

**DETERMINACION DEL IMPUESTO – Procedimiento. Actos que se profieren / LIQUIDACION OFICIAL DE REVISION – Acto mediante el cual se modifica la declaración tributaria / REQUERIMIENTO ESPECIAL – Acto previo a la liquidación oficial / EMPLAZAMIENTO – Acto por el cual se invita al contribuyente a cumplir con sus obligaciones tributarias / EMPLAZAMIENTO PARA CORREGIR - Objeto**

El Capítulo II del Título IV del Estatuto Tributario establece el esquema de las liquidaciones oficiales y se ocupa de los actos administrativos de liquidación oficial de revisión, liquidación de aforo y resolución de sanción que produce la Administración dentro de los procesos de determinación oficial de impuestos o de imposición de sanciones. La liquidación oficial de revisión procede por una sola vez y consiste en la facultad que tiene la Administración de modificar la liquidación privada presentada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante. Su propósito es revisar la declaración privada y modificarla si no se ha presentado de conformidad con las disposiciones legales o si no refleja la situación económica del contribuyente, responsable o agente retenedor. Antes de practicar la liquidación oficial de revisión, la Administración debe enviar, por una sola vez, un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se propone modificar, con explicación de las razones. También debe contener la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones que se pretende modificar. De esta actuación puede resultar que el contribuyente acepte los hechos planteados y corrija voluntariamente su declaración. En caso contrario, una vez agotado el procedimiento anterior, en un plazo que no puede exceder de seis meses contados a partir del vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento, la Administración debe proferir y notificar la liquidación oficial de revisión. Por su parte, el emplazamiento es una invitación que realiza la Administración Tributaria a aquellas personas naturales o jurídicas para que acudan al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, dentro de un plazo determinado y puedan ejercer así su derecho de defensa o presentar pruebas. El artículo 685 del Estatuto Tributario establece que cuando la Administración de Impuestos tenga indicios sobre la inexactitud de la declaración del contribuyente, responsable o agente retenedor, podrá enviarle un emplazamiento para corregir con el fin de que dentro del mes siguiente a su notificación, la persona o entidad emplazada, si lo considera procedente, corrija la declaración liquidando la sanción de corrección respectiva de conformidad con el artículo 644. La no respuesta a este emplazamiento no ocasiona sanción alguna.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 685 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 644

**BENEFICIO DE AUDITORIA – Firmeza anticipada de la declaración privada. Requisitos / DECLARACION TRIBUTARIA – Firmeza. Oportunidad para notificar el requerimiento especial y el emplazamiento**

El beneficio de auditoría fue instituido por el artículo 17 de la Ley 633 de diciembre 29 de 2000, artículo 689-1 del Estatuto Tributario, indicando que para los períodos gravables 2000 a 2003, la liquidación privada de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que incrementaran su impuesto neto de renta en por lo menos un porcentaje equivalente a dos veces la inflación causada del respectivo período gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, quedarían en firme si dentro de los doce meses siguientes a la fecha de su presentación no se notificaba emplazamiento para corregir, además de exigir el cumplimiento de requisitos adicionales para tener derecho a dicho beneficio. En efecto, según la norma mencionada, la firmeza de

las declaraciones tributarias dentro de los términos allí establecidos, más cortos según sea mayor el incremento del impuesto neto de renta en relación con el del año inmediatamente anterior, está condicionada al cumplimiento de los requisitos exigidos para acogerse al beneficio mencionado y, de no cumplirlos quedarán sujetas al término de firmeza general consagrado en el artículo 714 del mismo ordenamiento. Observa la Sala que no obstante que la Administración notificó a la demandante el requerimiento especial el 1º de octubre de 2005, el día 5 del mismo mes y año notificó el emplazamiento para que presentara una corrección a su declaración si lo estimaba pertinente, lo que evidencia que le dio a la sociedad la oportunidad legalmente consagrada de corregir su declaración en las condiciones en que puede hacerlo frente al emplazamiento. Por lo tanto, no es cierto que este último acto sea nugatorio y que se haya coartado el derecho a la defensa de la accionante pues era ese el momento procesal que debió haber aprovechado para corregir su declaración en los términos en que lo considerara, lo que no hizo pues con la respuesta al emplazamiento no aportó la declaración de corrección.

**REQUERIMIENTO ESPECIAL – Al haberse proferido primero que el emplazamiento para corregir no vulnera el derecho de defensa. Su notificación suspende el término de firmeza de la declaración. Beneficio de auditoria / EMPLAZAMIENTO PARA CORREGIR – Habilita a la administración para abrir el término general de firmeza de los dos años**

De otra parte se observa que no obstante haberse proferido primero el requerimiento especial y luego el emplazamiento para corregir, el acto de determinación fue notificado el 15 de junio de 2006, dentro del término general de firmeza de los dos años contados, teniendo en cuenta que el beneficio de auditoría fue desvirtuado en razón de la notificación del emplazamiento para corregir como lo dispone el artículo 689-1 del Estatuto Tributario al señalar que las declaraciones quedarán en firme si dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir. En efecto, del texto de la norma se desprende que la única exigencia para interrumpir el término de firmeza de las declaraciones con beneficio de auditoria es la notificación del emplazamiento para corregir, dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de su presentación. De modo que bajo la aplicación exegética de dicho precepto no se observa violación al debido proceso como quiera que la exigencia mencionada se cumplió y que con ello, el contribuyente emplazado tuvo la oportunidad de ejercer su derecho de defensa. De otra parte, el emplazamiento para corregir habilita a la Administración para abrir el término general de firmeza de los dos (2) años, dentro de los cuales puede actuar proponiendo los demás actos administrativos que estime procedente, puesto que la disposición no contiene ninguna prohibición en ese sentido. En ese orden, no se vulneró tampoco el debido proceso por cuanto se garantizó el derecho a la defensa de la demandante, el que ejerció al discutir los actos administrativos con ocasión de las respuestas al emplazamiento para corregir y al requerimiento especial y con la interposición del recurso de reconsideración; igualmente, los actos administrativos fueron proferidos dentro de la oportunidad legal sin que se pretermitiesen los términos para su respuesta ni se excediera el término de firmeza de la declaración, al practicar la liquidación de revisión.

**BASES Y PORCENTAJES DE RENTA PRESUNTIVA – Se presume que la renta líquida no es inferior al seis por ciento de su patrimonio líquido / RENTA PRESUNTIVA –Es aquella que la ley considera debe generar un patrimonio. Para su cálculo debe tenerse en cuenta el patrimonio líquido del año inmediatamente anterior**

Para resolver, es necesario remitirse al artículo 188 del Estatuto Tributario, antes de la modificación introducida por el artículo 9° de la Ley 1111 de 2006, según el cual para efectos del impuesto sobre la renta, se presume que la renta líquida del contribuyente no es inferior al seis por ciento (6%) de su patrimonio líquido, en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior. Así pues, la renta presuntiva es aquella que la ley considera debe generar un patrimonio; es decir, la ley asume que un patrimonio durante un año gravable debe generar un mínimo de renta, que para el momento de los hechos analizados, era del 6%, hoy en día es del 3%; de resultar más alta que la renta efectivamente obtenida por el contribuyente, se debe tributar sobre ella, lo que ocurrió en el caso que se analiza. Si bien es cierto, en el impuesto sobre la renta los períodos son independientes, para el cálculo de la renta presuntiva debe tenerse en cuenta el patrimonio líquido del año inmediatamente anterior, como lo ordena el artículo 188 del Estatuto Tributario. Así pues, si el ente fiscalizador modifica el patrimonio líquido de los años gravables anteriores, para el caso, el de los años 2001, 2002 y 2003, esto ocasiona a su vez, la modificación de la renta presuntiva en los periodos siguientes.

**AJUSTES Y REAJUSTES POR INFLACION - Hacen parte del costo fiscal de los activos fijos / BIENES SOBREVVALUADOS - El ordenamiento fiscal preveía la facultad del contribuyente de notificar a la Administración la decisión de no efectuar ajustes siempre que se demostrara que el valor del mercado del activo era inferior al 30% del costo que resultaría ajustado**

La modificación de los reajustes fiscales en la liquidación oficial de revisión del año gravable 2001 repercute en las declaraciones de los años 2002, 2003 y 2004 para efectos de la determinación de la renta presuntiva, por cuanto varía el costo fiscal de los bienes poseídos en el año anterior y, por ende, el patrimonio base para calcular la renta presuntiva.

