

ACTO ADMINISTRATIVO – Notificación / OPONIBILIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO – Finalidad de la notificación / NOTIFICACION EN MATERIA TRIBUTARIA – Se hace a la dirección informada por el contribuyente / NOTIFICACION POR CORREO – Procedencia. Alcance

La notificación de los actos administrativos, como parte fundamental del debido proceso, constituye uno de los mecanismos con cuales la actuación administrativa desarrolla el principio de publicidad; a través de la notificación no sólo se dan a conocer a los administrados los actos que ponen término a una actuación administrativa, sino que a partir de la misma, los interesados pueden ejercer cabalmente su derecho de defensa. Mientras el acto no sea notificado no produce efectos ni es oponible a los destinatarios (artículo 48 del Código Contencioso Administrativo). En materia tributaria, el artículo 563 del Estatuto Tributario dispone que “La notificación de las actuaciones de la Administración Tributaria deberá efectuarse a la dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, en su última declaración de renta o de ingresos y patrimonio, según el caso, o mediante formato oficial de cambio de dirección; la antigua dirección continuará siendo válida durante los tres (3) meses siguientes, sin perjuicio de la validez de la nueva dirección informada.” Según el artículo 565 ibídem, los requerimientos y las liquidaciones oficiales, entre otros, debían notificarse por correo o personalmente. En cuanto a la notificación por correo, el artículo 566 ibídem, vigente para la ocurrencia de los hechos, es decir, con la modificación introducida por el artículo 5° de la Ley 788 de 2002, disponía que esta notificación por correo se practicaba mediante entrega de una copia del acto correspondiente en la dirección informada por el contribuyente a la Administración. De otra parte, no es de recibo el planteamiento de la actora cuando afirma, con base en el artículo 267 del Código Contencioso Administrativo, que resulta aplicable el artículo 320 del Código de Procedimiento Civil que dispone que la notificación se consideraba surtida al finalizar el día siguiente al de la entrega del aviso. Lo anterior porque la notificación por correo en materia tributaria tiene una regulación completa que no necesita de otra norma para su entendimiento o aplicación y, porque el artículo 320 del Código de Procedimiento Civil es una disposición específica para la notificación de las providencias en los procesos judiciales, cuestión diferente a la de los actos administrativos. De manera que no es una norma compatible con el proceso administrativo y, por ende, no es aplicable, en virtud del artículo 267 del Código Contencioso Administrativo.

FUENTE FORMAL: LEY 788 DE 2002 – ARTICULO 5 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 565 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 566

CORRECCION VOLUNTARIA DE LA DECLARACION - A través de ésta el contribuyente no puede modificar guarismos patrimoniales / AJUSTES Y REAJUSTES POR INFLACION - Hacen parte del costo fiscal de los activos fijos / COSTO FISCAL EN ENAJENACION DE ACTIVOS - Con la Ley 75 de 1986 se ajustaba al valor comercial el costo de los activos poseídos a 31 de diciembre / VALOR PATRIMONIAL DE BIENES O DERECHOS APRECIABLES EN DINERO - Está constituido por su precio de costo / VALOR PATRIMONIAL DE ACTIVOS FIJOS - Su costo está integrado por el precio de adquisición o el costo declarado en el año inmediatamente anterior, más el valor de los ajustes / ACTIVOS FIJOS - Debe ajustarse anualmente el costo de estos bienes / SISTEMA INTEGRAL DE AJUSTES POR INFLACION - La base para aplicar los ajustes sobre los activos no monetarios es el costo fiscal / VALOR PATRIMONIAL - Cifra obtenida del costo fiscal ajustado por inflación

El asunto debatido fue objeto de análisis por la Sección en sentencia del 29 de enero de 2009, en la que se dilucidó si era posible que el contribuyente, en uso de la facultad de corrección voluntaria [art. 588 del E.T.], disminuyera del valor de los activos fijos [depreciables y no depreciables] en lo referente a los reajustes que contemplaba el artículo 65 de la Ley 75 de 1986 aplicados hasta el año de 1991, y los ajustes integrales por inflación aplicados sobre el costo de los bienes reajustados desde el año de 1992 a 2001, con su consecuente incidencia en un menor valor del patrimonio bruto y líquido del período. El artículo 16 de la Ley 75 de 1986 preveía que los valores absolutos expresados en moneda nacional, en las normas relativas a los impuestos sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, se reajustarían anual y acumulativamente en el ciento por ciento (100%) del incremento porcentual del índice de precios al consumidor para empleados, que correspondiera elaborar al Departamento Administrativo Nacional de Estadística, en el período comprendido entre el 1º de octubre del año anterior al gravable y la misma fecha del año inmediatamente anterior a éste. El Parágrafo 1º dispuso que los contribuyentes podrían ajustar anualmente el costo de los bienes muebles e inmuebles que tuvieran el carácter de activos fijos, en el porcentaje señalado en este artículo. El artículo 65 ibídem, dispuso igualmente que en las declaraciones de renta y patrimonio correspondientes al año gravable de 1986 los contribuyentes podrían ajustar al valor comercial el costo de los activos fijos poseídos en 31 de diciembre de dicho año. Este ajuste no se tomaría en cuenta para fines catastrales, pero se tendría en cuenta para efectos de determinar el costo fiscal en caso de enajenación del activo. Las anteriores normas permitían, entonces, ajustes de los activos en las declaraciones de renta y patrimonio correspondientes al año gravable de 1986 y siguientes, los cuales se tendrían en cuenta para efectos de determinar el costo fiscal de los activos. Ahora bien, como lo señaló la Sala en la sentencia mencionada, el artículo 267 del Estatuto Tributario establece que el valor patrimonial de los 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 acuerdo con las reglas pertinentes contenidas en el mismo ordenamiento. Tratándose de activos fijos, su costo está integrado por el precio de adquisición o el costo declarado en el año inmediatamente anterior, más el valor de los reajustes (art. 70 ib.); el costo de las adiciones y mejoras en el caso de bienes muebles, construcciones, mejoras, reparaciones locativas no deducidas y contribuciones de valorización en el caso de inmuebles; menos la depreciación u otras disminuciones fiscales correspondientes al respectivo año o período gravable [art.69 del E.T.]. Así mismo, el artículo 70 ib. permite para los contribuyentes no obligados a aplicar ajustes integrales por inflación y para los obligados antes de su entrada en vigencia (año 1992), ajustar anualmente el costo de los bienes que tengan el carácter de activos fijos en el porcentaje señalado en el artículo 868 ib. Y para aquellos que debían aplicar el sistema integral de ajustes por inflación [los que llevan libros de contabilidad], la base para aplicar los ajustes sobre los activos no monetarios, era el costo fiscal 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 Fiscal, junto con el artículo 65 de la Ley 75 de 1986 [artículo 3531 del E.T.]. Esa misma base se debía utilizar para declarar el valor patrimonial de los activos.

