

**EMPLAZAMIENTO POR NO DECLARAR – Acto preparatorio no demandable.  
Sentencia inhibitoria**

El emplazamiento por no declarar, acto mediante el cual, la Administración invita a los obligados a cumplir el deber de declarar y les concede el término de un (1) mes para que presenten la declaración correspondiente. Así, si bien da inicio a una actuación administrativa, no contiene una decisión definitiva. Sin embargo, es un requisito de validez del acto que impone la sanción por no declarar, toda vez que la normativa exige su expedición previa para el debido adelantamiento del proceso de aforo. Tratándose de un acto preparatorio o previo, no es susceptible de control de legalidad ante la jurisdicción, toda vez que, la acción de nulidad y restablecimiento del derecho procede para demandar la nulidad de actos de carácter particular que pongan fin a un proceso administrativo. Por tal razón y teniendo en cuenta que el Tribunal no se pronunció al respecto, la Sala modificará la sentencia apelada, en el sentido de adicionar un numeral para inhibirse de hacer pronunciamiento.

**AUTONOMIA DE LOS ENTES TERRITORIALES – Es subordinada a la Constitución y a la ley / PROCEDIMIENTO UNICO TRIBUTARIO – Su unificación en los niveles nacional, departamental y municipal no quebranta el ordenamiento constitucional / NORMA PROCEDIMENTAL NACIONAL – Prevalece sobre la local**

La autonomía de las entidades territoriales, en materia tributaria, no es absoluta sino subordinada a la Constitución y la ley y reafirmó que “corresponde al legislador fijar las reglas fundamentales a las que están sujetas las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales cuando establecen tributos, lo cual significa que según el ordenamiento superior, a aquél le compete señalar las actividades y materias que pueden ser gravadas, así como los procedimientos de orden fiscal y tributario, sin que sea válido sostener que cuando así actúa, esté desconociendo o cercenando la autonomía que constitucionalmente se le confiere a las entidades territoriales”. Bajo la normativa constitucional y los lineamientos jurisprudenciales sobre la autonomía de las entidades territoriales en materia tributaria, la Corte consideró que el artículo 66 de la Ley 383/97, al establecer “un procedimiento tributario uniforme, aplicable tanto a nivel nacional como departamental, distrital y municipal”, no quebranta el ordenamiento constitucional. Indicó que en caso de oposición o contradicción entre normas procedimentales fijadas por las autoridades locales y las dispuestas por el legislador, prevalecen éstas últimas, por lo que instó a los órganos competentes de las entidades territoriales a “ajustar y modificar su normatividad para hacerla concordante con la señalada por la ley”. De lo anterior se colige que, la intención del legislador de unificar el régimen procedimental en materia tributaria a nivel nacional, no excluye la normativa expedida por la autoridad local para regular los tributos municipales. Sin embargo, para que se cumpla la finalidad del legislador, para efecto de las declaraciones tributarias y los procesos de fiscalización, liquidación oficial, imposición de sanciones, discusión y cobro, las autoridades territoriales deben adoptar el procedimiento establecido en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional, a tales aspectos, relacionados con los impuestos administrados en cada jurisdicción.

**FUENTE FORMAL:** LEY 383 DE 1997 - ARTICULO 66

**RECURSO DE REPOSICION – Competente para resolverlo / JEFE DE LA UNIDAD DE RENTAS – Competente para resolver el recurso de reposición**

**contra el acto que impone multas / PRINCIPIO DE LA DOBLE INSTANCIA –  
Se predica de las actuaciones judiciales no de las administrativas**

