

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



CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., veintinueve (29) de octubre de dos mil catorce (2014)

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 19001-23-31-000-2004-02116-01 (19394)
Demandante: CENTRALES ELÉCTRICAS DEL CAUCA S.A E.S.P. –CEDELCA-
Demandado: MUNICIPIO DE CALOTO

Temas: Modificación de las declaraciones privadas. Diferencias entre el procedimiento de corrección y el procedimiento de liquidación oficial de revisión. Facultad de revisión de varios períodos fiscales. Debido proceso administrativo.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por el Municipio de Caloto contra la sentencia del 30 de agosto de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo del Cauca, por la que se accedió a las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

1. Hechos de la demanda

1.1.- La sociedad Centrales Eléctricas del Cauca S.A. E.S.P., en adelante CEDELCA, presentó, en el Municipio de Caloto, las declaraciones del impuesto de industria y comercio correspondientes a los años 1999 y 2000, por la realización de la actividad de transporte y distribución de energía eléctrica.

Así mismo, presentó las declaraciones del ICA correspondientes a los años 2001 y 2002, por la realización de esa misma actividad de servicios y por ejercer actividades de comercialización e industrialización de energía.

Esas declaraciones, que inicialmente se presentaron sin pago, fueron elaboradas a razón de una por cada período gravable.

1.2.- El 12 de septiembre de 2003, fue notificado a CEDELCA el requerimiento especial No. 001, proferido por el Tesorero Municipal de Caloto, al que se le dio respuesta de manera oportuna.

1.3.- Mediante una sola liquidación oficial de revisión, identificada con el número 002 del 5 de marzo de 2004, la Administración Municipal modificó las declaraciones privadas de industria y comercio presentadas por CEDELCA por los años gravables 1999, 2000, 2001 y 2002, “*imponiendo una Sanción equivalente al 30%, Intereses de Mora, Avisos y Tableros y fijando Sanción Acumulada por no enviar información*”.

1.4.- Mediante la Resolución No. 003 del 28 de junio de 2004, notificada el 12 de agosto de ese año, el Municipio de Caloto resolvió de manera desfavorable el recurso de reconsideración interpuesto por CEDELCA.

2. Pretensiones

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

“Mediante SENTENCIA, sírvase declarar que son nulas y sin valor las Resoluciones (sic) No. 002 de 5 de marzo de 2004 por la cual se determinaron los Impuestos (sic) de Industria y Comercio a cargo de CENTRALES ELECTRICAS DEL CAUCA S.A., E.S.P., “CEDELCA S.A. E.S.P.”, por los años gravables de 1999, 2000, 2001 y 2002, y la Resolución No. 003 de 28 de junio de 2004 que decide el recurso de reconsideración interpuesto contra la anterior, ambas emanadas de la Tesorería Municipal de Caloto. En su lugar declárese que están en firme las liquidaciones privadas que por las mismas vigencias fiscales presentó la Sociedad ante el Municipio de Caloto dentro de las Declaraciones de Industria y Comercio correspondientes a dichas vigencias”.

3. Normas violadas y concepto de la violación

Para CEDELCA, los actos administrativos son nulos por vulnerar los artículos 59 de la Ley 788 de 2002, 575, 683, 694, 695, 702, 703 y 712 del Estatuto Tributario, 312, 331, 339 a 350 y 458 del Acuerdo Municipal 014 de 2001 y 29 de la Constitución.

Como concepto de la violación expone:

3.1.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, los municipios deben aplicar los procedimientos del Estatuto Tributario.

No obstante, el Municipio de Caloto, para expedir los actos demandados, no tuvo en cuenta lo dispuesto en los artículos 575, 694, 695, 702 y 703 de dicho Estatuto, toda vez que desconoció el concepto de período fiscal.

3.2.- La Administración Municipal, para modificar las declaraciones presentadas por CEDELCA por los períodos gravables de 1999, 2000, 2001 y 2002, debió adelantar procesos de determinación diferentes, con requerimientos y liquidaciones oficiales separadas, pues en los términos del artículo 695 del Estatuto Tributario, sólo cuando se trate del impuesto sobre las ventas y retenciones en la fuente, las liquidaciones oficiales pueden referirse a varios períodos gravables.

Como la Administración en un solo acto modificó las declaraciones del ICA presentadas por varios períodos gravables, vulneró el debido proceso de la sociedad contribuyente ya que no dio cumplimiento a las normas de procedimiento tributario que consagra el legislador.

3.3.- Los actos administrativos demandados no se refirieron a los argumentos expuestos en la respuesta al requerimiento especial y en el recurso de reconsideración, que son los que se reiteran en la presente demanda.

Tampoco son claros *“en la determinación de los valores correspondientes al Impuesto de Industria y Comercio, ni se puede entender sobre qué montos se liquidan los intereses de mora, ni de dónde sale la Sanción Por Corrección. En definitiva no se puede entender la columna VALOR A PAGAR como se integra. Por todo ello es casi imposible ejercer una adecuada defensa y esto constituye entonces otra transgresión al artículo 29 de la Constitución Política”*.

3.4.- En el Acuerdo Municipal No. 14 de 2001 se transcriben las disposiciones del Estatuto Tributario Nacional.

Por tal razón, con fundamento en los argumentos señalados, los actos demandados también vulneraron los artículos 312, 331, 339 a 350 y 458 del Acuerdo 14 de 2001.

3.5.- Finalmente, el Municipio de Caloto, al expedir los actos demandados, violó el artículo 683 del Estatuto Tributario ya que no procedió con justicia.

Se observa *“un inusitado afán por incrementar el valor de los impuestos y sanciones a cargo de la Sociedad, corroborado por el hecho de que a 31 de agosto del corriente año, en (sic) decir dos semanas después de haberse producido la notificación de la resolución que desató el recurso de Reconsideración, se inició proceso de jurisdicción coactiva con medidas previas”* lo que *“reduce el término que existe para acudir ante la jurisdicción Contenciosa Administrativa”*.

4. Oposición

El Municipio de Caloto no contestó la demanda.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Cauca, mediante sentencia del 30 de agosto de 2011, dispuso:

“Primero: Decrétese la nulidad de las resoluciones (sic) No. 002 del 5 de marzo de 2004, por la cual el Municipio de Caloto, realizó la liquidación de revisión en

relación con las (sic) años gravables de 1999 a 2002 y la Resolución No. 003 del 28 de junio del 2004, por la cual se resolvió el recurso de reconsideración.

Segundo: *Como restablecimiento del derecho se dispone que las declaraciones privadas presentadas por la electrificadora CEDELCA S.A. de los años gravables de 1999 a 2002, queden en firme.”*

Como fundamentos de su decisión expuso:

1.- De conformidad con lo dispuesto en los artículos 32, 34, 35 y 36 de la Ley 14 de 1983, el hecho imponible o presupuesto fáctico económico del impuesto de industria y comercio es la realización, en la jurisdicción municipal, de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios.

Por tal razón, es posible afirmar que no existen varios hechos generadores del tributo, *“como si uno fuera el impuesto de industria y otros el de comercio y servicios; el hecho gravable es sólo uno, que se encuentra integrado por distintas actividades gravadas. Correlativamente, sólo una es la base gravable: el promedio mensual de ingresos brutos del año anterior y dentro de los ingresos se encuentran los provenientes de las distintas actividades gravadas”*.

