

**PROCESO DE DETERMINACION DEL ESTATUTO TRIBUTARIO NACIONAL –
Se aplica a los actos de determinación del impuesto al consumo e Iva de
licores, vinos, aperitivos y similares, cedidos a los departamentos**

La Ley 788 de 2002, en el artículo 59, sobre el procedimiento tributario territorial, dispuso: “Los departamentos y municipios aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluida su imposición, a los impuestos por ellos administrados. Así mismo aplicarán el procedimiento administrativo de cobro a las multas, derechos y demás recursos territoriales. El monto de las sanciones y el término de la aplicación de los procedimientos anteriores, podrán disminuirse y simplificarse acorde con la naturaleza de sus tributos, y teniendo en cuenta la proporcionalidad de éstas respecto del monto de los impuestos”. De conformidad con lo dispuesto por el legislador, tratándose del caso de actos de determinación del impuesto al consumo e IVA de licores, vinos, aperitivos y similares, cedidos a los departamentos, el procedimiento debe ajustarse a las normas del Estatuto Tributario Nacional. Este ordenamiento establece la posibilidad de modificar, por una sola vez, las declaraciones privadas de los contribuyentes, mediante liquidación de revisión, previo requerimiento especial, que debe contener todos los puntos que pretenda modificar y las razones o motivos que lo justifican.

FUENTE FORMAL: LEY 788 DE 2002 – ARTICULO 59

IMPUESTO AL CONSUMO - Es nula la liquidación de revisión que no contiene una explicación de las razones o motivos para modificar la liquidación privada / LIQUIDACION DE REVISION – Es nula cuando no es motivada

El Estatuto Tributario establece que la liquidación de revisión debe contener, entre otros, “la explicación sumaria de las modificaciones efectuadas, en lo concerniente a la declaración”. Este requisito es esencial a los actos administrativos, por ser las razones fácticas y jurídicas en que se funda la decisión las que el administrado en ejercicio del derecho de contradicción y defensa puede discutir; su omisión daría lugar a la causal de nulidad prevista en el artículo 730 numeral 4 del Estatuto Tributario. Aunque en el acto se anuncia la liquidación oficial del tributo, lo cierto es que sólo incluye un cuadro comparativo. En una columna relaciona la Declaración y liquidación privada discriminada por producto y en otra la determinación oficial, para cada uno de esos ítems discrimina: unidad de medida, grado alcoholimétrico, cantidad, tarifa y valor del impuesto. El cuadro lo totaliza con los valores de impuesto causado e impuesto declarado. Es clara para la Sala, la ausencia de razones o motivos en que se fundamentara la modificación de la liquidación privada, pues si bien hace relación al valor del impuesto declarado y al determinado oficialmente, ni en el requerimiento especial ni en la liquidación de revisión se exponen las razones por las cuales no se acepta el valor total declarado, sino que la Administración se limita a afirmar que existe inexactitud entre el monto declarado y el causado, pero en manera alguna indica los fundamentos de hecho y de derecho en que se sustenta su decisión. En efecto, el acto previo señala el valor declarado y el aceptado por el ente oficial, sin explicar por qué desconoce la diferencia o a qué obedece el valor propuesto. En el acto definitivo, si bien en cuadro comparativo puede evidenciarse cuáles son los valores aceptados, igualmente no se expresa razón alguna para desconocer parte del impuesto declarado. De lo anterior se colige que la Administración no indica el motivo o la razón por la cual pretende modificar el denuncia privado, pues si bien afirma que existe inexactitud en el valor declarado, no explica en qué consiste, impidiéndole al contribuyente ejercer su derecho de

contradicción y defensa. Tal omisión prevista en el Estatuto Tributario como causal de nulidad de los actos administrativos, razón suficiente para confirmar la decisión del Tribunal que anuló los actos administrativos demandados, sin que tenga prosperidad el recurso interpuesto por la demandada.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO –A RTICULO 730 NUMERAL 4

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D. C., diez (10) de febrero de dos mil once (2011).

Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00105-01(18226)

Actor: EMPRESA DE LICORES DE CUNDINAMARCA

Demandado: DEPARTAMENTO DE CUNDINAMARCA

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, contra la sentencia de 27 de enero de 2010 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta, Subsección "A", que accedió a las pretensiones de la demanda, así:

“PRIMERO. No prosperan las excepciones.

SEGUNDO. Se declara LA NULIDAD de la Liquidación Oficial de Revisión No. 158-06 de 21 de diciembre de 2006, proferida por la Dirección de Rentas de la Secretaría de Hacienda de Cundinamarca, correspondiente a la declaración del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, de la primera quincena de mayo de 2004, presentada por la Empresa de Licores de Cundinamarca.

TERCERO. Se declara LA NULIDAD de la Resolución No. 03032 de 27 de diciembre de 2007, mediante la cual la Dirección de Rentas de la Secretaría de Hacienda de Cundinamarca confirmó la Liquidación Oficial No. 158-06 de 21 de diciembre de 2006, al desatar el recurso de reconsideración.

CUARTO. A título de restablecimiento del derecho se declara en firme la liquidación privada del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, correspondiente a la primera quincena de mayo de 2004, presentada por la Empresa de Licores de Cundinamarca el 20 de mayo de 2004”.

ANTECEDENTES

El 20 de mayo de 2004, la Empresa de Licores de Cundinamarca presentó la declaración al impuesto al consumo y/o participación de licores, vinos, aperitivos y similares, correspondiente a la primera quincena de mayo de 2004, en la que liquidó un valor de \$246.358.000¹.

El 9 de mayo de 2006, la Secretaría de Hacienda del Departamento de Cundinamarca expidió el Requerimiento Especial 0137-06 en el que propuso modificar la declaración, debido a que *“se ha evidenciado una inexactitud, en razón a que los valores denunciados en la declaración privada son diferentes a los determinados con nuestra base de datos”*. Indicó que el impuesto causado ascendía a la suma de \$1.905.629.268, el declarado fue de \$379.013.000, lo que genera una diferencia de \$1.526.616.268².

Previa respuesta al requerimiento especial, el 21 de diciembre de 2006, la Secretaría de Hacienda Departamental profirió Liquidación Oficial de Revisión 158-06 en la que confirma en todas sus partes la modificación propuesta e impone sanción por inexactitud³. Decisión confirmada mediante Resolución 03032 del 27 de diciembre de 2007, al resolverse el recurso de reconsideración interpuesto por la actora⁴.

LA DEMANDA

La EMPRESA DE LICORES DE CUNDINAMARCA, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del C.C.A., solicitó que se anulen la Liquidación Oficial de Revisión y la Resolución que decidió el recurso de reconsideración. A título de restablecimiento del derecho, pide que se declare en firme la liquidación privada del impuesto al consumo correspondiente a la primera quincena de mayo de 2004.

Cita como normas violadas los artículos 121 de la Constitución Política, 54 de la Ley 788 de 2002, 485, 488 y 489 del Estatuto Tributario y el Decreto 1150 de 2003.

El concepto de violación se sintetiza así:

1. Falta de motivación. La liquidación oficial cuestionada es nula por violación de los derechos al debido proceso y a la defensa, pues no expresa los motivos que tuvo la Administración para adoptar la decisión sino que, se limita a desconocer parte del IVA descontable declarado, que fue pagado *“por la Empresa como consecuencia del proceso de producción de los licores fabricados, generándose así una diferencia entre el impuesto declarado y el impuesto causado, sin manifestar las razones que fundamentan dicho rechazo”*.

La actuación de la Administración es arbitraria, al omitir las explicaciones que justifican la liquidación oficial, configurándose una de las causales de nulidad previstas en el artículo 84 del C.C.A. y en el numeral 4 del artículo 393 de la Ordenanza 24 de 1997, omisión que se presenta, además, en el requerimiento especial que no se profirió en los términos del artículo 367 de la citada Ordenanza y que remite al artículo 703 del Estatuto Tributario.