Leído se constata que expresamente la función de “Resolver en reposición la imposición de multas a los contribuyentes de los impuestos” está a cargo del Jefe de la Unidad de Rentas. Y, al Jefe de Grupo Recursos Tributarios le corresponde: “Estudiar, dar concepto y sustanciar los recursos de reposición que se interpongan ante la Unidad de Rentas”. De las normas transcritas se deduce que contra los actos que imponen sanción procede el recurso de reposición. Que los recursos que se interpongan contra los actos sancionatorios, si bien es función del Jefe de Grupo Recursos Tributarios preparar el proyecto de fallo, corresponde al Jefe de la Unidad de Rentas proferir la decisión. Según se indicó en la providencia transcrita, el principio de la doble instancia se predica de las actuaciones judiciales, no de las de carácter administrativo, por lo que frente a los actos demandados el hecho de que el mismo funcionario que impuso la sanción haya decidido el recurso gubernativo, no es motivo para declarar la nulidad de la actuación. De otra parte, como lo precisó la Sala en dicha providencia, la competencia para decidir el recurso gubernativo no se determina por un orden jerárquico, sino que debe tenerse en cuenta la estructura propia de la Administración que emita el acto correspondiente. En este entendido, de los fragmentos del Decreto 143 de 2002, a que se hizo referencia, se establece que el municipio no cuenta con la estructura orgánica que permita que los recursos sean decididos por funcionarios distintos, como ocurre a nivel nacional, por lo que asignó la competencia al Jefe de la Unidad de Rentas, situación que no riñe con lo dispuesto en el artículo 720 E.T., pues el mismo prevé que en los casos en que “el acto haya sido proferido por el administrador de impuestos o sus delegados, el recurso de reconsideración deberá interponerse ante el mismo funcionario”. Dado que el apelante no desvirtuó que el Jefe de la Unidad de Rentas tenía competencia para resolver el recurso interpuesto contra el acto sancionatorio, no tiene vocación de prosperidad el recurso de apelación.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 720

**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: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Bogotá, D.C., trece (13) de octubre de dos mil once (2011).

**Radicación número: 17001-23-31-000-2009-00035-01(18280)**

**Actor: REPRESENTACIONES Y DISTRIBUCIONES REMO S.A. -ANTES LTDA**

**Demandado: MUNICIPIO DE MANIZALES – SECRETARÍA DE HACIENDA**

**FALLO**

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 11 de marzo de 2010 del Tribunal Administrativo de Caldas, que dispuso:

1. **DECLARAR** probada la excepción de 'Inexistencia del derecho que se reclama' propuesta por la parte demandada, dentro del proceso que en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instauró Representaciones y Distribuciones Remo S. A. en contra del Municipio de Manizales – Secretaría de Hacienda, conforme a lo señalado en la parte motiva.

2. **DENEGAR** las pretensiones de la demanda.”

#### **ANTECEDENTES**

La Unidad de Rentas de la Secretaría de Hacienda del Municipio de Manizales, previo **Emplazamiento por no declarar N°MGY-346 del 27 de junio de 2007**<sup>1</sup>, mediante la **Resolución N°MGY-7413 del 21 de diciembre de 2007**<sup>2</sup> impuso la sanción de la referencia, en cuantía de \$290.627.856, equivalente al 14% de los “ingresos gravables en el municipio de Manizales por el año 2006” informados por la demandante en la respuesta al mencionado emplazamiento.

Contra el acto anterior, la actora interpuso recurso de reconsideración, que fue decidido por la **Resolución N°62386 de 17 de septiembre de 2008**<sup>3</sup>, en el sentido de confirmar la sanción impuesta.

#### **LA DEMANDA**

La sociedad actora, por intermedio de apoderado, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, solicitó la nulidad de los actos administrativos atrás mencionados y, como restablecimiento del derecho, pidió que *“declarada la nulidad de los actos administrativos citados, la factura que contiene el cobro total adeudado hasta la fecha, por sustracción de materia, queda sin efectos legales, habida consideración del cobro de lo no debido”*.

Invocó como normas violadas los artículos 29 y 30 de la Constitución Política, 150 del Código de Procedimiento Civil, 43, 50, 59, 82 y 83 del Decreto Extraordinario 760 de 1991, 715, 720, 742 y 743 del Decreto 624 de 1989 [Estatuto Tributario Nacional] y 6° del Acuerdo 236 de 1996 que modificó parcialmente el D.E. 760/61 [art. 234].

El concepto de violación se sintetiza así:

La actuación viola los derechos al debido proceso y a la defensa de la contribuyente, toda vez que, el emplazamiento para declarar, la resolución sancionatoria y el acto que resolvió el recurso gubernativo fueron proferidos por la misma funcionaria.

<sup>1</sup> Fl. 29 c.p. Acto firmado por Olga Lucía Ramírez López, Líder de proyecto Unidad de Rentas.

<sup>2</sup> Fl. 20 c.p. Acto firmado por Olga Lucía Ramírez López, Líder de proyecto Unidad de Rentas y John Jairo López López, Profesional Universitario Grupo Fiscalización y Control.

