

PROCEDIMIENTO DE DETERMINACION DEL TRIBUTO - Etapas / REQUERIMIENTO ESPECIAL - Acto en el que la administración de impuestos propone modificaciones a la declaración tributaria / RECURSO DE RECONSIDERACION - Procede contra las liquidaciones oficiales y se puede prescindir de él cuando se contesta el requerimiento especial en debida forma

[...] precisa la Sala el procedimiento administrativo de determinación de los tributos: En primera instancia, como antes se indicó, el artículo 702 del Estatuto Tributario determina que la administración de impuesto podrá modificar, por una sola vez, las liquidaciones privadas de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, mediante una liquidación de revisión. Por su parte, los artículos 703 a 708 ibídem, establecen, también como antes se anotó, que el requerimiento especial es el acto mediante el cual la Administración Tributaria propone las modificaciones a la declaración tributaria; el término para que el contribuyente lo responda y que debe ser expedido previamente a la práctica de la liquidación oficial; igualmente, se otorga un plazo para que el contribuyente lo responda y no se señala, en ninguna parte, que contra él proceda recurso alguno. A su vez, el artículo 720 del Estatuto Tributario establece que contra las liquidaciones oficiales procede el recurso de reconsideración, que debe ser interpuesto dentro de los dos meses siguientes a su notificación y que puede prescindirse de él cuando se ha contestado, en debida forma, el requerimiento especial [...] De lo antes expuesto, la Sala evidencia que, tanto en el Estatuto Tributario como en la normativa local, el procedimiento de determinación oficial de impuestos inicia con la notificación del requerimiento especial, acto en el que la administración propone las modificaciones que considera pertinentes, después de efectuar un análisis a la declaración y de verificar la exactitud de los valores en ella consignados; si considera que la respuesta del contribuyente no desvirtúa lo propuesto, debe proceder a practicar una liquidación oficial de revisión en la que determine el impuesto, ya sea acogiendo parcialmente las explicaciones dadas por el contribuyente al contestar el requerimiento o confirmando en su totalidad las modificaciones en él sugeridas. Una vez, agotado el procedimiento descrito, en un plazo que no puede exceder de seis meses contados a partir del vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial, la Administración debe proferir y notificar la liquidación oficial de revisión, acto administrativo susceptible de ser impugnado mediante el recurso de reconsideración.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 702 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 703 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 704 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 705 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 706 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 707 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 708 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 720

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del caso es la siguiente: El municipio de Pasto expidió requerimiento especial frente a las declaraciones del impuesto de industria y comercio que Centrales Eléctricas de Nariño S.A. E.S.P. CEDENAR presentó por los años gravables 2007 y 2008, requerimiento que CEDENAR respondió y que el municipio interpretó como un recurso de reconsideración que resolvió con la Resolución 072 de 2010, cuya nulidad se demandó. El Tribunal Administrativo de Nariño se inhibió para pronunciarse de fondo al considerar que también se debió demandar el requerimiento especial. La Sala revocó esa decisión y, en su lugar, anuló la Resolución 072 de 2010 y declaró en firme las declaraciones privadas del ICA, para lo cual precisó que el requerimiento especial no es un acto demandable, porque es preparatorio o de trámite, razón por la cual no es objeto de control jurisdiccional de legalidad. Señaló que la Resolución 072

constituía el acto definitivo a demandar en el caso, dado que en ella se determinó el impuesto y se agotó la vía gubernativa, en cuanto dispuso que en su contra no procedía ningún recurso. Así, concluyó que el municipio violó el debido proceso y el derecho de defensa de la actora, así como el art. 683 del E.T., dado que no analizó la respuesta al requerimiento especial y le negó a la contribuyente la posibilidad de impugnar el acto de determinación, contenido en la referida Resolución 072, esto es, omitió el proceso de determinación del impuesto, a la vez que expidió "Liquidaciones Oficiales de Inexactitud para los años gravables 2007 y 2008", actos administrativos que el artículo 329 del Estatuto Tributario de Pasto no contempla.

ENTIDADES TERRITORIALES - Régimen jurídico tributario / REQUERIMIENTO ESPECIAL - Es un acto de trámite o preparatorio dentro del proceso de determinación del impuesto que no requiere ser demandado ni es, autónomamente, objeto de control de legalidad / REQUERIMIENTO ESPECIAL - Municipio de Pasto

Para establecer si el requerimiento especial es un acto susceptible de control jurisdiccional, debe tenerse en cuenta que el régimen jurídico tributario de las entidades territoriales está conformado por normas locales, acuerdos y ordenanzas, y por normas nacionales, leyes y decretos. Así las cosas, bajo la vigencia de la Ley 383 de 1997, los municipios debían adoptar los procedimientos administrativos previstos en el Estatuto Tributario y, en lo relacionado con los aspectos sustanciales, podían aplicar las disposiciones territoriales. Con la entrada en vigencia de la Ley 788 de 2002, los entes territoriales quedaron autorizados para armonizar los procedimientos administrativos y el régimen sancionatorio, con los procedimientos administrativos y el régimen sancionatorio previstos en el Estatuto Tributario; en ejercicio de esa facultad las entidades territoriales podían simplificar los procedimientos y disminuir el monto de las sanciones. El artículo 703 del Estatuto Tributario establece que antes de efectuar la liquidación oficial de revisión, la administración enviará al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por una sola vez, un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga modificar, con explicación de las razones en que se sustenta. Por mandato del artículo 336 del Estatuto Tributario de Pasto, previamente a la práctica de la liquidación de revisión y dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de presentación de la declaración o de su última corrección, se enviará al contribuyente un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se propone modificar, con la explicación de las razones en que se fundamenta. El artículo 337 ibídem, señala que el contribuyente tiene un plazo de quince (15) días hábiles, contados a partir de la fecha de notificación del requerimiento, para presentar sus descargos y aportar o solicitar pruebas. En ese contexto el requerimiento especial se concibe como un acto de trámite dentro del proceso de determinación del impuesto iniciado para modificar la declaración privada, cuya definición, según la regulación del título IV del E. T. (arts. 710, 712), se hace a través de la liquidación oficial de revisión que dispone sobre la propuesta de modificación del requerimiento que a ella antecede y que, por la misma razón, constituye el acto definitivo de que trata el inciso segundo del artículo 138 del C. C. A. Asimismo, ha precisado la Sala que este acto no crea una situación jurídica de carácter particular, pues se trata de un acto que propone las modificaciones que la entidad pretende realizar a la declaración tributaria y que debe ser expedido previamente a la práctica de la liquidación oficial. Por tanto, atendiendo a su naturaleza de preparatorio, no requiere ser demandado ni es, autónomamente, objeto de control jurisdiccional de legalidad.