¹ Fl. 19

² Fl. 23

³ Fls. 20 a 22

⁴ Fls. 12 a 18

2. Falta de competencia de la Secretaría de Hacienda Departamental, para expedir los actos demandados.

Con fundamento en los artículos 50, 51 y 54 de la Ley 788 de 2002 y 1° del Decreto 1150 de 2003, afirma que una cosa es que el IVA sobre los licores, vinos, aperitivos y similares haya sido cedido a los Departamentos y al Distrito Capital y otra diferente es que a estas entidades territoriales no se les otorgaron facultades de fiscalización y determinación de este tributo.

De conformidad con el artículo 221 de la Ley 223 de 1995, es competencia de los departamentos y del Distrito Capital la fiscalización, liquidación, discusión, cobro y recaudo de los impuestos al consumo, pero esta facultad no es extensiva al impuesto sobre las ventas cedido.

Respecto del impuesto sobre las ventas, tales funciones están a cargo de la DIAN, conforme a lo dispuesto por el artículo 5 del Decreto 1071 de 1999.

3. Derecho a afectar el impuesto al consumo con el IVA descontable, por tratarse de productor oficial de licores.

Los artículos 54 de la Ley 788 de 2002 y 6° del Decreto 1150 de 2003 establecen un régimen excepcional para los productores oficiales de licores, en virtud del cual pueden afectar el impuesto al consumo con los impuestos descontables pagados en la producción de los bienes gravados, sin restricción alguna. La Empresa demandante es productor oficial⁵, conforme al artículo 5 del Decreto 1150 de 2003 y, por ende, goza de dicha prerrogativa.

De otra parte advierte, que *“el proceso de producción de los licores conlleva una serie de emolumentos connaturales e inescindibles a su desarrollo, que van desde la adquisición de la materia prima hasta su envase, etiquetamiento y puesta en distribución, pasando por aquellos gastos administrativos, operativos y de personal que son necesarios en cualquier actividad industrial, valga decir, que no son solo ellos que se ven directamente materializados en el producto sino que se suscitan en el quehacer propio de esta actividad y que tienen implicaciones en ella directa e indirectamente”*.

La única actividad que desarrolla la empresa es la producción de licores, por lo que tiene derecho a descontar todos los IVA pagados, porque todos tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta.

4. El IVA cedido no ha perdido su naturaleza, por lo tanto, son aplicables las normas generales previstas en el Estatuto Tributario.

De conformidad con los artículos 50, 51 y 54 de la Ley 788 de 2002, el IVA fue cedido a los Departamentos y al Distrito Capital y conserva su naturaleza dado que aunque en la tarifa del impuesto al consumo se incorpora debe discriminarse su valor.

De conformidad con el artículo 488 del E.T., los contribuyentes pueden descontar el impuesto sobre las ventas facturado en la adquisición de bienes o servicios o en la importación, que resulten computables como costo o gasto de la empresa. Las partidas que objetó la Secretaría de Hacienda del Departamento de Cundinamarca son computables como costo o gasto de la empresa, por lo tanto, son descontables del impuesto sobre las ventas.

⁵ Ordenanza 40 de 1958.

5. Improcedencia de la sanción por inexactitud.

Existe diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable que hace improcedente la sanción por inexactitud, pues la empresa determinó el impuesto al consumo a su cargo, teniendo en cuenta los libros de contabilidad y con la convicción de que por tratarse de productor oficial tenía derecho a los impuestos descontables, tal como los declaró.

LA OPOSICIÓN

La Administración se opuso a las pretensiones de la demanda, así:

El apoderado del Departamento de Cundinamarca propuso las excepciones de "ausencia de ilegalidad de los actos acusados" e inepta demanda, porque los hechos no corresponden a las inconsistencias definidas por la Administración, toda vez que la modificación a la declaración correspondiente a la primera quincena de mayo del 2004 se debió a que declaró menos participación de la efectivamente causada y no al IVA descontable de las licoreras oficiales como lo entendió la actora.