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre los reajustes por inflación se reitera sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 29 de enero de 2009, Rad. 16013, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

**MOTIVACION DEL ACTO ADMINISTRATIVO – Justificación de la manifestación de la administración / FALTA DE MOTIVACION DEL ACTO ADMINISTRATIVO – Cumplimiento de los requisitos para expedir el acto administrativo / SOBRETASA AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA – Liquidación. El acto que la determina no necesita más motivación que lo dispuesto en la ley**

La motivación de un acto implica que la manifestación de la administración tiene una causa que la justifica y debe obedecer a criterios de legalidad, certeza de los hechos, debida calificación jurídica y apreciación razonable; los motivos en que se instituye el acto deben ser ciertos, claros y objetivos. Los motivos del acto administrativo deben ser de tal índole que determinen no sólo la expedición de un acto administrativo sino su contenido y alcance; la motivación debe ser clara, puntual y suficiente, hasta tal punto que justifique la expedición de los actos y que suministre al destinatario las razones de hecho y de derecho que inspiraron la producción de los mismos. En cuanto a la falta de motivación, la Sala recuerda que este cargo se denomina técnicamente expedición en forma irregular del acto. En efecto, cuando la Constitución o la ley mandan que ciertos actos se dicten de forma motivada y que esa motivación conste, al menos en forma sumaria en el texto del acto administrativo, se está condicionando la forma del acto

administrativo, el modo de expedirse. Si la Administración desatiende esos mandatos normativos, incurre en el vicio de expedición irregular y, por ende, se configura la nulidad del acto administrativo. En el caso que nos ocupa, el artículo 29 de la Ley 788 de 2002, modificado por la Ley 863 de 2003 estableció la sobretasa a cargo de los contribuyentes obligados a declarar el impuesto sobre la renta y complementarios, la cual será equivalente para el año gravable 2003 al diez por ciento (10%) del impuesto neto de renta determinado por dicho año gravable y a partir del año gravable 2004, del cinco por ciento (5%) del impuesto neto de renta del respectivo período gravable. La sobretasa se liquidará en la respectiva declaración de renta y complementarios y no será deducible ni descontable en la determinación del impuesto sobre la renta. Según la anterior disposición, la determinación de un mayor impuesto neto de renta, por parte de la Administración Tributaria, en la liquidación oficial de revisión, afecta el cálculo de la sobretasa como quiera que, según lo disponen las normas transcritas, ella será equivalente, para el año gravable 2004, al 10% del impuesto neto de renta. De esta manera, la modificación en la determinación de la sobretasa no necesita motivación diferente a lo dispuesto legalmente, ya que su valor se obtiene aplicando el porcentaje fijado al nuevo impuesto determinado; explicación que se dio en los actos demandados y que permitió a la sociedad manifestar su desacuerdo con las consideraciones expuestas por la entidad.

**FUENTE FORMAL:** LEY 788 DE 2002 - ARTÍCULO 29

**NOTA DE RELATORIA:** Con aclaración de voto del doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

#### **CONSEJO DE ESTADO**

#### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejera ponente:** CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Bogotá D. C., diecinueve (19) de abril de dos mil doce (2012)

**Radicación numero:** 68001-23-31-000-2007-00583-01(18405)

**Actor:** PALMAS OLEAGINOSAS BUCARELIA S.A.

**Demandado:** DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

#### **FALLO**

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 18 de febrero de 2010 del Tribunal Administrativo de Santander<sup>1</sup>, proferida dentro del proceso de acción de nulidad y restablecimiento del derecho, prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, que negó las súplicas de la demanda.

---

<sup>1</sup> Folios 581 a 598 del cuaderno 1

## ANTECEDENTES

El 12 de abril de 2005 la sociedad PALMAS OLEAGINOSAS BUCARELIA S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2004, liquidando un patrimonio líquido de \$20.726.717.000, una renta presuntiva de \$976.003.000, un impuesto neto de renta de \$385.302.000, un impuesto a cargo de \$423.832.000 y un total saldo a pagar de \$0.

El 30 de septiembre de 2005 la División de Fiscalización de la Administración de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga profirió el Requerimiento Especial N° 040762005000034<sup>2</sup>, notificado por correo a la sociedad el 1 de octubre del mismo año, en el que propuso modificar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2004, para aumentar el patrimonio líquido, la renta presuntiva, el impuesto de renta a cargo de la sociedad y el anticipo e imponer sanción por inexactitud.

El 5 de octubre de 2005 la misma división profirió el Emplazamiento para Corregir N° 0001<sup>3</sup>, el que invita a la demandante a corregir la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2004, emplazamiento que fue respondido el 4 de noviembre de 2005 advirtiendo que la declaración se encuentra en firme en razón del beneficio de auditoría; que además, resulta improcedente, ilegal y violatorio del debido proceso y del derecho de defensa expedir y notificar primero el requerimiento especial y dentro del término de respuesta al mismo notificar el emplazamiento para corregir, lo que no obstante no impidió la firmeza de la declaración tributaria cuestionada; que por lo tanto, el emplazamiento carece de validez y se hace nugatorio, porque no permite a la actora corregir su declaración en los aspectos que considera procedente pues se tiene que sujetar a las glosas y a la sanción propuesta por la DIAN en el requerimiento especial.

El 26 de diciembre de 2005, dentro de la oportunidad legal señalada en el artículo 707 del Estatuto Tributario, el representante legal respondió el requerimiento especial<sup>4</sup> diciendo que la declaración del impuesto sobre la renta y

---

<sup>2</sup> Folios 24 a 36 del cuaderno 1

<sup>3</sup> Folios 47 a 57 del cuaderno 1

<sup>4</sup> Folios 37 a 46 del cuaderno 1

complementarios del año 2004 se encuentra en firme por cuanto en ella se incrementó el impuesto neto de renta en por lo menos cuatro (4) veces la inflación del año 2004, es decir, cumplió con el requisito exigido para acogerse al beneficio de auditoría y que la DIAN no notificó emplazamiento para corregir dentro de los seis (6) meses siguientes a su presentación.

Afirmó que el patrimonio declarado corresponde al patrimonio líquido real declarado en el año gravable 2003, con los correspondientes ajustes por inflación del año 2004, conforme con las disposiciones legales vigentes.

Sobre el argumento de la DIAN para aumentar el patrimonio de la sociedad, esto es, que la sociedad debió corregir la declaración del año 2000 y no la del 2001, consideró que las modificaciones propuestas a la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2001 no son definitivas debido a que la misma se encuentra en discusión y se definirán en la jurisdicción contencioso administrativa; mientras ello no suceda no pueden ser tomadas como base para determinar el patrimonio y la renta presuntiva del año 2004.

En cuanto a los activos fijos, transcribió el artículo 65 de la Ley 75 de 1986<sup>5</sup>, para manifestar que en el año 1986 los contribuyentes tenían la opción de declarar los activos fijos por el valor comercial, opción que acogió Bucarelia, desde 1986 a 2001, pero que en el año 1999, a raíz de la crisis económica, se generó una disminución notable en el valor de los bienes raíces y demás activos, por lo que el valor tomado como costo fiscal en el año 1986 ajustado por inflación hasta el año 2001, difería en forma sustancial del valor comercial de los bienes en este último año. Por tal razón se corrigió la declaración del año 2001, para eliminar los ajustes fiscales, con fundamento en los Conceptos No. 25692 del 22 de marzo de 2000 y 59415 del 19 de junio de 1999.

---

<sup>5</sup> ARTICULO 65.- En las declaraciones de renta y patrimonio correspondientes al año gravable de 1986, los contribuyentes podrán ajustar al valor comercial el costo de los activos fijos poseídos en 31 de diciembre de dicho año. Este ajuste no se tomará en cuenta para fines catastrales. Para el caso de las acciones poseídas a 31 de diciembre de 1986, que sean activos fijos y se coticen en Bolsa, el ajuste previsto en este artículo no podrá ser superior al promedio del precio en Bolsa en el último mes de 1986; para las demás acciones dicho ajuste no podrá ser superior al valor que resulte de dividir, el patrimonio neto de la sociedad por el número de acciones en circulación o de propiedad de los accionistas.

*El ajuste de que trata este artículo se tendrá en cuenta para efectos de determinar el costo fiscal en caso de enajenación del activo.*

Frente a lo relacionado con la renta presuntiva afirmó que la DIAN no puede modificar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2004, por cuanto por la declaración del mismo impuesto del año 2003 no ha iniciado proceso de determinación y mientras no lo haga es legal.

En lo relacionado con la sanción por inexactitud dijo que no se configuraron los supuestos de hecho puesto que la sociedad no ha incurrido en las situaciones contempladas en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Analizada la respuesta y los documentos allegados, la División de Liquidación de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Bucaramanga, practicó la Liquidación Oficial de Revisión No<sup>o</sup> 040642006000014 del 14 de junio de 2006<sup>6</sup> en la que mantuvo las glosas propuestas en el requerimiento especial y no impuso sanción por inexactitud por lo que el saldo a pagar por el año gravable lo estableció en la suma de \$493.960.000.

El 11 de agosto de 2006, la actora interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión<sup>7</sup>, el cual fue decidido mediante la Resolución 900.001 del 11 de mayo de 2007<sup>8</sup>, en el sentido de aceptar el anticipo por el año gravable siguiente, determinado en la declaración privada; así mismo fue eliminada la sanción por inexactitud por lo que el saldo a pagar fue determinado en la suma de \$405.481.000.

### **LA DEMANDA**

La entidad demandante, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones<sup>9</sup>:

*“a. Se declare la nulidad de la Liquidación de Revisión N<sup>o</sup> 040642006000014 del 14 de junio de 2006, expedida por la División de Liquidación de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Bucaramanga.*

---

<sup>6</sup> Folios 62 a 77 del cuaderno 1

<sup>7</sup> Folios 83 a 97 del cuaderno 1

<sup>8</sup> Folios 98 a 112 del cuaderno 1

<sup>9</sup> Folio 397 a 453 del cuaderno 1

*b. Se declare la nulidad de la Resolución Recurso de Reconsideración que Modifica N° 900.001 del 11 de mayo de 2007.*

*c. Que como consecuencia de las declaraciones anteriores, se restablezca en su derecho a la sociedad PALMAS OLEAGINOSAS BUCARELIA S.A. NIT. 860.009.787-9, declarando que se encuentra en firme su liquidación privada del impuesto de renta del año gravable 2004, presentada el 12 de abril de 2005, la cual se identifica con el número adhesivo 29401010768014, así como que dicha sociedad no debe a la DIAN los mayores valores determinados oficialmente en los actos demandados.”*

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículos 35, 59 y 84 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículos 188, 588, 685, 689-1, 706, 730, 712 y 742 del Estatuto Tributario.
- Artículo 65 de la Ley 75 de 1986.
- Artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

Para desarrollar el concepto de violación propuso los siguientes cargos:

**Violación de los artículos 29 de la Constitución Política; 685,689-1, 706, y 730 del Estatuto Tributario; y 84 del Código Contencioso Administrativo.**

Firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2004 y nulidad de la liquidación oficial de revisión por irregularidades en el procedimiento previo a su expedición.