FUENTE FORMAL: LEY 383 DE 1997 / LEY 788 DE 2002 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 703 / ACUERDO 023 DE 2008 - MUNICIPIO DE PASTO / DECRETO 0223 DE 2009 - MUNICIPIO DE PASTO

DEBIDO PROCESO - Es un derecho fundamental de aplicación inmediata. Alcance

El debido proceso se encuentra consagrado en la Constitución Política de 1991 como derecho fundamental de aplicación inmediata, en los siguientes términos: "Artículo 29. El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas [...]". De la norma en cita se concluye que el debido proceso comporta varias garantías a favor de la persona, entre ellas, la de ser juzgado con arreglo al procedimiento y las formas propias para cada juicio. La Corte Constitucional fijó los siguientes criterios en relación con este derecho fundamental: La Constitución Política, en su artículo 29, prescribe que "el debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas". En virtud de tal disposición, se reconoce el principio de legalidad como pilar fundamental en el ejercicio de las funciones por parte de las autoridades judiciales y administrativas, razón por la cual están obligadas a respetar las formas propias de cada juicio y a asegurar la efectividad de todas aquellas normas que permitan a los administrados presentar, solicitar y controvertir pruebas, y que en últimas, garanticen el ejercicio efectivo del derecho de defensa". De conformidad con lo expuesto, el debido proceso exige que la administración pública, en el ejercicio de sus funciones, aplique en todas sus actuaciones la Constitución y la ley, de tal manera que no dependan de su propio arbitrio. Asimismo, ha sostenido la Corte que "...El desconocimiento en cualquier forma del derecho al debido proceso en un trámite administrativo, no sólo quebranta los elementos esenciales que lo conforman, sino que igualmente comporta una vulneración del derecho de acceso a la administración de justicia, del cual son titulares todas las personas naturales y jurídicas (C.P., art. 229), que en calidad de administrados deben someterse a la decisión de la administración, por conducto de sus servidores públicos competentes...".

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA - ARTICULO 29 / CONSTITUCION POLITICA - ARTICULO 85 / CONSTITUCION POLITICA - ARTICULO 229

NOTA DE RELATORIA: Sobre el debido proceso se citan las sentencias T-061 de 2002 y T-178 de 2010 de la Corte Constitucional.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá D. C., cinco (5) de junio de dos mil catorce (2014)

Radicación número: 52001-23-31-000-2010-00168-01(19494)

Actor: CENTRALES ELECTRICAS DE NARIÑO S.A. E.S.P. CEDENAR S.A

Demandado: MUNICIPIO DE PASTO – NARIÑO

FALLO

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 16 de diciembre de 2011 del Tribunal Administrativo de Nariño¹, proferida dentro del proceso de acción de nulidad y restablecimiento del derecho, que dispuso:

“PRIMERO: INHIBIRSE, para fallar de fondo la demanda que en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho y por conducto de mandatario judicial debidamente constituido, formuló LA EMPRESA CENTRALES ELÉCTRICAS DE NARIÑO S.A. E.SP. CEDENAR S.A. contra el MUNICIPIO DE PASTO (ALCALDÍA MUNICIPAL DE PASTO – SUBSECRETARÍA DE INGRESOS)

(...)”

ANTECEDENTES

La sociedad Centrales Eléctricas de Nariño S.A. E.S.P. CEDENAR S.A. E.S.P. presentó oportunamente la declaración del impuesto de industria y comercio por los años gravables 2007 y 2008.

El 8 de octubre de 2009 la Administración Municipal de Pasto profirió el Requerimiento Especial PFA-RE-027-2009, en el que propuso el rechazo de deducciones por subsidios para los estratos más bajos y la imposición de sanción por inexactitud.

Dentro de la oportunidad legal la actora dio respuesta al requerimiento especial citado, en la que manifestó su desacuerdo con la glosa propuesta.

El 3 de febrero de 2010, la Subsecretaría de Ingresos de la Administración Municipal profirió la Resolución N° 072, ***“POR MEDIO DE LA CUAL SE RESUELVE UN RECURSO DE RECONSIDERACIÓN”***, desestimando las pretensiones propuestas contra el requerimiento especial².