En relación con los aspectos de fondo de la demanda, expresó que la actuación se ajusta a derecho, toda vez que se surtió el trámite legal, garantizando el derecho al debido proceso a la contribuyente, quien no *"logró dar explicación de la PARTICIPACIÓN DE LICORES NACIONALES DEJADA DE DECLARAR a favor del Departamento de Cundinamarca, y se centra en una defensa del IVA descontable que no corresponde a los hechos en que se ha debido sustentar la demanda"*.

El contribuyente declaró por participación la suma de \$379.013.000 y oficialmente se determinó en \$1.905.629.268. Este valor no fue controvertido, pues los argumentos en que se sustenta la demanda hacen relación con el IVA descontable, aspecto no mencionado en el acto liquidatorio.

Desarrolló la defensa de los actos, previa cita de los artículos 202, 203, 204 y 213 de la Ley 223 de 1995, 49, 50, 51 y 52 de la Ley 788 de 2002, 61 y 63 de la Ley 14 de 1983 y 59, 123 y 126 de la Ordenanza 24 de 1997, para luego concluir que la contribuyente debió declarar y pagar en la primera quincena de mayo de 2004, la participación porcentual causada por concepto de monopolio de licores destilados nacionales sobre el total del producto terminado, cuyo movimiento se registró en el kárdex de la Dirección de Rentas de la Secretaría de Hacienda y que para el periodo arrojaba un saldo a favor del Departamento de \$1.905.629.268, el cual no ha sido controvertido por la demandante.

Frente a la alegada falta de competencia, indicó que si bien es cierto la Administración pretende modificar el denunció en cuanto a la participación que se causó en el periodo y no al IVA DESCONTABLE, con el fin de dar claridad sobre la competencia, citó parte de la sentencia C-308 de 1994 de la Corte Constitucional, para explicar que los ingresos derivados del recaudo del IVA a los licores, vinos, aperitivos y similares son de carácter territorial y no forman parte del Presupuesto General de la Nación.

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Dirección de Apoyo Fiscal, Subdirección de Fortalecimiento Institucional Territorial, en la comunicación 019767-04 de 3 de junio de 2004, dio respuesta a la consulta formulada en este sentido, en la que, con fundamento en el artículo 221 de la Ley 223 de 1995, manifestó que los departamentos y el Distrito Capital, están facultados para

administrar y controlar el componente del IVA que grava los licores, vinos, aperitivos y similares, incorporado dentro de la tarifa del impuesto al consumo de dichos productos.

En cuanto a la aducida falta de motivación precisó que en los actos demandados se indica en forma precisa las deficiencias que encontró la Administración en el denuncia privado; máxime cuando en vía gubernativa se presentó recurso de reconsideración, el cual fue decidido con el análisis de por qué se expidió la liquidación oficial de revisión. En la liquidación oficial se presenta un cuadro comparativo que refleja los valores de la participación causada que no fueron declarados en la primera quincena de mayo de 2004.

Concluyó que no le asiste razón a la demandante, porque la inconsistencia que presentó esta declaración, *“se definió sobre la participación de los licores nacionales declarada. Es decir, se declaró menos participación por licores nacionales de la que efectivamente se causó en la primera quincena del mes de mayo de 2004, máxime cuando la participación se causa sobre producto terminado”*.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca declaró no probadas las excepciones propuestas y anuló los actos demandados. A título de restablecimiento del derecho, dejó en firme la declaración privada de la contribuyente.

Con fundamento en los artículos 133 y 134 del Decreto 1222 de 1986, 221 de la Ley 223 de 1995, 54 de la Ley 788 de 2002 y 59 del Estatuto Tributario, concluyó que es el Departamento de Cundinamarca, el competente para la administración y recaudo del IVA cedido al ente territorial, habilitación que le permite a las autoridades departamentales aplicar, en lo pertinente, el procedimiento contemplado en el Estatuto Tributario, como es, lo dispuesto en los artículos 703, 704, 711 y 712 íb.