<sup>3</sup> Fl. 24 c.p. Acto firmado por Olga Lucía Ramírez López, Líder de proyecto Unidad de Rentas y Adriana Zuluaga Zuluaga, Jefe de Recursos Tributarios.

Tal proceder desconoce la garantía de imparcialidad que deben tener las decisiones, pues si bien, la Líder de Proyecto de la Unidad de Rentas de la Secretaría de Hacienda tenía competencia para adelantar la investigación e imponer la sanción, debió declararse impedida para resolver el recurso gubernativo, en virtud de que conoció el asunto en instancia anterior, supuesto de hecho previsto en la ley como causal de recusación que puede alegarse en cualquier tiempo.

Con fundamento en los artículos 43, 50 PAR XV<sup>4</sup>, 59, 82 y 83 del Decreto Extraordinario 760 de 1991 y 34 del Acuerdo 059 de 1992, la actora sostuvo que la Unidad de Rentas desconoció la normativa al proferir el emplazamiento previo por no declarar por los años 2002 a 2006 y que debió hacerlo individualmente por cada periodo.

Indicó que, en la actuación, los funcionarios no revisaron los libros de contabilidad y sus soportes, que se limitaron a imponer la sanción acusada que supera el valor del impuesto correspondiente a los citados periodos y, además, deja abierta la posibilidad de determinar el tributo mediante liquidación oficial de aforo.

Con cita de los artículos 715, 720, 742 y 743 del Estatuto Tributario, sostuvo que la Administración municipal debió ceñirse al procedimiento que regula la determinación de los impuestos y la imposición de sanciones, pues a falta de norma local deben aplicarse las que rigen los impuestos del orden nacional.

### **LA CONTESTACIÓN**

El municipio demandado, por intermedio de apoderada, contestó la demanda, en los términos que se resumen a continuación:

Hizo un recuento de los hechos en el que destacó que en la respuesta al emplazamiento por no declarar la actora sostuvo que no era sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio; que los ingresos, informados en las declaraciones de renta de 2000 a 2006, los obtuvo en el ejercicio de actividades gravadas en municipios distintos a Manizales, y que, en ese mismo escrito, solicitó plazo para cumplir las obligaciones tributarias.

En cuanto a la visita de inspección tributaria ordenada mediante auto del 26 de septiembre de 2007, destacó las veces en que la práctica de la diligencia fue prorrogada por solicitud de la actora y que, finalmente, aunque el 6 de diciembre de 2007, el comisionado se presentó en las instalaciones, resultó fallida por hechos imputables a la contribuyente.

Indicó que en el cruce de información pudo constatar que la demandante obtuvo ingresos en el 2006 en desarrollo de “la actividad 5119 – Comercio al por mayor a cambio de una retribución o por contrata de productos NPC”, por ende, estaba obligada a presentar la declaración de industria y comercio dentro de los plazos fijados por la administración municipal. Y que, vencido el plazo otorgado en el emplazamiento sin que la actora hubiera cumplido la obligación omitida, procedía imponer la sanción acusada.

Se opuso a las pretensiones de la actora. Sostuvo que en la actuación se le garantizaron los derechos a la defensa y al debido proceso, pues se ajusta a los lineamientos constitucionales y legales.

---

<sup>4</sup> Modificado por el Acuerdo 059/92, artículo 30.

En cuanto a la alegada falta de competencia, citó el artículo 560 del Estatuto Tributario para señalar que la Jefe de la Unidad de Rentas podía resolver el recurso de reconsideración, conforme a las funciones asignadas en el Decreto 143 de 2002 o Manual de Funciones del Municipio de Manizales.

#### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Caldas declaró probada la excepción de “Inexistencia del derecho que se reclama”, propuesta por el municipio demandado y denegó las pretensiones de la demanda.

No le dio prosperidad al cargo de “falta de competencia” de la Jefe de la Unidad de Rentas de la Secretaría de Hacienda del Municipio de Manizales para decidir el recurso de reconsideración, interpuesto contra el acto por el cual la misma funcionaria impuso la sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio del 2006, por las siguientes razones:

1. Los entes territoriales tienen autonomía administrativa conforme lo consagran los artículos 313, numeral 7 y 315, numeral 7 de la Constitución Política y, en virtud de la normativa constitucional, corresponde a los municipios determinar cuál entidad, de las de su estructura, debe cumplir las funciones relacionadas con la determinación, fiscalización, liquidación y cobro de impuestos locales y, mediante el Manual de funciones, establecer con precisión la competencia de los funcionarios para ejecutarlas.

