

7.2. Subdirección de Fortalecimiento Institucional Territorial

Radicado: 2-2016-022870

Bogotá D.C., 23 de junio de 2016 11:20

Señora
CLAUDIA ANDREA RAMIREZ CAMACHO
Asesora Oficina de Tributos
Alcaldía Municipal de Florencia
Carrera 12 Calle 15 Esquina
Florencia – Caquetá

Radicado entrada 1-2016-046824
No. Expediente 12421/2016/RCO

Tema: Procedimiento tributario
Subtema: Determinación y cobro

Respetada señora Claudia Andrea:

Mediante oficio radicado conforme el asunto, formula usted interrogantes relativos a la determinación oficial de tributos a la luz del Estatuto Tributario Nacional y el proceso de cobro.

De conformidad con el Decreto 4712 de 2008 la Dirección General de Apoyo Fiscal presta asesoría a las entidades territoriales y a sus entes descentralizados en materia fiscal, financiera y tributaria, la cual no comprende el análisis de actos administrativos particulares de dichas entidades, ni la solución directa de problemas específicos. No obstante, damos respuesta en el ámbito de nuestra competencia y en los términos del artículo 28 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo¹, es decir de manera general y abstracta, por lo que no tiene carácter obligatorio ni vinculante, y no compromete la responsabilidad del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

De conformidad con el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, los procedimientos tributarios que deben aplicar las entidades territoriales en la administración de sus impuestos es el previsto en el Estatuto Tributario Nacional. Dice el citado artículo:

“Artículo 59. Procedimiento tributario territorial. Los departamentos y municipios aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio

¹ Ley 1755 del 30 de junio de 2015 “Por medio de la cual se regula el derecho fundamental de petición y se sustituye un título del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo”

Continuación oficio

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 aplicación de los procedimientos anteriores, podrán disminuirse y simplificarse acorde con la naturaleza de sus tributos, y teniendo en cuenta la proporcionalidad de estas respecto del monto de los impuestos." (Subrayado fuera de texto)

Conforme el citado artículo, consideramos que el legislador impone a las entidades territoriales la aplicación de los procedimientos del Estatuto Tributario Nacional, que deben ser incorporados en sus estatutos territoriales haciendo uso de la posibilidad de ajuste en los términos, etapas y disminución del monto de las sanciones que prevé la ley. En consecuencia, para garantizar los derechos de los contribuyentes creemos que el estatuto tributario municipal debe contener los aspectos sustantivos de los tributos municipales y el capítulo de procedimiento que desarrolle todas las etapas del mismo, de tal forma que constituya en el cuerpo normativo que guíe las actuaciones de la administración y de los sujetos pasivos.

La obligación tributaria nace cuando se realizan los presupuestos que la ley establece como constitutivos del tributo, particularmente la ocurrencia del hecho generador por parte del sujeto pasivo. El cumplimiento de dicha obligación, que se concreta en el pago, debe acaecer de la forma y en los tiempos establecidos por el sujeto activo, ya sea mediante liquidación privada del contribuyente (declaración) o liquidación oficial practicada por la administración tributaria. Revisando el ETN se infiere que el procedimiento a seguir en caso de incumplimiento será el de liquidación de aforo previsto en el artículo 717 del Estatuto Tributario Nacional, pues recordemos es el marco de ley en materia de procedimiento. El artículo 717 reza:

Artículo 717. Liquidación de aforo. Agotado el procedimiento previsto en los artículos 643, 715 y 716, la administración podrá, dentro de los cinco (5) años siguientes al vencimiento del plazo señalado para declarar, determinar mediante una liquidación de aforo, la obligación tributaria al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que no haya declarado.

De la lectura del artículo citado se observa que para proferir liquidación de aforo, acto mediante el cual se determina oficialmente el impuesto a cargo pendiente de pago, debe agotarse el procedimiento que contiene como pasos precedentes *emplazamiento previo por no declarar, sanción por no declarar, y consecuencia de la no presentación de la declaración con motivo del emplazamiento*. Cuando se trata de tributos cuyo cumplimiento se ejerce sin declaración tributaria, como es el Predial Unificado, la administración debe obviar el emplazamiento para declarar y la sanción por no declarar, y deberá proferir directamente una liquidación oficial, dentro de los cinco años contados a partir del vencimiento del plazo para pagar, que contenga los elementos del tributo (identificación y calidad del sujeto pasivo, identificación del predio, base gravable, tarifa, elementos para la tarifa como estrato, áreas, periodos), de tal forma que se constituya en el título ejecutivo que presta mérito ejecutivo, susceptible de cobro coactivo a fin de garantizar el pago de la obligación tributaria.