1 Los ajustes integrales por inflación fueron derogados por el artículo 78 de la Ley 1111 de diciembre 27 de 2006.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 868 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 69 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 70 / ESTATUTO TRIBUTARIO 267

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C. siete (7) de junio de dos mil once (2011)

Radicación número: 08001-23-31-000-2007-00437-01(17765)

Actor: ROHM AND HAAS COLOMBIA LTDA.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 29 de octubre de 2008 proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que negó las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por la sociedad ROHM AND HAAS COLOMBIA LTDA. contra los actos administrativos por medio de los cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto de renta y complementarios por el año gravable de 2002.

ANTECEDENTES

El 7 de abril de 2003, la sociedad ROHM AND HAAS COLOMBIA LTDA. presentó la declaración de renta y complementarios por el año 2002, en la cual declaró como patrimonio líquido la suma de \$35.036.311.000 y un saldo a pagar de \$630.416.0002.

El 19 de diciembre de 2003, la sociedad presentó la declaración de corrección a la declaración de renta del año gravable 2002, con un patrimonio líquido de \$8.882.810.000. El saldo a pagar no se modificó3.

Previo Requerimiento Especial N° 020632005000107 del 5 de julio de 2005 y su respectiva respuesta, la DIAN modificó la declaración de corrección del impuesto de renta de la sociedad, mediante la Liquidación Oficial de Revisión N° 20642006000032 de 6 de abril de 2006, por cuanto la contribuyente con la declaración de corrección había disminuido el patrimonio en el valor de los reajustes fiscales; por lo tanto, efectuó las siguientes modificaciones a la declaración de corrección: a) Rechazó el incremento del renglón PQ "Cuentas por cobrar otras" en \$243.258.000; b) Rechazó la disminución del renglón PW "Activos

2 Folio 299 c. ppal.

3 Folio 300 c. ppal.

fijos no depreciables" en \$1.795.577.000; c) Rechazó la disminución del renglón EU "Activos fijos depreciables" en \$23.968.195.000 y d) Rechazó el incremento del renglón OI "Otros pasivos" en \$632.978.000; porque no eran procedentes las exclusiones de revalorizaciones por no encontrarse contabilizadas, porque se constituyeron en hechos consolidados y porque estaban en firme las declaraciones en las cuales fueron incluidas.

En consecuencia, el renglón del patrimonio bruto se incrementó en \$25.520.514.000, el renglón de total pasivos se disminuyó en \$632.978.000 y, como efecto, el renglón de "Total patrimonio líquido" se incrementó en \$26.153.501.000, es decir, se determinó en \$35.036.311.000, frente al patrimonio líquido declarado de \$8.882.810.000. El saldo a pagar declarado no varió4.

La liquidación de revisión fue confirmada mediante Resolución Recurso de Reconsideración N° 020662007000018 del 6 de marzo de 2007, que decidió el recurso interpuesto por la contribuyente5.

DEMANDA

La sociedad ROHM AND HAAS COLOMBIA LTDA. solicitó la nulidad de la liquidación oficial de revisión y de la Resolución que la confirmó; a título de restablecimiento del derecho, solicitó que se declarara que la renuncia a los reajustes fiscales es legal y, como consecuencia, que la corrección a la declaración en la que se disminuyó el patrimonio líquido está en firme. Por último, pidió que se declarara que las costas del proceso no eran de cargo de la demandante.

Invocó como normas vulneradas los artículos 95 numeral 9° y 363 de la Constitución Política; 15 del Código Civil; 2° del Código Contencioso Administrativo; 683, 714 y 715 del Estatuto Tributario; 44 del Decreto 2649 de 1993 y 52 del Decreto 2247 de 1974. El concepto de violación se puede resumir así:

1. Procedencia de la renuncia a los reajustes fiscales. Explicó que la DIAN cuestionó la disminución por \$23.968.195.000 que la sociedad hizo en la corrección a la declaración de renta por el año 2002 al patrimonio líquido, por la renuncia al saldo acumulado de los reajustes fiscales sobre sus activos a 31 de diciembre de 1991. Dijo que se trataba de una posibilidad perfectamente viable, ya que los reajustes previstos en el artículo 52 del Decreto 2247 de 1974 fueron concebidos como un derecho sujeto a libre disposición de los contribuyentes.

Que esta opción fue confirmada por los artículos 1° de la Ley 20 de 1979, 4° de la Ley 9ª de 1983 y 16 de la Ley 75 de 1986, que establecieron esa posibilidad, no como una obligación, sino como un derecho que se podía usar un año sí y otro no. En consecuencia, al ser derechos son renunciabiles.

Señaló que esa renuncia era procedente, de conformidad con el artículo 15 del Código Civil, pues los reajustes fiscales fueron concebidos como un derecho del contribuyente, sólo miraban al interés individual del renunciante y su renuncia no estaba prohibida en ninguna norma legal, es decir, que la eliminación del

4 Folio 252 c. ppal.

5 Folio 305 c. ppal.

patrimonio fiscal del saldo acumulado de los reajustes fiscales no estaba prohibida expresamente por norma legal alguna.

En relación con el presupuesto de que la renuncia a los reajustes fiscales sólo interesaba al contribuyente, se refirió a los derechos colectivos y de acción popular, como la moralidad administrativa, el goce del ambiente sano, la defensa del patrimonio público, etc. y señaló que dentro de ellos no estaba el derecho a los reajustes fiscales.

Dijo que la DIAN confundía la posibilidad de ejercer libremente un derecho con la posibilidad de renunciar a él cuando ya se ha ejercido libremente. En el primer caso, si no se ejerce el derecho no significa que se esté renunciando a él, simplemente se estaría posponiendo su ejercicio en el tiempo. Por el contrario, en el segundo de los casos, era cuando se podía hablar válidamente de una renuncia, pues ese término implicaba necesariamente un rompimiento o dejación voluntaria de algo que se había poseído.