2. El Estatuto Tributario Nacional no define cuál es la estructura de la administración municipal en materia tributaria, pues esta competencia se la asigna la Constitución a los concejos locales. El legislador, mediante la Ley 383 de 1997, artículo 66, dispuso la aplicación de los procedimientos previstos en el ETN en los asuntos de orden territorial, pero nada dijo de la competencia, sin que pueda desconocerse la autonomía consagrada en la Carta de 1991.

3. El artículo 720 del E.T. asigna la competencia para decidir el recurso de reconsideración al Jefe de la División de Recursos Tributarios, pero respecto de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos Nacionales, no de aquellos de carácter municipal. En estos casos, la competencia la fija el municipio mediante sus propios estatutos.

En el caso, el Alcalde expidió el Decreto 143 de 2002 por el cual adoptó el manual de funciones y requisitos mínimos de la planta de personal de la administración de Manizales. Según este acto, corresponde al Jefe de la Unidad de Rentas resolver el recurso de reposición “el cual debe asimilarse con el de reconsideración establecido en el artículo 720 del Estatuto Tributario ...”.

De otra parte, estimó que la demandante confunde la actuación administrativa con la jurisdiccional, en ésta existen instancias, mientras que en aquella, sólo pasos o procedimientos para agotar la vía gubernativa.

En relación con el artículo 715 del E.T., indicó que el emplazamiento fue expedido concediéndole plazo suficiente a la contribuyente para declarar, pero el término transcurrió sin que cumpliera con la obligación.

En cuanto a los artículos 742 y 743 ib., destacó que la sanción fue impuesta con fundamento en hechos probados. Que los elementos de prueba obran en el

expediente y dan cuenta de que “pasados 5 meses de la solicitud de plazo prudencial, el contribuyente no presentó la declaración privada del impuesto de industria y comercio”.

Respecto al monto de la sanción, sostuvo que la Administración intentó, en varias oportunidades, practicar la inspección ordenada pero el contribuyente no exhibió los libros, configurándose un indicio en su contra. Además, estimó que “la sanción se determinó sobre la base del cruce de información obtenida por la DIAN”, plenamente justificada.

Consideró que la actora no aportó elementos de prueba suficientes para demostrar la alegada falta de competencia y “los verdaderos ingresos” que obtuvo en el desarrollo de la actividad gravada.

### **EL RECURSO DE APELACIÓN**

El apoderado de la demandante apeló la anterior decisión. Sustentó el recurso, en síntesis, en lo siguiente:

La actuación viola de manera flagrante la normativa señalada en la demanda, toda vez que la funcionaria que decidió el recurso de reconsideración no tenía competencia para ello.

La Ley 383 de 1997, en el artículo 66, establece que las autoridades territoriales deben aplicar, en las actuaciones relacionadas con los impuestos que administran, los procedimientos del Estatuto Tributario Nacional.

El Acuerdo 236 de 1996 (art. 6°), modificadorio del Decreto Extraordinario 760 de 1961, (art. 234), dispone que en los aspectos no regulados en la normativa local, se aplicarán las normas tributarias nacionales.

*Afirma que “el funcionario que por medio del acto administrativo impone sanción, por ley, no puede entrar a resolver el recurso de reconsideración, debidamente interpuesto, toda vez que no se trata de un recurso de reposición. Un nuevo funcionario debe entrar a resolver la situación”.*

A juicio de la apelante, los actos acusados desconocen el derecho a la defensa, dado que la Jefe de la Unidad de Rentas de la Secretaría de Hacienda del municipio de Manizales adelantó toda la actuación, razón por la que, a su juicio, debe prosperar la nulidad pretendida, pues la funcionaria conocía el asunto, pues ella misma impuso la sanción; por lo tanto, no debía resolver el recurso de reconsideración.