2.- El artículo 7 (2) del Decreto 3070 de 1983, reglamentario de la Ley 14 de ese año, obliga a los sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio a presentar anualmente, en los plazos que determine cada ente territorial, una declaración del impuesto de industria y comercio junto con la liquidación privada del gravamen. La norma no prevé la posibilidad de que el contribuyente presente, en el mismo municipio, una declaración por cada actividad gravada que ejerza.

3.- Si a juicio de la Administración, el contribuyente no incluye en su declaración ingresos por otras actividades gravadas, puede modificar las liquidaciones privadas y determinar oficialmente el impuesto.

En efecto, el procedimiento de la liquidación oficial de revisión parte del supuesto de que la Administración pretende modificar la liquidación privada del contribuyente, por lo que primero debe hacerse un requerimiento especial donde se le propongan al contribuyente todos los cambios, con la explicación correspondiente.

4.- En el caso concreto, si bien no se acompañaron las declaraciones privadas de los períodos fiscales de los años 1999 a 2002, *“es lo cierto que de los actos administrativos cuestionados se infiere que la administración equivocó el procedimiento, toda vez que no ha debido aplicar la liquidación de revisión, porque según los considerandos de tales actos administrativos no había inconsistencias en las declaraciones, o por lo menos éstas fueron aceptadas por la administración, sino que conforme con el punto 5 del requerimiento especial, que equivale al punto 6 de la liquidación de revisión de fecha 5 de marzo del 2004, la electrificadora omitió incluir en las mismas las sanciones y los interés (sic) de mora por el no pago de las mismas”*.

En ese orden de ideas, si el Municipio de Caloto estaba de acuerdo con las declaraciones privadas, pues no encontró inconsistencias en los datos suministrados por CEDELCA, ha debido hacer uso de la facultad de corrección de sanciones, es decir, aplicar lo dispuesto en los artículos 698 y 701 del Estatuto Tributario y no seguir el procedimiento de la liquidación de revisión.

Al no aplicarse el procedimiento previsto por el legislador, se le afectó el debido proceso al contribuyente, ya que *“fue sorprendido con el elenco de sanciones que se le impusieron, cuando la administración en el fondo no tenía ningún tipo de reparo frente a las declaraciones privadas presentadas por la electrificadora”*.

5.- Aúnese a lo anterior que no se entiende por qué la Administración Municipal le impuso a CEDELCA sanción por no declarar cuando en los mismos actos se afirma que las declaraciones fueron extemporáneas y, por ende, también se liquida la sanción correspondiente a dicha irregularidad.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, el Municipio de Caloto interpone recurso de apelación con el fin de que sea revocada la sentencia y, en su lugar, se nieguen las pretensiones de la demanda.

Como fundamentos del recurso manifiesta:

1.- No es cierto que no existen varios hechos generadores del ICA, como lo sostiene el *a-quo*. De la redacción de los artículos 32 y siguientes de la Ley 14 de 1983, se concluye que el legislador fijó tres modalidades de obligaciones tributarias: industrial, comercial y de servicios, razón que justifica, precisamente, la diferencia tarifaria entre ellas.

La posición jurídica adoptada por el Tribunal constituye una vía de hecho por interpretación normativa, incompatible con la Constitución y la ley y por desconocimiento del precedente sobre la materia.

2.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 7 (2) del Decreto 3070 de 1983, las personas que realizan actividades gravadas por el impuesto de industria y comercio están en la obligación de presentar una declaración por la actividad ejecutada. Luego, *“si realiza pluralidad de los hechos generadores, no es que se esté consagrando en el precepto legal referido una exención o simplemente que tenga la obligación de tributar tan solo uno”*, como parece entenderlo el Tribunal.

Era carga de CEDELCA reportar en una misma declaración su actividad principal y sus actividades secundarias para efectos de liquidar el monto a pagar por el impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros, junto con las sanciones que se generan por la omisión del deber de tributar.

3.- No es cierto que el Municipio de Caloto estuviera de acuerdo con las cifras declaradas por CEDELCA en sus declaraciones privadas, ya que en estas debió incluir las sanciones por extemporaneidad, por no declarar y por no enviar información, así como los intereses moratorios causados y la liquidación del impuesto de avisos y tableros.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que las declaraciones por los años 1999 a 2002 se presentaron por CEDELCA en vista del emplazamiento para declarar realizado por la Administración Tributaria, ya que la sociedad había incumplido con ese deber.

Igualmente, el Municipio de Caloto le requirió información sobre sus actividades y, en vista de que no fue suministrada, se procedió a imponer la sanción correspondiente.

4.- Como puede verse, las omisiones de CEDELCA en las declaraciones de los años 1999 a 2002 no constituyen simples errores aritméticos, como lo sostiene el Tribunal, por lo que se profirió requerimiento especial y, posteriormente, liquidación oficial de revisión.

En ese sentido, no era posible aplicar el artículo 698 del Estatuto Tributario al caso concreto, ya que las inconsistencias de las declaraciones no encuadraban en la definición que el mismo legislador hace del concepto “*error aritmético*” en el artículo 697 *ibídem*.

5.- Si bien el artículo 701 del Estatuto Tributario prevé que la Administración Tributaria puede corregir una liquidación privada cuando no se liquiden las sanciones a que haya lugar, no es menos cierto que no prevé ningún procedimiento.

Por tal razón, el Municipio de Caloto “*orientado en el derecho de revisión y en la expresión “sin perjuicio de la facultad de revisión” que trae el artículo 689 del E.T., aplicó el mandato del Art. 701 E.T.*”, con el procedimiento de la liquidación oficial de revisión.

6.- No se vulnera el debido proceso de CODELCA al acumularse en la liquidación oficial diferentes períodos gravables, pues el artículo 695 del Estatuto Tributario así lo permite.

7.- Tampoco la conducta del municipio vulnera el artículo 683 del Estatuto Tributario porque el cobro que se le realiza a CEDELCA es simplemente la expresión de su actuar dentro de su jurisdicción.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

1. CEDELCA

CEDELCA comparece al trámite en segunda instancia y solicita se confirme la sentencia recurrida con fundamento en los siguientes argumentos:

1.1.- El Municipio de Caloto desconoció el concepto de período fiscal al no adelantar los procesos de determinación del impuesto de manera independiente.

1.2.- De la lectura de las resoluciones demandadas se advierte que en ningún momento la Administración Municipal “*cuestiona la veracidad de la declaración de las actividades gravadas, de igual forma tampoco advierte inconsistencia en las misma (sic) si no que la “**corrige**” adicionando sin especificar a qué monto, sanciones e intereses que no tenían lugar (sic)*”.

1.3.- Las resoluciones demandas imponen la sanción por extemporaneidad, sin explicar los argumentos que la motivan. Sin embargo, con las pruebas obrantes en el proceso se pudo demostrar que, efectivamente, CEDELCA “*rindió a tiempo su declaración*”.

1.4.- Como lo expuso el Tribunal, si el Municipio de Caloto consideraba que debían liquidarse intereses y sanciones por mora, el procedimiento debió ajustarse a lo dispuesto en los artículos 698 y 701 del Estatuto Tributario y no al procedimiento de liquidación de revisión, ya que éste último sólo procede en caso de que el contribuyente no incluya en su declaración actividades gravadas.