¹ Folios 249 a 255

² Folios 36 a 38

LA DEMANDA

La sociedad demandante, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones³:

“(…)

Declarar la nulidad de la Resolución N° 072 de Febrero 3 de 2010 proferida por la Subsecretaría de Ingresos de la Alcaldía de Pasto y en consecuencia de ello se tengan por ajustados a derecho los denuncios rentísticos privados de mi representada CEDENAR S.A. E.S.P. por el impuesto de industria y Comercio de los años gravables de 2007 y 2008.

Subsidiariamente, y sólo si se tuviera que legal y sustentadamente no procede la anterior solicitud, se ordene retrotraer la actividad de la administración y en consecuencia de ello se profieran (como legal y debida respuesta a los descargos del administrado frente al Requerimiento Especial) las Liquidaciones Oficiales por dicho impuesto y período y se ordene notificarlas en su oportuno y posterior momento (si es que para dicho momento no está prescrita su facultad impositiva).

De igual manera, esto es subsidiariamente, solicito que por las razones anotadas se anule la parte correspondiente a la sanción de inexactitud por dicho impuesto y períodos, cuantía que se cual (sic) se encuentra incorporada dentro del valor total establecido a cargo de mi representada en el acto aquí demandado según relación en el acápite correspondiente”.

Invocó como normas violadas los artículos 2° y 29 de la Constitución Política; 2° y 3° del Código Contencioso Administrativo; 683, 710, 720 y 647 del Estatuto Tributario; 59 de la Ley 788 de 2002; 268, 336, 337, 339, 347 y 365 del Acuerdo Rentístico – Decreto 0223 del 23 de febrero de 2009.

Para desarrollar el concepto de la violación expuso lo siguiente:

Manifestó que la Administración Municipal no surtió todas las etapas establecidas para la determinación de un mayor impuesto y la imposición de la sanción por inexactitud; que la entidad no practicó las correspondientes liquidaciones oficiales, y, en consecuencia, no analizó la respuesta al requerimiento especial, presentada oportunamente, ni concedió el recurso de reconsideración que el artículo 720 del Estatuto Tributario establece.

³ Folios 1 a 29

Indicó que ante la respuesta al requerimiento especial procede la práctica de liquidaciones oficiales de determinación, porque este no las reemplaza ni a éstas puede dárseles la categoría de recurso de reconsideración.

Resaltó que la entidad, con la resolución que resolvió un recurso de reconsideración que no había sido presentado, denegó la oportunidad de presentar el verdadero recurso contra la liquidación oficial de revisión que debía haberse practicado.

Dijo que la figura de liquidación oficial de inexactitud que le fue enviada es ilegal, pues no existe en el ordenamiento tributario nacional; que la procedente es la liquidación oficial de revisión que incluye la determinación del impuesto y la sanción por inexactitud.

Que, además de violar el debido proceso, la entidad demandada vulneró el derecho de defensa, pues no permitió que se agotara la vía gubernativa respecto de los actos de determinación del tributo, pues resolvió un recurso de reconsideración respecto de un acto que tiene la connotación de ser de trámite.

En cuanto a las glosas propuestas en el requerimiento especial, precisó que solo con la modificación que del artículo 41 del Código Rentístico Local hizo el artículo 11 del Acuerdo N° 023 de 18 de noviembre de 2008, no se puede excluir de la base gravable del impuesto de industria y comercio la contribución solidaria de las empresas de servicios públicos, por lo que, de conformidad con el artículo 338 de la Constitución Política, este mandato aplica para el período gravable posterior a su promulgación, esto es, para el año gravable 2009, y no retroactivamente para los años 2007 y 2008.

Refirió que la contribución solidaria incluida en la factura y cuyo sujeto pasivo son los usuarios del estrato 5 y 6, para subsidiar a los estratos más bajos, no hace parte de los ingresos de CEDENAR por cuanto no se genera por la actividad comercial, industrial o de servicios que desarrolla, sino que obedece a lo dispuesto por la Ley 142 de 1994 y que, en todo caso, es un ingreso para terceros, esto es, para los usuarios de los estratos 1 y 2.

Manifestó que en el caso analizado no se presentan las conductas determinadas en el artículo 647 del Estatuto Tributario, para la imposición de la sanción por inexactitud.

Advirtió que se configuró la diferencia de criterios frente al derecho aplicable; que la sociedad actora atendió las normas vigentes al momento de la presentación de las declaraciones del impuesto de industria y comercio.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El apoderado del Municipio de Pasto, en escrito de contestación a la demanda, se opuso a las pretensiones de la misma⁴.

Propuso las excepciones de carencia en la identificación plena de la entidad y poder otorgado para impetrar acción contra resolución incompleta y las que encuentre probadas el juez.

Dijo que el 3 de noviembre de 2009, la sociedad actora respondió el requerimiento especial y propuso el recurso de reconsideración.

Manifestó que, de conformidad con el artículo 281 del Estatuto Tributario Municipal, el Subsecretario de Ingresos es competente para adelantar la fiscalización a los establecimientos comerciales, industriales o de servicios, sujetos obligados al pago del impuesto de industria y comercio, con el fin de verificar la exactitud de las declaraciones tributarias.

Que, en efecto, el artículo 41 ibídem, establece que para determinar la base gravable del impuesto de industria y comercio, del total de los ingresos brutos se debe excluir el monto de los subsidios percibidos, excepto la contribución solidaria que las empresas de servicios públicos incluyen dentro de la factura.

Explicó que al analizar el certificado de revisor fiscal y unas hojas en Excel, aportados por la sociedad actora, se pudo constatar que los valores declarados no correspondían a los incluidos en los libros de contabilidad y que no cumplían con

⁴ Folios 207 a 216

las características de fiabilidad, inalterabilidad y rastreabilidad, previstos en los artículos 125 y 128 del Decreto 2649 de 1993, para ser tenidos como pruebas.