Allega copia mecánica del “extracto” de la sentencia de 12 de julio de 2002, expediente 12637.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La demandante, la demandada y el representante del Ministerio Público guardaron silencio en esta oportunidad procesal.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En el proceso se demanda la nulidad del Emplazamiento por no declarar MGY-346 del 27 de junio de 2007, la Resolución MGY-7413 del 21 de diciembre de 2007 y la

Resolución N°62386 de 17 de septiembre de 2008; además, a título de restablecimiento del derecho, la actora pidió que se declare que no adeuda suma alguna por concepto de la sanción por no declarar impuesto de industria y comercio del 2006, a que hacen referencia los actos acusados.

El Tribunal denegó las súplicas de la demanda. No le dio prosperidad a la alegada falta de competencia de la funcionaria que decidió el recurso gubernativo interpuesto contra la resolución sancionatoria. Consideró que el Jefe de la Unidad de Rentas tenía facultad para decidir los recursos conforme al Manual de Funciones adoptado por el Alcalde de Manizales. Destacó que el proceso administrativo es distinto al judicial. Que en la actuación se le garantizaron los derechos a la defensa y al debido proceso a la contribuyente. Que está probado que ésta omitió el deber de declarar. Y que el monto de la sanción se ajusta a la legalidad.

En el recurso de apelación, la demandante insiste en que la funcionaria que decidió el recurso de reconsideración no tenía competencia para hacerlo, porque tuvo conocimiento previo del asunto y, que se desconoce el artículo 66 de la Ley 383 de 1997, toda vez que, en la actuación no se aplicó el procedimiento señalado en el Estatuto Tributario Nacional.

En primer lugar, la Sala observa que se demandan no solo los actos administrativos mediante los cuales se impuso la sanción discutida, sino además, el emplazamiento por no declarar, acto mediante el cual, la Administración invita a los obligados a cumplir el deber de declarar y les concede el término de un (1) mes para que presenten la declaración correspondiente. Así, si bien da inicio a una actuación administrativa, no contiene una decisión definitiva. Sin embargo, es un requisito de validez del acto que impone la sanción por no declarar, toda vez que la normativa exige su expedición previa para el debido adelantamiento del proceso de aforo<sup>5</sup>.

Tratándose de un acto preparatorio o previo, no es susceptible de control de legalidad ante la jurisdicción, toda vez que, la acción de nulidad y restablecimiento del derecho procede para demandar la nulidad de actos de carácter particular que pongan fin a un proceso administrativo.

Por tal razón y teniendo en cuenta que el Tribunal no se pronunció al respecto, la Sala modificará la sentencia apelada, en el sentido de adicionar un numeral para inhibirse de hacer pronunciamiento de mérito frente al **Emplazamiento por no declarar MGY-346 del 27 de junio de 2007**.

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala dilucidar si, expedida la Ley 383 de 1997, la Administración de Manizales debía adelantar la actuación en la que se expidieron la Resolución MGY-7413 del 21 de diciembre de 2007 y la Resolución N°62386 de 17 de septiembre de 2008, conforme al procedimiento previsto en el Estatuto Tributario Nacional y si, la funcionaria que profirió la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, tenía competencia para ello.

#### **1. Aplicación de los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para los impuestos de orden nacional a aquellos de carácter territorial.**

---

<sup>5</sup> El procedimiento de aforo comprende 3 etapas a saber: el emplazamiento por no declarar, la sanción por no declarar y la liquidación de aforo. El emplazamiento si bien es un acto de trámite, su expedición previa es requisito de validez para el debido adelantamiento del proceso de aforo; así también debe ser previa la sanción por no declarar, a la determinación oficial del tributo. (Sentencia de 28 de enero de 2010, Exp. 17209, C. P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia).

La Ley 383 de 1997<sup>6</sup>, en el artículo 66, dispuso:

**ADMINISTRACION Y CONTROL.** Los municipios y distritos, para efectos de las declaraciones tributarias y los procesos de fiscalización, liquidación oficial, imposición de sanciones, discusión y cobro relacionados con los impuestos administrados por ellos, aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional.

Este artículo fue declarado exequible por la Corte Constitucional mediante sentencia C-232 de 1998.

En esta providencia, la Corporación hizo referencia a que la autonomía de las entidades territoriales, en materia tributaria, no es absoluta sino subordinada a la Constitución y la ley<sup>7</sup> y reafirmó que *“corresponde al legislador fijar las reglas fundamentales a las que están sujetas las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales cuando establecen tributos, lo cual significa que según el ordenamiento superior, a aquél le compete señalar las actividades y materias que pueden ser gravadas, así como los procedimientos de orden fiscal y tributario, sin que sea válido sostener que cuando así actúa, esté desconociendo o cercenando la autonomía que constitucionalmente se le confiere a las entidades territoriales”*.