En tales condiciones, tanto el requerimiento especial como la liquidación oficial de revisión deben expresar los motivos fácticos y jurídicos en que se fundan. Los actos administrativos deben gozar de unos motivos reales, serios, demostrables y trascendentes en la parte resolutive, por lo que, los actos de liquidación de impuestos que carezcan de motivación, sencillamente son proclives a la nulidad, e igual suerte corren los actos que deciden los recursos, como lo establecen los artículos 730 y 731 E.T.

Respecto de las excepciones planteadas por la demandada, señaló que la de “ausencia de ilegalidad de los actos acusados” corresponde al fondo de la controversia, por lo que será resuelta en la sentencia. Y la de “inepta demanda” no está llamada a prosperar porque de la demanda se deriva que los actos acusados que se debaten hacen referencia a la declaración presentada por el impuesto al consumo por la primera quincena de mayo de 2004.

En cuanto al caso concreto, precisó el *a quo*, que ni el requerimiento especial ni la liquidación oficial de revisión expresan de manera concreta los conceptos y guarismos que darían lugar a la actuación administrativa de la demandada. El requerimiento sólo exhibe un cuadro que contiene el impuesto causado, el declarado y la diferencia y, si bien se señala que este resultado proviene de un cruce interno de información, lo cierto es que no se especifican los hechos generadores, las bases gravables, las tarifas, la depuración del tributo y, mucho

menos, la información relativa al supuesto cruce de datos al interior de la Administración.

La liquidación de revisión se reduce a un cuadro comparativo entre la liquidación privada y la determinación oficial, sin que se esbozen los motivos que conducen al rechazo de las demás cifras de la declaración tributaria y, seguidamente, se procede a sancionar a la actora. La misma conducta se advierte de la resolución que decidió el recurso.

De lo anterior concluye que la sustentación de los actos enjuiciados se proyecta como un fenómeno de literal abandono de toda motivación jurídica, omisión que hace metástasis en el núcleo esencial del derecho al debido proceso, porque bajo qué condiciones podría defenderse la Empresa de unos actos cuyos motivos desconoce.

Las inconsistencias probatorias en que incurre la Administración, inscribe el problema jurídico en el terreno de la duda razonable en materia probatoria, contenida en el artículo 745 E.T., que señala que las dudas provenientes de vacíos probatorios se resuelven a favor del contribuyente.

Igualmente en aplicación del artículo 746 E.T. en concordancia con el artículo 83 C.P., se impone a la demandada que tanto en sede administrativa como en vía judicial, desvirtúe legalmente el contenido parcial o total de la declaración privada de la demandante, si ese es su propósito. Sin embargo, como en el caso, no satisfizo la carga de la prueba que le incumbe, debe soportar los efectos de su incuria. Sobre la motivación de los actos administrativos tributarios transcribió apartes de sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado.

No cabe duda que la demandada desatendió el sentido y alcance de las normas constitucionales, legales y reglamentarias, que trazan directrices sobre la validez del acto administrativo, en general, y del acto administrativo tributario, en especial, inobservancia que atenta contra el debido proceso, la validez de los actos y del principio de certeza del tributo.

En relación con la falta de competencia de la Secretaría de Hacienda Departamental, indicó que en virtud del artículo 221 de la Ley 223 de 1995, en armonía con los artículos 54 y 59 de la Ley 788 de 2001, la administración del IVA cedido al Departamento de Cundinamarca es, justamente, del resorte de esta entidad territorial, por lo que no le da prosperidad a este cargo.

EL RECURSO DE APELACIÓN

El **Departamento de Cundinamarca**, inconforme con la decisión del Tribunal, interpuso recurso de apelación en el que reitera los argumentos expuestos en la contestación de la demanda, sin incluir las excepciones planteadas.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandada** insiste en los argumentos de defensa esgrimidos a lo largo del proceso.