1.5.- Finalmente, *“resulta desfasado que se haya impuesto una sanción por no haber declarado cuando ello efectivamente se hizo lo que resultaría contradictorio al argumento de extemporaneidad, ya que dichas sanciones resultan excluyentes”*.

2. Municipio de Caloto

El Municipio de Caloto no presentó alegatos en segunda instancia.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público no emitió concepto en el trámite de segunda instancia.

CONSIDERACIONES

1. Problema jurídico

En los estrictos términos del recurso de apelación interpuesto por el Municipio de Caloto, le corresponde a la Sección determinar cuál era el procedimiento aplicable para modificar o corregir las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas por CEDELCA por los años gravables 1999 a 2002.

2. Lo probado en el proceso

2.1.- Mediante el requerimiento especial No. 001 del 22 de septiembre de 2003, el Tesorero Municipal de Caloto, le propuso a CEDELCA modificar las declaraciones privadas presentadas por los años 1999 a 2002, con el fin de que se liquidara las sanciones por no declarar y por extemporaneidad, así como el aumento por la corrección de las sanciones, los intereses moratorios sobre el saldo insoluto y el impuesto de avisos y tableros, de la siguiente manera¹:

¹ Folios 8 a 12 del cuaderno 1.

SERVICIO.

ANO GRAV.	INGRESOS	BASE GRAVABLE ICA		EXTEM. POS. EMP. S.P.N.D.		INTERES MORA
1999	26.975.780	26.975.780	269.758	620.443	620.443	619.801
2000	1.331.524.432	110.960.369	11.096.037	25.520.885	25.520.885	8.196.670
2001	1.658.142.804	138.178.567	13.817.857	27.013.910	27.013.910	5.983.581
2002	1.855.405.461	154.617.122	15.461.712	8.800.485	8.800.485	1.969.242
	4.872.048.477	430.731.838	40.645.364	62.045.722	62.045.722	16.769.294

COMERC.

ANO GRAV.	INGRESOS	BASE GRAVABLE ICA		EXTEM. POS. EMP. S.P.N.D.		INTERES MORA
2001	1.017.949.749	84.829.146	8.482.915	16.584.098	16.584.098	3.673.378
2002	1.317.496.110	109.791.343	10.979.134	6.313.002	6.313.002	1.398.330
	2.335.445.859	194.620.488	19.462.049	22.897.100	22.897.100	5.071.708

INDUSTR.

ANO GRAV.	INGRESOS	BASE GRAVABLE ICA		EXTEM. POS. EMP. S.P.N.D.		INTERES MORA
2001	304.468.205	25.372.350	2.537.235	4.960.295	4.960.295	1.098.705
2002	281.618.585	23.468.215	2.346.822	1.349.422	1.349.422	298.897
	586.086.790	48.840.566	4.884.057	6.309.717	6.309.717	1.397.602

SERVIC.

ANO GRAV.	INTERES MORA	AVISOS Y TAB	I. S. CORRECCION		I. S. CORRECCION	
			30%	Con 30%	15%	Con 15%
1999	619.801	40.464	372.286	2.543.174	186.133	2.357.041
2000	8.196.670	1.664.406	15.312.531	87.311.414	7.656.265	79.655.148
2001	5.983.581	2.072.679	16.208.346	92.110.282	8.104.173	84.006.109
2002	1.969.242	2.319.257	5.334.291	42.865.471	2.667.145	40.198.328
	16.769.294	6.096.805	37.227.433	224.830.340	18.613.717	206.216.624

COMERC.

ANO GRAV.	INTERES MORA	AVISOS Y TAB	I. S. CORRECCION		I. S. CORRECCION	
			30%	Con 30%	15%	Con 15%
2001	3.673.378	1.272.437	9.950.459	56.547.384	4.975.229	51.572.155
2002	1.398.330	1.646.870	3.787.801	30.438.140	1.893.901	28.544.239
	5.071.708	2.919.307	13.738.260	86.985.524	6.869.130	80.116.394

INDUSTR.

ANO GRAV.	INTERES MORA	AVISOS Y TAB	I. S. CORRECCION		I. S. CORRECCION	
			30%	Con 30%	15%	Con 15%
2001	1.098.705	380.585	2.976.177	16.913.291	1.488.088	15.425.203
2002	298.897	352.023	809.653	6.506.240	404.827	6.101.413
	1.397.602	732.608	3.785.830	23.419.531	1.892.915	21.526.616

GRAN TOTAL 335.235.396 307.859.634

2.2.- Como fundamentos del requerimiento la Administración Municipal manifestó:

“... la Tesorería de Caloto, efectuó los correspondientes emplazamientos previos a CEDELCA S.A. E.S.P. para que cumpliera con su obligación de presentar las correspondientes declaraciones por concepto de la actividad de servicios y por la actividad industrial que realiza dentro de Caloto y las que no había declarado como obran (sic) los emplazamientos.

4.- Con posterioridad a los emplazamientos efectuados para cada una de las actividades, CEDELCA S.A. E.S.P., presentó las correspondientes declaraciones por la actividad de servicios, únicamente, en los formularios 02769 del año gravable 1999 (9 días), 02766 del año gravable 2000 y en los formularios 02553, 02770 donde acumula para el pago y liquida cada uno de los hechos generadores génesis del genéricamente denominado ICA, 2001 y 2002 pero de igual forma no paga los valores liquidados, por lo que las obligaciones en cada hecho generador siguen insolutas en su pago; en conclusión declaro (sic), liquidado (sic) y no pago (sic).

5.- Omite CEDELCA S.A. E.S.P. incluir en cada una de las liquidaciones efectuadas a cada hecho generador del tributo las correspondientes sanciones establecidas por el Estatuto Tributario, para cuando se presentan las declaraciones con posterioridad al emplazamiento previo, no incluye los correspondientes intereses moratorios, la sanción por no declarar de que trata el artículo 643 del E.T. en su parágrafo 2 inciso 2, la sanción prevista en el artículo 642 del E.T. conforme lo impone el artículo 715 del E.T.: sanción por extemporaneidad en la presentación de las declaraciones con posterioridad al emplazamiento, por lo que igualmente se aplica lo dispuesto en el artículo 701 del E.T. en relación con la corrección de sanciones.

6.- Se le advierte al contribuyente que dicho incremento puede ser reducido a la mitad, conforme lo dispone el inciso tercero del artículo 701 del E.T., por lo que la Tesorería de Caloto, le presenta dentro de las sumas que piensa cambiar las dos posibilidades es decir; (sic) con lo ordenado al 30% y con lo dispuesto al 15%, siendo optativo, siempre y cuando el contribuyente se acoja o no a lo dispuesto por el artículo 732 del E.T.

7.- Hace referencia la administración municipal a todas las declaraciones presentadas por CEDELCA S.A. E.S.P., pues su presentación se ha dado de manera extemporánea.

2.3.- Mediante la resolución No. 002 del 5 de marzo de 2004, el Municipio de Caloto profirió liquidación oficial de revisión en los siguientes términos²:

“PRIMERO.- Acumular para su cobro a CENTRALES ELÉCTRICAS DEL CAUCA S.A. E.S.P., las actividades de servicios, comercial e industrial, génesis (sic) cada grupo del Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros, en los periodos y años gravables, indicados en la liquidación que a continuación se presenta.