En el punto, agregó:

“Ahora bien, con fundamento en lo dispuesto en el preámbulo y en los artículos 1°, 287, 294, 300-4, 313-4, 317 y 338 de la Carta Política, y teniendo en cuenta que el Estado colombiano está organizado en forma de República unitaria, la autonomía que se concede por estos preceptos a los entes territoriales, no es absoluta, pues está supeditada en cuanto a la gestión de sus propios intereses, como los del orden fiscal y tributario, a los límites que le señalen la Constitución y la ley, lo cual significa que la potestad impositiva regional y local es relativa y, en tal virtud, el legislador puede señalar ciertas pautas, orientaciones y regulaciones o limitaciones generales para su ejercicio, siempre que se respete el núcleo esencial de la autonomía, es decir, que no se desnaturalice la esencia de ésta de modo que se la desvirtúe o desconozca”.

Bajo la normativa constitucional y los lineamientos jurisprudenciales sobre la autonomía de las entidades territoriales en materia tributaria, la Corte consideró que el artículo 66 de la Ley 383/97, al establecer “un procedimiento tributario uniforme, aplicable tanto a nivel nacional como departamental, distrital y municipal”, no quebranta el ordenamiento constitucional, toda vez que:

“... la aplicación de las normas procedimentales establecidas en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional a las entidades territoriales, tiene como finalidad la unificación a nivel nacional del régimen procedimental, lo cual **no excluye las reglamentaciones** expedidas por las Asambleas Departamentales y por los **Concejos** Distritales y **Municipales** en relación con los

---

<sup>6</sup> “Por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, y se dictan otras disposiciones”.

<sup>7</sup> Sobre la autonomía de las entidades territoriales citó apartes de las sentencias C-335/96, C-521/97, C-004/93 y C-517/92, entre otras.



tributos y contribuciones que ellos administran, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 300 y 313 de la Carta”. (Destacado fuera del texto).

Indicó que en caso de oposición o contradicción entre normas procedimentales fijadas por las autoridades locales y las dispuestas por el legislador, prevalecen éstas últimas, por lo que instó a los órganos competentes de las entidades territoriales a “ajustar y modificar su normatividad para hacerla concordante con la señalada por la ley”.

De lo anterior se colige que, la intención del legislador de unificar el régimen procedimental en materia tributaria a nivel nacional, no excluye la normativa expedida por la autoridad local para regular los tributos municipales. Sin embargo, para que se cumpla la finalidad del legislador, para efecto de las declaraciones tributarias y los procesos de fiscalización, liquidación oficial, imposición de sanciones, discusión y cobro, las autoridades territoriales deben adoptar el procedimiento establecido en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional, a tales aspectos, relacionados con los impuestos administrados en cada jurisdicción.

En consecuencia, expedida la Ley 383/97, surgió el deber de adoptar, en cada municipio, distrito o departamento, el procedimiento previsto en el Estatuto Tributario Nacional; sin embargo, como lo anotó la Corte Constitucional en la sentencia que declaró la exequibilidad del artículo 66 ib., dicha normativa no excluye las reglamentaciones expedidas por las autoridades locales.

## **2. Competencia para resolver el recurso gubernativo interpuesto contra la resolución que impuso sanción por no declarar.**

En el presente asunto, según lo estableció el Tribunal, el Jefe de la Unidad de Rentas era el funcionario competente para decidir el recurso de reposición interpuesto contra los actos que imponen sanciones a los contribuyentes. Lo anterior, con fundamento en el Capítulo 7°, artículo 7° del Decreto 143 de 2002 proferido por la Alcaldía de Manizales. Al respecto, el apelante en su memorial expresa:

“... la Unidad de Rentas inició el proceso de fiscalización de acuerdo a la normatividad procedimental del Estatuto Tributario, en armonía con el acuerdo Rentístico del Municipio de Manizales, agotando las etapas asignadas para llevar a feliz término el proceso investigativo. La adopción del Manual de Funciones señalado en el Decreto 143 de 2002, expedido por la Alcaldía de Manizales, es claro y contundente, ya que establece las funciones y requisitos especiales reguladores de la Planta de Personal de la administración central municipal, en especial el cargo de JEFE DE UNIDAD (Rentas); JEFE DE GRUPO (Recursos Tributarios)”.