Afirmó que, de acuerdo con el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2004 goza del beneficio de auditoría pues cumplió con los requisitos exigidos por la norma en cita; por lo tanto, adquirió firmeza seis (6) meses después de su presentación, lo cual siempre ha sido reconocido por la DIAN en los actos demandados.

Señala que en el caso de las declaraciones cobijadas por el beneficio de auditoría, la interrupción del término de firmeza ocurre por la notificación de un emplazamiento para corregir y no del requerimiento especial, lo que opera de manera general para el resto de declaraciones.

Agregó que, según el artículo 685 del mismo Estatuto, la causal para proferir un emplazamiento para corregir se funda en la existencia de indicios de inexactitud en la declaración tributaria y tiene por fin darle al contribuyente la oportunidad de



corregirla dentro del mes siguiente a su notificación liquidando la sanción de corrección del 20% del mayor valor a pagar o menor saldo a favor.

Por lo tanto, la notificación del emplazamiento para corregir debe ser anterior al requerimiento especial, como lo dispone el artículo 706 del Estatuto Tributario y lo ratifica la DIAN en el Concepto 72833 del 1° de agosto de 2000 pues si la respuesta del contribuyente satisface a la Administración Tributaria no es necesario expedir el requerimiento especial.

Precisó que el procedimiento señalado fue desconocido por la Administración de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga ya que primero notificó el Requerimiento Especial No. 040762005000034 del 30 de septiembre de 2005 y, con posterioridad a ello, el 5 de octubre del mismo año, notificó el Emplazamiento para Corregir 0001, respecto de la misma declaración tributaria del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2004.

Advirtió que, por lo tanto, el emplazamiento para corregir resultó inoperante porque no pudo cumplirse su finalidad, de dar al contribuyente la posibilidad de corregir voluntariamente su declaración, lo que evidencia que solamente fue expedido, para tratar de impedir la firmeza de la declaración.

Indicó que una vez proferido el requerimiento especial, el contribuyente sólo podía corregir su declaración en los términos en él señalados y estaba conminado a la sanción por inexactitud del 160%.

Agregó que, en consecuencia, los actos demandados son nulos por falsa motivación al manifestar que *“al emitirse el emplazamiento, este interrumpía tácitamente el término para la respuesta al Requerimiento Especial y si el contribuyente hubiera optado por corregir su declaración dentro del mes siguiente con el 20% de sanción, la Administración hubiera aceptado”*, argumento infundado, violatorio del principio de legalidad y del debido proceso, carente de respaldo legal; expedidos en forma irregular e ilegal porque ningún término de ley se interrumpe tácitamente si la misma ley no la ha establecido.

Precisó que, la expedición irregular del requerimiento especial y del emplazamiento para corregir ocasiona la nulidad de la liquidación de revisión, como lo señalan los numerales 5 y 6 del artículo 730 del Estatuto Tributario.

Como soporte de todo lo expuesto, citó las sentencias 14086 del 7 de abril de 2005; 14778 del 18 de mayo de 2006 y 15440 del 12 de julio de 2007 del Consejo de Estado.

**Violación de los artículos 29 de la Constitución Política; 65 de la Ley 75 de 1986; 588 y 742 del Estatuto Tributario; y 264 de la Ley 223 de 1995.**

En cuanto a la posibilidad de ajustar al valor comercial el costo de los activos fijos poseídos a 31 de diciembre del año de 1986, adujo que los reajustes fiscales son opcionales y pueden ser eliminados en los años posteriores mediante corrección de la declaración tributaria, por tratarse de un derecho esencialmente renunciable, como lo ha reconocido la DIAN en los Conceptos 25692 del 22 de marzo de 2000 y 59415 del 19 de junio de 1999.

Afirmó que estos ajustes fueron creados con el propósito de que al momento de la enajenación del activo, el ajuste al valor comercial se pudiera utilizar como costo fiscal con el fin de evitar que se generaran utilidades meramente nominales, es decir, evitar que los contribuyentes tributaran sobre utilidades ficticias y no reales; que de acuerdo con lo anterior, la sociedad demandante ajustó en el año 1986 al valor comercial, el costo de los activos fijos poseídos a 31 de diciembre de dicho año.

Indicó que los ajustes se declararon durante los años siguientes hasta el año gravable 2001, en el cual fueron eliminados porque el valor comercial de los bienes a los cuales se habían aplicado sufrió una disminución considerable. Para demostrar esta afirmación anexa los avalúos comerciales del año 2001, realizados a los inmuebles ubicados en el corregimiento El Pedral, Hacienda Bucarelia, Municipio de Puerto Wilches, Santander, y de la maquinaria y equipo.

Señaló que en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2001, presentada el 9 de abril de 2002, se declaró un patrimonio líquido de \$30.896.217.000 que incluía los reajustes fiscales por valor de \$17.667.665.000; el 25 de septiembre del mismo año la declaración fue corregida con el fin de eliminar los reajustes fiscales, por lo que el patrimonio líquido se disminuyó a la suma de \$13.228.552.000. Por solicitud de la DIAN, se presentó una nueva corrección, el 5 de marzo de 2004, con el fin de adicionar el patrimonio líquido en la suma de \$2.126.861.000, porque la entidad oficial consideró que los bienes inmuebles

debían ser declarados por su avalúo catastral; la sociedad acogió la propuesta de la entidad.

Aclaró que la corrección de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2001, para eliminar los ajustes opcionales, estaba amparada en los conceptos de la DIAN 25692 del 22 de marzo de 2000 y 59415 del 19 de junio de 1999, los cuales permitían corregir la declaración para modificar la base de los ajustes.

Al respecto, citó el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, en el que se afirma *que los contribuyentes que actúen con base en conceptos escritos de la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en los mismos y que durante el tiempo en que tales conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias.*

Aclaró que el Concepto 051652 del 17 de agosto de 2004, posterior a la fecha de presentación de la declaración del año 2001, en el cual basa su argumentación la DIAN, nunca fue publicado, por lo que no modifica los conceptos antes citados.

Concluyó diciendo que la sociedad disminuyó los reajustes fiscales haciendo uso del procedimiento establecido en el artículo 588 del Estatuto Tributario, dentro de la oportunidad legal y antes de que la DIAN notificara requerimiento especial, de manera que resulta ilegal y arbitrario pretender coartar este derecho del contribuyente, mediante un concepto de esa entidad en que se dice que la corrección no puede ser relativa al patrimonio líquido en el valor de los reajustes fiscales y en el valor de los ajustes por inflación aplicados sobre ellos, pues ninguna norma prohíbe tal corrección, máxime cuando para la fecha de corrección no se había notificado a la demandante requerimiento especial ni pliego de cargos.

Aclaró que la discusión sobre la posibilidad de corregir la declaración del impuesto sobre la renta, con el propósito de disminuir o eliminar los reajustes fiscales, es una discusión sobre el año gravable 2001 y no sobre el año gravable 2004.

Si se observa la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2004, se puede ver que el patrimonio líquido de \$20.726.717.000 nunca fue corregido, por

lo cual constituye falsa motivación la afirmación del anexo explicativo de la liquidación oficial de revisión, acerca de que el contribuyente puede, para el año 2004, corregir su declaración para disminuir los activos fijos.

Explicó que toda la argumentación de los actos demandados está referida a los años 2001 y 2003, mientras que lo que se discute en este proceso es la legalidad de la declaración del 2004, que nunca fue corregida para disminuir o eliminar reajustes fiscales.

Adujo que la DIAN pretende trasladar al año 2004, aspectos que fueron materia de cuestionamiento en los años gravables 2001, 2002 y 2003 pues en la liquidación de revisión hace referencia a los actos proferidos con relación a los años 2001 y 2003, actos que se encuentran en discusión en la jurisdicción de lo contencioso administrativa; de esta manera desconoce la independencia de los periodos gravables.

Finalizó diciendo que los actos demandados carecen de sustento fáctico y jurídico respecto del año gravable 2004, porque la DIAN no cuestionó la declaración del año gravable 2004, sino que la discusión la centra en si la sociedad podía excluir los reajustes fiscales en la declaración de corrección del año gravable 2001.

**Violación de los artículos 29 de la Constitución Política; 188 y 742 del Estatuto Tributario.**

Manifestó que la DIAN modificó el patrimonio del año 2004 con base en las liquidaciones oficiales de revisión proferidas por los años gravables 2001, 2002 y 2003, las cuales no se encuentran en firme, son objeto de discusión ante la jurisdicción contenciosa administrativa, por lo que no pueden ser tenidas en cuenta para modificar la declaración tributaria del año gravable 2004.