SEGUNDO.- Liquidar de revisión en concordancia con la parte considerativa del presente proveído a CENTRALES ELÉCTRICAS S.A. E.S.P. “CEDELCA S.A. E.S.P.” y en favor del Municipio de Caloto, las siguientes sumas de dinero, imponiendo sanción por corrección en el equivalente al 30%, al continuar omiso el contribuyente, posteriormente:

² Folios 13 a 18 del cuaderno 1.

LIQUIDACIÓN DE REVISIÓN.				
SERVIC.				
ANO GRAV.	INTERES MORA	AVISOS Y TAB	I. S. CORRECCION 30%	TOT. A PAGAR
1999	619.801	40.484	372.266	2.543.174
2000	8.196.670	1.664.406	15.312.531	87.311.414
2001	5.983.581	2.072.679	16.208.346	92.110.282
2002	1.969.242	2.319.257	5.334.291	42.865.471
	16.769.294	6.096.805	37.227.433	224.830.340
COMERC.				
ANO GRAV.	INTERES MORA	AVISOS Y TAB	I. S. CORRECCION	TOT. A PAGAR
2001	3.673.378	1.272.437	9.950.459	56.547.384
2002	1.398.330	1.646.870	3.787.801	30.438.140
	5.071.708	2.919.307	13.738.260	86.985.524
INDUSTR.				
ANO GRAV.	INTERES MORA	AVISOS Y TAB	I. S. CORRECCION	TOT. A PAGAR
2001	1.098.705	380.585	2.976.177	16.913.291
2002	298.897	352.023	809.653	6.506.240
	1.397.602	732.608	3.785.830	23.419.531
GRAN TOTAL				335.235.396

TERCERO.- Acumular para su cobro la sanción por no enviar información equivalente a:

S.P.N.E.I.

234.800.000

CUARTO.- Al momento de efectuarse el pago del crédito, aquí liquidado en revisión, ajustar la liquidación en la parte pertinente a los intereses moratorios, desde la fecha de la emisión del requerimiento especial, hasta el momento en que se haga efectivo el pago al Municipio de Caloto, acorde a las normas anunciadas de interés moratorio de la parte considerativa de la presente resolución.”

2.4.- Como motivación de la liquidación oficial, además de retomar los argumentos expuestos en el requerimiento especial, la Administración Municipal manifestó:

“7.- Conforme CEDELCA S.A. E.S.P. no dio aplicación al artículo 731 del Estatuto Tributario, e hizo caso omiso al Requerimiento Especial No. 001, se aplicará el artículo 701 del E.T. en relación con la corrección de sanciones del 30%.

8.- Que de igual manera interpuso CENTRALES ELÉCTRICAS DEL CAUCA S.A. E.S.P. “CEDELCA S.A. E.S.P. ”, escrito contra el Requerimiento Especial No. 01 de septiembre de 2003, el cual fue estudiado por parte de la Tesorería Municipal y decidido e igualmente notificado a CENTRALES ELÉCTRICAS DEL CAUCA S.A. E.S.P. “CEDELCA S.A. E.S.P. ”, donde las nulidades invocadas y sus argumentos expuesto no hallaron fundamento, por lo que las obligaciones exigidas a través del requerimiento especial efectuado, continuaron vigentes e insolutas de pago.

(...)

10.- Que acorde al requerimiento especial No. 001 del septiembre de 2003 efectuado a CENTRALES ELÉCTRICAS DEL CAUCA S.A. E.S.P. “CEDELCA S.A. E.S.P.”, por parte de la Tesorería Municipal tomando las sumas de dinero presentadas por el propio contribuyente en sus declaraciones y las notificadas cuando se realizó el emplazamiento previo, que dio lugar a la presentación de las declaraciones, como base para aplicar la revisión, se les habrá de aplicar en la presente resolución de revisión los ajustes tal como quedaron motivados en él.

11.- Los intereses moratorios se cobran de acuerdo a lo establecido en la Ley 788 de 2002. Por lo que se aplica el porcentaje establecido en el Decreto 3069 de 29 de octubre de 2003 a razón de 26,81 anual para el trimestre hasta 29 de febrero de 2004, de 29 de febrero a 30 de junio de 2004 a razón de 25,66% anual según Decreto 497 de 20 de febrero de 2004; por lo que se establecen en 23,81 y 22,66 al efectuar el descuento de los tres puntos como lo ordena la Ley.”

2.5.- Mediante la Resolución No. 003 del 28 de junio de 2004, el Municipio de Caloto resolvió de manera desfavorable el recurso de reconsideración interpuesto por CEDELCA, con fundamento en lo siguiente³:

“Presentar ante las oficinas de la Tesorería Municipal, los formularios con la liquidación de las obligaciones tributarias, con omisiones de lo que debe presentar y no realizar pago de lo que se auto liquida, de ninguna manera puede entenderse como cumplimiento de cualquier obligación, sea de la naturaleza que sea, el pago es elemento esencial del cumplimiento de las obligaciones; pueda que con ello tácitamente CEDELCA haya evitado en aquella oportunidad que se continuara con el proceso de aforo, al evidenciarse un querer de cumplimiento del contribuyente y que procedimentalmente haya tenido que la Tesorería Municipal recurrir a ya no proceso de aforo, sino a proceso de revisión, mediante requerimiento especial y liquidación de revisión como efectivamente se está realizando ante el actuar omiso en que continúa CEDELCA.

¿Qué procedimiento le queda entonces a la Tesorería de Caloto, para realizar, cuando el contribuyente, en acción de cumplir su obligación tributaria, presenta las declaraciones, liquida el impuesto a cargo y no paga? ¿Luego en acción de revisión de lo presentado encuentra las falencias de que en las liquidaciones presentadas a (sic) omitido el contribuyente, como en el caso sanciones por su actuar omisivo, intereses moratorios y liquidación de avisos y tableros, corrección de sanciones (art. 701 E.T.)? Es lógico que el procedimiento a aplicar es el establecido en el Estatuto Tributario, para las obligaciones tributarias cumplidas, al serle viable al municipio de Caloto, efectuar la acción de revisar lo presentado; por lo que claro y contundente resulta efectuar el correspondiente REQUERIMIENTO ESPECIAL, como efectivamente lo realizo (sic) la Tesorería Municipal.

(...)

³ Folios 19 a 24 del cuaderno 1.

Considera la Tesorería de Caloto que no existe nulidad que decidir y mucho menos que se pueda generar nulidad en el hecho de la acumulación de las declaraciones para el cobro en la liquidación de revisión 002 de Marzo 5 de 2004 notificada a CEDELCA, razonado los argumentos del memorialista en lo dispuesto en los artículos 694 y 695 del Estatuto Tributario y orientado en el artículo 59 de la Ley 788 de 2002.

(...)

... la acumulación de que habla el artículo 695 del Estatuto Tributario... debe entenderse extensiva al impuesto de industria y comercio y por ende el Despacho de la Tesorería Municipal de Caloto, declara como no probada la nulidad invocada.

Este postulado de acumulación igualmente, tiene su razón de ser a más de la imposición legal de procedimiento ordenada en el artículo 66 de la ley 383 de 1997 y artículo 59 de la ley 383 de 1997 (sic), en el principio de economía procesal al tratarse de los mismos sujetos procesales: tanto sujeto activo, como sujeto pasivo, por lo que igualmente no se violó el debido proceso, ya que la actuación se ciñó a la aplicación del artículo 695 del Estatuto Tributario que así permite la acumulación. La sentencia C 393 de 1997 de la Corte Constitucional declaró la exequibilidad de aplicación del artículo 66 de la Ley 383 de 1997.