En los folios 59 y siguientes obra parte del Decreto 0143 del 2002, la correspondiente al “CAPÍTULO 7” – “SECRETARÍA DE HACIENDA”, “ARTÍCULO 7 – FUNCIONES Y REQUISITOS ESPECIALES”, concretamente, las fracciones que hacen referencia a las funciones y requisitos exigidos para los siguientes cargos: **JEFE DE LA UNIDAD DE RENTAS** y **JEFE DE GRUPO RECURSOS TRIBUTARIOS** de la misma Unidad. Cargos que hacen parte de la planta de personal de la Secretaría de Hacienda del Municipio de Manizales.

Leído se constata que expresamente la función de “Resolver en reposición la imposición de multas a los contribuyentes de los impuestos”<sup>8</sup> está a cargo del **JEFE DE LA UNIDAD DE RENTAS**.

Y, al **JEFE DE GRUPO RECURSOS TRIBUTARIOS** le corresponde: “Estudiar, dar concepto y sustanciar los recursos de reposición que se interpongan ante la Unidad de Rentas”<sup>9</sup>.

De las normas transcritas se deduce que contra los actos que imponen sanción procede el recurso de reposición. Que los recursos que se interpongan contra los actos sancionatorios, si bien es función del **JEFE DE GRUPO RECURSOS TRIBUTARIOS** preparar el proyecto de fallo, corresponde al **JEFE DE LA UNIDAD DE RENTAS** proferir la decisión.

En consecuencia, el apelante no desvirtuó que, según el ordenamiento local, el Jefe de la Unidad de Rentas tiene la competencia para decidir el recurso interpuesto contra la resolución que impuso la sanción por no declarar.

De otra parte, se advierte que en la sentencia de 12 de julio de 2002, expediente 12637, que menciona la parte apelante, la Sala declaró la nulidad de los actos administrativos demandados, en ese proceso, porque encontró demostrado que “la funcionaria que adelantó la etapa de fiscalización e investigación, que sirvió de fundamento a los actos posteriores de determinación oficial del impuesto, fue la misma que como jefe de la división jurídica, adelantó la etapa de discusión que culminó con la expedición de la resolución (...) que agotó la vía gubernativa”.

Nótese que en ese caso los actos demandados fueron expedidos por la DIAN y el proceso de determinación se adelantó conforme a las disposiciones del Estatuto Tributario que distingue las etapas y los funcionarios que deben adelantarlas, circunstancias que, como se consignó, difieren sustancialmente de las propias del asunto puesto en conocimiento de esta Sala.

De otra parte, de los argumentos esgrimidos por la demandante se infiere que discute el desconocimiento del principio de la doble instancia. Sobre el tema, en providencia<sup>10</sup> que se reitera, la Sala precisó:

En primer término, se observa que el principio de doble instancia está consagrado en el artículo 31 de la Constitución Política, así:

*Art. 31. Toda **sentencia judicial** podrá ser apelada o consultada, salvo las excepciones que consagre la ley.*

*El superior no podrá agravar la pena impuesta cuando el condenado sea apelante único.*

De la norma transcrita es claro, que el principio constitucional invocado por la demandante tiene aplicación en procesos judiciales y no está referido a los de naturaleza administrativa, en los que se profieren actos administrativos y no sentencias judiciales<sup>11</sup>.

<sup>8</sup> Cfr. fl. 61 c.p.

<sup>9</sup> Cfr. fl. 64 c.p.

<sup>10</sup> Sentencia del 14 de abril de 2011, Exp. 17930, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>11</sup> “4.3. La posibilidad de acudir ante una segunda instancia merced al recurso de apelación no es, entonces, un principio absoluto como erradamente lo considera el demandante. Además, la Sala debe precisar que el principio consagrado en el artículo 31 superior fue concebido para *sentencias judiciales*, mientras el reclamo del demandante en el asunto que se examina tiene que ver con normas que regulan el procedimiento administrativo de índole tributaria; es decir, los preceptos

Por consiguiente, la Sala advierte que la inconformidad del demandante, tratándose de actos administrativos, corresponde a la falta de competencia del funcionario que profirió la Resolución por medio de la cual se decidió el recurso de reconsideración.