Anotó que la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2003 se encuentra en firme, porque la liquidación oficial de revisión que pretendió modificarla fue notificada extemporáneamente y que, para determinar la renta presuntiva del año gravable 2004, debe tenerse en cuenta el patrimonio allí declarado que, en consecuencia, se encuentra también en firme y no podía ser modificada por la DIAN.

**Violación de los artículos 29 de la Constitución Política; 712 y 730 del Estatuto Tributario; 35 y 59 del Código Contencioso Administrativo.**

Manifestó que la DIAN no motivó la modificación del renglón 73 “*sobretasa impuesto a la renta 2004*”, lo que origina la nulidad de la liquidación oficial; que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración afirmó que no es necesaria la motivación, toda vez que el valor se obtiene de realizar una fórmula aritmética, teniendo en cuenta el nuevo impuesto determinado.

Agregó que dicha confesión sorprende porque se espera que los funcionarios conozcan las normas del Estatuto Tributario y del Código Contencioso Administrativo, dentro de ellas las que exigen que las liquidaciones de revisión deben contener una explicación sumaria de las modificaciones efectuadas a la declaración.

Finalizó el cargo transcribiendo apartes sobre la necesidad de motivación de los actos administrativos contenidos en las sentencias 15440 del 12 de julio de 2007; 14778 del 18 de mayo de 2006; 15686 del 14 de junio de 2007; 12160 del 24 de agosto de 2001; 13532 del 17 de febrero de 2005; 12328 del 23 de noviembre de 2001 del Consejo de Estado; y la T-552 del 25 mayo de 2005 de la Corte Constitucional.

#### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

En la oportunidad legal, el apoderado de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, en escrito de contestación a la demanda se opuso a las pretensiones de la demanda<sup>10</sup> por las razones que a continuación se enuncian:

**Violación de los artículos 29 y 209 de la Constitución Política; 685, 689-1, 706 y 730 del Estatuto Tributario.**

Manifestó que según el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, la declaración tributaria queda en firme si dentro de los términos allí establecidos, dependiendo de los porcentajes de incremento realizados, no se hubiere notificado emplazamiento para corregir.

---

<sup>10</sup> Folios 468 a 484 del cuaderno 1

Expresó que, en el caso concreto, la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2004 se presentó el 12 de abril de 2005, por lo que la Administración Tributaria contaba hasta el 12 de octubre del mismo año para notificar el emplazamiento para corregir, lo cual ocurrió el 5 de octubre de 2005 por lo que, en consecuencia, la declaración no adquirió firmeza.

Aseguró que no hay disposición que consagre que el emplazamiento para corregir debe preferirse antes del requerimiento especial y que hacerlo no le quita efectos legales al emplazamiento ni genera nulidad ni violación al debido proceso y al derecho de defensa, pues se respetaron los términos.

Por otro lado, afirmó que no se violó el derecho de defensa pues notificados el requerimiento especial, el 1° de octubre de 2005 y el emplazamiento para corregir, el 5 de octubre del mismo año, el contribuyente contaba con plazos de respuesta que no aprovechó porque no obstante haber dado respuesta a este último el 4 de noviembre, en esa ocasión no aportó la declaración de corrección, lo que hubiera motivado a la Administración Tributaria a archivar la investigación.

Concluyó diciendo que el emplazamiento para corregir se notificó dentro del término señalado en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, lo que impidió la firmeza de la declaración.

**Violación de los artículos 29 de la Constitución Política; 65 de la Ley 75 de 1986; 588 y 742 del Estatuto Tributario y 264 de la Ley 223 de 1995.**

Frente a la alegada procedencia de la eliminación de los reajustes fiscales efectuados en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2001, aclaró que el debate en este cargo se refiere a otro período fiscal, el cual se encuentra en discusión ante el Consejo de Estado y que, en consecuencia, será la decisión que en ese proceso se adopte la que finalmente determine si la actuación de la DIAN se ajustó o no a derecho, pero mientras eso sucede, es deber tanto de las autoridades como de los particulares, tener presente la presunción de legalidad de los actos administrativos.

No obstante lo anterior, precisó que mediante el Decreto 1837 del 11 de agosto de 2002, el Gobierno Nacional declaró el Estado de Conmoción Interior en todo el

territorio nacional y, en ejercicio de las facultades conferidas por el artículo 213 Superior y en desarrollo del decreto citado, expidió el Decreto 1838 del mismo mes y año, por medio del cual creó el impuesto para preservar la seguridad democrática, impuesto cuya base gravable era el patrimonio líquido poseído a 31 de agosto de 2002, lo que suscitó el indebido proceder de la demandante que, el 25 de septiembre de 2002, procedió a modificar la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2001, para disminuir el patrimonio líquido.

En cuanto a la violación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995, afirmó que los conceptos emitidos por la DIAN no pueden aplicarse de forma aislada ya que hacerlo sería atentar contra el verdadero querer de lo expresado en ellos.

Para el efecto transcribió los Conceptos 025692 de 2000 y 059415 de 1999 y concluyó que para inaplicar los ajustes era necesario demostrar que el valor del activo en el mercado era inferior en un 30% al costo que resultaría si se aplicara el ajuste respectivo previa comunicación de esta situación al Administrador de Impuestos por lo menos con dos meses de anticipación a la fecha del vencimiento del plazo para declarar y que la otra alternativa era que el costo fiscal de los activos no monetarios de la sociedad a 31 de diciembre del año 2001 hubiese sido igual o inferior a \$95.500.00, caso en el cual no se requería informar a la entidad.

Resaltó que en el Concepto 059415 de 1999, el tema tratado es el relacionado con el beneficio establecido en el artículo 80 de la Ley 223 de 1995, por lo que no puede hacerse extensivo a otros casos; que en ese orden queda claro que el fundamento alegado para corregir la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2004, disminuyendo el valor acumulado de los ajustes fiscales no tiene fundamento doctrinario que permita aceptarlo.

En cuanto a la aplicación del Concepto 051652 del 17 de agosto de 2004, el cual, según el accionante, fue expedido con posterioridad a la corrección, manifestó que dicho concepto solo sirvió como fórmula auxiliar de interpretación para resolver el problema jurídico planteado, en el cual se 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 a ellos aplicados, teniendo en cuenta que estos hacen parte 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.

Para concluir, menciona que los datos consignados en la declaración del impuesto sobre la renta de una determinada vigencia fiscal tienen incidencia en la siguiente, especialmente, en el patrimonio. En ese orden, si una declaración tributaria es modificada por la Administración Tributaria, es necesario analizar las siguientes declaraciones por el mismo concepto, para determinar los efectos que se generan con tal modificación, como sucedió en el presente caso.

**Violación de los artículos 29 de la Constitución Política; 188 y 742 del Estatuto Tributario.**

Manifestó que los actos administrativos demandados gozan de la presunción de legalidad, consagrada en el artículo 66 del Código Contencioso Administrativo, y los mismos no han sido anulados ni suspendidos por ninguna autoridad.

Aseveró que como la información consignada en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de una vigencia fiscal tiene incidencia en la siguiente, es evidente que si la Administración la modifica se deben analizar los efectos que surgen en las siguientes, como ocurrió en el caso concreto, en el que se modificaron las declaraciones de los años gravables 2001, 2002 y 2003 en cuanto a los ajustes por inflación y como el contribuyente tributa sobre renta presuntiva, cuya determinación está relacionada con el patrimonio líquido del año inmediatamente anterior, se debía modificar la declaración del año gravable 2004.

Manifestó que no es cierto que la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2003 esté en firme, pues los actos de determinación de esa vigencia fiscal se encuentran en discusión ante la jurisdicción contenciosa administrativa.

**Violación de los artículos 29 de la Constitución Política; 712 y 730 del Estatuto Tributario; 35 y 59 del Código Contencioso Administrativo.**

Señaló que en el requerimiento especial se le informó a la demandante que una vez determinado un nuevo impuesto neto de renta, la sobretasa del impuesto también se sometía a modificación, toda vez que tal valor se obtenía de aplicar una fórmula aritmética, tomando como base el nuevo impuesto, como se precisó



en la liquidación oficial; por lo que desde ese momento tuvo la oportunidad de ejercer su derecho de defensa, del cual hizo uso.

Advirtió que las mismas consideraciones fueron citadas en la liquidación oficial de revisión; que en ese contexto, no es cierto que se hayan violado los derechos constitucionales al debido proceso y a la defensa, pues la accionante conocía desde el inicio de la actuación administrativa las modificaciones que se propusieron a la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2004 y pudo controvertirlas en la oportunidad legal.

### **LA SENTENCIA APELADA**

Mediante sentencia del 18 de febrero de 2010, el Tribunal Administrativo de Santander negó las súplicas de la demanda<sup>11</sup>.

Las razones aducidas en la decisión son las siguientes:

Precisó el a-quo que, de conformidad con el párrafo 3° del artículo 689-1 del Estatuto Tributario, la declaración del impuesto sobre la renta adquiere firmeza si se cumplen las condiciones allí establecidas y no se notifica emplazamiento para corregirla.

Refirió que en el caso en estudio la demandante presentó la declaración tributaria el 12 de abril de 2005 y la Administración notificó, el 5 de octubre siguiente, el emplazamiento para corregir, esto es, dentro de los términos legales, por lo que la declaración no adquirió firmeza.

Advirtió, con base en los artículos 685 y 703 del Estatuto Tributario, que por técnica, la Administración Tributaria debió expedir el emplazamiento para corregir y, posteriormente a ello, el requerimiento especial; pero que esta situación no genera vicios de ilegalidad en las actuaciones administrativas.