... Mal confunde el memorialista los hechos que dan origen a la resolución de revisión y olvida que CEDELCA en un acto de tática tributaria, luego del emplazamiento previo que le realizará (sic) la Tesorería de Caloto, en proceso de aforo que con dicho acto se iniciaba, concurrió y presentó ante las oficinas de la tesorería los formularios con las liquidaciones que ella misma se auto liquidó y en ellos omitió liquidar las demás sanciones, intereses moratorios, avisos y tableros, que debió haber liquidado. Hizo la sanción por no enviar información parte del proceso de aforo que se había iniciado con la notificación del emplazamiento previo, por el cual acude CEDELCA y presenta los formularios ICA, conforme los dejo (sic) presentados.”

2.6.- De la motivación de los actos relacionados, se desprende que el Municipio de Caloto, en vista de la omisión de CEDELCA de declarar y pagar el impuesto de industria y comercio y avisos y tableros por los años 1999 a 2002, profirió emplazamiento previo por no declarar.

En virtud de dicha actuación, CEDELCA presentó, sin pago, las declaraciones del impuesto de industria y comercio correspondiente a los períodos gravables 1999 a 2002. Sin embargo, omitió declarar, liquidar y pagar el impuesto de avisos y tableros, las sanciones correspondientes y los intereses moratorios generados por el no pago del impuesto.

2.7.- Dado que ya no era procedente continuar con el procedimiento de liquidación de aforo, el Municipio de Caloto profirió requerimiento especial y liquidación de revisión, en vista de las omisiones encontradas en las declaraciones presentadas por CEDELCA,

Así las cosas, tomando como base las sumas declaradas por la sociedad contribuyente para liquidar el impuesto de industria y comercio: i) liquidó el impuesto de avisos y tableros

correspondiente a los años 1999 a 2002, ii) impuso las sanciones por no declarar, por declaración extemporánea y por no informar⁴ y, iii) liquidó los intereses de mora por la omisión en el pago de los impuestos.

3. Procedimiento administrativo tributario aplicable al caso concreto

3.1.- En la sentencia de primera instancia, pese a que dicho argumento no fue objeto de la demanda⁵, se concluyó que los actos administrativos demandados eran nulos por vulnerar el debido proceso de la sociedad contribuyente, toda vez que el Municipio de Caloto llevó a cabo un procedimiento diferente al previsto por el legislador para los casos de corrección de sanciones –artículos 698 y 701 del Estatuto Tributario⁶-.

Por su parte, el municipio de Caloto sostiene que las normas invocadas por el Tribunal en la sentencia no son aplicables al caso concreto, sino las que regulan el procedimiento de liquidación oficial de revisión –artículos 702 a 714 del Estatuto Tributario⁷-, ya que las inconsistencias de las declaraciones privadas no eran simples errores aritméticos u omisión de liquidación de sanciones.

3.2.- Disponen los artículos invocados por el *a-quo* como fundamento de su decisión:

*“Artículo 698. Facultad de corrección. La Administración de Impuestos, mediante liquidación de corrección, podrá corregir los **errores aritméticos de las declaraciones tributarias** que hayan originado un menor valor a pagar por concepto de impuestos, anticipos o retenciones a cargo del declarante, o un mayor saldo a su favor para compensar o devolver.*

*Artículo 701. Corrección de sanciones. Cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, **no hubiere liquidado en su declaración las sanciones a que estuviere obligado o las hubiere liquidado incorrectamente** la Administración las liquidará incrementadas en un treinta por ciento (30%). Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente procede el recurso de reconsideración.*

El incremento de la sanción se reducirá a la mitad de su valor, si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, dentro del término establecido para interponer el recurso respectivo, acepta los hechos, renuncia al mismo y cancela el valor total de la sanción más el incremento reducido.” (Resaltos propios).

3.3.- Como puede observarse, el artículo 698 del Estatuto Tributario le otorga facultad de corrección a la Administración Tributaria cuando las declaraciones privadas contengan

⁴ Al parecer, pues no existe ninguna prueba que así lo corrobore, luego del emplazamiento para declarar el Municipio de Caloto le solicitó cierta información a CEDELCA, la que no fue suministrada por la sociedad.

⁵ CEDELCA atacó la legalidad de los actos demandados por tres razones: i) porque no era dable que en un mismo procedimiento de revisión se liquidaran oficialmente varios períodos fiscales –desconocimiento de la independencia de los períodos fiscales-, ii) porque los actos adolecían de falta de motivación porque no se refirieron a los argumentos expuestos por la sociedad contribuyente en la vía gubernativa y no explicaban de manera clara el sustento de los montos modificados y, iii) porque no están inspirados en el espíritu de justicia, sino en el *“afán inusitado por incrementar impuestos”*.

⁶ Idéntica redacción tienen los artículos 335 y 338 del Acuerdo Municipal No. 14 de 2001, modificado por el Acuerdo No. 032 de 2001.

⁷ Idénticas disposiciones se encuentran en los artículos 339 a 351 del Acuerdo Municipal No. 14 de 2001, modificado por el Acuerdo No. 032 de 2001.

errores aritméticos que afecten la liquidación del impuesto o la del saldo a favor del contribuyente.

Constituyen errores aritméticos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 697 del Estatuto Tributario –artículo 334 del Acuerdo 14 de 2001-, los siguientes eventos:

- a) A pesar de haberse declarado correctamente los valores correspondientes a hechos imponibles o bases gravables, se registra como valor resultante un dato equivocado.
- b) Al aplicar las tarifas respectivas, se anota un valor diferente al que ha debido resultar.
- c) Al efectuar cualquier operación aritmética, resulta un valor equivocado que implica un menor valor a pagar por concepto de impuestos, anticipos o retenciones a cargo del declarante, o un mayor saldo a su favor para compensar o devolver.

3.4.- Revisada la motivación de los actos demandados, para la Sección es claro que no nos encontramos frente a errores aritméticos, susceptibles de ser corregidos por la Administración mediante una liquidación oficial de corrección, ya que la inconformidad del ente territorial no versa sobre los cálculos matemáticos efectuados en la declaración.

Como se anotó en el aparte precedente, el Municipio de Caloto, para efectos de modificar la declaración privada, **partió de las sumas declaradas por la sociedad contribuyente para liquidar el impuesto de industria y comercio**. De ahí que se concluya que en las declaraciones privadas no había o, al menos no fue advertido por la Administración, ningún error aritmético.

3.6.- De otro lado, si bien es cierto que el legislador previó un procedimiento especial para corregir las declaraciones que omitieran la liquidación de las sanciones a que estuviere obligado el contribuyente –artículo 701 del Estatuto Tributario-, que fue adoptado por el Concejo de Caloto –artículo 338 del Acuerdo 14 de 2001-, no es menos cierto que en el caso concreto, las declaraciones presentadas por CEDELCA, correspondientes a los años 1999 a 2002, no sólo fueron objeto de modificaciones por dicha omisión, sino también por la omisión de liquidar el impuesto de avisos y tableros de esos períodos gravables y los intereses de mora causados.