Continuación oficio

Ahora bien, las actuaciones de la administración deben fundarse en datos ciertos y probados que serán recopilados y verificados en ejercicio de las amplias facultades de fiscalización. Las administraciones tributarias al iniciar un proceso de determinación oficial deben identificar claramente los sujetos pasivos y otros posibles responsables en calidad de solidarios o subsidiarios definidos en la Ley, así como la vigencia de la sociedad, novedades que afecten su registro mercantil, registro de instrumentos públicos, etc., con el fin de lograr el cumplimiento de la obligación tributaria.

Proferida la liquidación oficial, el contribuyente tiene derecho a interponer recurso de reconsideración en el cual manifieste su inconformidad y es la oportunidad para allegar pruebas conducentes y pertinentes que permitan desestimar los supuestos de hecho y de derecho que la administración esgrimió para concluir que es sujeto pasivo o responsable del impuesto. Así, las razones presentadas en el recurso deben encaminarse a demostrar que, por ejemplo, no es sujeto pasivo, no obtuvo los ingresos determinados oficialmente, es errada la tarifa utilizada, la liquidación es extemporánea respecto de los periodos liquidados; por consiguiente, es en la etapa del recurso que debe alegarse la pérdida de competencia para efectuar liquidación respecto de periodos que exceden el término para proferir liquidación oficial.

En el caso del impuesto Predial Unificado, la administración municipal puede implementar como acto de determinación oficial la factura de acuerdo a lo establecido en el artículo 69 de la Ley 1111 de 2006, modificado por el artículo 58 de la Ley 1430 de 2010, atendiendo que se trata de un acto administrativo que debe contener todos los elementos de dicho acto como son la advertencia del recurso, la firma del funcionario competente y la constancia de notificación en los términos de la citada norma.

Ahora bien, agotada la etapa de determinación oficial del tributo, es decir, la constitución del título ejecutivo, y transcurrido los términos del recurso o su estudio y decisión, se dice que el acto administrativo se encuentra ejecutoriado² y en firme, pues contiene una obligación clara, expresa y exigible. El Consejo de Estado³ lo define así:

“La obligación es expresa si se encuentra especificada en el título y no es el resultado de una presunción legal o una interpretación normativa. Es clara cuando sus elementos aparecen inequívocamente señalados, sin que exista duda con respecto al objeto o sujetos de la obligación. Y, es exigible cuando únicamente es ejecutable

² La ejecutoria de los actos se presenta en los casos señalados en el artículo 829 del Estatuto Tributario Nacional.

³ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, 26 de febrero de 2014. Consejera Ponente: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. Radicación número: 25000232700020110017801

Continuación oficio

cuando no depende del cumplimiento de un plazo o condición o cuando dependiendo de ellos ya se han cumplido”.

Con el título ejecutivo en firme y debidamente ejecutoriado, habrá lugar al cobro de la obligación, siguiendo los términos y condiciones previstos en el Estatuto Tributario Nacional y las normas internas de procedimiento y sanciones que la entidad territorial establezca en ejercicio de su autonomía. De esta forma, para que un acto administrativo sirva de fundamento a un proceso de cobro coactivo, debe siempre encontrarse debidamente ejecutoriado, lo cual ocurre cuando se han cumplido los presupuestos indicados en el artículo 829 del ETN.

En virtud del artículo 830 del Estatuto Tributario, una vez notificado el mandamiento de pago, el deudor tiene quince (15) días hábiles para cancelar la totalidad de la deuda o proponer excepciones. Las excepciones que pueden proponerse están taxativamente enumeradas en el artículo 831 y las pruebas que puedan acompañar este escrito deben estar directamente relacionadas con la excepción que se propone; por ejemplo, prueba del pago, prueba del acuerdo de pago, copia de la demanda interpuesta, copia de revocatoria, etc.

En relación con reclamaciones o alegatos que debieron exponerse en el recurso de reconsideración contra el acto de liquidación oficial y que se presentan en el escrito de excepciones, es decir, en la etapa de cobro, es necesario acudir a la jurisprudencia del Consejo de Estado:

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de octubre de 2009, Expediente 16718

Como lo sostiene la jurisprudencia de la Sala ^[4] el proceso de cobro coactivo no permite un cuestionamiento diferente pues no tiene por finalidad declarar o constituir obligaciones o derechos, sino hacer efectivas, mediante su ejecución, las obligaciones, claras, expresas y exigibles, previamente definidas a favor de la Nación y a cargo de los contribuyentes. Entonces, la ejecución presupone un acto previo, denominado título ejecutivo, idóneo para el adelantamiento del proceso de cobro, que se inicia con la notificación del mandamiento de pago.