En cuanto a la modificación de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2004, se remitió a lo expuesto en la sentencia

---

<sup>11</sup> Folios 581 a 598 del cuaderno 1

1603 del 29 de enero de 2009 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado en la que se analizó una situación similar entre las mismas partes por el año gravable 2001 y afirmó que no es válido el planteamiento de la demandante, que indica que los reajustes fiscales opcionales establecidos por el artículo 65 de la Ley 75 de 1986, pueden ser eliminados en años posteriores mediante la corrección de la declaración de renta, por tratarse de un derecho renunciabile.

Aclaró, en cuanto a la falsa motivación, que los actos demandados señalan que al contribuyente no le era permitido disminuir el valor fiscal de los activos declarados en el año gravable 2001 porque los reajustes fiscales y los ajustes integrales por inflación forman parte del costo fiscal de los mismos; lo anterior conlleva que el nuevo valor de los activos fijos determinados por el ente fiscal deben tenerse en cuenta en las declaraciones del impuesto sobre la renta de los años 2002, 2003 y 2004, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 332 y 353 del Estatuto Tributario.

Recordó que para efectos del impuesto de renta, se presume que la renta líquida del contribuyente no es inferior al 6% del patrimonio líquido en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior, como lo establece el artículo 188 del mismo estatuto. Luego, si el patrimonio líquido declarado en el año 2001 no correspondía, obligatoriamente afecta las declaraciones posteriores.

Agregó, después de definir la renta presuntiva, que como su objeto es gravar los ingresos o beneficios personales obtenidos al poseer un determinado patrimonio líquido o bruto, ésta varía cuando los reajustes realizados a los activos fijos poseídos, con fundamento en el artículo 65 de la Ley 75 de 1986, han sido excluidos por la sociedad en su declaración, cuando estos ya hacían parte del costo fiscal de los bienes.

En cuanto a la falta de motivación de la modificación efectuada a la sobretasa, precisó que esta se generó por la variación del impuesto de renta, como se explicó en el requerimiento especial y en la liquidación oficial de revisión. Por lo tanto, no requería de motivación adicional a la expuesta en el acápite de la efectuada al impuesto sobre la renta gravable.

## RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la demandante interpuso recurso de apelación<sup>12</sup> en el que solicita revocar la sentencia impugnada y, en su lugar, se acceda a las súplicas de la demanda.

Al efecto, reiteró los argumentos de la demanda y resaltó:

El a-quo consideró probada la irregularidad que existió en el proceso de determinación pues consideró que efectivamente la DIAN con posterioridad a la notificación del requerimiento especial notificó el emplazamiento para corregir, pero estima que la misma no genera vicios de ilegalidad en las actuaciones administrativas.

Precisó que la prohibición legal de notificar el emplazamiento para corregir con posterioridad al requerimiento especial se desprende de los artículos 588, 685, 709, 644 y 647 del Estatuto Tributario. La sentencia desconoce que esta irregularidad impidió a la sociedad corregir la declaración en los términos del artículo 588 que señala que los contribuyentes podrán corregir sus declaraciones dentro de los 2 años siguientes al vencimiento del término para declarar y antes de que se les haya notificado requerimiento especial.

El emplazamiento para corregir es el requisito que impide la firmeza de las declaraciones tributarias con beneficio de auditoría, por lo que al ser expedido con vicios de procedimientos resulta ilegal y con clara violación del artículo 29 de la Constitución Política; que, en consecuencia, la liquidación oficial de revisión es nula por vicios en el procedimiento que le antecede y por violación del debido proceso.

En cuanto al fondo del asunto, agregó que la sentencia se fundamentó en una sentencia del Consejo de Estado que nada tiene que ver con el año gravable 2004 y que, además, no fue solicitada ni decretada como prueba por la DIAN dejando de valorar pruebas que si fueron decretadas y practicadas como el informe de libros de contabilidad y el acta de inspección contable que dan fe de que el patrimonio de la actora por el año 2004 corresponde al declarado y que la única diferencia corresponde a provisiones y valorizaciones.

---

<sup>12</sup> Folios 601 a 613 del cuaderno 1

## **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandante**, en los alegatos de conclusión, reiteró lo expuesto en la demanda y en el recurso de apelación.

La **entidad demandada** reiteró lo dicho en la contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** no intervino en esta etapa procesal.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, la Sala debe decidir sobre: i) la firmeza de la declaración tributaria; ii) las modificaciones propuestas a la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2004; y iii) la motivación de la sobretasa.

Controvierte la demandante, ahora apelante, la sentencia de primera instancia que negó las súplicas de la demanda por cuanto consideró que la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2004, al momento de proferir la liquidación oficial de revisión, se encontraba en firme por el beneficio de auditoría; que tomó como base hechos y cifras de años anteriores; que el aumento que la DIAN realizó a la renta presuntiva fue injustificado y que faltó de motivación sobre la modificación de la sobretasa.

Por su parte, para desvirtuar la anterior afirmación, la entidad demandada afirmó que el emplazamiento para corregir se notificó dentro del plazo establecido en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario; que la modificación de las declaraciones tributarias por el impuesto sobre la renta de vigencias anteriores incide en la del año gravable 2004, más aún cuando el impuesto se liquida por el sistema de renta presuntiva y que la sobretasa varió por efecto de la modificación del impuesto sobre la renta gravable.

En esas condiciones, procede la Sala al estudio de los cargos:

### **Firmeza de la declaración tributaria.**

Afirmó la demandante que la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2004 cumplió con los requisitos establecidos para el beneficio de auditoría y adquirió firmeza el 12 de octubre de 2005, pues la DIAN no notificó en debida forma el emplazamiento para corregir.

El Capítulo II del Título IV del Estatuto Tributario establece el esquema de las liquidaciones oficiales y se ocupa de los actos administrativos de liquidación oficial de revisión, liquidación de aforo y resolución de sanción que produce la Administración dentro de los procesos de determinación oficial de impuestos o de imposición de sanciones.

La liquidación oficial de revisión procede por una sola vez y consiste en la facultad que tiene la Administración de modificar la liquidación privada presentada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante. Su propósito es revisar la declaración privada y modificarla si no se ha presentado de conformidad con las disposiciones legales o si no refleja la situación económica del contribuyente, responsable o agente retenedor<sup>13</sup>.

Antes de practicar la liquidación oficial de revisión, la Administración debe enviar, por una sola vez, un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se propone modificar, con explicación de las razones. También debe contener la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones que se pretende modificar.

De esta actuación puede resultar que el contribuyente acepte los hechos planteados y corrija voluntariamente su declaración. En caso contrario, una vez agotado el procedimiento anterior, en un plazo que no puede exceder de seis meses contados a partir del vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento, la Administración debe proferir y notificar la liquidación oficial de revisión.

Por su parte, el emplazamiento es una invitación que realiza la Administración Tributaria a aquellas personas naturales o jurídicas para que acudan al

---

<sup>13</sup> Artículo 702 del Estatuto Tributario

cumplimiento de sus obligaciones tributarias, dentro de un plazo determinado y puedan ejercer así su derecho de defensa o presentar pruebas.

El artículo 685 del Estatuto Tributario establece que cuando la Administración de Impuestos tenga indicios sobre la inexactitud de la declaración del contribuyente, responsable o agente retenedor, podrá enviarle un emplazamiento para corregir con el fin de que dentro del mes siguiente a su notificación, la persona o entidad emplazada, si lo considera procedente, corrija la declaración liquidando la sanción de corrección respectiva de conformidad con el artículo 644. La no respuesta a este emplazamiento no ocasiona sanción alguna.

Es decir, el artículo en cita faculta a la Administración Tributaria para proferir al contribuyente un emplazamiento para que corrija su declaración tributaria.

En el caso en estudio, menciona la actora que la liquidación oficial de revisión, mediante la cual la Administración Tributaria modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable de 2004, es nula por cuanto la Administración notificó el requerimiento especial con anterioridad al emplazamiento para corregir; que, por lo tanto la declaración privada, con beneficio de auditoría, quedó en firme.

El beneficio de auditoría fue instituido por el artículo 17 de la Ley 633 de diciembre 29 de 2000, artículo 689-1 del Estatuto Tributario, indicando que para los períodos gravables 2000 a 2003, la liquidación privada de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que incrementaran su impuesto neto de renta en por lo menos un porcentaje equivalente a dos veces la inflación causada del respectivo período gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, quedarían en firme si dentro de los doce meses siguientes a la fecha de su presentación no se notificaba emplazamiento para corregir, además de exigir el cumplimiento de requisitos adicionales para tener derecho a dicho beneficio.