En ese sentido, para la Sección es claro que el Municipio de Caloto no debió aplicar el artículo 701 del Estatuto Tributario, como lo concluyó el *a-quo*, sino proferir requerimiento especial y liquidación oficial de revisión, como en efecto lo hizo, pues su intención, se insiste, además de liquidar las sanciones por no informar, por no declarar y por extemporaneidad, era modificar las declaraciones privadas del ICA a fin de incluir la liquidación del impuesto complementario de avisos y tableros y de cobrar los intereses por el no pago de los impuestos.

3.7.- No puede perderse de vista que, cuando la Administración Tributaria está en desacuerdo con uno, varios o todos los aspectos declarados y liquidados por el contribuyente, tiene la facultad, por una sola vez, de modificar las liquidaciones privadas, previa expedición del requerimiento especial, mediante una liquidación de revisión, que debe contener, como mínimo, lo siguiente⁸:

⁸ Cfr. Artículos 339, 340 y 349 del Acuerdo 14 de 2001 y 702, 703 y 712 del Estatuto Tributario.

- i) Fecha
- ii) Período gravable a que corresponda.
- iii) Nombre o razón social del contribuyente.
- iv) Número de identificación tributaria.
- v) Bases de cuantificación del tributo.
- vi) Monto de los tributos y sanciones a cargo del contribuyente.
- vii) Explicación sumaria de las modificaciones efectuadas, en lo concerniente a la declaración.
- viii) Firma o sello del control manual o automatizado.

3.8.- En ese orden de ideas, como en el caso concreto no se trata simplemente de corregir errores aritméticos o de liquidar las sanciones omitidas por el contribuyente, el procedimiento aplicable era el de la liquidación de revisión, en tanto la finalidad de la Administración fue modificar las declaraciones presentadas por CEDELCA por los años 1999 a 2002.

Por tal razón, no es posible predicar la nulidad de los actos administrativos demandados por violación al debido proceso.

3.9.- En conclusión, como le asiste razón al Municipio de Caloto en cuanto al procedimiento administrativo tributario aplicable al caso, la Sala revocará la sentencia impugnada, en vista de que los cargos alegados en la demanda no están llamados a prosperar, como se pasará a explicar en el aparte siguiente.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que si bien el Municipio de Caloto interpuso el recurso de apelación respecto del motivo de ilegalidad declarado por el *a-quo* –indebido procedimiento-, le corresponde a la Sección analizar los argumentos expuestos en la demanda, que no fueron estudiados en primera instancia, porque al proferirse decisión de mérito favorable a las pretensiones de la demandante, no podía interponer el recurso de apelación⁹, toda vez que la sentencia le fue favorable, lo que excluye su interés legítimo para recurrir¹⁰.

3.10.- En casos como este, el superior tiene el deber de estudiar los otros argumentos o razones expuestas en la demanda, para garantizar el principio de congruencia y de igualdad de las partes o simetría procesal, que se informan, en el derecho a la tutela judicial efectiva –que impone el estudio y decisión de todo lo reclamado por el demandante-, en el derecho de contradicción –que le asegura al demandado que únicamente está llamado a resistirse a lo que le fue formulado de manera expresa- y el derecho a la igualdad –que supone relativa paridad de las partes, sin que pueda encontrarse ninguna de ellas en situación de inferioridad jurídica-.

Recuérdese que los “límites” del juez, en sede de apelación, sólo están demarcados por uno subjetivo –sólo afecta a las partes que apelan- y, por otro objetivo, determinado: a) por el

⁹ Cfr. el artículo 350 del C. de P. C.

¹⁰ “Para poder interponer el recurso se requiere tener interés, por serle la providencia desfavorable; estar legitimado, por ser parte o tercero con interés reconocido, e interponerlo en el tiempo y forma estatuidos en la ley procesal ante el juez competente, sin que sea necesario fundamentar el recurso”, en MONROY CABRA, “Principios de Derecho Procesal Civil”, citado por BONILLA ECHEVERRI, Oscar y USECHE LÓPEZ, Carlos Arturo, “Código de Procedimiento Civil Colombiano”, EDICOLDA, Editorial Colombiana Ltda., Bogotá, D.E. 1976, p. 350.

objeto de la apelación derivado de la correspondencia entre lo que le fue desfavorable y lo que pretende sea reformado o revocado y, b) por la prohibición de la reforma peyorativa (reforma en peor), que prohíbe que la sentencia le sea más gravosa al apelante, en los términos de la parte resolutive de la decisión, llámese auto o sentencia, que es, por decirlo de alguna manera, la causa del daño o agravio que se predica de la providencia de primera instancia.

Por esas razones no sólo es válido, sino que es imperativo, el estudio de los otros argumentos o razones, sin que se infrinjan esos principios y límites, si eventualmente la sentencia es confirmatoria, porque ello no desmejora el status del recurrente.

En síntesis, esta interpretación no viola el principio de la *reformatio in pejus*, esto es, la prohibición de reformar en peor la providencia cuando se trate de apelante único, porque la parte resolutive es la misma, y es ésta la que determina la favorabilidad o no de la decisión objeto de revisión, mediante el recurso de apelación.

En ese contexto puede entenderse la siguiente cita: “*al revisar la sentencia del Tribunal o juez de apelación extiende su examen a los hechos y al derecho, actuando respecto de ellos con plena jurisdicción y competencia*”¹¹.

4. De la violación al debido proceso por acumulación de los períodos fiscales

4.1.- Se alega en la demanda que el Municipio de Caloto, para modificar las declaraciones presentadas por CEDELCA por los períodos gravables 1999, 2000, 2001 y 2002, debió adelantar procesos de determinación diferentes, con requerimientos y liquidaciones oficiales separadas, pues en los términos del artículo 695 del Estatuto Tributario, sólo cuando se trate del impuesto sobre las ventas y retenciones en la fuente, las liquidaciones oficiales pueden referirse a varios períodos gravables.

Así pues, concluye la demandante que como la Administración, en un solo acto, modificó las declaraciones del ICA presentadas por varios períodos gravables, vulneró el **debido proceso** de la sociedad, ya que no dio cumplimiento a las normas de procedimiento tributario que consagra el legislador.

4.2.- El artículo 695 del Estatuto Tributario, invocado en la demanda y aplicable al caso en virtud del artículo 59 de la Ley 788 de 2002, dispone que “*los emplazamientos, requerimientos, liquidaciones oficiales y demás actos administrativos proferidos por la Administración de Impuestos, podrán referirse a más de un período gravable, en el caso de las declaraciones del impuesto sobre las ventas y retenciones en la fuente*”.

Dicha norma, permite la posibilidad de acumular varios períodos fiscales en los requerimientos y liquidaciones oficiales cuando se trata del IVA y la retención en la fuente. Pero el hecho de que se haya efectuado algo semejante con el ICA, **en nada viola el debido proceso de los contribuyentes**, como pasará a verse.

4.3.- Recuérdese que el debido proceso administrativo, ha sido definido por la Corte Constitucional como “*(i) el conjunto complejo de condiciones que le impone la ley a la administración, materializado en el cumplimiento de una secuencia de actos por parte de*

¹¹ MONROY CABRA, “Principios de Derecho Procesal Civil”, citado por BONILLA ECHEVERRI, Oscar y USECHE LÓPEZ, Carlos Arturo, “Código de Procedimiento Civil Colombiano”, EDICOLDA, Editorial Colombiana Ltda., Bogotá, D.E. 1976, p. 349.

la autoridad administrativa (ii) que guardan relación directa o indirecta entre sí, y (iii) cuyo fin está previamente determinado de manera constitucional y legal”¹².