2. Registros contables de los reajustes fiscales. Señaló que, según la DIAN, no se encontró evidencia de los registros contables de la renuncia de los reajustes y la correspondiente disminución del patrimonio; sin embargo, no tuvo en cuenta que tales reajustes eran las actualizaciones del valor contable a costos históricos de los bienes, permitidos por legislaciones anteriores a 1991, cuando no existían los ajustes por inflación, por lo tanto, el registro en la contabilidad debía ser manejado a través de las cuentas del orden, de conformidad con el Decreto 2649 de 1993, en consideración a que se involucraban aspectos contables y tributarios, y este tipo de cuentas reflejaban las diferencias de valor existentes entre las cifras del balance, y el estado de resultados, y las utilizadas para la elaboración de las declaraciones tributarias, de manera que unas y otras puedan conciliarse (artículo 44).

En cuanto al PUC, indicó que los reajustes fiscales debían incluirse en la cuenta 882 (cuentas de orden de deudoras fiscales) que registraban las diferencias entre el valor de las cuentas de naturaleza activa según la contabilidad y las de igual naturaleza para propósitos de declaraciones tributarias.

En consecuencia, señaló que era claro que tales reajustes se manejaban en cuentas de orden y no en cuentas del balance general, luego, no era posible predicar que el patrimonio contable de un contribuyente reflejara el efecto de los reajustes fiscales. Que en el caso de la actora, los reajustes fiscales efectuados con ocasión de la corrección a la declaración de renta de 2002 se contabilizaron en cuentas de orden, de lo cual se dejó evidencia en las notas a los estados financieros. De ahí que la DIAN, cuando visitó a la sociedad, no hubiera determinado el registro de los nuevos reajustes, pues los funcionarios no acostumbraban a revisar este tipo de cuentas.

3. Expedición irregular de la liquidación oficial de revisión. Señaló que la notificación de la liquidación oficial de revisión se hizo en forma extemporánea, pues la DIAN tenía hasta el 7 de abril de 2006 para ese efecto; sin embargo, el acto administrativo fue entregado efectivamente a la actora el 10 de abril de 2006. Aclaró que si bien la entrega del acto por parte de Adpostal se llevó a cabo el 7 de abril de 2006, esa fecha no podía considerarse como la de notificación, pues fue dejado en la portería del complejo empresarial en las horas de la tarde (3:20p.m.) cuando ya se había surtido el segundo turno de la "recogida" de la correspondencia de la empresa. En consecuencia, como no pudo ser "recogida" el mismo día, le correspondió el turno de las 8 de la mañana del día hábil siguiente,

en este caso, lunes 10 de abril de 2006, como está probado en el libro de correspondencia de la actora en el que consta que el acto fue reclamado por la persona encargada de esas labores ese día.

De acuerdo con lo anterior, la notificación de la liquidación fue extemporánea, sin que los funcionarios encargados de hacer las notificaciones hubieran sido diligentes en su labor, pues se limitaron a dejar el acto en la portería sin cerciorarse que de que éste llegara a su destino, ocurriendo, en consecuencia, la firmeza de la declaración.

Se refirió al verdadero sentido del artículo 566 del Estatuto Tributario, para lo cual citó jurisprudencia de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado que se refieren a la forma de contabilizar los términos. Señaló que se debía tener en cuenta que la Ley 794 de 2003 que modificó el Código de Procedimiento Civil estableció, en el artículo 320 del Código de Procedimiento Civil, que la notificación se consideraba surtida al finalizar el día siguiente al de la entrega del aviso, norma que consideraba aplicable por remisión del artículo 267 del Código Contencioso Administrativo.

4. Indebida motivación. Consideró que la DIAN no podía negar a la actora la posibilidad de renunciar a los reajustes fiscales, sin una norma legal que se lo prohibiera. Señaló que ello significaba que los motivos que se invocaron para dictar el acto no existieron. Que la DIAN desconoció los argumentos expuestos por la actora sin que existieran elementos de hecho y de derecho que efectivamente contravirtieran la legalidad de la actuación de la sociedad. Además, en la resolución del recurso de reconsideración no se pronunció sobre todos los puntos expuestos en aquel ni sobre las cuestiones planteadas por la sociedad, es decir, se violó también el derecho de defensa.

5. Violación de las normas en que debió fundarse. Dijo que la DIAN no había respetado el artículo 363 de la Constitución Política porque desconoció la disminución del patrimonio realizado por la sociedad en la corrección de la declaración del año 2002, sobre criterios inaplicables al caso. Que violó el artículo 2° del Código Contencioso Administrativo, pues con base en interpretaciones erróneas menoscabó la efectividad de los derechos e intereses de la sociedad.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN solicitó desestimar las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones:

Señaló que era improcedente la disminución por \$23.968.195.000 efectuada por el contribuyente al patrimonio líquido en la corrección de la declaración de renta de 2002, como consecuencia de la renuncia al saldo acumulado de los ajustes fiscales sobre activos a 31 de diciembre de 1991, pues si la contribuyente hizo uso del beneficio fiscal, este entró a constituir el costo fiscal de los activos de manera definitiva en la declaración de 1995, y a conformar con los respectivos ajustes el costo fiscal de los activos en las declaraciones subsiguientes, las cuales gozan de firmeza, sin que puedan ser modificadas por la Administración ni por el contribuyente.

Indicó que no era procedente que los contribuyentes disminuyeran el patrimonio líquido en el valor de los reajustes fiscales y en el de los ajustes por inflación aplicados a dichos reajustes, toda vez que estos hacen parte inescindible del costo fiscal de los activos fijos, que a su vez es, por regla general, el valor

patrimonial de los bienes que se declaran (artículos 69, 267 y 353 del Estatuto Tributario).

Precisó que la modificación obedeció al hecho de que en la contabilidad del contribuyente no figuraba registrado el nuevo reajuste, que supuestamente debió realizarse al patrimonio para presentar la declaración de corrección del 19 de diciembre de 2003.

Que de acuerdo con la vista realizada a la empresa, se presentó una disminución en las cuentas de patrimonio bruto y patrimonio líquido del año 2001 con respecto a la año gravable 2002 que, según el representante legal de ese momento, se debió a la escisión de esta sociedad efectuada el 5 de septiembre de 2002, en la que se transfirió parte del patrimonio y activos a la empresa recién constituida ROHM AND HAAS INVERSIONES LTDA., por \$23.000.000.000.