La Ley 863 de 2003, en su artículo 28, modificó el artículo 689-1 del Estatuto Tributario e hizo aplicable el beneficio de auditoría a los años gravables 2004 a 2006, al disponer:

**“ARTÍCULO 28. BENEFICIO DE AUDITORÍA.** Modifícase el párrafo 3o y adiciónase el párrafo 4o al artículo 689-1 del Estatuto Tributario los cuales quedarán así:

*"Párrafo 3o. El beneficio contemplado en este artículo será aplicable igualmente por los años gravables de 2004 a 2006, siempre que el incremento del impuesto neto de renta sea al menos de dos punto cinco veces (2.5) la inflación causada en el respectivo año gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior y quedará en firme si dentro de los dieciocho (18) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional.*

*Si el incremento del impuesto neto de renta es de al menos tres (3) veces la inflación causada en el respectivo año gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, la declaración de renta quedará en firme si dentro de los doce (12) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional.*

*Si el incremento del impuesto neto de renta es de al menos cuatro (4) veces la inflación causada en el respectivo año gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, la declaración de renta quedará en firme si dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional.*

*En todo caso el incremento del impuesto a que se refiere este párrafo deberá efectuarse sin incluir la sobretasa.*

*PARÁGRAFO 4o. Los contribuyentes que se hubieren acogido al beneficio establecido en el artículo 172 por reinversión de utilidades, no podrán utilizar el beneficio previsto en este artículo."*

En efecto, según la norma mencionada, la firmeza de las declaraciones tributarias dentro de los términos allí establecidos, más cortos según sea mayor el incremento del impuesto neto de renta en relación con el del año inmediatamente anterior, está condicionada al cumplimiento de los requisitos exigidos para acogerse al beneficio mencionado y, de no cumplirlos quedarán sujetas al término de firmeza general consagrado en el artículo 714 del mismo ordenamiento.

En el caso concreto, la sociedad Palmas Oleaginosas Bucarelia S.A. presentó el 12 de abril de 2005 la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2004, incrementando el impuesto neto de renta en cuatro (4) veces la inflación causada en el respectivo año gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, con el fin de que ésta

quedara en firme dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de su presentación.

En ese contexto, la Administración Tributaria tenía hasta el 12 de octubre de 2005, para notificar a la accionante un emplazamiento para corregir, en caso de tener indicios sobre la inexactitud de la declaración, con el fin de que dentro del mes siguiente a su notificación la corrigiera; el 5 de octubre del mencionado año 2005, dentro de los seis (6) meses establecidos en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, la demandada notificó el Emplazamiento para Corregir No. 0001 en el que manifestó que en desarrollo del programa *VR EVASION SIMPLE* se detectaron indicios de inexactitud en el patrimonio de la sociedad actora.

Por lo tanto, la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2004 no adquirió firmeza, por cuando la Administración Tributaria notificó el emplazamiento para corregirla, dentro del plazo señalado en el artículo 689-1 para hacerlo.

Así lo ha considerado la Sala, entre otras, en la sentencia 13463 del 22 de abril de 2004<sup>14</sup>, en la que precisó:

*“(...) si bien en las normas generales el emplazamiento para corregir sólo suspende el término de firmeza, la naturaleza que le da el legislador a esta actuación, en la Ley 633 de 2000, es la de frustrar el beneficio, si se notifica dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de la presentación de la declaración [...]. Es evidente, como atrás se señaló, que el punto de referencia para la operancia del beneficio de auditoría en la forma como expresamente lo consagró el legislador del año 2000, es con el transcurso del término de doce meses sin que la administración haya notificado emplazamiento para corregir, como también es evidente que si el emplazamiento para corregir se notifica dentro de este mismo término, no opera el beneficio de auditoría, y por ende la declaración tributaria no adquiere la firmeza de que trata el artículo 17 de la ley 633 de 2000”.*

Dice el actor que el emplazamiento carece de validez y se hace nugatorio, porque no le permitió a la actora corregir voluntariamente su declaración sin tener que sujetarse a los lineamientos del requerimiento especial.

Observa la Sala que no obstante que la Administración notificó a la demandante el requerimiento especial el 1º de octubre de 2005, el día 5 del mismo mes y año notificó el emplazamiento para que presentara una corrección a su declaración si lo estimaba pertinente, lo que evidencia que le dio a la sociedad la oportunidad

---

<sup>14</sup> C.P. Dr. Juan Ángel Palacio



legalmente consagrada de corregir su declaración en las condiciones en que puede hacerlo frente al emplazamiento.

Por lo tanto, no es cierto que este último acto sea nugatorio y que se haya coartado el derecho a la defensa de la accionante pues era ese el momento procesal que debió haber aprovechado para corregir su declaración en los términos en que lo considerara, lo que no hizo pues con la respuesta al emplazamiento no aportó la declaración de corrección.

Tampoco está viciada de nulidad la liquidación de revisión, de conformidad con los numerales 5 y 6 del artículo 730 del Estatuto Tributario, como lo afirma la demandante, porque no existía en ese momento ningún procedimiento legalmente concluido ni se observa causal alguna de nulidad en ninguno de los actos administrativos proferidos.

De otra parte se observa que no obstante haberse proferido primero el requerimiento especial y luego el emplazamiento para corregir, el acto de determinación fue notificado el 15 de junio de 2006, dentro del término general de firmeza de los dos años contados, teniendo en cuenta que el beneficio de auditoría fue desvirtuado en razón de la notificación del emplazamiento para corregir como lo dispone el artículo 689-1 del Estatuto Tributario al señalar que las declaraciones quedarán en firme si dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir.

En efecto, del texto de la norma se desprende que la única exigencia para interrumpir el término de firmeza de las declaraciones con beneficio de auditoría es la notificación del emplazamiento para corregir, dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de su presentación. De modo que bajo la aplicación exegética de dicho precepto no se observa violación al debido proceso<sup>15</sup> como

---

<sup>15</sup> El debido proceso administrativo se apoya en que los actos y actuaciones de las autoridades administrativas deben ceñirse no sólo al ordenamiento jurídico legal sino a los mandatos constitucionales. Se procura asegurar el adecuado ejercicio de la administración pública a través de la expedición de actos administrativos que no resulten arbitrarios ni contrarios a los principios del Estado de derecho. Ello en virtud de que *"toda autoridad tiene sus competencias definidas dentro del ordenamiento jurídico y debe ejercer sus funciones con sujeción al principio de legalidad, a fin de que los derechos e intereses de los administrados cuenten con la garantía de defensa necesaria ante eventuales actuaciones abusivas, realizadas por fuera de los mandatos constitucionales, legales o reglamentarios vigentes. Corte Constitucional. Sentencia T-1341 del 11 de diciembre de 2001 (M.P. Álvaro Tafur Galvis)*

*De la aplicación del principio del debido proceso se desprende que los administrados tienen derecho a conocer las actuaciones de la administración, a solicitar y a controvertir las pruebas, a ejercer su derecho de defensa, a discutir los actos administrativos y, en fin, a gozar de todas las garantías establecidas en su beneficio. Consejo de Estado, Sentencia 17190 del 21 de julio de 2011, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.*

quiera que la exigencia mencionada se cumplió y que con ello, el contribuyente emplazado tuvo la oportunidad de ejercer su derecho de defensa.

De otra parte, el emplazamiento para corregir habilita a la Administración para abrir el término general de firmeza de los dos (2) años, dentro de los cuales puede actuar proponiendo los demás actos administrativos que estime procedente, puesto que la disposición no contiene ninguna prohibición en ese sentido.

En ese orden, no se vulneró tampoco el debido proceso por cuanto se garantizó el derecho a la defensa de la demandante, el que ejerció al discutir los actos administrativos con ocasión de las respuestas al emplazamiento para corregir y al requerimiento especial y con la interposición del recurso de reconsideración; igualmente, los actos administrativos fueron proferidos dentro de la oportunidad legal sin que se pretermitieran los términos para su respuesta ni se excediera el término de firmeza de la declaración, al practicar la liquidación de revisión.

En consecuencia no prospera el cargo de apelación por cuanto, como se anotó, la declaración tributaria del impuesto sobre la renta del año gravable no adquirió firmeza por haberse proferido el emplazamiento para corregir dentro de la oportunidad legal, sin que resulte extemporánea la liquidación oficial de revisión.

#### **Impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2004.**

Manifestó la demandante que los actos demandados y la sentencia de primera instancia parten de una premisa falsa, consistente en la supuesta corrección de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2004, con el propósito de excluir los reajustes fiscales; además, que se fundamentan en hechos acaecidos en el año gravable 2001 y 2003.

Agregó, frente a la renta presuntiva, que ésta no fue desvirtuada por el a-quo pues solo precisó que dicho incremento se justifica por las modificaciones al costo fiscal de los activos.

Para resolver, es necesario remitirse al artículo 188 del Estatuto Tributario, antes de la modificación introducida por el artículo 9° de la Ley 1111 de 2006, según el

---

cual para efectos del impuesto sobre la renta, se presume que la renta líquida del contribuyente no es inferior al seis por ciento (6%) de su patrimonio líquido, en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior.

Así pues, la renta presuntiva es aquella que la ley considera debe generar un patrimonio; es decir, la ley asume que un patrimonio durante un año gravable debe generar un mínimo de renta, que para el momento de los hechos analizados, era del 6%, hoy en día es del 3%; de resultar más alta que la renta efectivamente obtenida por el contribuyente, se debe tributar sobre ella, lo que ocurrió en el caso que se analiza.

Si bien es cierto, en el impuesto sobre la renta los períodos son independientes, para el cálculo de la renta presuntiva debe tenerse en cuenta el patrimonio líquido del año inmediatamente anterior, como lo ordena el artículo 188 del Estatuto Tributario.

