelar, quien se pronunció en los siguientes términos:

El accionante no explicó las razones en que sustenta la solicitud de suspensión provisional, sino que simplemente se refirió a los argumentos esbozados por el Consejo de Estado en la providencia que declaró la nulidad del numeral 2º del artículo 7º del Decreto 326 de 1995.

El argumento expuesto en la citada sentencia y en la solicitud de suspensión provisional no resultan aplicables al caso en estudio, toda vez que el numeral 3º del artículo 7º del Decreto 326 de 1995 no contiene la expresión copulativa “y”, como lo sugiere el accionante, puesto que la norma demandada 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.

En concordancia con la ley objeto de reglamentación, el Decreto 326 de 1995 le dio un alcance general a la norma contenida en el artículo 72 del Estatuto Tributario (modificado por el artículo 4º de la Ley 174 de 1994), definiendo los parámetros para la aplicación en el caso específico de los contribuyentes sujetos al sistema de ajustes integrales por inflación.

**III. CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Este despacho es competente para decidir la solicitud de medida cautelar de suspensión provisional, en virtud de lo previsto en el artículo 125[2] del CPACA, que establece que en los procesos de única instancia le corresponde al magistrado ponente dictar los autos interlocutorios.

**1. MARCO NORMATIVO**

1.1. En vigencia del Decreto 01 de 1984 –Código Contencioso Administrativo-, el análisis que realizaba el Juez de la solicitud de suspensión provisional de un acto administrativo, impugnado en acción de simple nulidad, se limitaba a la fundamentación expuesta en la solicitud de decreto de la suspensión provisional -*presentada bien en escrito separado o como un acápite de la demanda-*, por lo que dejaba de lado los cargos o vicios esgrimidos en el libelo introductor en caso de que unos y otros fueran disímiles.

No obstante, esa situación no se mantuvo en la nueva regulación contenida en la Ley 1437 de 2011 –Nuevo Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo-, toda vez que, de manera expresa, se dispuso que la medida sería procedente por la “*violación de las disposiciones invocadas en la demanda o en la solicitud que se realice en escrito separado”* (artículo 231), lo que supone la posibilidad de que el funcionario judicial acuda a lo expuesto en uno u otro documento, a efectos de establecer no sólo los vicios endilgados en los actos cuestionados, sino también las disposiciones legales o constitucionales que se aducen como desconocidas.

1.2.- Por otra parte, uno de los criterios materiales que determinaban la procedencia de la medida cautelar en la legislación anterior correspondía a la manifiesta infracción de las normas invocadas como sustento de la respectiva petición, de modo que tal estudio no aparejaba, ni permitía, la realización de un análisis más amplio de los mandatos aducidos como vulnerados, ni del material probatorio allegado con la solicitud, puesto que el mismo se encontraba reservado para la sentencia que desatara el fondo del asunto.

De ahí que la jurisprudencia de esta Corporación había sido enfática en afirmar que la procedencia de la suspensión provisional de un acto administrativo estaba condicionada a que la violación al ordenamiento jurídico fuera evidente, ostensible, notoria, palmar, a simple vista o prima facie, mediante un sencillo y elemental cotejo directo entre el acto administrativo demandado y las normas que se invocaban como transgredidas, en un proceso comparativo a doble columna, que no requería de mayores esfuerzos interpretativos o probatorios

1.3.- La situación en la Ley 1437 de 2011 es diferente, ya que en la disposición que regula los presupuestos específicos de procedencia de la suspensión provisional no se calificó el nivel de la infracción, como sí lo hacía el Decreto 01 de 1984.

En efecto, en el artículo 231 ibídem, sólo se previó sobre el particular que “*cuando se pretenda la nulidad de un acto administrativo, la suspensión provisional de sus efectos procederá por violación de las disposiciones invocadas en la demanda o en la solicitud que se realice en escrito separado, cuando tal violación surja del análisis del acto demandado y su confrontación con las normas invocadas como violadas o del estudio de las pruebas allegadas con la solicitud*” (Subrayas propias).

Nótese, pues, que la norma no califica la infracción. Luego, el análisis que deberá realizar el funcionario judicial no se circunscribe a la simple comparación normativa, puesto que si la norma no distinguió la entidad de la infracción, mal haría el intérprete en establecerla.

1.4.- En síntesis, en cuanto a la medida de suspensión provisional, lo cierto es que varios de sus requisitos de procedencia fueron modificados, en lo que podría denominarse una especie de flexibilización, orientada a proteger y garantizar, provisionalmente, el objeto del proceso y la efectividad de la sentencia, al tenor del artículo 231 del CPACA.

**2. ASUNTO PRELIMINAR**

2.1. El despacho debe referirse al argumento expuesto por la parte demandada en el que sostiene que la accionante no explicó las razones en que se sustenta la solicitud de suspensión provisional, en tanto solo se refirió a las consideraciones expuestas por el Consejo de Estado en la sentencia que declaró la nulidad del numeral 2º del artículo 7º del Decreto 326 de 1995.

**2.2. De conformidad con el artículo 229 del CPACA, la suspensión provisional de los efectos de un acto administrativo como medida cautelar que es, exige** “petición de parte debidamente sustentada”, es decir, que la solicitud contenga una sustentación específica y propia para la procedencia de la medida excepcional, o pueda soportarse en el mismo concepto de la violación de la demanda.