Que, según la suplente del representante legal, esta disminución se debía a los reajustes fiscales de los activos, los cuales iban a desaparecer, porque no se iban a seguir utilizando, ya que no era el valor real de los activos; sin embargo, se constató en la contabilidad y en los libros que existían cuentas contables y no fiscales, como revalorización del patrimonio, por \$13.031.000.000 año gravable 2002, que además se encontraba registrado en el libro mayor y balance de la cuenta 1910 a diciembre 31 de 2002, como también en el libro de inventarios y balances en la nota 7, valorización de activos. Que luego de analizar los ajustes por inflación a los activos, se observó que estaban calculados en las cuentas de activo, pasivo y patrimonio líquido registrados en la declaración de renta, pero no en la corrección.

Que de acuerdo con la respuesta al requerimiento especial, la DIAN consideró que en la contabilidad de la sociedad no se registró el nuevo reajuste que supuestamente debió realizarse al patrimonio para presentar la declaración de corrección; que el efecto de la disminución de patrimonio líquido originado en la renuncia al reajuste fiscal de propiedades, plantas y equipos se registró en la declaración de corrección y no se vio reflejado en las cuentas de orden, donde se observaba aún el reajuste en el año 2002 por \$25.610.094.000 (folio 305).

Rechazó el cargo de nulidad de la liquidación oficial por haber sido expedida en forma irregular, pues la sociedad fue notificada de la liquidación de revisión el 7 de abril de 2006, según acuse de recibo de Adpostal N° 18964, planilla 1045, de esa fecha; por lo tanto, no es cierto que el acto administrativo hubiera sido entregado a la contribuyente el 10 de abril de ese año. Que no significaba que se hablara de introducción al correo, pues de lo que se hablaba era de la fecha en que el interesado recibía la comunicación, que era lo que se entendía por publicidad o notificación de un acto administrativo.

Consideró que los actos administrativos estuvieron bien motivados, pues de acuerdo con el artículo 1° de la Ley 20 de 1979, se dijo que la contribuyente tenía la potestad de ajustar los activos con base en la ley y si ya había hecho uso del beneficio fiscal y le aplicó a los mismos los ajustes por inflación a que había lugar en los años siguientes, no era procedente su renuncia, pues este valor ya hacía parte del costo fiscal del bien que conformaba el patrimonio del contribuyente.

Señaló que se había interpretado el artículo 15 del Código Civil y se había aclarado que una cosa era renunciar a un derecho conferido en la ley y otra muy distinta era no hacer uso de ese derecho o, habiendo hecho uso, desistir de él posteriormente, lo cual podía hacer, pero para ello debía corregir las

declaraciones, de acuerdo con los procedimientos legales. Que la DIAN no violó el principio de justicia ni equidad, pues las actuaciones realizadas por los contribuyentes tenían consecuencias tributarias que no se podían desconocer.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demandante. Las razones de la decisión fueron las siguientes:

1. Negó el cargo relacionado con la nulidad por extemporaneidad de la liquidación oficial de revisión porque en el expediente aparecía demostrado que la Administración notificó el acto liquidatorio el 7 de abril de 2006, según sello de recibido visible en el folio 79 del expediente; es decir, dentro de los seis meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial, que era el 7 de octubre de 2005.

Consideró que el hecho de que el contador de la sociedad hubiese conocido la liquidación el 10 de abril de 2006, no le era atribuible a la Administración sino a la sociedad que optó por recoger la correspondencia a las dos de la tarde y no al concluir el día. Señaló que esa circunstancia no le había impedido ejercer su derecho de defensa en forma oportuna.

2. En cuanto a la procedencia de la renuncia de los reajustes fiscales acumulados hasta 31 de diciembre de 1991, el Tribunal advirtió que las normas que consagraban el reajuste fiscal de cierto tipo de activos (artículos 52 del Decreto Legislativo de 2247 de 1974, 1° de la Ley 20 de 1979, 4 de la Ley 9 de 1993 y 16 de la Ley 75 de 1996) tenían un carácter de opcional, por cuanto el uso de este beneficio dependía del arbitrio del contribuyente.

Sin embargo, de esa circunstancia no se podía inferir que la sociedad tuviera la facultad de renunciar al beneficio fiscal una vez hubiera decidido hacer uso del mismo o después de haberlo agotado. Lo anterior por cuanto si estaba prohibida la acumulación del porcentaje cuando no se hacía el reajuste en un año dado, también lo estaba la renuncia a la valorización que se viera reflejada en el costo fiscal del activo como resultado de la aplicación del cúmulo de reajustes anuales.

Señaló que no era aplicable el artículo 15 del Código Civil, porque la relación contribuyente - Estado pertenecía estrictamente al campo del derecho público, no sólo por el interés general que primaba en el sistema tributario, sino por el vínculo legal entre estos dos sujetos. Es decir, que dentro de este sistema tributario el contribuyente no tenía una liberalidad absoluta, pues sus actos u omisiones repercutían finalmente en el erario. Que, en consecuencia, la renuncia a los reajustes fiscales era un asunto que estaba por fuera de la órbita del derecho privado.

Dijo que era innecesario examinar los demás cargos, pues estaban fundamentados en el hecho de que sí era viable renunciar a los reajustes fiscales acumulados por la compañía.

LA APELACIÓN

La **demandante** interpuso recurso de apelación en contra la decisión del Tribunal por las siguientes razones:

1. Dijo que había error de motivación de la sentencia por considerar que la liquidación de revisión fue notificada oportunamente. Señaló que estaba probado que el acto fue entregado el 7 de abril de 2006 en el complejo industrial donde funcionaba la compañía. Sin embargo, debía hacerse la pregunta de ¿cuándo se entendió notificado el acto?, o ¿Sería en el mismo momento en que la DIAN lo entregó en la portería del complejo en donde funcionaban varias compañías, entre ellas, la actora?

Insistió en que el acto no pudo haberse notificado el mismo día de la entrega del documento, pues si bien las normas tributarias y del Código Contencioso Administrativo guardaban silencio sobre el momento en el cual se entendía surtida la notificación por correo, el artículo 320 del Código de Procedimiento Civil, aplicable por remisión del artículo 267 del Código Contencioso Administrativo y por analogía *iuris*, señalaba que la notificación se consideraba surtida al finalizar el día siguiente al de la entrega del aviso en el lugar de destino. En consecuencia, la notificación de la liquidación se surtió el 10 de abril de 2006, es decir, por fuera del término legal.

Dijo que la Corte Constitucional, mediante sentencia C-096 de 2001, se pronunció en un asunto similar y precisó que se daba publicidad a un acto administrativo particular cuando el afectado recibiera efectivamente la comunicación que lo contenía; cuando fuera conocido por el administrado.