Así pues, si el ente fiscalizador modifica el patrimonio líquido de los años gravables anteriores, para el caso, el de los años 2001, 2002 y 2003, esto ocasiona a su vez, la modificación de la renta presuntiva en los periodos siguientes; en el presente caso, como el patrimonio líquido del año base para la liquidación de la renta presuntiva para el año 2004, es decir, el del año 2003, pasó de \$16.266.716.000 a \$35.901.022.000, al aplicar sobre esta última suma el 6%, resulta como valor de la renta presuntiva \$2.154.061.000

En relación con los reajustes al patrimonio sobre los activos fijos, la Sala reitera lo dicho en la Sentencia 16013 del 29 de enero de 2010, en la que, para controvertir los mismos argumentos ahora presentados por la accionante, precisó<sup>16</sup>:

*“(…) En su momento, la Ley 75 de 1986 [art.65] permitió que en las declaraciones de renta y patrimonio correspondientes al año gravable de 1986, los contribuyentes ajustaran al valor comercial el costo de los activos fijos poseídos a 31 de diciembre de dicho año, ajuste que se tenía en cuenta para efectos de determinar el costo fiscal en caso de enajenación del activo.*

*Ahora bien, 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*

---

<sup>16</sup> Sección Cuarta, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia; Actor: Sociedad Palmas Oleaginosas Bucarelia S.A. Demandante: DIAN

costo, de acuerdo con las reglas pertinentes contenidas en el mismo ordenamiento.

Es así como 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.].

De otra parte, 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.

Para quienes deben 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, es 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 353<sup>17</sup> del E.T.]. **Esa misma base se debía utilizar para declarar el valor patrimonial de los activos.**

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 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.

---

<sup>17</sup> Los ajustes integrales por inflación fueron derogados por el artículo 78 de la Ley 1111 de diciembre 27 de 2006.

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 períodos 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.].

De otro lado, la sociedad actora ha argumentado que su actuación de disminuir los reajustes y ajustes por inflación de los activos fijos declarados en el año 2001, se sustentó en los Conceptos emitidos por la DIAN identificados con los números 059415 de junio 29 de 1999 y en el 025692 de 2000.

Al respecto la Sala observa que en el primer concepto citado [059415/99, fl. 110 e.] el tema objeto de estudio fue el referente al procedimiento para disminuir el saneamiento fiscal previsto en el artículo 80 de la Ley 223 de 1995, en donde se permitió a los contribuyentes en las declaraciones de renta y complementarios del año gravable de 1995, ajustar a valor comercial los bienes raíces poseídos a 31 de diciembre de ese año, sin que generara renta por comparación patrimonial, ni sanciones, ni investigaciones, y cuyo ajuste se tendría en cuenta en el momento de la enajenación.

La tesis jurídica giró en torno a que era procedente bajar el costo del bien a precio comercial, siempre y cuando dentro del término señalado en la ley, se corrigiera la declaración de renta y complementarios del año gravable de 1995, de acuerdo con lo normado en el artículo 588 del Estatuto Tributario, aspecto que también cubría las declaraciones de renta de años posteriores.

Por tanto, la Sala aprecia que en la doctrina mencionada se trata una situación diferente a la disminución de los reajustes del artículo 65 de la Ley 75 de 1986 y los ajustes por inflación aplicados sobre ellos, en la medida en que se refiere a la reversión del ajuste a valor comercial de bienes raíces en la declaración de renta de 1995, en donde los efectos fiscales y el manejo a nivel de normatividad es diferente, aun cuando se enfatiza en que la corrección de la declaración en donde se hizo uso del beneficio tributario [saneamiento fiscal], o sea, la del año gravable de

1995, debía realizarse en la oportunidad legal, aspecto que guardadas las proporciones, y como se ha explicado en acápites anteriores, implicaría que el desmonte de ajustes pretendido por la actora en el período de 2001, es imposible por la firmeza de las declaraciones de 1986 a 1991.

En cuanto al Concepto 025692 de marzo 22 de 2000 (fl. 109 e.), se observa que hace mención a la prerrogativa de los contribuyentes obligados a aplicar ajustes integrales por inflación, de abstenerse de efectuarlos cuando demostraban que el valor de mercado del activo es por lo menos inferior en un treinta por ciento (30%) al costo que resultaría si se aplicara tal ajuste, previa notificación de la decisión al Administrador con dos meses de anticipación a la fecha de vencimiento del término para declarar, lo que de igual forma es una situación tanto fáctica como jurídica diferente a disminuir los reajustes y ajustes por inflación con incidencia en el costo fiscal y valor patrimonial de los activos fijos durante varios períodos fiscales.

Así las cosas, es improcedente que la accionante de visos de legalidad a su proceder tributario, con una doctrina oficial ajena al asunto debatido.

De otra parte, la Sala no encuentra que en el acto oficial de revisión cuestionado se aplicara retroactivamente el concepto 051652 de agosto 17 de 2004, puesto que desde el principio con el requerimiento especial se advirtió que los reajustes [ley 75 de 1986 ] y ajustes por inflación hacían parte del costo fiscal de los activos fijos, constitutivos de valor patrimonial del bien en el último día del año gravable, por eso no podían ser excluidos, de manera que existe identidad en el hecho, sin perjuicio de una mejor argumentación jurídica.

De todas maneras, vale la pena señalar que en el caso de bienes sobrevaluados en relación con su precio comercial por efecto de la aplicación de los ajustes integrales por inflación, el ordenamiento fiscal [art. 341 del E.T<sup>18</sup>.] preveía la facultad del contribuyente de notificar al administrador de impuestos respectivo, la decisión de no efectuar ajustes, siempre que demostrara que el valor de mercado del activo es por lo menos inferior en un treinta por ciento (30%) al costo que resultaría del ajuste respectivo, informe que debía efectuarse por lo menos con dos (2) meses de anticipación a la fecha de vencimiento del plazo para declarar.

Ahora bien, la sociedad actora manifiesta que en la corrección de la declaración de renta de 2001 del 5 de marzo de 2004, aumentó el valor de los activos fijos depreciables en \$2.126.861.000, para declararlos de acuerdo con el avalúo catastral de los predios [\$4.008.728.000, fl. 18 c.a.], de ahí que la adición patrimonial de los actos oficiales no debía ser por \$17.677.665.000, sino por \$15.540.804.000.

Frente a lo anterior, la Sala observa que tanto en la corrección citada, como en las dos anteriores [de abril 9 y septiembre 25 de 2002], la finalidad era excluir del valor de los activos fijos los "reajustes y ajustes fiscales" en la cuantía mencionada de \$17.677.665.000, de manera que no se trata de reajustes fiscales eliminados en la primera corrección (sep. 25/2002), y adicionados con ocasión de la segunda modificación (marzo. 5/2004), sino de su adecuación a los valores catastrales, para mostrar el valor real de su patrimonio.(...)"

---

<sup>18</sup> Los ajustes integrales por inflación fueron derogados por el artículo 78 de la Ley 1111 de diciembre 27 de 2006.

En consecuencia, la modificación de los reajustes fiscales en la liquidación oficial de revisión del año gravable 2001 repercute en las declaraciones de los años 2002, 2003 y 2004 para efectos de la determinación de la renta presuntiva, por cuanto varía el costo fiscal de los bienes poseídos en el año anterior y, por ende, el patrimonio base para calcular la renta presuntiva.

No prospera el cargo.

#### **Falta de motivación de la sobretasa**

Sostiene la demandante que la Administración Tributaria omitió la motivación del mayor valor determinado por concepto de la sobretasa al impuesto sobre la renta.

Al respecto la Sala precisa:

La motivación de un acto implica que la manifestación de la administración tiene una causa que la justifica y debe obedecer a criterios de legalidad, certeza de los hechos, debida calificación jurídica y apreciación razonable; los motivos en que se instituye el acto deben ser ciertos, claros y objetivos.

Los motivos del acto administrativo deben ser de tal índole que determinen no sólo la expedición de un acto administrativo sino su contenido y alcance; la motivación debe ser clara, puntual y suficiente, hasta tal punto que justifique la expedición de los actos y que suministre al destinatario las razones de hecho y de derecho que inspiraron la producción de los mismos.

En cuanto a la falta de motivación, la Sala recuerda que este cargo se denomina técnicamente expedición en forma irregular del acto. En efecto, cuando la Constitución o la ley mandan que ciertos actos se dicten de forma motivada y que esa motivación conste, al menos en forma sumaria en el texto del acto administrativo, se está condicionando la forma del acto administrativo, el modo de expedirse. Si la Administración desatiende esos mandatos normativos, incurre en el vicio de expedición irregular y, por ende, se configura la nulidad del acto administrativo<sup>19</sup>.

---

<sup>19</sup> Sentencia 16090 del 23 de junio de 2011, C.P. Doctor Hugo Fernando Bastidas Barcenás.

En el caso que nos ocupa, el artículo 29 de la Ley 788 de 2002, modificado por la Ley 863 de 2003 estableció la sobretasa a cargo de los contribuyentes obligados a declarar el impuesto sobre la renta y complementarios, la cual será equivalente para el año gravable 2003 al diez por ciento (10%) del impuesto neto de renta determinado por dicho año gravable y a partir del año gravable 2004, del cinco por ciento (5%) del impuesto neto de renta del respectivo período gravable.

La sobretasa se liquidará en la respectiva declaración de renta y complementarios y no será deducible ni descontable en la determinación del impuesto sobre la renta.