Indicó que al no encontrarse probada la excepción antes mencionada no era procedente la deducción. Que, en consecuencia, la sociedad actora debía corregir las declaraciones tributarias con la correspondiente sanción por inexactitud.

Agregó que las normas municipales son claras y no dan lugar a diferencias de criterios.

LA SENTENCIA APELADA

Mediante sentencia del 16 de diciembre de 2011⁵, el Tribunal Administrativo de Nariño se inhibió de pronunciarse de fondo sobre las pretensiones planteadas en la demanda.

Las razones aducidas en la decisión son las siguientes:

Después de plantear el problema jurídico y de hacer una reseña de los argumentos planteados por la partes, precisó que si bien la resolución demandada constituía una decisión de la administración, se debió demandar el Requerimiento Especial N° PFA-RE-027-2009 del 8 de octubre de 2009.

Refirió que el acto administrativo del cual se invoca su nulidad, debe demandarse como una unidad, es decir, el principal y el que resolvió lo solicitado por la parte actora en el recurso de reconsideración; que al no haberlo hecho se llega a la conclusión de que el acto ha sido indebidamente individualizado.

Destacó que cuando se demanda la nulidad de actos administrativos, se deben individualizar con toda precisión, esto es, incluir todos aquellos que constituyan y contengan la voluntad de la administración. Que dicha exigencia obedece a la necesidad de mantener la coherencia y unidad entre los actos jurídicos que permanezcan vigentes en el ordenamiento jurídico, luego de proferido un fallo judicial.

⁵ Folios 249 a 255

Consideró que la consecuencia del incumplimiento del anterior requisito, cuando no se ha observado al momento de la admisión de la demanda, es la declaratoria de inepta demanda, lo que obliga al juez a inhibirse para conocer de fondo el asunto.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la sociedad demandante interpuso recurso de apelación⁶ en el que solicitó revocar la sentencia impugnada y, en su lugar, acceder a las súplicas de la demanda.

Afirmó que el *a-quo*, de manera errónea, precisa que el requerimiento especial es un acto administrativo que admite recurso y es demandable ante la jurisdicción contencioso administrativa, a pesar de que es un mero acto de trámite o preparatorio.

Que el requerimiento especial se debe expedir previamente a la determinación del impuesto, pero no forma parte de ésta, y la intervención del contribuyente frente a dicho requerimiento no se surte con ningún recurso legal, por lo que no se demanda simultáneamente con el acto definitivo pues sólo cumple una función persuasiva e informativa a través de la cual la Administración expone las razones por las que considera que se debe corregir la declaración tributaria.

Adujo que, en materia tributaria, el acto complejo lo conforman la liquidación oficial y la resolución que resuelve el recurso de reconsideración y que el requerimiento especial no hace parte de él.

Aclaró que, de acuerdo con el artículo 720 del Estatuto Tributario, es posible prescindir del recurso de reconsideración y acudir directamente ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo que, por lo tanto, el acto que se debe demandar en acción de nulidad y restablecimiento del derecho no es necesariamente un acto complejo.

Como respaldo de su afirmación transcribió apartes de la sentencia del Consejo de Estado 17205 del 22 de marzo de 2011.

⁶ Folios 261 a 265

Resaltó que al responder el requerimiento especial no interpuso recurso de reconsideración, como lo afirmó el municipio al contestar la demanda, porque no era procedente y que, en caso de que equivocadamente se hubiera presentado, la entidad territorial estaba en la obligación de tomarlo como la respuesta al requerimiento para, posteriormente, proferir y notificar la liquidación oficial de revisión, acto administrativo demandable junto con el que decide, en caso de interponerse, el recurso de reconsideración.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación⁷.

El Municipio **demandado** no intervino en esta etapa procesal.

MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado ante esta Corporación solicitó que se revoque la sentencia apelada y que, en su lugar, se acceda a las súplicas de la demanda⁸.

Manifestó que el artículo 703 del Estatuto Tributario, aplicable a los impuestos municipales, estableció que antes de practicar la liquidación oficial de revisión la Administración debe enviar al contribuyente un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se propone modificar, con la explicación de las razones en que se sustenta y la cuantificación de los impuestos y sanciones que sean del caso.

Que, en los términos anotados, el requerimiento especial es un acto preparatorio, necesario para la posterior expedición de la liquidación oficial de revisión y aunque el legislador le otorgó el carácter de indispensable, en la medida en que su omisión conlleva la nulidad de la liquidación oficial y de su notificación depende la

⁷ Folios 285 a 286

⁸ Folios 287 a 290

firmeza de la declaración privada, no constituye el acto que determina oficialmente el impuesto.

Que, asimismo, el acto administrativo definitivo, mediante el cual se modifica una declaración privada, es la liquidación oficial, acto demandable ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo y no el requerimiento especial, ya que este no puede ser objeto de control jurisdiccional.

Expresó que la sentencia inhibitoria dictada por el *a-quo* carece de sustento legal y, por lo tanto, se debe revocar y examinar si se vulneró el debido proceso, conforme se propuso en la demanda, antes de examinar el asunto de fondo.

Agregó que una vez expidió el requerimiento especial, cuya contestación presentó oportunamente la actora, el municipio de Pasto debió proferir la liquidación oficial de revisión, pero equivocadamente tomó esa respuesta como un recurso de reconsideración que decidió en el acto demandado, omitiendo la expedición de la respectiva liquidación oficial de revisión.