En aplicación de dicho principio, los administrados tienen derecho, entre otras cuestiones, a conocer las actuaciones de la administración, pedir y controvertir las pruebas, ejercer con plenitud su derecho de defensa –contradicción-, impugnar los actos administrativos, y gozar de las garantías establecidas en su beneficio en el procedimiento específico que se le esté adelantando.

En palabras de la Corte:

“En materia administrativa, la jurisprudencia de esta Corte ha establecido que los principios generales que informan el derecho fundamental al debido proceso se aplican igualmente a todas las actuaciones administrativas que desarrolle la administración pública en el cumplimiento de sus funciones y realización de sus objetivos y fines, de manera que se garantice: (i) el acceso a procesos justos y adecuados; (ii) el principio de legalidad y las formas administrativas previamente establecidas; (iii) los principios de contradicción e imparcialidad; y (iv) los derechos fundamentales de los asociados. Todas estas garantías se encuentran encaminadas a garantizar el correcto y adecuado ejercicio de la función pública administrativa, de conformidad con los preceptos constitucionales, legales o reglamentarios vigentes y los derechos de los ciudadanos, y de contera evitar posibles actuaciones abusivas o arbitrarias por parte de la administración a través de la expedición de actos administrativos que resulten lesivos de derechos o contrarios a los principios del Estado de Derecho.¹³ En este mismo sentido, esta Corporación ha sostenido que estas garantías inherentes al debido proceso administrativo constituyen un contrapeso al poder del Estado en las actuaciones que desarrolle frente a los particulares.^{14”¹⁵}

4.4.- Si bien, tratándose de impuestos nacionales, el Estatuto Tributario permite la acumulación de períodos fiscales en el trámite del proceso de fiscalización respecto del impuesto sobre las ventas y la retención en la fuente, no es menos cierto que dicha restricción no debe interpretarse de manera literal, pues debe mirarse con un criterio finalístico o teleológico.

En ese entendido, para la Sección es claro que es posible que los emplazamientos, requerimientos, liquidaciones oficiales y demás actos administrativos proferidos por la Administración Tributaria, puedan referirse a más de un período gravable –lo que materializa, además, los principios de economía, celeridad y eficiencia-.

¹² Sentencia T-214 de 2004.

¹³ Sobre estos temas consultar entre otras las sentencias T-442 de 1992, T-120 de 1993, T-020 y T-386 de 1998, T-1013 de 1999, T-009 y T-1739 de 2000, T-165 de 2001, T-772 de 2003, T-746 de 2005 y C-1189 de 2005.

¹⁴ Ver sentencias T-391 de 1997 y T-196 de 2003, entre otras.

¹⁵ Corte Constitucional, sentencia C-983 de 2010.

4.5.- Así las cosas, es posible afirmar que la acumulación de períodos fiscales efectuada por el Municipio de Caloto en el caso concreto, además de no vulnerar el debido proceso de la sociedad contribuyente, garantizó el cumplimiento y efectividad de los principios de la función pública consagrados en el artículo 209 de la Constitución, a saber: economía procesal, eficiencia, eficacia y celeridad.

Y eso es así, porque las modificaciones propuestas para cada una de las declaraciones se fundamentan en unos mismos hechos: la extemporaneidad de la declaración, la omisión de liquidar el impuesto complementario de avisos y tableros y la omisión de pagar el impuesto a cargo.

4.6.- En otras palabras, como las modificaciones hechas por el ente territorial a cada una de las declaraciones presentadas por CEDELCA se fundamentan en idénticos motivos y hechos, la expedición de un sólo acto no vulnera el debido proceso de la sociedad contribuyente, sino que garantiza la eficacia, economía y celeridad del trámite de fiscalización.

Recuérdese que el debido proceso administrativo está consagrado para *“permitir un desarrollo adecuado de la función pública, persiguiendo el interés general y sin desconocer los derechos fundamentales, bajo los principios orientadores del artículo 209 de la Carta Política. Ello explica, como lo ha señalado la Corte, que el debido proceso administrativo deba armonizar los mandatos del artículo 29 Superior con los principios del artículo 209, ibídem.¹⁶ Y, en términos concretos, que las garantías deban aplicarse asegurando también la eficacia, celeridad, economía e imparcialidad en la función pública”¹⁷* (Negrillas propias).

En ese sentido, no se aprecia, en el caso concreto, una vulneración al debido proceso de la sociedad contribuyente ya que:

- i) Las irregularidades de las declaraciones privadas detectadas por el Municipio de Caloto se fundamentan sobre los mismos hechos y fundamentos de derecho.
- ii) La acumulación de períodos fiscales en el caso concreto, desarrolla los principios de la función pública consagrados en el artículo 209 de la Constitución.
- iii) Durante el trámite administrativo adelantado por el ente territorial, CEDELCA tuvo la oportunidad de conocer las actuaciones de la administración, pedir y controvertir pruebas, ejercer con plenitud su derecho de defensa –contradicción–, e impugnar los actos administrativos.

¹⁶ Constitución Política. Artículo 209. “La función administrativa está al servicio de los intereses generales y se desarrolla con fundamento en los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, mediante la descentralización, la delegación y la desconcentración de funciones. || Las autoridades administrativas deben coordinar sus actuaciones para el adecuado cumplimiento de los fines del Estado. La administración pública, en todos sus órdenes, tendrá un control interno que se ejercerá en los términos que señale la ley”.

¹⁷ Corte Constitucional, sentencia C-034 de 2014.

4.7.- La Sala no desconoce que el Acuerdo No. 14 del 2001, “*por el cual se adopta un nuevo Estatuto Único Tributario para el Municipio de Caloto Cauca*”¹⁸, modificado por el Acuerdo No. 032 de 2001¹⁹, dispone, en el artículo 331, que “*la liquidación de los tributos de cada período gravable, constituye una obligación individual e independiente a favor del Municipio de Caloto y a cargo del contribuyente*”.

Sin embargo, a pesar de que en dicha norma se consagra la regla de la independencia de los períodos fiscales, como se alega en la demanda, no es menos cierto que, por su redacción, dicha independencia se predica para la presentación de las declaraciones privadas de los impuestos y no para la fiscalización de los mismos, que, además, no pierden, por su “*acumulación física*”, la autonomía e independencia propia de cada obligación y período, miradas desde el punto de vista jurídico.

Agréguese a lo anterior, que el artículo 320 del Acuerdo 14 de 2001, que regula la facultad de la Administración para modificar las declaraciones privadas, no prohíbe la revisión acumulada de varios períodos gravables, sino que, por el contrario, **consagra el principio de eficacia en el recaudo de los tributos**²⁰.

Principio que se garantiza, entre otras actuaciones, con la acumulación de la revisión de varios períodos fiscales, cuando, como ocurre en el caso concreto, las declaraciones son presentadas de manera extemporánea por el contribuyente en una misma época, lo que facilita su control y fiscalización conjunta y garantiza el debido proceso del contribuyente.

En ese orden de ideas, el cargo no está llamado a prosperar.

5. De la falta de motivación

5.1.- Para CEDELCA, los actos administrativos demandados adolecen de falta de motivación toda vez que no se refirieron a los argumentos expuestos por la sociedad en la vía gubernativa.