La **parte demandante** manifiesta que los motivos de desacuerdo de la Administración que se tuvieron en cuenta para modificar la declaración presentada por la Empresa de Licores de Cundinamarca, no fueron señalados ni en el

requerimiento especial ni en la liquidación oficial, lo que impidió ejercer el derecho de defensa y contradicción.

No es válido sostener que por incorporar un cuadro en la liquidación oficial de revisión, en el que se efectúa la comparación entre la liquidación privada y la determinación oficial del tributo, con ello se cumpla con el requisito de motivación del acto administrativo, pues no se están dando los fundamentos jurídicos o el criterio que se tuvo en cuenta para hacer esa modificación. La demandada incurrió en la misma omisión al expedir el requerimiento especial.

De otra parte, precisó que si bien es cierto la actora tanto en vía gubernativa como en la demanda, no discutió la diferencia presentada en la causación del impuesto al consumo, lo hizo con el pleno convencimiento de que su liquidación privada estaba acorde con la contabilidad y con el proceso de producción y que, por el contrario, los actos demandados no correspondían a la realidad.

El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia de primera instancia.

En el presente caso, la Administración Departamental no expuso en la liquidación oficial de revisión ni en el requerimiento especial, las razones que la llevaron a tomar la decisión de modificar la declaración privada.

En tales circunstancias, la Administración no cumplió con el deber de motivar debidamente la liquidación oficial de revisión, pues las consideraciones esbozadas no son suficientemente claras ni precisas y no permiten determinar las razones de hecho y de derecho que sustentan la decisión de la Administración. Si bien en la liquidación de revisión se citaron normas sobre competencia y que regulan el tributo, la demandada no vincula de forma razonada dicha normativa con los hechos constitutivos de la inexactitud censurada.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a esta Corporación determinar la legalidad de los actos administrativos expedidos por la Secretaría de Hacienda del Departamento de Cundinamarca, mediante los cuales modificó la liquidación privada del impuesto al consumo y/o participación de licores, vinos, aperitivos y similares, correspondiente a la primera quincena de mayo de 2004, presentada por la demandante.

En su recurso, la demandada insiste en que los actos acusados se ajustan a derecho, fueron expedidos por funcionario competente y están debidamente motivados; además, que la Empresa actora no explica la diferencia dejada de declarar a favor del Departamento y centra su defensa en el IVA descontable que no corresponde a los hechos en que se debe sustentar la demanda.

Dado que la decisión del Tribunal se fundamenta en la falta de motivación de los actos administrativos acusados, debe la Sala en primer lugar analizar si el acto liquidatorio contiene una motivación y de existir, si ésta es suficiente para garantizar los derechos de defensa y contradicción de la demandante.

Como sobre este punto, la Sala⁶ ya se había pronunciado respecto de las mismas partes y con similares fundamentos fácticos y jurídicos, procederá a reiterar sus consideraciones aplicadas a los actos aquí controvertidos.

⁶ Sentencia de 18 de marzo de 2010, Exp. 17452, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

De conformidad con el artículo 35 del C.C.A., los actos administrativos que contengan decisiones que afecten a los particulares deben motivarse al menos de forma sumaria, pues el análisis de los hechos y razones que fundamentan la decisión garantizan el derecho de defensa y de audiencia del contribuyente y enmarcan en este caso, el contenido de la liquidación de revisión y su discusión. Por lo tanto, los motivos de los actos administrativos constituyen un elemento estructural y su ausencia o la falsa motivación generan la nulidad del acto, de conformidad con lo previsto en el artículo 84 del C.C.A.⁷

La Ley 788 de 2002, en el artículo 59, sobre el procedimiento tributario territorial, dispuso: *“Los departamentos y municipios aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluida su imposición, a los impuestos por ellos administrados. Así mismo aplicarán el procedimiento administrativo de cobro a las multas, derechos y demás recursos territoriales. El monto de las sanciones y el término de la aplicación de los procedimientos anteriores, podrán disminuirse y simplificarse acorde con la naturaleza de sus tributos, y teniendo en cuenta la proporcionalidad de éstas respecto del monto de los impuestos”*.