Indicó que, según las pruebas del proceso, la liquidación oficial se entregó en la portería del complejo industrial, donde funcionaban varias empresas, el 7 de abril de 2006 a las 3:20 p.m. y que la actora recogía la correspondencia entre las 10:00 y 10:30 a.m. y entre la 1:00 y 2:00 p.m. por lo tanto, la liquidación sólo la conoció el 10 de abril de 2006, es decir, de forma extemporánea, sin que pudiera considerarse que la expresión conociera fuera sinónimo de recibiera.

2. Error de motivación de la sentencia al considerar que no era renunciable el derecho a tomar los reajustes fiscales, pues el Tribunal se fundamentó en que el artículo 15 del Código Civil era una norma de derecho privado que no era aplicable al ámbito tributario, teniendo en cuenta que con los ingresos obtenidos del recaudo tributario el Estado se financiaba para cumplir sus fines. Sin embargo, las afirmaciones efectuadas en la sentencia no tenían ninguna relación con la procedencia del derecho a renunciar a los reajustes fiscales, ya que el hecho de que los contribuyentes ejercieran sus derechos en nada afectaba el financiamiento del Estado, que además, propende por el derecho a la propiedad.

Señaló que no tenía razón el Tribunal cuando afirmaba que el artículo 15 citado, era una norma del resorte exclusivo del derecho privado, pues se aplicaba a toda clase de leyes y tenía por intención consagrar la renuncia a los derechos de manera general, con la condición de que sólo mire al interés individual y que no esté prohibida la renuncia.

Reiteró que los reajustes fiscales fueron consagrados para el exclusivo beneficio del contribuyente, como un mecanismo optativo, no obligatorio, con el fin de contrarrestar los efectos nocivos de la inflación y para que los bienes, a pesar del paso de los años y de la inflación, mantuvieran su valor. Es decir, que era un claro interés individual sobre el cual no se dispuso una prohibición; por lo tanto, se cumplían los requisitos del artículo 15 del Código Civil, sin que se pudiera negar el derecho a la actora de renunciar a los reajustes fiscales.

3. Frente a los demás cargos no analizados por el Tribunal, solicitó que el *ad quem* los valorara y concluyera que fueron erradas las conclusiones a las que llegó en la sentencia apelada.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** repitió lo expuesto en el recurso de apelación y agregó que la opción de la actora de retirar el reajuste fiscal del costo de los activos, significaba que aceptaba pagar en el futuro un mayor impuesto al momento de la enajenación del bien, lo cual confirmaba que la norma que consagraba la opción miraba exclusivamente el interés del deudor tributario. Explicó que el artículo 52 del Decreto 2247 de 1974 exigía que el reajuste se informara en la declaración de renta, luego era innecesario que se reflejara en la información contable. Que en el año de venta de los bienes lo importante era que la utilidad fiscal que produjera, ordinaria u ocasional, se determinara sobre la base de los ingresos obtenidos y con cómputo del costo de los bienes enajenados que correspondiera. En consecuencia, que la renuncia no perjudicaba sino a la demandante, que miraba su propio interés y, en cambio, beneficiaba al fisco.

En cuanto a la notificación extemporánea de la liquidación de revisión dijo que se remitía a lo expuesto en la demanda y en el recurso de apelación.

La **demandada** solicitó que se desestimaran los argumentos de la apelación y se confirmara la sentencia, por las siguientes razones:

La notificación de la liquidación oficial se realizó de acuerdo con la ley, pues se entregó una copia del acto, el 7 de abril de 2006, en la dirección informada por la contribuyente, es decir, se hizo dentro del término legal. Señaló que no era procedente aplicar la normativa propia del Código de Procedimiento Civil, pues, en primer término, no existía vacío legal que justificara la remisión a otros ordenamientos y, en segundo lugar, porque en materia tributaria, la remisión al procedimiento civil opera para el embargo, secuestro y remate de bienes (artículo 839-2 del Estatuto Tributario).

En cuanto a la irrenunciabilidad de los reajustes fiscales acumulados, indicó que se acogía a lo expresado por el Consejo de Estado en la sentencia de 29 enero de 2009 dictada dentro del Exp. 16013, según la cual, el reajuste fiscal concebido en la Ley 75 de 1986, fue una opción que al ser utilizada en los periodos pertinentes (1986 a 1991) se agotó, y al no haber sido objeto de modificación en la oportunidad legal fue costo fiscal de los activos fijos y, por ende, base para aplicar en las vigencias fiscales posteriores los ajustes integrales por inflación.

El **Ministerio Público** no conceptuó.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación de la parte demandante, la Sala debe decidir sobre la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto de renta y complementarios a la sociedad ROHM AND HAAS COLOMBIA LTDA. por el año gravable de 2002.

Concretamente, se analizará si la liquidación de revisión fue oportunamente notificada, como lo decidió el Tribunal o si, como lo alega la demandante, fue notificada por fuera del término legal y ocurrió, por lo tanto, la firmeza de la liquidación privada. En caso de que se decida que la liquidación fue notificada dentro del término legal, se analizará si la actora podía corregir la declaración de renta del año gravable 2002 para disminuir el patrimonio bruto y el patrimonio líquido declarado inicialmente, como consecuencia de la eliminación del saldo acumulado de los reajustes fiscales sobre sus activos hasta el 31 de diciembre de 1991.

Firmeza de la liquidación privada

La demandante considera que la liquidación de revisión no fue notificada oportunamente, pues si bien el acto fue entregado el 7 de abril de 2006 en la portería del complejo industrial donde funcionaba la compañía, esa no es la fecha en que se debe entender notificada la liquidación, ya que el artículo 320 del Código de Procedimiento Civil, aplicable por remisión del artículo 267 del Código Contencioso Administrativo y por analogía *iuris*, señalaba que la notificación se consideraba surtida al finalizar el día siguiente al de la entrega del aviso en el lugar de destino. Como el día siguiente hábil fue el 10 de abril de 2006, la liquidación se notificó por fuera del término legal. Que la finalidad de la notificación no puede cumplirse si el acto administrativo no era conocido por el administrado.

La notificación de los actos administrativos, como parte fundamental del debido proceso, constituye uno de los mecanismos con cuales la actuación administrativa desarrolla el principio de publicidad; a través de la notificación no sólo se dan a conocer a los administrados los actos que ponen término a una actuación administrativa, sino que a partir de la misma, los interesados pueden ejercer cabalmente su derecho de defensa. Mientras el acto no sea notificado no produce efectos ni es oponible a los destinatarios (artículo 48 del Código Contencioso Administrativo).