En estos términos, el ámbito de la controversia dentro del proceso de cobro coactivo se circunscribe exclusivamente a las excepciones que podrían proponerse contra la orden de pago, enumerados en forma clara y taxativa en el artículo 831 del Estatuto Tributario, puesto que, en este proceso de cobro, no pueden debatirse cuestiones que debieron ser objeto de discusión en el proceso de determinación del tributo.

Se parte entonces del presupuesto de que en relación con el origen, la causa, liquidación y vigencia de la obligación que se pretende cobrar a través de tal procedimiento, han sido agotadas previamente todas las etapas de discusión

[⁴] Entre otras la sentencia del 29 de septiembre de 2005, Exp. 13609, M.P. Héctor Romero Díaz

Continuación oficio

administrativa y no ser dable controvertir aspectos diferentes a aquéllos dirigidos a enervar la eficacia del título ejecutivo^[5].

(...)

El deudor pretende discutir la legalidad de los actos administrativos ejecutoriados que le imponen la obligación de pagar una determinada suma de dinero a favor del fisco nacional, sin haber demandado dentro de la oportunidad tales actos en acción de nulidad y restablecimiento del derecho. Además, dentro del proceso administrativo de cobro puede, el deudor proponer contra el mandamiento de pago la excepción de interposición de demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, prevista en el artículo 831 del Estatuto Tributario cuando se encuentra en discusión la legalidad del acto administrativo que sirvió de título ejecutivo y, es la Jurisdicción Contencioso Administrativa, la que debe decidir si los actos administrativos deben o no continuar haciendo parte del proceso de cobro.

En el asunto sub exámine el actor no podía impugnar el mandamiento de pago con argumentos dirigidos a cuestionar de fondo la actuación de la Administración relacionada con el título que se cobra. Por lo tanto, se ajustaron a derecho las resoluciones por las cuales la DIAN declaró no probadas las excepciones propuestas.”

La prescripción de la acción de cobro trae como consecuencia la extinción de la competencia de la Administración para exigir coactivamente el pago de la obligación. En materia de prescripción de deudas tributarias, el término previsto en el Estatuto Tributario aplica igualmente a las entidades territoriales de conformidad con el precitado artículo 59 de la Ley 788 de 2002.

De acuerdo con lo anterior, dispone el artículo 817 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 86 de la Ley 788 de 2002, lo siguiente:

“La acción de cobro de las obligaciones fiscales, prescribe en el término de cinco (5) años, contados a partir de:

- 1. La fecha de vencimiento del término para declarar, fijado por el Gobierno Nacional, para las declaraciones presentadas oportunamente.*
- 2. La fecha de presentación de la declaración, en el caso de las presentadas en forma extemporánea.*
- 3. La fecha de presentación de la declaración de corrección, en relación con los mayores valores.*
- 4. La fecha de ejecutoria del respectivo acto administrativo de determinación o discusión.*

[⁵] En este sentido se ha pronunciado la Sección Cuarta en sentencia del 4 de mayo de 2001, Consejero Ponente Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié., exp. No. 11688

Continuación oficio

(...)"

La norma del Estatuto Tributario Nacional, aplicable a las entidades territoriales, sujeta la prescripción a la existencia de una declaración tributaria, o a la existencia de un acto administrativo de determinación oficial de la obligación. Por ende, para que las entidades territoriales puedan contabilizar el término de prescripción en todos aquellos casos en que la normatividad vigente no exige la presentación de una declaración tributaria, la entidad territorial estará obligada a liquidar oficialmente el tributo mediante acto administrativo, dentro de los términos que el Estatuto trae para la determinación oficial del mismo (artículo 717 del ETN).

Ahora bien, si en el acto de liquidación oficial se incluyen periodos que exceden el término para proferir el acto administrativo, es decir, se incorporan valores frente a los cuales se ha perdido la competencia para liquidar oficialmente, creeríamos que el contribuyente en el recurso de reconsideración puede manifestarse al respecto, caso en el cual deberá verificarse el término legal y proceder a modificar el acto de liquidación oficial eliminando los periodos liquidados de manera extemporánea. Si el contribuyente no interpone el recurso, el acto administrativo queda en firme y deberá continuarse con el proceso, sin perjuicio de los recursos o medios de defensa a los que acuda el sujeto pasivo en las etapas siguientes.

Cordialmente

LUIS FERNANDO VILLOTA QUIÑONES

Subdirector de Fortalecimiento Institucional Territorial
Dirección General de Apoyo Fiscal

ELABORÓ: Claudia Helena Otálora C.

Firmado digitalmente por:LUIS VILLOTA QUIÑONES

Subdirector De Fortalecimiento Institucional Territorial

Carrera 8 No. 6 C 38 Bogotá D.C. Colombia

Código Postal 111711

Conmutador (57 1) 381 1700 Fuera de Bogotá 01-8000-910071

atencioncliente@minhacienda.gov.co

www.minhacienda.gov.co