Que es evidente que la entidad territorial solo expidió el requerimiento especial del 8 de octubre de 2009 y decidió el asunto en la vía gubernativa sobre el escrito de contestación al mismo, que asumió como un recurso, sin que previamente hubiera emitido el acto administrativo de determinación, previsto en el Estatuto Tributario, razón por la cual resulta vulnerado el debido proceso por lo que, en consecuencia, se debe anular la actuación demandada.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 16 de diciembre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Nariño, que se inhibió para pronunciarse de fondo sobre las pretensiones de la demanda, al considerar que la sociedad Centrales Eléctricas de Nariño S.A. E.S.P. CEDENAR S.A. debió solicitar la nulidad del requerimiento especial, cuya respuesta fue tomada como un recurso, y decidida mediante la Resolución N° 072 del 3 de febrero de 2010.

En el caso se discute la legalidad del acto administrativo mediante el cual la Administración Municipal de Pasto resolvió un recurso de reconsideración, desestimando la respuesta dada al Requerimiento Especial PFA-RE-027-2009 del 8 de octubre de 2009.

La demandante, en el escrito de apelación, manifestó que el requerimiento especial es un acto de trámite que se expide previamente a la determinación del impuesto, pero que no forma parte de ésta y solo cumple una función persuasiva e informativa a través de la cual la Administración propone las razones por las que considera que se debe corregir la declaración tributaria.

Para el efecto, la Sala examinará si el requerimiento especial debió ser demandado, junto con el acto administrativo que resolvió un recurso de reconsideración.

Para establecer si el requerimiento especial es un acto susceptible de control jurisdiccional, debe tenerse en cuenta que el régimen jurídico tributario de las entidades territoriales está conformado por normas locales, acuerdos y ordenanzas, y por normas nacionales, leyes y decretos.

Así las cosas, bajo la vigencia de la Ley 383 de 1997, los municipios debían adoptar los procedimientos administrativos previstos en el Estatuto Tributario y, en lo relacionado con los aspectos sustanciales, podían aplicar las disposiciones territoriales.

Con la entrada en vigencia de la Ley 788 de 2002, los entes territoriales quedaron autorizados para armonizar los procedimientos administrativos y el régimen sancionatorio, con los procedimientos administrativos y el régimen sancionatorio previstos en el Estatuto Tributario; en ejercicio de esa facultad las entidades territoriales podían simplificar los procedimientos y disminuir el monto de las sanciones.

El artículo 703 del Estatuto Tributario establece que antes de efectuar la liquidación oficial de revisión, la administración enviará al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por una sola vez, un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga modificar, con explicación de las razones en que se sustenta.

Por mandato del artículo 336 del Estatuto Tributario de Pasto⁹, previamente a la práctica de la liquidación de revisión y dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de presentación de la declaración o de su última corrección, se enviará al contribuyente un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se propone modificar, con la explicación de las razones en que se fundamenta.

El artículo 337 *ibídem*, señala que el contribuyente tiene un plazo de quince (15) días hábiles, contados a partir de la fecha de notificación del requerimiento, para presentar sus descargos y aportar o solicitar pruebas. En ese contexto el requerimiento especial se concibe como un acto de trámite dentro del proceso de determinación del impuesto iniciado para modificar la declaración privada, cuya definición, según la regulación del título IV del E. T. (arts. 710, 712), se hace a través de la liquidación oficial de revisión que dispone sobre la propuesta de modificación del requerimiento que a ella antecede y que, por la misma razón, constituye el acto definitivo de que trata el inciso segundo del artículo 138 del C. C. A¹⁰.

Asimismo, ha precisado la Sala que este acto no crea una situación jurídica de carácter particular, pues se trata de un acto que propone las modificaciones que la entidad pretende realizar a la declaración tributaria y que debe ser expedido previamente a la práctica de la liquidación oficial. Por tanto, atendiendo a su naturaleza de preparatorio, no requiere ser demandado ni es, autónomamente, objeto de control jurisdiccional de legalidad.

En esas condiciones carece de fundamento la decisión del *a-quo*, apoyada en la ligera consideración de que la demandante no individualizó con toda precisión los actos administrativos demandados, de conformidad con el artículo 138 del Código Contencioso Administrativo, al no incluir como tal el requerimiento especial, razón que lo llevó a declararse inhibido para resolver de fondo.

Evidenciado que no le asistió razón al Tribunal Administrativo de Nariño, procederá la Sala a pronunciarse de fondo acerca de las pretensiones de la demanda, para cuyo propósito abordará, en primer lugar, el examen del cargo relacionado con la violación del debido proceso.

⁹ Acuerdo 023 de 2008 y Decreto 0223 de 2009

¹⁰ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Exp. 17592 del 14 de junio de 2012, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

Indicó la actora que la Administración Municipal, al tener la respuesta al requerimiento especial, presentada dentro de la oportunidad legal, como un recurso de reconsideración violó el debido proceso.

El debido proceso se encuentra consagrado en la Constitución Política de 1991 como derecho fundamental de aplicación inmediata¹¹, en los siguientes términos:

“Artículo 29. *El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.*

Nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio.

En materia penal, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable.

Toda persona se presume inocente mientras no se la haya declarado judicialmente culpable.

Quien sea sindicado tiene derecho a la defensa y a la asistencia de un abogado escogido por él, o de oficio, durante la investigación y el juzgamiento; a un debido proceso público sin dilaciones injustificadas; a presentar pruebas y a controvertir las que se alleguen en su contra; a impugnar la sentencia condenatoria, y a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho.