De conformidad con lo dispuesto por el legislador, tratándose del caso de actos de determinación del impuesto al consumo e IVA de licores, vinos, aperitivos y similares, cedidos a los departamentos⁸, el procedimiento debe ajustarse a las normas del Estatuto Tributario Nacional.

Este ordenamiento establece la posibilidad de modificar, por una sola vez, las declaraciones privadas de los contribuyentes, mediante liquidación de revisión⁹, previo requerimiento especial, que debe contener todos los puntos que pretenda modificar y las razones o motivos que lo justifican¹⁰.

Respecto del requerimiento especial, la Sala ha reiterado que es un acto de simple trámite, que no crea una situación jurídica de carácter particular, que en él se proponen las modificaciones que la Administración pretende efectuar a la liquidación privada y que debe ser expedido previamente a la práctica de la liquidación oficial. Por tanto, atendiendo a su naturaleza de acto preparatorio, no es autónomamente un acto objeto de control jurisdiccional¹¹.

Sin embargo, ha sostenido que si el acto previo a la liquidación de revisión se expide sin explicación sumaria, se afecta la validez del proceso administrativo; además, que otra garantía del derecho de defensa es el principio de correspondencia consagrado en el artículo 711 del Estatuto Tributario, conforme al

⁷ Sentencia del 18 de mayo de 2006, Exp. 14778, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

⁸ Ley 788 del 2002, art. 54. Mantiénese la cesión del IVA de licores a cargo de las licoreras departamentales de que tratan los artículos 133 y 134 del Decreto Extraordinario 1222 de 1986.

A partir del 1o. de enero de 2003, cédese a los Departamentos y al Distrito Capital, en proporción al consumo en cada entidad territorial, el Impuesto al Valor Agregado IVA sobre los licores, vinos, aperitivos, y similares, nacionales y extranjeros, que actualmente no se encontraba cedido.

En todos los casos, el IVA cedido a las entidades territoriales, quedará incorporado dentro de la tarifa del impuesto al consumo, o dentro de la tarifa de la participación, según el caso, y se liquidará como un único impuesto o participación, sobre la base gravable definida en el artículo anterior.

El impuesto liquidado en ningún caso podrá ser afectado con impuestos descontables, *salvo el correspondiente a los productores oficiales, que podrán descontar del componente del IVA de este impuesto, el IVA pagado en la producción de los bienes gravados.* [Aparte en cursiva fue derogado por el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006]

Del total correspondiente al nuevo IVA cedido, el setenta por ciento (70%) se destinará a salud y el treinta por ciento (30%) restante a financiar el deporte, en la respectiva entidad territorial.

Las exenciones del IVA establecidas o que se establezcan no aplicarán en ningún caso, respecto del IVA de cervezas y licores cedido a las entidades territoriales.”

⁹ Art. 702 E.T.

¹⁰ Art. 703 y ss ib.

¹¹ Sentencia de 14 de agosto de 2008, Exp. 15871, C.P. Dr. Héctor Romero Díaz.

cual la liquidación de revisión debe contraerse exclusivamente a los hechos que hubieran sido analizados en el requerimiento especial¹².

De otra parte, el Estatuto Tributario establece que la liquidación de revisión debe contener, entre otros, *“la explicación sumaria de las modificaciones efectuadas, en lo concerniente a la declaración”*¹³.

Este requisito es esencial a los actos administrativos¹⁴, por ser las razones fácticas y jurídicas en que se funda la decisión las que el administrado en ejercicio del derecho de contradicción y defensa puede discutir; su omisión daría lugar a la causal de nulidad prevista en el artículo 730 numeral 4 del Estatuto Tributario.