En relación con el recurso de reconsideración, la normativa tributaria regula de manera especial este medio de impugnación en el artículo 720 E.T. y, sobre la competencia<sup>12</sup>, no se advierte que los funcionarios competentes para decidir el recurso, sean superiores jerárquicos de quienes imponen las sanciones<sup>13</sup>, es decir, que la estructura y trámite del recurso no está dispuesto por competencias verticales o por una relación de inferior y superior jerárquico sino de funcionarios de distintas unidades en un plano horizontal.

Según se indicó en la providencia transcrita, el principio de la doble instancia se predica de las actuaciones judiciales, no de las de carácter administrativo, por lo que frente a los actos demandados el hecho de que el mismo funcionario que impuso la sanción haya decidido el recurso gubernativo, no es motivo para declarar la nulidad de la actuación.

De otra parte, como lo precisó la Sala en dicha providencia, la competencia para decidir el recurso gubernativo no se determina por un orden jerárquico, sino que debe tenerse en cuenta la estructura propia de la Administración que emita el acto correspondiente.

En este entendido, de los fragmentos del Decreto 143 de 2002, a que se hizo referencia, se establece que el municipio no cuenta con la estructura orgánica que permita que los recursos sean decididos por funcionarios distintos, como ocurre a nivel nacional, por lo que asignó la competencia al **JEFE DE LA UNIDAD DE RENTAS**, situación que no riñe con lo dispuesto en el artículo 720 E.T., pues el mismo prevé que en los casos en que *“el acto haya sido proferido por el administrador de impuestos o sus delegados, el recurso de reconsideración deberá interponerse ante el mismo funcionario”*.

Dado que el apelante no desvirtuó que el **JEFE DE LA UNIDAD DE RENTAS** tenía competencia para resolver el recurso interpuesto contra el acto sancionatorio, no tiene vocación de prosperidad el recurso de apelación.

Por lo anterior, la Sala modificará la sentencia apelada, en el sentido de adicionar el numeral 3 e inhibirse para un pronunciamiento de fondo frente al emplazamiento para declarar, para corregir la omisión del Tribunal; en lo demás, la confirmará.

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

---

impugnados no están referidos a procesos judiciales al cabo de los cuales se puedan proferir sentencias, sino a determinados trámites que se pueden adelantar ante las autoridades tributarias, cuyas decisiones podrán ser posteriormente sometidas a juzgamiento ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo”. C-739/06.

<sup>12</sup> Art. 721 E.T. Corresponde al jefe de la unidad de recursos tributarios, fallar los recursos de reconsideración contra los actos de determinación de impuestos y que imponen sanciones (...).

<sup>13</sup> Art. 691 E.T. Corresponde al jefe de la unidad de liquidación, (...) proferir (...); así como la aplicación y reliquidación de las sanciones por extemporaneidad, corrección, inexactitud, por no declarar, (...)

**FALLA:**

1. Confírmase los numerales 1 y 2 de la sentencia del 11 de marzo de 2010 del Tribunal Administrativo de Caldas, objeto de apelación.

2. Modifícase la sentencia apelada en el sentido de adicionar el numeral 3, en el que se dispone:

“3. **INHÍBESE** de hacer pronunciamiento de mérito frente al Emplazamiento por no declarar MGY-346 del 27 de junio de 2007, por las razones expuestas en la parte motiva.

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

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en la sesión de la fecha.

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidente de la Sala

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**  
ACLARO VOTO

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

**CONSEJO DE ESTADO  
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**ACLARACIÓN DE VOTO**

Consejero: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

**Radicación número: 17001-23-31-000-2009-00035-01(18280)**

**Actor: REPRESENTACIONES Y DISTRIBUCIONES REMO S.A.  
Demandado: MUNICIPIO DE MANIZALES**

**SENTENCIA: 13 de octubre de 2011  
CONSEJERO PONENTE: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Con el acostumbrado respeto, comparto la decisión mayoritaria de la Sala en el sentido de confirmar la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas que negó las súplicas de la demanda. Simplemente aclaro para precisar que en la sentencia del 14 de abril de 2011 (expediente 17930) que se cita en el pie de página 10 de la página 13 de la sentencia de la referencia, salvé el voto.

En los anteriores términos aclaro el voto.

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

Fecha ut supra