Es nula, de pleno derecho, la prueba obtenida con violación del debido proceso”.

De la norma en cita se concluye que el debido proceso comporta varias garantías a favor de la persona, entre ellas, la de ser juzgado con arreglo al procedimiento y las formas propias para cada juicio.

La Corte Constitucional fijó los siguientes criterios en relación con este derecho fundamental¹²:

“La Constitución Política, en su artículo 29, prescribe que “el debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas”. En virtud de tal disposición, se reconoce el principio de legalidad como pilar fundamental en el ejercicio de las funciones por parte de las autoridades judiciales y administrativas, razón por la cual están obligadas a respetar las formas propias de cada juicio y a asegurar la efectividad de todas aquellas normas que permitan a los administrados presentar, solicitar y controvertir pruebas, y que en últimas, garanticen el ejercicio efectivo del derecho de defensa”.

¹¹ Artículo 85 de la Constitución Política

¹² Sentencia T-061 de 2.002

De conformidad con lo expuesto, el debido proceso exige que la administración pública, en el ejercicio de sus funciones, aplique en todas sus actuaciones la Constitución y la ley, de tal manera que no dependan de su propio arbitrio.

Asimismo, ha sostenido la Corte que *“...El desconocimiento en cualquier forma del derecho al debido proceso en un trámite administrativo, no sólo quebranta los elementos esenciales que lo conforman, sino que igualmente comporta una vulneración del derecho de acceso a la administración de justicia, del cual son titulares todas las personas naturales y jurídicas (C.P., art. 229), que en calidad de administrados deben someterse a la decisión de la administración, por conducto de sus servidores públicos competentes...”*¹³

En ese contexto, precisa la Sala el procedimiento administrativo de determinación de los tributos:

En primera instancia, como antes se indicó, el artículo 702 del Estatuto Tributario determina que la administración de impuesto podrá modificar, por una sola vez, las liquidaciones privadas de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, mediante una liquidación de revisión.

Por su parte, los artículos 703 a 708 ibídem, establecen, también como antes se anotó, que el requerimiento especial es el acto mediante el cual la Administración Tributaria propone las modificaciones a la declaración tributaria; el término para que el contribuyente lo responda y que debe ser expedido previamente a la práctica de la liquidación oficial; igualmente, se otorga un plazo para que el contribuyente lo responda y no se señala, en ninguna parte, que contra él proceda recurso alguno.

A su vez, el artículo 720 del Estatuto Tributario establece que contra las liquidaciones oficiales procede el recurso de reconsideración, que debe ser interpuesto dentro de los dos meses siguientes a su notificación y que puede prescindirse de él cuando se ha contestado, en debida forma, el requerimiento especial.

¹³ Sentencia T-178/10

Este mismo procedimiento de determinación fue consagrado en el Estatuto Tributario de Pasto¹⁴, cuyo artículo 339 precisa que dentro del año siguiente al vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial o a su ampliación, deberá practicarse y notificarse la liquidación de revisión, cuando sea procedente.

Respecto de la discusión de los actos administrativos, el artículo 268 estableció que contra las liquidaciones oficiales procede el recurso de reconsideración y que cuando se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial el contribuyente podrá prescindir del recurso y acudir directamente ante la jurisdicción contencioso administrativa.

De lo antes expuesto, la Sala evidencia que, tanto en el Estatuto Tributario como en la normativa local, el procedimiento de determinación oficial de impuestos inicia con la notificación del requerimiento especial, acto en el que la administración propone las modificaciones que considera pertinentes, después de efectuar un análisis a la declaración y de verificar la exactitud de los valores en ella consignados; si considera que la respuesta del contribuyente no desvirtúa lo propuesto, debe proceder a practicar una liquidación oficial de revisión en la que determine el impuesto, ya sea acogiendo parcialmente las explicaciones dadas por el contribuyente al contestar el requerimiento o confirmando en su totalidad las modificaciones en él sugeridas.

Una vez, agotado el procedimiento descrito, en un plazo que no puede exceder de seis meses contados a partir del vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial, la Administración debe proferir y notificar la liquidación oficial de revisión, acto administrativo susceptible de ser impugnado mediante el recurso de reconsideración.

El caso concreto:

Es un hecho conocido, y no discutido por las partes, que la entidad territorial expidió el Requerimiento Especial PFA-RE-027-2009 del 8 de octubre de 2009, respecto de las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas por la actora por los años gravables 2007 y 2008 y que, dentro de la oportunidad

¹⁴ *Acuerdos 023 de 2008, 030 de 2005, y Decreto 0223 de 2009*

legal, la actora respondió el requerimiento especial citado, oportunidad en la que manifestó su desacuerdo con la glosa propuesta, relacionada con la deducción por subsidios para los estratos más bajos.

Asimismo, que frente a la respuesta al requerimiento especial presentada por la demandante, la Administración Municipal profirió la Resolución N° 072 del 3 de febrero de 2010, por medio de la cual resolvió un recurso de reconsideración, en la que precisó¹⁵:

“(…)

Que el recurso así presentado es ADMITIDO por parte de la Subsecretaría de Ingresos del Municipio de Pasto y en ese orden de ideas entrará a ser resuelto de fondo por el mismo Despacho.

FUNDAMENTO DEL RECURSO

(…) solicito se sirva REVOCAR el Requerimiento Especial N° PFA-RE-027-2009 de octubre 8 de 2009, mediante el cual pretende imponer un mayor impuesto a cargo y se sanciona por inexactitud correspondiente al impuesto de industria y comercio por los años gravables 2007 y 2008. En consecuencia de ello se archive el proceso y se declare ajustada a la ley los denuncios rentísticos de CEDENAR por dicho impuesto y años gravables.