5.2.- Al respecto, se resalta que, tal como se desprende de la relación hecha en el aparte 2 de las consideraciones de la presente providencia, los actos demandados se refirieron a los argumentos planteados por CEDELCA en esta vía judicial, los que, según se afirma en la demanda, también fueron objeto de debate en la vía gubernativa, a saber: i) violación del

¹⁸ Folios 30 a 228.

¹⁹ Folios 238 a 263.

²⁰ ARTÍCULO 320.- FACULTAD PARA MODIFICAR LAS DECLARACIONES. La Secretaría de Hacienda y tesorería podrá modificar los formularios de las declaraciones en los aspectos que crea necesarios, con el fin de obtener una mayor eficacia para el recaudo de los tributos.

debido proceso por acumulación de períodos fiscales y, ii) procedimiento aplicable para la modificación de las declaraciones privadas; circunstancia que descarta, *per se*, la supuesta ausencia de motivación alegada.

5.3.- De otro lado, CEDELCA cuestiona la legalidad de los actos demandados en tanto no son claros *“en la determinación de los valores correspondientes al Impuesto de Industria y Comercio, ni se puede entender sobre qué montos se liquidan los intereses de mora, ni de dónde sale la Sanción Por Corrección. En definitiva no se puede entender la columna VALOR A PAGAR como se integra. Por todo ello es casi imposible ejercer una adecuada defensa y esto constituye entonces otra transgresión al artículo 29 de la Constitución Política”*.

5.4.- Para la Sección, tal como se desprende de la relación hecha en el aparte 2 de las consideraciones de la presente providencia, los actos demandados **sí explicaron las modificaciones hechas a la liquidación privada**, cosa distinta es que no se comparta dicha motivación, asunto que no fue controvertido en la demanda.

5.5.- Sea lo primero advertir que el Municipio de Caloto no modificó los valores consignados por CEDELCA en cuanto a la determinación del impuesto de industria y comercio, como se afirma en la demanda, sino que, como se explicó, con fundamento en la información declarada por la sociedad, procedió a liquidar el impuesto complementario de avisos y tableros.

Por su parte, la liquidación de los intereses de mora fue explicada así:

“Los intereses moratorios se cobran de acuerdo a lo establecido en la Ley 788 de 2002. Por lo que se aplica el porcentaje establecido en el Decreto 3069 de 29 de octubre de 2003 a razón de 26,81 anual para el trimestre hasta 29 de febrero de 2004, de 29 de febrero a 30 de junio de 2004 a razón de 25,66% anual según Decreto 497 de 20 de febrero de 2004; por lo que se establecen en 23,81 y 22,66 al efectuar el descuento de los tres puntos como lo ordena la Ley.”

Finalmente, el aumento en un 30% de las sanciones a imponer –corrección de la sanción-, se fundamentó en la aplicación del artículo 701 del Estatuto Tributario, tal como se explicó en los actos demandados²¹.

5.6.- En ese orden de ideas, la Sala no encuentra fundamentado el cargo de falta de motivación, ya que los actos demandados explicaron de manera sucinta las razones en las que se fundamentan las modificaciones efectuadas a las liquidaciones privadas del ICA presentadas por CEDELCA, conforme lo disponen los artículos 340, 341 y 349 del Acuerdo Municipal No. 14 de 2001.

²¹ En el requerimiento especial manifestó: *“Omite CEDELCA S.A. E.S.P. incluir en cada una de las liquidaciones efectuadas a cada hecho generador del tributo las correspondientes sanciones establecidas por el Estatuto Tributario, para cuando se presentan las declaraciones con posterioridad al emplazamiento previo, no incluye los correspondientes intereses moratorios, la sanción por no declarar de que trata el artículo 643 del E.T. en su parágrafo 2 inciso 2, la sanción prevista en el artículo 642 del E.T. conforme lo impone el artículo 715 del E.T.: sanción por extemporaneidad en la presentación de las declaraciones con posterioridad al emplazamiento, por lo que igualmente se aplica lo dispuesto en el artículo 701 del E.T. en relación con la corrección de sanciones. 6.- Se le advierte al contribuyente que dicho incremento puede ser reducido a la mitad, conforme lo dispone el inciso tercero del artículo 701 del E.T., por lo que la Tesorería de Caloto, le presenta dentro de las sumas que piensa cambiar las dos posibilidades es decir; (sic) con lo ordenado al 30% y con lo dispuesto al 15%, siendo optativo, siempre y cuando el contribuyente se acoja o no a lo dispuesto por el artículo 732 del E.T.”* (fl. 9-10). En la liquidación de revisión se explicó que *“Conforme CEDELCA S.A. E.S.P. no dio aplicación al artículo 731 del Estatuto Tributario, e hizo caso omiso al Requerimiento Especial No. 001, se aplicará el artículo 701 del E.T. en relación con la corrección de sanciones del 30%.”* (fl. 15).

6. De la violación del artículo 683 del Estatuto Tributario

6.1.- Finalmente, CEDELCA fundamenta la nulidad de los actos en la violación del artículo 683 del Estatuto Tributario, ya que, en su sentir, el Municipio de Caloto no procedió con justicia, sino con *“un inusitado afán por incrementar el valor de los impuestos y sanciones a cargo de la Sociedad, corroborado por el hecho de que a 31 de agosto del corriente año, en (sic) decir dos semanas después de haberse producido la notificación de la resolución que desató el recurso de Reconsideración, se inició proceso de jurisdicción coactiva con medidas previas”*, lo que *“reduce el término que existe para acudir ante la jurisdicción Contenciosa Administrativa”*.

6.2.- De las pruebas aportadas al proceso, para la Sección es claro que en el caso concreto no existe violación del artículo 683 del Estatuto Tributario, ya que a CEDELCA no se le está exigiendo o, al menos no se demostró en el proceso, *“más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas”*.

6.3.- Si bien puede ser cierto que dos semanas después de notificado el acto por el que se resolvió el recurso de reconsideración, el Municipio de Caloto inició el proceso de cobro coactivo –asunto que no fue probado en el proceso-, no es menos cierto que dicho cobro está sustentado en actos ejecutoriados que constituyen título ejecutivo²² ante el incumplimiento de CEDELCA de pagar los impuestos a su cargo en el respectivo ente territorial.

No puede perderse de vista, además, que CEDELCA cuenta con la posibilidad de proponer las excepciones que considere pertinentes y que la demanda ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, si bien no suspende el proceso de cobro, sí suspende el remate hasta que exista pronunciamiento definitivo, lo que le garantiza el debido proceso²³.

6.4.- Así las cosas, como el presente cargo tampoco está llamado a prosperar, se procederá a revocar la sentencia apelada y, en su lugar, se negarán las pretensiones de la demanda.

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

F A L L A

- 1.- Se **REVOCA** la sentencia del 30 de agosto de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo del Cauca, que accedió a las pretensiones de la demanda.
- 2.- Por lo expuesto en la presente providencia, se **NIEGAN** las pretensiones de la demanda.
- 3.- Se **RECONOCE** personería para actuar a la abogada María Andrea Campo Rodríguez, como apoderada de la sociedad Centrales Eléctricas del Cauca S.A. E.S.P., en los términos del poder que obra en el folio 283 del expediente.
- 4.- **DEVUÉLVASE** el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

²² Cfr. Artículos 506, 514 y 516 del Acuerdo 14 de 2001.

²³ Cfr. Artículos 519 y 524 del Acuerdo 14 de 2001.

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