En materia tributaria, el artículo 563 del Estatuto Tributario dispone que ***“La notificación de las actuaciones de la Administración Tributaria deberá efectuarse a la dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, en su última declaración de renta o de ingresos y patrimonio, según el caso, o mediante formato oficial de cambio de dirección; la antigua dirección continuará siendo válida durante los tres (3) meses siguientes, sin perjuicio de la validez de la nueva dirección informada.”***

Según el artículo 565 *ibídem*, los requerimientos y las liquidaciones oficiales, entre otros, debían notificarse por correo o personalmente⁶.

En cuanto a la notificación por correo, el artículo 566 *ibídem*, vigente para la ocurrencia de los hechos, es decir, con la modificación introducida por el artículo 5° de la Ley 788 de 2002⁷, disponía que esta notificación por correo se practicaba

⁶ En la actualidad, la notificación de estos actos, según el artículo 45 de la Ley 1111 de 2006, que modificó el artículo 565 del Estatuto Tributario, debe hacerse de manera electrónica, personalmente o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada.

⁷ En el Estatuto Tributario la notificación por correo estaba prevista en el artículo 566 del Estatuto Tributario y antes de la modificación introducida por la Ley 788 de 2002, esta notificación se entendía surtida en la fecha de introducción al correo de la copia del acto, sin embargo, esto fue declarado

mediante entrega de una copia del acto correspondiente en la dirección informada por el contribuyente a la Administración.

De acuerdo con las pruebas del proceso, se observa que la sociedad informó en la declaración de renta del año gravable 2002, presentada el 7 de abril de 2003, y en la declaración de corrección, presentada el 19 de diciembre de 2003, la siguiente dirección: Cra. 50 N. 13 – 209 Código de Administración 2, Código Dpto/Municipio 80018.

En la respuesta al Requerimiento Especial 020632005000107 del 5 de julio de 2005, la sociedad informó que recibiría las notificaciones en la Carrera 50 No. 13 – 209 del municipio de Soledad (Atlántico)⁹.

De acuerdo con el original de la liquidación de revisión, visible en el folio 79 del expediente, se observa un sello de Adpostal del 7 de abril de 2006, un sello de la sociedad "ROHM AND HAAS COLOMBIA LTDA. 7 de abril de 2006 RECIBIDO RECEPCIÓN # 02" manuscrito 15:20 y una firma. En el mismo folio, parte inferior, se observa un sello de "ROHM AND HAAS COLOMBIA LTDA. CONTRALORÍA 10 ABR. 2006 RECIBIDO". La dirección que aparece es la Cra. 50 13 - 209 Soledad – Atlántico.

Así mismo, en la copia de la liquidación de revisión, allegada con los antecedentes administrativos, aparece un sello que certifica que fue notificada por correo certificado según acuse de recibo Adpostal 18964 de fecha abril 7 de 2006, Planilla No. 1045 de fecha 7 de abril de 2006¹⁰.

De acuerdo con lo anterior, la Sala encuentra que la notificación de la liquidación de revisión fue oportuna y debidamente efectuada, por correo, el 7 de abril de 2006, es decir, dentro del término previsto en el artículo 710 del Estatuto Tributario que dispone que dentro de los seis meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial, o a su ampliación, según el caso, la administración deberá notificar la liquidación de revisión, si hay mérito para ello. En este caso, el término para dar respuesta al requerimiento especial No. 020632005000107 del 5 de julio de 2005, notificado el 7 del mismo mes y año, vencía el 7 de octubre de 2005 (artículo 707 *ibídem*); por lo tanto, la DIAN tenía plazo hasta el 7 de abril de 2006 para notificar el acto liquidatorio.

Para la Sala, la notificación mediante entrega de una copia de la liquidación de revisión en la dirección informada por la sociedad en las declaraciones de renta y en la respuesta al requerimiento especial, no sólo cumplió con las normas mencionadas anteriormente, sino que fue eficaz, dado que cumplió con la finalidad de que fuera conocida por la contribuyente e impugnada oportunamente.

inexequible por la Corte Constitucional mediante sentencia C-096 de 2001, pues, "*la simple introducción de la copia al correo no es un medio idóneo para darle cumplimiento a tal exigencia*". En la actualidad ya no rige el artículo 566, pues fue derogado por el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006 y la notificación por correo fue incluida como un párrafo del artículo 565 del Estatuto Tributario.

8 Folios 27 y 29 exp.

9 Folio 55 exp.

10 Folio 252 exp.

Ahora bien, el hecho de que el empleado de la Compañía, encargado de recoger la correspondencia hubiera realizado su labor algunas horas antes de que la oficina de correos entregara la liquidación de revisión en la recepción de la sociedad, no es un hecho imputable a la Administración. Tampoco desvirtúa el hecho comprobado de que la notificación se efectuó en la dirección informada por la sociedad. El destino final de la liquidación de revisión al interior de la organización de la contribuyente, para su análisis o estudio, es un supuesto ajeno a la notificación por correo, la cual no puede depender de que el conocimiento del acto llegue a determinada persona o cargo. Con la entrega del acto liquidatorio en la dirección informada por la sociedad, como en este caso, se surte la notificación por correo.

De otra parte, no es de recibo el planteamiento de la actora cuando afirma, con base en el artículo 267 del Código Contencioso Administrativo, que resulta aplicable el artículo 320 del Código de Procedimiento Civil que dispone que la notificación se consideraba surtida al finalizar el día siguiente al de la entrega del aviso. Lo anterior porque la notificación por correo en materia tributaria tiene una regulación completa que no necesita de otra norma para su entendimiento o aplicación y, porque el artículo 320 del Código de Procedimiento Civil es una disposición específica para la notificación de las providencias en los procesos judiciales, cuestión diferente a la de los actos administrativos¹¹. De manera que no es una norma compatible con el proceso administrativo y, por ende, no es aplicable, en virtud del artículo 267 del Código Contencioso Administrativo.

Por las anteriores razones, la liquidación de revisión fue notificada oportunamente sin que hubiera tenido lugar la firmeza de la liquidación privada. No prospera el cargo de apelación.

Eliminación del saldo acumulado de los reajustes fiscales

La actora considera que los reajustes fiscales fueron consagrados para el exclusivo beneficio del contribuyente, no como una obligación, sino como un mecanismo optativo para contrarrestar los efectos nocivos de la inflación y para que los bienes, a pesar del paso de los años y de la inflación, mantuvieran su valor. Que el Tribunal se equivocó al considerar que no era renunciable el derecho a tomar los reajustes fiscales, con fundamento en que el artículo 15 del Código Civil era una norma de derecho privado que no era aplicable al ámbito tributario.