ARGUMENTOS DEL DESPACHO

(…)

RESUELVE

ARTÍCULO PRIMERO. DESESTIMAR las pretensiones contenidas en el recurso de reconsideración propuesto en respuesta al Requerimiento Especial N° PFA-RE-027-2009, por medio de las cuales se practicó Liquidación Oficial de Inexactitud en contra del establecimiento denominado CENTRALES ELÉCTRICAS DE NARIÑO CEDENAR S.A. E.S.P.

ARTÍCULO SEGUNDO. Mantener en firme en todas sus partes, el contenido de las Liquidaciones Oficiales de Inexactitud para los años gravable 2007 y 2008.

ARTÍCULO TERCERO. Notificar personalmente la presente decisión al Representante Legal de CEDENAR S.A. E.S.P. RAUL ORTIZ MUÑOZ, en la Calle 20 N° 36-12 Av. Los Estudiantes.

ARTÍCULO CUARTO. Contra el presente proveído no procede recurso alguno.

(…)”

¹⁵ Folios 36 a 38

Del contenido de la resolución transcrita se establece que la Administración Municipal de Pasto, tramitó la respuesta al requerimiento especial como un recurso de reconsideración y con la resolución mediante la cual lo resolvió dio por agotada la vía gubernativa, por cuando dispuso que contra la Resolución N° 072 del 3 de febrero de 2010, no procedía recurso alguno.

La resolución demandada constituye el acto definitivo por medio del cual el municipio de Pasto determinó a la actora el impuesto de industria y comercio por los años gravables 2007 y 2008, y como tal fue demandado, pues en la parte motiva analiza las normas locales sobre la base gravable y concluye que la demandante, que es una E.S.P, no tiene derecho a llevar como deducción los subsidios, pues estos no están debidamente probados.

Observado lo anterior, encuentra la Sala que el Municipio demandado incurrió en violación del debido proceso consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política y transgredió, también, el artículo 683 del Estatuto Tributario que ordena que la actuación de los funcionarios públicos con atribuciones y deberes relacionados con la determinación de los impuestos, debe estar siempre ajustada a la "aplicación recta de las leyes".

Lo anterior porque no analizó la respuesta al requerimiento especial como tal y negó al contribuyente la posibilidad de impugnar la decisión administrativa con el recurso de reconsideración que procedía contra el acto de determinación. En definitiva, omitió el proceso de determinación del impuesto.

La única actuación surtida válidamente consistió en proferir el requerimiento especial e informarle a la actora que contaba con un término de 15 días hábiles, siguientes al recibo del mismo, para corregir y pagar el impuesto o para presentar sus descargos en la respuesta a ese acto.

Esa omisión entraña, además, la violación al derecho de defensa del contribuyente pues se le privó de la oportunidad de controvertir los fundamentos de la decisión administrativa y de presentar y controvertir pruebas.

Por otra parte, precisa la Sala que, de conformidad con el artículo 329 del Estatuto Tributario Municipal, las liquidaciones oficiales pueden ser: i) de corrección aritmética, ii) de revisión, y iii) de aforo; por lo que extraña que la entidad territorial,

en la resolución que resolvió un recurso de reconsideración, se refiriera a unas "*Liquidaciones Oficiales de Inexactitud para los años gravables 2007 y 2008*", actos administrativos que no están consagrados en el ordenamiento municipal.

Aunado a todo lo anterior, se advierte que la entidad territorial, en el escrito de contestación de la demanda, guardó silencio frente a los argumentos de la demanda, relacionados con el debido proceso que ha debido observar para la correcta determinación de los tributos.

Así las cosas, la Sala revocará la sentencia apelada y anulará la resolución por medio de la cual la Subsecretaría de Ingresos de la Administración del Municipio de Pasto resolvió un recurso de reconsideración. A título de restablecimiento del derecho, declarará la firmeza de la declaración del impuesto de industria y comercio presentada por la actora por los años 2007 y 2008.

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

FALLA

REVÓCASE la sentencia del 16 de diciembre de 2011 del Tribunal Administrativo de Nariño, proferida dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por la sociedad Centrales Eléctricas de Nariño S.A. E.S.P. CEDENAR S.A. E.S.P. contra el Municipio de Pasto – Nariño.

En su lugar, se dispone:

Primero. ANULÁSE la Resolución N° 072 del 3 de febrero de 2010, por medio de la cual el Municipio de Pasto resolvió un recurso de reconsideración.

Segundo: Como restablecimiento del derecho **DECLÁRASE** la firmeza de la declaración del impuesto de industria y comercio presentada por la sociedad Centrales Eléctricas de Nariño S.A. E.S.P. CEDENAR S.A. E.S.P. por los años gravables 2007 y 2008.