2.3. Al revisarse la demanda se observa que la parte actora adujo como norma violada el artículo 4º de la Ley 174 de 1994, y para explicar su transgresión expuso argumentos suficientes, dirigidos a demostrar que el numeral 3º del Decreto 326 de 1995 contempla requisitos diferentes a los establecidos en la citada disposición legal.

De esta forma, la accionante afirmó que mientras la ley permite determinar el costo fiscal de los bienes inmuebles que hacen parte de sus activos fijos con el que figure en la declaración del impuesto predial y/o la declaración del impuesto de renta, la norma demandada contradice lo dispuesto en la disposición superior al establecer que en los avalúos formados el costo fiscal debe ser el mismo denunciado en la declaración del impuesto de renta. Y, para complementar ese argumento hizo referencia a la sentencia que declaró la nulidad del numeral 2º del artículo 7º del Decreto 326 de 1995.

2.4. Por tal motivo, no se puede considerar que la citada providencia es el único sustento de la solicitud de suspensión provisional, sino que también existen otros argumentos que soportan la alegada contradicción entre la disposición demandada y la norma superior invocada como violada.

2.5. En consecuencia, procede el despacho a resolver de fondo la solicitud de suspensión provisional.

**3. ASUNTO DE FONDO**

3.1. El numeral de la norma cuya suspensión provisional se impetra, es el que se resalta a continuación:

*“****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. 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.*

*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”.*

3.2. Esta disposición fue expedida por el Gobierno Nacional con la finalidad de reglamentar **el costo fiscal** para la determinación de la renta o ganancia ocasional generada por la enajenación de inmuebles que constituyen activos fijos para los contribuyentes[3], en desarrollo de lo previsto en el artículo 4º de la Ley 174 de 1994, que modificó el artículo 72 del Estatuto Tributario.

***“ARTÍCULO 72. AVALÚO COMO COSTO FISCAL. Artículo modificado por el artículo 4 de la Ley 174 de 1994.*** *El avalúo declarado para los fines del Impuesto Predial Unificado, en desarrollo de lo dispuesto por los artículos 13 y 14 de la ley 44 de 1990 y 155 del Decreto 1421 de 1993, y los avalúos formados o actualizados por las autoridades catastrales, en los términos del artículo 5o. de la Ley 14 de 1983, podrán ser tomados como costo fiscal para la determinación de la renta o ganancia ocasional que se produzca en la enajenación de inmuebles que constituyan activos fijos para el contribuyente.* ***Para estos fines, el autoavalúo o avalúo aceptable como costo fiscal, será el que figure en la declaración del Impuesto Predial Unificado y/o declaración de renta, según el caso, correspondiente al año anterior al de la enajenación”.***

El artículo 72 del Estatuto Tributario, contempla 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[4].

3.3. A partir de los presupuestos señalados en la norma transcrita, se encuentra que puede tomarse como costo fiscal i) el autoavalúo[5] declarado en el impuesto predial unificado y ii) los avalúos formados o actualizados por las autoridades catastrales[6], iii) bajo el condicionamiento de que figuren en la declaración del impuesto predial unificado ***y/o*** la declaración de renta.

3.4. Esta Corporación, mediante sentencia del 18 de marzo del 2004[7], se pronunció sobre la expresión “y/o” contenida en la norma analizada:

*“El uso de la barra* ***“/”*** *suele resultar ambiguo, porque a veces se utiliza para separar y otras para unir,****[8]******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 dispone****[9]****: (…)*

*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”.*

Es así como debe entenderse entonces, que los contribuyentes pueden llevar como costo fiscal el autoavalúo o el avalúo formado o actualizado que figuren i) en la declaración del impuesto de renta, ii) en la declaración del impuesto predial, iii) o en ambos denuncios tributarios.

3.5. Sin embargo, se advierte 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.

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

Recuérdese que de conformidad con la Ley 44 de 1990[10] en la declaración del impuesto predial unificado[11] puede tomarse como base gravable el autoavalúo[12], 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.

De esta forma, no puede restringírsele a los contribuyentes la posibilidad legal de que utilicen como costo fiscal el autoavalúo o avalúo castatral (sic) declarado en el impuesto predial.

3.6. 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.

3.7. 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 prevista en el artículo 4 de la Ley 174 de 1994.

De conformidad con lo expuesto,

**SE RESUELVE,**

Suspéndase provisionalmente el numeral 3º del artículo 7º del Decreto 326 de 1995.

**Notifíquese,**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

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

[2] **Art. 125. De la expedición de providencias. Será competencia del juez o magistrado ponente dictar los autos interlocutorios y de trámite**; sin embargo, en el caso de los jueces colegiados, las decisiones a que se refieren los numerales 1º, 2º, 3º y 4º del artículo 243 de este código serán de sala, **excepto en los procesos de única instancia**. (…)

[3] Para determinar la renta o ganancia ocasional que se produzca en la enajenación de inmuebles que constituyan activos fijos, se debe restar al precio de venta **el costo fiscal.** Artículos 71, 90 y 300 del Estatuto Tributario.

[4] Las demás alternativas que establece la normativa tributaria para determinar el costo fiscal se encuentran reguladas en los artículos 69 y 73 del Estatuto Tributario.

[5] 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.

[6] 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.

[7] 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*.”

[8] 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.

[9] ***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.*

[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 decisión del respectivo concejo municipal. La declaración tributaria se regirá 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.