Señala que el artículo 15 citado que regula la renuncia a los derechos de manera general se aplica a toda clase de leyes, que las únicas condiciones son que sólo mire al interés individual y que no esté prohibida la renuncia, aspectos que se dan en este caso.

Según los antecedentes del proceso, la DIAN en la visita efectuada a la sociedad advirtió sobre los siguientes hechos:

“No obstante la disminución que se refleja en el patrimonio del año 2001 con respecto al año gravable 2002, sino que posteriormente se presenta corrección a la declaración inicial donde se disminuye el patrimonio bruto y el patrimonio líquido de la siguiente manera:

¹¹ Ver, entre otras, las sentencias del 23 de abril de 2009, exp. 16536 C.P. Dr. Héctor Romero D., del 25 de marzo de 2010, Exp. 16831, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 15 de julio de 2010, Exp. 16919, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas B.

	Año Gravable 2002 Declaración inicial	Año gravable 2002 Declaración de corrección	Diferencia
Patrimonio o Bruto	\$51.427.156.00 0	\$25.906.642.00 0	\$25.520.514.00 0
Total pasivo	\$16.390.845.00 0	\$17.023.832.00 0	\$ (632.987.000)
Patrimonio o líquido	\$35.036.311.00 0	\$8.882.810.000	\$26.153.501.00 0

De acuerdo a lo anterior manifestó la señora Sonia Tovar suplente del representante legal que esta disminución se debía a reajustes fiscales de los activos, los cuales iban a desaparecer, porque no se iban a seguir utilizando, ya que no eran el valor real de los activos, pero se pudo constatar en la contabilidad y en sus respectivos libros que existían cuentas contables y no fiscales como revalorización del patrimonio, por valor de \$13.031.000.000 año gravable 2002, que además se encuentra registrado en el libro mayor y balance de la cuenta 1910 a diciembre 31 de 2002, como también el libro de inventarios y balances, en la nota 7 - valorización activos. Ver folios del 187 al 233 y 303 al 323, y del 333 al 336 del Expediente. Encontramos que al analizar los cuadros de ajustes por inflación hechos a los activos, de la cual extraemos el siguiente cuadro.

Cuenta de activos ajustes por inflación	Saldo Enero 1° de 2002	Ajuste acumulado a Diciembre 31	Costo ajustado
Inversión inicial	\$30.716.164.0 00	\$2.156.079.0 00	\$32.872.243.0 00
Edificios	\$2.420.335.00 0	\$420.482.000	\$2.840.817.00 0
Maquinaria y Equipo	\$13.662.015.0 00	\$1.340.045.0 00	\$15.002.060.0 00
Equipos de oficina	\$903.442.000	\$63.416.000	\$966.858.000
Equipo Comunicacion es	\$1.580.297.00 0	\$422.098.000	\$2.002.395.00 0
TOTAL	\$49.282.253.0 00	\$4.402.120.0 00	\$53.684.373.0 00

Como se puede observar están calculadas con base a las cuentas de activo, pasivos y patrimonios líquidos que aparecen registradas en la declaración de renta y complementarios y no a la "recorrección"¹².

Teniendo en cuenta la respuesta de la contribuyente al requerimiento especial, en la cual señalaba que la sociedad había renunciado a los reajustes fiscales que los artículos 52 del Decreto Legislativo 2247 de 1974, 1° de la Ley 20 de 1979, 4° de

¹² Folio 51 exp.

la Ley 9ª de 1983 y 16 de la Ley 75 de 1986 habían consagrado como una opción de los contribuyentes y que, por lo mismo, había eliminado de su patrimonio fiscal el saldo acumulado de los reajustes ya realizados, la DIAN, en la liquidación de revisión adujo lo siguiente:

“Al acogerse al beneficio fiscal establecido por las normas tributarias, 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 o uso de la opción establecida en las normas fiscales, 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 él posteriormente y en este último evento, para el efecto, el contribuyente debe corregir voluntariamente las respectivas declaraciones, ciñéndose al procedimiento tributario, lo cual para el caso analizado no es procedente por haber operado sobre la mayoría de dichas declaraciones la firmeza en virtud de lo establecido por el artículo 714 del Estatuto Tributario.

Lo anterior significa que si el contribuyente hizo uso del beneficio fiscal, entonces dicho valor entró a constituir el costo fiscal de los activos de manera definitiva, en la declaración tributaria de 1995 y a conformar con los respectivos ajustes el costo fiscal de los activos en las declaraciones subsiguientes, 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”¹³.

Para la Sala la decisión administrativa se ajustó a derecho.

En efecto, el asunto debatido fue objeto de análisis por la Sección en sentencia del 29 de enero de 2009¹⁴, en la que se dilucidó si era posible que el contribuyente, en uso de la facultad de corrección voluntaria [art. 588 del E.T.], disminuyera del valor de los activos fijos [depreciables y no depreciables] en lo referente a los reajustes que contemplaba el artículo 65 de la Ley 75 de 1986 aplicados hasta el año de 1991, y los ajustes integrales por inflación aplicados sobre el costo de los bienes reajustados desde el año de 1992 a 2001, con su consecuente incidencia en un menor valor del patrimonio bruto y líquido del período.

El artículo 16 de la Ley 75 de 1986 preveía que los valores absolutos expresados en moneda nacional, en las normas relativas a los impuestos sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, se reajustarían anual y acumulativamente en el ciento por ciento (100%) del incremento porcentual del índice de precios al consumidor para empleados, que correspondiera elaborar al Departamento Administrativo Nacional de Estadística, en el período comprendido entre el 1º de

¹³ Folio 93 exp.

¹⁴ Exp. 16013. C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia

octubre del año anterior al gravable y la misma fecha del año inmediatamente anterior a éste. El Parágrafo 1º dispuso que los contribuyentes podrían ajustar anualmente el **costo de los bienes muebles e inmuebles** que tuvieran el carácter de activos fijos, en el porcentaje señalado en este artículo.

El artículo 65 ibídem, dispuso igualmente que en las declaraciones de renta y patrimonio correspondientes al año gravable de 1986 los contribuyentes podrían ajustar al valor comercial el costo de los activos fijos poseídos en 31 de diciembre de dicho año. Este ajuste no se tomaría en cuenta para fines catastrales, pero se tendría en cuenta para efectos de determinar el costo fiscal en caso de enajenación del activo¹⁵.