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

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

ACTO QUE RESUELVE RECURSO GUBERNATIVO O QUE AGOTA LA VIA GUBERNATIVA - No es demandable por sí solo, a menos que revoque íntegramente el acto definitivo recurrido en vía gubernativa

Aunque es cierto que se violó el proceso de determinación oficial del tributo, debe tenerse presente que el acto que resuelve un recurso gubernativo, como a juicio de la Sala es la Resolución 072 de 2010, no es demandable de manera aislada, a menos que revoque íntegramente el acto definitivo recurrido en vía gubernativa, esto es, la liquidación oficial de revisión, como lo prevé el artículo 138 del Código Contencioso Administrativo. En consecuencia, si se considera como el acto que agota la vía gubernativa, la mencionada resolución no podía ser demandada aisladamente, como lo aceptó la Sala. De otra parte, si bien la demandante respondió el requerimiento especial oportunamente y la Administración tramitó la respuesta como recurso de reconsideración, la Resolución 72 de 3 de febrero de

2010, que dijo resolver el recurso, constituye en realidad el acto definitivo de determinación del tributo [...] En ese orden de ideas, la resolución demandada fue la que realmente determinó el impuesto a la actora y en este caso **constituye el acto definitivo que no pudo ser recurrido por los errores en que incurrió la Administración** y que pone de presente la sentencia que aclaro. En consecuencia, como la Resolución 072 de 2010 se **expidió con violación al debido proceso, pues tampoco se dio el trámite debido a la respuesta al requerimiento especial**, debía demandarse como acto definitivo que es, y, en su lugar, declarar la firmeza de las liquidaciones privadas, como lo dispuso la Sala.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

ACLARACION DE VOTO

Radicación número: 52001-23-31-000-2010-00168-01(19494)

Actor: CENTRALES ELECTRICAS DE NARIÑO S.A. E.S.P.

Demandado: MUNICIPIO DE PASTO – NARIÑO

Comparto la decisión de la Sala de revocar la sentencia inhibitoria de primera instancia y, en su lugar, anular la Resolución 072 de 3 de febrero de 2010, por la cual el municipio de Pasto “resolvió un recurso de reconsideración” y como consecuencia, declarar la firmeza de las declaraciones de ICA presentadas por la actor por los años 2007 y 2008, pues, en efecto, el municipio violó el debido proceso de la actora.

Sin embargo, me aparto de algunas de las consideraciones de la providencia, pues, en mi criterio, la razón por la cual es demandable la Resolución 072 de 3 de febrero de 2010, es porque, en esencia, constituye un acto definitivo, así diga que resuelve el recurso de reconsideración contra el requerimiento especial y mantenga las “*liquidaciones oficiales de inexactitud*”. Lo anterior, por las siguientes razones:

A juicio de la Sala, el Municipio violó el debido proceso porque tramitó la respuesta al requerimiento especial como recurso de reconsideración¹⁶, no practicó

¹⁶ De manera contradictoria, la sentencia dice que el acto que resolvió el recurso de reconsideración agotó la vía gubernativa y a la vez es acto definitivo. También precisa que no se dictó liquidación oficial de revisión, que es el acto definitivo que modifica la declaración privada.

liquidación de revisión para modificar las declaraciones privadas, impidió el derecho a impugnar la liquidación y, en general, omitió totalmente el proceso de determinación del tributo.

Aunque es cierto que se violó el proceso de determinación oficial del tributo, debe tenerse presente que el acto que resuelve un recurso gubernativo, como a juicio de la Sala es la Resolución 072 de 2010, no es demandable de manera aislada, a menos que revoque íntegramente el acto definitivo recurrido en vía gubernativa, esto es, la liquidación oficial de revisión, como lo prevé el artículo 138 del Código Contencioso Administrativo¹⁷. En consecuencia, si se considera como el acto que agota la vía gubernativa, la mencionada resolución no podía ser demandada aisladamente, como lo aceptó la Sala.

De otra parte, si bien la demandante respondió el requerimiento especial oportunamente y la Administración tramitó la respuesta como recurso de reconsideración, la Resolución 72 de 3 de febrero de 2010, que dijo resolver el recurso, constituye en realidad el acto definitivo de determinación del tributo.

Tal conclusión resulta de la revisión íntegra del referido acto. En efecto, en la parte motiva de la resolución en comentario se analizan las normas locales sobre base gravable del impuesto de industria y comercio en el municipio de Pasto y se concluye que la demandante, que es una E.S.P, no tiene derecho a llevar como deducción los subsidios, pues estos no están debidamente probados (folio 2 de la resolución- argumentos del despacho).

Además, dicho acto concluye que *“deben aplicarse a los mismos [se refiere a los hallazgos hechos por la Administración] la sanción que para el caso ha previsto el Estatuto Tributario Municipal en su artículo 365 diciendo ...SANCIÓN POR INEXACTITUD...”* (folio 2 c.a). Y, que *“La sanción por inexactitud se configura porque en este caso el contribuyente presentó deducciones y su contabilidad no permitió determinarlas claramente[...].”*

¹⁷ **Artículo 138 del Código Contencioso Administrativo.**(Derogado por el artículo 309 de la Ley 1437 de 2011). Cuando se demande la nulidad del acto se le debe individualizar con toda precisión.

[...]

Si el acto definitivo fue objeto de recursos en la vía gubernativa, también deberán demandarse las decisiones que lo modifiquen o confirmen; **pero si fue revocado, sólo procede demandar la última decisión.**

[...]" (Se destaca)

En ese orden de ideas, la resolución demandada fue la que realmente determinó el impuesto a la actora y en este caso **constituye el acto definitivo que no pudo ser recurrido por los errores en que incurrió la Administración** y que pone de presente la sentencia que aclaro.

En consecuencia, como la Resolución 072 de 2010 se **expidió con violación al debido proceso, pues tampoco se dio el trámite debido a la respuesta al requerimiento especial**, debía demandarse como acto definitivo que es, y, en su lugar, declarar la firmeza de las liquidaciones privadas, como lo dispuso la Sala.

En los anteriores términos dejo expresadas las razones de mi aclaración de voto.

Con todo respeto,

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA