



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

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., veinticinco (25) de septiembre de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.
Radicación: 17001-23-33-000-2015-00277-01 (22623)
Demandante: CERVECERÍA UNIÓN S.A – CERVIUNIÓN S.A
Demandado: DEPARTAMENTO DE CALDAS

Temas: Impuesto al consumo y/o participación de licores, vinos, aperitivos, y similares de producción nacional de los bimestres correspondientes a los meses de enero a diciembre del año 2012. Procedencia de la liquidación de aforo y la liquidación oficial de revisión.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 2 de junio de 2016 promulgada por el Tribunal Administrativo de Caldas, la cual dispuso:

PRIMERO: DECLARÁSE infundada la excepción denominada por la parte demandada como “**IMPROCEDENCIA DE LA ACCIÓN**” propuesta.

SEGUNDO: DECLARÁSE la nulidad de la liquidación oficial de aforo del 28 de enero de 2014 expedida por el departamento de Caldas contra **CERVECERÍA UNIÓN S.A.**, y de la Resolución N° 1342-7 del 12 de febrero de 2015, que resolvió desfavorablemente el recurso de reconsideración interpuesto contra el anterior.

A título de restablecimiento del derecho, declarar en firme las declaraciones del impuesto al consumo de cerveza, sifones, refajos y mezclas presentadas por Cervecería Unión S.A por los meses de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre del año 2012.

TERCERO: CONDÉNASE en costas a cargo del Departamento de Caldas, fijándose como agencias en derecho la suma de \$2.900.000 M/CTE, liquídense las costas por Secretaría una vez ejecutoriada la presente providencia.

CUARTO: Ejecutoriada esta sentencia, **LIQUÍDENSE** los gastos del proceso, **DEVUÉLVANSE** los remanentes si los hubiere, y **ARCHÍVESE** el proceso, previas las anotaciones del caso en el Sistema Justicia Siglo XXI.

QUINTO: La anterior providencia se **NOTIFICA** en estrados.

ANTECEDENTES

1. Demanda

1.1 Pretensiones

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad Cervecería Unión S.A actuando mediante apoderada, solicitó:

1. Que se decrete la nulidad de a liquidación de aforo del 28 de enero de 2014 expedida por la Unidad de Rentas del Departamento de Caldas.

2. Que se declare la nulidad de la Resolución No.1342-7 del 12 de febrero de 2015 mediante la cual la Unidad de Rentas del Departamento de Caldas resuelve el recurso de reconsideración presentado contra la liquidación de aforo precitada.

3. Que a título de restablecimiento del derecho se declaren en firme las liquidaciones privadas presentadas con las declaraciones del impuesto al consumo, de cervezas, sifones, refajos y mezclas de los periodos de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2012 y que en consecuencia se declare que Cervecería Unión S.A., no debe suma alguna al Departamento de Caldas por tales periodos.¹

1.2 Hechos relevantes

Cervecería Unión S.A presentó las declaraciones del impuesto al consumo de cerveza, sifones, refajos y mezclas de bebidas en el Departamento de Caldas, correspondientes a los periodos de enero a diciembre del 2012.

Previo emplazamiento, la Unidad de Rentas de la Secretaría de Hacienda de la Gobernación de Caldas, expidió la liquidación de aforo del 28 de enero de 2014.

El 28 de marzo de 2014, la compañía accionante interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación de aforo.

La Resolución No.1342-7 del 12 de febrero de 2015, resolvió de forma adversa el recurso de reconsideración.

1.3 Normas violadas y concepto de la violación

1.3.1 Nulidad de la liquidación de aforo del 28 de enero de 2014 por expresa violación del debido proceso

El demandante señala que en concordancia con el artículo 59 de la Ley 788 de 2002 los entes territoriales para efectos de la fiscalización de los impuestos están en la obligación de utilizar los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional. Por esto, el Departamento de Caldas estaba en la obligación de seguir los procedimientos para la fiscalización del impuesto al consumo de cerveza, sifones, refajos y mezcla de bebidas establecidos en dicho ordenamiento.

¹ Folio 2 del expediente.

La liquidación de aforo únicamente es procedente cuando no se presenta la declaración tributaria correspondiente, situación que no se dio en este caso, porque la demandante presentó las declaraciones de los períodos de enero a diciembre del año 2012.

Por las razones expuestas, la Administración estaba obligada a seguir el procedimiento de revisión, y no el de aforo, según lo dispuesto en el Estatuto Tributario Nacional en sus artículos: 703, 704, 705 y 712.

Si eventualmente se aceptará que la liquidación de aforo pudiera tratarse como una liquidación oficial de revisión, se estaría frente a una imposibilidad jurídica de hacerlo, toda vez que, además de notificarse fuera de los 2 años que se tiene para modificar las declaraciones privadas, este procedimiento adolece de un requisito indispensable para la liquidación oficial de revisión, el requerimiento especial por parte de la administración al demandante.

1.3.2 Nulidad de la liquidación de aforo por falta de los requisitos exigidos para su validez

Considera el demandante que la liquidación de aforo del 28 de enero de 2014 carece de requisitos fundamentales para su validez, como lo es la explicación sumaria de las modificaciones efectuadas a la declaración, y la indicación de las bases gravables que determinan la liquidación.

1.3.3

ulidad de la liquidación de aforo por indebida notificación – notificación en lugar diferente a la que indicó el contribuyente

N

El artículo 215 de la ordenanza 674 del 2011, en concordancia con el artículo 563 del Estatuto Tributario Nacional, dispone que las notificaciones deben ser realizadas a la dirección informada por el contribuyente.

Sin embargo, la Unidad de Rentas cambió unilateralmente el procedimiento de notificación bajo el argumento que el demandante no registró en su última declaración la dirección de notificación, lo cual no es cierto, toda vez que, como se constata en las declaraciones presentadas, sí tiene registrada la dirección en las declaraciones de impuesto al consumo del periodo de enero a diciembre del 2012.

1.3.4 Improcedencia de la sanción por extemporaneidad

Cervecería Unión S.A presentó las declaraciones de impuesto al consumo de cerveza, sifones, refajos, y mezclas de bebidas de forma oportuna para los periodos correspondientes de enero a diciembre del año 2012, por lo cual no se cumple con los presupuestos del artículo 642 del Estatuto Tributario Nacional, dado que no hay un hecho sancionable.

Al no existir un hecho sancionable por extemporaneidad la administración aplicó indebidamente el artículo 642 del Estatuto Tributario Nacional, lo cual acarrea la nulidad de los actos proferidos por la Administración.

2. Oposición

El Departamento de Caldas, se opone a las pretensiones, con fundamento en los siguientes argumentos:

2.1. Revisadas las declaraciones de cada periodo, así como los demás elementos probatorios, se encontró que efectivamente se dejó de declarar y pagar el impuesto al consumo por ciertas cantidades de productos introducidas al Departamento de Caldas, lo que motivó el proceso de determinación por parte de la Administración.

2.2. Las tornaguías que sirvieron a la Unidad de Rentas del Departamento de Caldas para verificar el ingreso de cervezas, sifones, y refajos al territorio departamental fueron medios probatorios eficaces, pues su expedición significa que se autorizó su distribución. Supone esto que si la tornaguía no corresponde a lo declarado debía proceder a aforarse oficialmente.

2.3. En el proceso de fiscalización la Administración detectó las anomalías mencionadas, por ejemplo, en el mes de diciembre de 2012, la empresa demandante reportó en las tornaguías 90.165 unidades, mientras que solo declaró un total de 78.162 unidades, arrojando una diferencia de 12.003 unidades que generó un impuesto por valor de \$116.491.922, monto que no fue declarado ni pagado por el demandante.

2.4. Argumenta que, si lo procedente fuera la liquidación oficial de revisión en lugar de la liquidación de aforo, su notificación fue oportuna, pues se realizó en enero de 2014. Además, el emplazamiento para declarar cumplió con los requisitos que se exigen para el requerimiento especial.

Se debe entender notificada la Liquidación Oficial de Revisión por conducta concluyente. Todo, porque la demandante interpuso el recurso de reconsideración en el término establecido en la ley.

2.5. Propuso excepción denominada “improcedencia de la acción”, toda vez que el acto administrativo se encuentra ajustado a derecho como lo establece la ley y la jurisprudencia.

3. Sentencia de primera instancia

Para anular los actos demandados, dijo el Tribunal Administrativo de Caldas:

3.1 De conformidad con lo dispuesto en el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, las entidades territoriales en el procedimiento de fiscalización de los tributos a su cargo, deben someterse a las disposiciones del Estatuto Tributario Nacional.

3.2 El procedimiento que fue escogido por la Administración fue el incorrecto. La liquidación oficial de aforo opera únicamente en los casos en que el contribuyente no ha presentado la declaración de impuestos. El procedimiento indicado es el de revisión, toda vez que el contribuyente sí presentó las declaraciones del impuesto al consumo sobre cerveza, sifones, refajos y mezclas de bebidas.

3.3. Así las cosas, es claro que el procedimiento adelantado por la Administración, para incluir las nuevas unidades encontradas en las tornaguías en las declaraciones del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas del año 2012, no se ajustó a las disposiciones tributarias que regulan la Liquidación Oficial de Revisión.

4. Recurso de apelación

El Departamento de Caldas, actuando mediante apoderado apeló la sentencia de primera instancia proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas el 2 de junio de 2016, por las siguientes razones:

(i) El Tribunal Administrativo de Caldas no tuvo en cuenta que con el emplazamiento para declarar proferido a Cerviunión S.A., se permitió el ejercicio de su derecho a la defensa, permitiéndole modificar las declaraciones presentadas.

(ii) Lo que pretendió la Administración cuando adelantó el proceso de aforo fue darle a conocer a la sociedad Cerviunión S.A., las inconsistencias presentadas en las declaraciones privadas.

(iii) La interpretación del Tribunal respecto del procedimiento que se debió adelantar, privilegia lo procedimental sobre lo sustancial.

(iv) En el momento en que Cerviunión S.A. interpuso el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de aforo se entiende que fue notificada por conducta concluyente, lo que subsana cualquier irregularidad en ese punto.

(v) Al interponer Cerviunión S.A. el recurso de reconsideración frente a la liquidación oficial de aforo materializó su derecho de defensa contra el acto administrativo.

5. Alegatos de conclusión en segunda instancia

La apoderada de la parte **demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

La apoderada de la parte demandada no intervino en esta etapa procesal.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El señor Procurador considera que la sentencia se debe confirmar por lo siguiente:

No es posible tener la liquidación de aforo como liquidación oficial de revisión, porque en esa actuación, no se expidió requerimiento especial, el cual es requisito necesario en el procedimiento de revisión.

La sociedad demandante declaró el impuesto al consumo en el periodo fiscalizado, es por esto que lo que le correspondía a la Administración era expedir la liquidación oficial de revisión y no la liquidación de aforo.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Liquidación oficial de revisión y liquidación de aforo

Para decidir este recurso es indispensable hacer las siguientes distinciones:

1.1. Mediante el procedimiento oficial de revisión, previsto en el Estatuto Tributario, la Administración Tributaria podrá modificar las liquidaciones

privadas de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, tanto de orden nacional como local².

1.2. La liquidación oficial de revisión parte siempre del supuesto de que el contribuyente ha cumplido su deber de presentar el denuncia privado del tributo y tiene, por fin, modificar las declaraciones privadas presentadas por el contribuyente.

Eso explica la existencia de un acto de trámite previo, requerimiento especial. Acto administrativo que debe contener todos los puntos que se proponen modificar, la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones, así como la explicación de las razones en que se sustenta la decisión administrativa, que necesariamente, de ser el caso se deben reflejar en el acto definitivo- liquidación oficial de revisión³.

1.3. La liquidación oficial de aforo, por el contrario, parte de un hecho distinto. El contribuyente no ha cumplido su deber de presentar la declaración respectiva. Por eso, no hay un acto previo semejante al requerimiento especial, por obvias razones.

El artículo 715 del E.T., dispone:

“EMPLAZAMIENTO PREVIO POR NO DECLARAR. Quienes incumplan con la obligación de presentar las declaraciones tributarias, estando obligados a ello, serán emplazados por la Administración de Impuestos, previa comprobación de su obligación, para que lo hagan en el término perentorio de un (1)

² Cf. Artículo 66 de la Ley 383 de 1997, “Los municipios y distritos, para efectos de las declaraciones tributarias y los procesos de fiscalización, liquidación oficial, imposición de sanciones discusión y cobro relacionados con los impuestos administrados por ellos, aplicaran los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional”.

Artículo 59 de la Ley 788 de 2002 dispuso; “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 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 estas respecto del monto de los impuestos”.

³ Artículos 702, 703, 704 y 711 del E.T.

mes, advirtiéndoseles de las consecuencias legales en caso de persistir su omisión.

El contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que presente la declaración con posterioridad al emplazamiento, deberá liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad, en los términos previstos en el artículo [642](#)".

1.4. Se trata, pues, de dos figuras distintas, dadas las obligaciones o deberes incumplidos, lo que explica, igualmente, que el plazo para el ejercicio de la potestad de fiscalización, procedimiento, monto de las sanciones, etc., sean diferentes.

Y si bien, en ambos procedimientos se garantiza el derecho al debido proceso y el derecho de defensa, lo cierto es que, por tratarse de formalidades concebidas en favor del administrado, su cumplimiento y respeto imponen a todas las autoridades velar por su estricta realización, sin que se pueda sustituir o suplantar uno por otro, más cuando está en juego no solo la determinación del impuesto sino también la imposición de una sanción.

Con mayor razón si se tiene en cuenta, como ha dicho esta Sala que "*Dentro de las liquidaciones oficiales de impuestos se encuentran la de aforo y la de revisión. La liquidación de aforo tiene por objeto que la Administración determine la obligación tributaria a cargo del contribuyente, cuando éste no ha cumplido el deber de declarar, estando obligado a ello (artículo 717 del Estatuto Tributario). El trámite previo a la liquidación de aforo es la expedición previa del emplazamiento para declarar y la imposición de la sanción por no declarar (artículos 643, 715 y 716 ibídem).*

La liquidación de revisión, por su parte, tiene por finalidad modificar, por una sola vez, las declaraciones privadas de los contribuyentes, para lo cual es necesaria la expedición del requerimiento especial (artículos 702 y 703 del Estatuto Tributario).

En síntesis, el presupuesto para la práctica de la liquidación de aforo, es la inexistencia de la declaración a cargo del obligado, y para la de revisión, por el contrario, la existencia de aquélla, con el fin de modificar oficialmente su contenido".⁴

⁴ Sentencia del 25 de septiembre de 2006. Exp.66001-23-31-000-2003-00884-01 (15690) – Magistrado Ponente: Héctor J. Romero Díaz.

Sentencia del 5 de marzo de 2018. Exp.680012331000-2010-00111-01 (21920) – Magistrado Ponente: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

2. Caso concreto

2.1 La sociedad Cervecería Unión S.A presentó las declaraciones del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas, correspondientes a los meses de enero a diciembre del año 2012.

Naturalmente, que si existían diferencias respecto al impuesto a cargo o a las bases gravables, lo indicado era expedir el requerimiento especial y posteriormente la liquidación oficial de revisión.

No obstante, previo emplazamiento para declarar, la Administración expidió liquidación de aforo el día 28 de enero de 2014.

2.2. En esas condiciones, no se rituó el procedimiento correspondiente a la liquidación oficial de revisión, omisión que vulnera una forma esencial, que está concebida en garantía de los derechos del contribuyente.

Se insiste, el emplazamiento como acto previo de la liquidación de aforo busca como fin único que el contribuyente presente su declaración.

El requerimiento especial como acto previo a la liquidación oficial de revisión tiene como finalidad que el obligado que ya cumplió la obligación de declarar tenga la potestad de corregir en los términos señalados por la Administración.

2.3. En el caso concreto, la Administración no se ajustó a los procedimientos dispuestos en el ordenamiento, por lo tanto, su actuación es nula.

3. Sobre la condena en costas

No habrá lugar a condena en costas (gastos o expensas del proceso y agencias del derecho) porque en el expediente no se probó su causación, como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del CGP, aplicable al caso concreto por expresa remisión del artículo 188 del CPACA.

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

FALLA

1. Confirmar la sentencia proferida en primera instancia por el Tribunal Administrativo de Caldas el 2 de junio de 2016.

2. Sin condena en costas en esta instancia.

3. Reconocer personería a Carmen Eugenia Cardona León quién actúa en calidad de apoderada de la parte demandada.

4. Ejecutoriada la presente providencia, devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