Las anteriores normas permitían, entonces, ajustes de los activos en las declaraciones de renta y patrimonio correspondientes al año gravable de 1986 y siguientes, los cuales se tendrían en cuenta para efectos de determinar el costo fiscal de los activos.

Ahora bien, como lo señaló la Sala en la sentencia mencionada, el artículo 267 del Estatuto Tributario establece que el valor patrimonial de los 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 acuerdo con las reglas pertinentes contenidas en el mismo ordenamiento.

Tratándose de activos fijos, su costo está integrado por el precio de adquisición o **el costo declarado en el año inmediatamente anterior**, más el valor de los reajustes (art. 70 ib.); el costo de las adiciones y mejoras en el caso de bienes muebles, construcciones, mejoras, reparaciones locativas no deducidas y contribuciones de valorización en el caso de inmuebles; menos la depreciación u otras disminuciones fiscales correspondientes al respectivo año o período gravable [art.69 del E.T.].

Así mismo, el artículo 70 ib. permite para los contribuyentes no obligados a aplicar ajustes integrales por inflación y para los obligados antes de su entrada en vigencia (año 1992), ajustar anualmente el costo de los bienes que tengan el carácter de activos fijos en el porcentaje señalado en el artículo 868 ib. Y para aquellos que debían aplicar el sistema integral de ajustes por inflación [los que llevan libros de contabilidad], la base para aplicar los ajustes sobre los activos no monetarios, era el **costo fiscal** 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 Fiscal, junto con el artículo 65 de la Ley 75 de 1986 [artículo 35316 del E.T.]. **Esa misma base se debía utilizar para declarar el valor patrimonial de los activos.**

De acuerdo con lo anterior, la Sala concluyó:

“Del contexto normativo que enmarca el caso en estudio, la Sala colige que una vez el contribuyente utilizara la prerrogativa fiscal otorgada por el artículo 65 de la Ley 75 de 1986, es decir, ajustara a precio comercial

¹⁵ Estas normas sustituyeron las normas del Decreto 2247 de 1974 que autorizaban los ajustes del valor monetario de los activos inmovilizados o fijos.

¹⁶ Los ajustes integrales por inflación fueron derogados por el artículo 78 de la Ley 1111 de diciembre 27 de 2006.

los activos fijos poseídos a 31 de diciembre de 1986, y de ahí en adelante hasta el año de 1991, efectuara los reajustes equivalentes al ciento por ciento del incremento porcentual del índice de precios al consumidor (IPC) en atención a lo dispuesto en los artículos 70 y 868 del Estatuto Tributario, y antes de entrar en vigencia la aplicación de los ajustes integrales por inflación (1992), **tales valores entraron a formar parte del costo fiscal de los bienes** y por ende, de su valor patrimonial declarado en las liquidaciones privadas, que al no haber sido objeto de modificación en la oportunidad legal respectiva, impiden por efecto de su firmeza, que diez años después con ocasión de la corrección del denuncia de renta de 2001, sean excluidos por la sociedad.

De tal manera, que si bien es cierto que el legislador previó en la Ley en comento [75 de 1986] una alternativa tributaria [derecho] de acercar a valor comercial los activos fijos, en aras de evitar la tributación sobre una ganancia ocasional ficticia, como lo sostiene la actora, también lo es que si el contribuyente deseaba excluir los reajustes del costo fiscal de los activos fijos, debía hacerlo dentro del plazo legal para modificar las declaraciones de renta de los periodos 1986 a 1991, para que se reflejara en esa forma dentro del haber patrimonial.

Pues una vez vencida la oportunidad para realizar las correcciones de las declaraciones, en concreto la correspondiente al año gravable de 1991, y ante la obligatoriedad del sistema de ajustes por inflación a partir del año gravable de 1992, su aplicación se basaba en el valor patrimonial de los bienes a 31 de diciembre de 1991, que incluyen los reajustes fiscales por ser parte integrante de su costo fiscal.

Por ello, de ahí en adelante para los períodos gravables siguientes (1993 y posteriores incluido el año en discusión de 2001), el procedimiento para realizar el ajuste integral por inflación de activos fijos poseídos durante todo el año, **parte del costo del bien en el último día del año anterior**, que para declararlo en la vigencia fiscal se incrementaba con el resultado obtenido de multiplicarlo por el PAAG [art. 332 del E.T.].

La cifra obtenida de costo fiscal ajustado por inflación es el **valor patrimonial** por el cual deben ser declarados los activos fijos [art. 353ib.], en cada uno de los años gravables en que tuvo vigencia este sistema.

Lo anterior indica que tanto los reajustes como los ajustes integrales por inflación forman parte del costo fiscal de los bienes e inciden como rubro patrimonial en la liquidación privada, de ahí que no sea posible que el contribuyente utilice la facultad de corrección voluntaria [art. 588 del E.T.], para modificar guarismos patrimoniales respecto de los cuales se presume su veracidad y ha operado su firmeza [arts. 746 y 714 ib.].

Entonces, la discusión no recae en si el reajuste fiscal concebido en la Ley 75 de 1996 era un derecho renunciable y por ende los ajustes por inflación aplicados sobre ellos, sino en que fue una opción que al ser utilizada en los periodos pertinentes [1986 a 1991] se agotó, y al no ser objeto de modificación en la oportunidad legal es costo fiscal de los activos fijos y por ende, base para aplicar en las vigencias fiscales

posteriores los ajustes integrales por inflación, con su configuración como valor patrimonial [arts. 267 y 353 del E.T.]”¹⁷.

Según el criterio transcrito, que se reitera, y de acuerdo con la decisión de la Administración, la Sala considera que la actora no podía disminuir los reajustes fiscales de los activos declarados en el año 2002 con la declaración de corrección presentada por ese mismo año, pues tales valores constituyeron el costo fiscal de tales activos que venían siendo declarados en liquidaciones privadas de años que adquirieron firmeza y se tornaron inmodificables. Por lo tanto, los actos administrativos que modificaron la liquidación privada para efectos de rechazar estas disminuciones se ajustaron a derecho, sin que se observe que hubiera indebida motivación o violación de las normas en que debían fundarse, pues no se trata de la negativa a un derecho renunciable o no, sino a la imposibilidad de ejercer la opción por haberse constituido un hecho consolidado inmodificable. Por estas razones se impone la confirmación de la sentencia apelada que negó las pretensiones de la demanda.

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

CONFÍRMASE LA SENTENCIA APELADA

Reconócese personería a la abogada María Helena Caviedes Camargo como apoderada de la DIAN.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

¹⁷ Ídem 13.