Revisado el Requerimiento Especial 0137-06 del 9 de mayo de 2006, se observa que propone la modificación de la declaración privada en cuanto al valor del impuesto declarado y calcula la sanción por inexactitud. Los valores propuestos los presenta en el siguiente cuadro¹⁵:

| IMPTO CAUSADO | IMPTO DECLARADO | DIFERENCIA |
|---|-----------------|-----------------|
| \$1.905.629.268 | \$379.013.000 | \$1.526.616.268 |
| Sanción: 160% de la diferencia determinada (Mínimo \$201.000.00. para el año 2006). | | |
| Intereses: Tasa vigente 1.6924 hasta el 30 de junio 2006 | | |

Las razones que la Administración expone para sustentar su decisión son: *“se ha evidenciado una inexactitud, en razón a que los valores denunciados en la declaración privada son diferentes a los determinados en nuestra base de datos. Por cuanto el impuesto declarado es menor que el impuesto causado”*.

Al examinar la Liquidación de Revisión 158-06 del 21 de diciembre de 2006¹⁶, se lee en la parte considerativa lo siguiente:

“1. En relación con la declaración del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, correspondiente a la primera quincena de mayo de 2004 y la cual se encuentra referenciada en el presente acto administrativo, se ha evidenciado que presenta inexactitud en cuanto al impuesto causado versus el impuesto declarado.

“2. Una vez vencido el término para dar respuesta al requerimiento especial N° 0137-06 de fecha 24 de mayo de 2006, esta Dirección estableció que el contribuyente no dio respuesta satisfactoria al acto administrativo.

“Este Despacho procede a modificar la declaración privada presentada por el contribuyente por medio de la siguiente Liquidación Oficial de Revisión”.

Aunque en el acto se anuncia la liquidación oficial del tributo, lo cierto es que sólo incluye un cuadro comparativo. En una columna relaciona la Declaración y liquidación privada discriminada por producto y en otra la determinación oficial,

¹² Sentencia del 12 de julio de 2007, Exp. 15440, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

¹³ Art. 712 E.T.

¹⁴ Art. 35 C.C.A..

¹⁵ Fl. 23

¹⁶ Ver fls. 20 a 22

para cada uno de esos ítems discrimina: unidad de medida, grado alcoholimétrico, cantidad, tarifa y valor del impuesto. El cuadro lo totaliza con los valores de impuesto causado e impuesto declarado.

Es clara para la Sala, la ausencia de razones o motivos en que se fundamentara la modificación de la liquidación privada, pues si bien hace relación al valor del impuesto declarado y al determinado oficialmente, ni en el requerimiento especial ni en la liquidación de revisión se exponen las razones por las cuales no se acepta el valor total declarado, sino que la Administración se limita a afirmar que existe inexactitud entre el monto declarado y el causado, pero en manera alguna indica los fundamentos de hecho y de derecho en que se sustenta su decisión.

En efecto, el acto previo señala el valor declarado y el aceptado por el ente oficial, sin explicar por qué desconoce la diferencia o a qué obedece el valor propuesto. En el acto definitivo, si bien en cuadro comparativo puede evidenciarse cuáles son los valores aceptados, igualmente no se expresa razón alguna para desconocer parte del impuesto declarado.

De la "*liquidación oficial de revisión*", se observa además, que se omiten las bases de cuantificación del tributo, así como el monto del impuesto determinado y de la sanción correspondiente, con claro desconocimiento de lo preceptuado en el artículo 712 del E.T.

De lo anterior se colige que la Administración no indica el motivo o la razón por la cual pretende modificar el denunciado privado, pues si bien afirma que existe inexactitud en el valor declarado, no explica en qué consiste, impidiéndole al contribuyente ejercer su derecho de contradicción y defensa.

Tal omisión prevista en el Estatuto Tributario como causal de nulidad de los actos administrativos, razón suficiente para confirmar la decisión del Tribunal que anuló los actos administrativos demandados, sin que tenga prosperidad el recurso interpuesto por la demandada.

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

FALLA

CONFÍRMASE la sentencia apelada.

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

Esta providencia fue estudiada y aprobada en la Sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