Mediante el artículo 7 de la Ley 863 del 29 de diciembre de 2003, el legislador modificó el artículo antes mencionado, en los siguientes términos:

*“Artículo 7º. Sobretasa a cargo de los contribuyentes obligados a declarar el impuesto sobre la renta. Modifícase el artículo 260-11 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:*

*“Artículo 260-11. Sobretasa a cargo de los contribuyentes obligados a declarar el impuesto sobre la renta. Por los años gravables 2004, 2005 y 2006, créase una sobretasa a cargo de los contribuyentes obligados a declarar el impuesto sobre la renta y complementarios. Esta sobretasa será equivalente al diez por ciento (10%) del impuesto neto de renta determinado por cada año gravable.*

*La sobretasa aquí regulada se liquidará en la respectiva declaración de renta y complementarios y no será deducible ni descontable en la determinación del impuesto sobre la renta.*

*(...)”*

Según la anterior disposición, la determinación de un mayor impuesto neto de renta, por parte de la Administración Tributaria, en la liquidación oficial de revisión, afecta el cálculo de la sobretasa como quiera que, según lo disponen las normas transcritas, ella será equivalente, para el año gravable 2004, al 10% del impuesto neto de renta.

De esta manera, la modificación en la determinación de la sobretasa no necesita motivación diferente a lo dispuesto legalmente, ya que su valor se obtiene aplicando el porcentaje fijado al nuevo impuesto determinado; explicación que se



dio en los actos demandados<sup>20</sup> y que permitió a la sociedad manifestar su desacuerdo con las consideraciones expuestas por la entidad.

No prospera el cargo de falta de motivación.

Por lo anteriormente señalado, la Sala considera que los actos administrativos demandados se ajustaron a las disposiciones legales.

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 :**

**Primero: CONFÍRMASE** la sentencia del 18 de febrero de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por la sociedad PALMAS OLEAGINOSAS BUCARELIA S.A., contra la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN.

**Segundo: RECONÓCESE PERSONERÍA** a la doctora María Helena Caviedes Camargo como apoderada de la parte demandada, según poder que obra en el folio 30 del cuaderno principal.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

---

<sup>20</sup> Folios 35, 111 cuaderno 1

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**  
Presidente

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

**PROCESO Y PROCEDIMIENTO – Concepto y diferencias / PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO – Culmina con la expedición de un acto administrativo / DEBIDO PROCESO – Derecho aplicable a todos los procesos y procedimientos. No se vulnera al expedir el requerimiento especial primero que el emplazamiento para corregir / EMPLAZAMIENTO PARA CORREGIR – Acto que invita al contribuyente a cumplir con la obligación tributaria. Debe expedirse antes del requerimiento especial**

El proceso, entonces, expresa la consecución de un fin jurídico: actos coordinados para producir fines jurídicos. El procedimiento, de otra parte, es la aplicación práctica de actos intermedios y definitivos que instrumentan la realización de procesos. Dado que el proceso no es una institución exclusiva del poder judicial, sino una institución de todas las funciones públicas estatales, al proceso administrativo le corresponden múltiples procedimientos administrativos, siendo el general el previsto en la primera parte del C.C.A. Dicho procedimiento administrativo comprende el nacimiento, la expedición la existencia y la eficacia del acto administrativo. Y tiene como objetivo producir una decisión administrativa teniendo en cuenta el interés general y los intereses particulares y, además, legitimada o con vocación de legitimarse. El debido proceso es un principio general del derecho aplicable a los procesos y procedimientos que equilibra la relación autoridad-libertad y comprende: El derecho de defensa, el Juez natural y los procedimientos pertinentes, o formas propias del asunto. En el caso concreto, la empresa demandante alegó la violación del debido proceso porque pensó que el emplazamiento para corregir forma parte del proceso de determinación del tributo y, como tal, debe notificarse antes de que se notifique el requerimiento

especial, a efectos de que se pudiera corregir voluntariamente, sin tener que sujetarse a los lineamientos del requerimiento especial. El emplazamiento para corregir forma parte del procedimiento regulado en el estatuto tributario para resolver las controversias de índole tributaria, pero, concretamente, constituye una invitación para que el contribuyente inicie una actuación administrativa en cumplimiento de un deber legal que, como se dijo, puede o no atender. En caso de que la atienda, la corrección voluntaria puede hacerse conforme el contribuyente lo considere. La autoridad tributaria tendrá que decidir si la acepta o no en las condiciones en que fue presentada la corrección. Si la acepta, el acto administrativo tácito de aceptación se consolidará al tiempo de la firmeza del denuncio privado. Si no, es porque la administración decidió iniciar la actuación administrativa prevista para modificar el denuncio corregido, previo el requerimiento de ley y que culmina con el acto de imposición del tributo. En el caso concreto, el debido proceso, entonces, no se violó porque, en virtud del emplazamiento para corregir, de la demandante dependía seguir el procedimiento para iniciar la actuación administrativa en cumplimiento del deber legal.

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

#### **ACLARACIÓN DE VOTO**

**Consejero: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

**Radicasse numero: 68001-23-31-000-2007-00583-01(18405)**

**Actor: PALMAS OLEAGINOSAS BUCARELIA S.A.**

**Demandado: U.A.E. DIAN**

Comparto la sentencia del 19 de abril de 2012, dictada en el expediente de la referencia, que confirmó la sentencia del 18 de febrero de 2010, dictada por el Tribunal Administrativo de Santander y que negó la nulidad de los actos administrativos por los que la DIAN formuló liquidación oficial por el impuesto de renta en contra de Palmas Oleaginosas Bucarelia S.A.

Aprovecho esta oportunidad solamente para precisar que en el presente asunto no tuvo lugar la violación al debido proceso, por las siguientes razones:

En sentido jurídico general, proceso es la cadena de actos coordinados para producir un fin jurídico. En sentido jurídico procesal común, es el conjunto de

actos coordinados que se ejecutan ante funcionarios judiciales para obtener solución de controversias civiles, penales, etc., pero hay procesos legislativos y procesos administrativos.

El proceso, entonces, expresa la consecución de un fin jurídico: actos coordinados para producir fines jurídicos.

El procedimiento, de otra parte, es la aplicación práctica de actos intermedios y definitivos que instrumentan la realización de procesos.

Dado que el proceso no es una institución exclusiva del poder judicial, sino una institución de todas las funciones públicas estatales, al proceso administrativo le corresponden múltiples procedimientos administrativos<sup>21</sup>, siendo el general el previsto en la primera parte del C.C.A.

Dicho procedimiento administrativo comprende el nacimiento, la expedición la existencia y la eficacia del acto administrativo. Y tiene como objetivo producir una decisión administrativa teniendo en cuenta el interés general y los intereses particulares y, además, legitimada o con vocación de legitimarse.

El debido proceso es un principio general del derecho aplicable a los procesos y procedimientos que equilibra la relación autoridad-libertad y comprende: El derecho de defensa, el Juez natural y los procedimientos pertinentes, o formas propias del asunto

Ahora bien, el procedimiento administrativo comprende, entre otras, las actuaciones administrativas iniciadas por particulares en cumplimiento de un deber legal y las actuaciones administrativas iniciadas de oficio. También están las actuaciones iniciadas en virtud del derecho de petición.

En materia tributaria, cuando el administrado cumple el deber legal de declarar el impuesto, contribuye a producir un acto jurídico tácito, que es la aceptación de la declaración de impuestos por parte de las autoridades tributarias, pero de manera provisional, dado que éstas tienen la facultad de modificarla. En consecuencia, en virtud de las actuaciones administrativas iniciadas en cumplimiento de un deber legal, sí se produce un acto administrativo tácito:

---

<sup>21</sup> Véase: Bartolomé Fiorini. "Procedimiento Administrativo y Recurso Jerárquico". Editorial Abeledo – Perrot, 1971.

cuando la administración deja vencer los plazos y no dicta un acto expreso contrario a la declaración del particular.

De manera que, cuando la administración tributaria no comparte el denuncia privado que presentó el contribuyente, puede iniciar una actuación administrativa de oficio para modificar dicho acto jurídico privado.

El Estatuto Tributario regula una serie de actuaciones administrativas que se pueden iniciar en cumplimiento de un deber legal o de oficio, que se desenvuelven como parte que forman parte del proceso específico previsto para resolver las controversias de índole tributario en sede administrativa.

En el caso concreto, la empresa demandante alegó la violación del debido proceso porque pensó que el emplazamiento para corregir forma parte del proceso de determinación del tributo y, como tal, debe notificarse antes de que se notifique el requerimiento especial, a efectos de que se pudiera corregir voluntariamente, sin tener que sujetarse a los lineamientos del requerimiento especial.

El emplazamiento para corregir forma parte del procedimiento regulado en el estatuto tributario para resolver las controversias de índole tributaria, pero, concretamente, constituye una invitación para que el contribuyente inicie una actuación administrativa en cumplimiento de un deber legal que, como se dijo, puede o no atender. En caso de que la atienda, la corrección voluntaria puede hacerse conforme el contribuyente lo considere. La autoridad tributaria tendrá que decidir si la acepta o no en las condiciones en que fue presentada la corrección. Si la acepta, el acto administrativo tácito de aceptación se consolidará al tiempo de la firmeza del denuncia privado. Si no, es porque la administración decidió iniciar la actuación administrativa prevista para modificar el denuncia corregido, previo el requerimiento de ley y que culmina con el acto de imposición del tributo.

En el caso concreto, el debido proceso, entonces, no se violó porque, en virtud del emplazamiento para corregir, de la demandante dependía seguir el procedimiento para iniciar la actuación administrativa en cumplimiento del deber legal.

En esta forma dejo expresadas las razones de mi aclaración de voto.

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

Fecha ut supra