

PROCESO DE DETERMINACION DE IMPUESTOS - Es diferente al proceso de cobro coactivo / REMATE - Se suspende con la admisión de la demanda ante el Contencioso Administrativo

Se precisa que el demandante interpreta de manera errónea los artículos 720 y 835 del E.T. Tal como lo precisó el a quo, uno es el proceso de determinación de impuestos y otro el proceso de cobro coactivo. Para que se inicie el proceso de cobro, es indispensable que se surta el proceso de determinación del impuesto porque de este proceso deviene el título ejecutivo objeto de cobro. Y, si bien la autoridad tributaria puede iniciar el proceso de cobro coactivo una vez que queda en firme la liquidación oficial, esa circunstancia no constituye obstáculo para presentar la demanda ante la jurisdicción. Es más, presentada la demanda, el artículo 835 del E.T. dispone que su admisión, no suspende el proceso de cobro, pero sí el remate. En consecuencia, no prospera la excepción de inepta demanda.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 835

VIA GUBERNATIVA - Agotamiento. Requisito de procedibilidad / CADUCIDAD - Término para demandar actos de determinación de impuestos

Precisa la Sala que el municipio también interpretó de manera errada la forma en que se deben contabilizar los términos de caducidad para demandar actos de determinación de impuestos. Su equivocación se deriva de la interpretación que hizo de los artículos 720 y 835 del E.T y, por eso, se le aclara que, en materia tributaria también se debe agotar la vía gubernativa mediante la interposición del recurso de reconsideración, salvo que el demandante, voluntariamente, decida prescindir del recurso y acudir directamente a la jurisdicción cuando ha atendido en debida forma el requerimiento especial (Art. 720 E.T). Ahora bien, cuando la autoridad tributaria formula liquidación de aforo y el demandante opta por interponer el recurso de reconsideración, los términos de caducidad se cuentan a partir del día siguiente a la notificación del acto que decide el recurso. Cuando no se interpone el recurso, el término de caducidad se cuenta a partir del día siguiente a la notificación de la liquidación oficial. (Art. 136-2 C.C.A.)

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 720 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 835 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA - ARTICULO 136-2

INDUSTRIA Y COMERCIO PARA LAS EMPRESAS DEL SECTOR ELECTRICO - Se les aplica la ley 56 de 1981 y el articulo 51 de la ley 383 de 1997 / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO DE GENERADORAS DE ENERGIA - Hechos generadores

En sentencia que ahora se reitera la Sala precisó que el impuesto de industria y comercio sobre el servicio público domiciliario de energía eléctrica y las actividades complementarias al mismo se encuentran reguladas, de manera íntegra, en el artículo 7 de la Ley 56 de 1981 y en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 y, por eso, se aplica de preferencia sobre la Ley 14 de 1983. Conforme con esas disposiciones, son cuatro los hechos generadores del impuesto de industria y comercio: La explotación a cualquier título de las plantas de generación de energía eléctrica. La Transmisión y conexión de energía eléctrica. La Compraventa de energía eléctrica. El servicio público Domiciliario. Teniendo en cuenta que la empresa demandante es una empresa multipropósito le asiste razón al Municipio de Santa Rosa de Cabal en cuanto precisa que la Central Hidroeléctrica de Caldas

S.A. E.S.P. está en la obligación de declarar el impuesto de industria y comercio por las cuatro actividades.

NOTA DE RELATORIA: Sobre el impuesto de industria y comercio a las generadoras de energía se reitera sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 23 de julio de 2009, Rad. 16228, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

ESTATUTO TRIBUTARIO - Casos en que debe aplicarlo los municipios / LIQUIDACION DE AFORO - Objeto / LIQUIDACION DE REVISION - Finalidad

Conforme al artículo 66 de la Ley 383 de 1997, los municipios tienen la obligación de aplicar las normas del Estatuto Tributario, para efectos de las declaraciones y los procesos de fiscalización, liquidación oficial, imposición de sanciones, discusión y cobro de los impuestos municipales. 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.

FUENTE FORMAL: LEY 383 DE 1997 - ARTICULO 66 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 720 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 703

LIQUIDACION DE AFORO - No procede cuando el contribuyente ha presentado declaración tributaria

Se infiere de los hechos probados y de las normas citadas, que el Municipio de Santa Rosa de Cabal no estaba facultado para practicar liquidación de aforo por el año 2002 puesto que ya el contribuyente había declarado el impuesto por tales vigencias. Si el municipio advirtió que la demandante omitió en las declaraciones de industria y comercio, los ingresos provenientes de la actividad de transmisión y distribución de energía eléctrica, debió practicar liquidación oficial de revisión, previa expedición del requerimiento especial, con el propósito de modificar las liquidaciones privadas para adicionar los ingresos y modificar el impuesto a cargo.

NOTA DE RELATORIA: Sobre la liquidación de aforo se reitera sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 26 de octubre de 2009, Rad. 17045, M.P. William Giraldo Giraldo

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá, D.C., Veintiséis (26) de noviembre de dos mil nueve (2009)

Radicación número: 66001-23-31-000-2006-00152-01(16762)

Actor: CENTRAL HIDROELECTRICA DE CALDAS S.A. E.S.P.

Demandado: MUNICIPIO DE SANTA ROSA DE CABAL

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Risaralda proferida el 4 de junio de 2007, que en la parte resolutive dispuso:

“1. Declárase no probadas las excepciones de inepta demanda y caducidad propuestas por la entidad demandada.

2. Declárase la nulidad de la liquidación de aforo N° 010 del 13 de julio de 2005 por medio de la cual se efectúa liquidación de aforo al contribuyente Central Hidroeléctrica de Caldas S.A. E.S.P. por la actividad de servicios, hecho generador del Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros año gravable 2002 y de la N° 020 del 13 de diciembre de 2005 por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación de aforo; las cuales fueron proferidas por la Secretaría de Hacienda - Tesorería del Municipio de Santa Rosa de Cabal.

3. En consecuencia de lo anterior, se declara en firme y sin modificaciones las declaraciones de Industria y Comercio presentadas por la Central Hidroeléctrica de Caldas S.A. E.S.P. por los períodos gravables del año 2002.

4. Una vez en firme la presente decisión, por Secretaría procédase con la devolución a la parte demandante de los remanentes de la cuota de gastos a que hubiere lugar.

5. La misma dependencia del Tribunal expedirá copias que soliciten las partes de conformidad con lo preceptuado en el artículo 115 del C.P.C.

7. (sic) Ejecutoriada esta providencia archívese el expediente”.

ANTECEDENTES PROCESALES

DEMANDA

La Central Hidroeléctrica de Caldas - CHEC S.A. E.S.P., en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, demandó la nulidad de *“los actos administrativos contenidos en las Resoluciones Números 10 de julio 13 de 2005 que contiene la liquidación de aforo del impuesto de Industria y Comercio de 2002 y Resolución No. 20 de diciembre 13 de 2005 (...) con la cual se resuelve el*

recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución No. 10 de julio de 2005 y se declara agotada la vía gubernativa”.

A título de restablecimiento del derecho solicitó, que:

“(…) se declaren en firme y sin modificaciones las declaraciones del IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO presentadas por la CENTRAL HIDROELÉCTRICA DE CALDAS S.A. CHEC, por cada uno de los bimestres del 2002, según el siguiente detalle de cada una de las declaraciones

BIMESTRE	BASE GRAVABLE	INDUSTRIA Y COMERCIO	AVISOS Y TABLEROS	TOTAL
Enero - Febrero	725.827.483	5.806.620	870.993	6.677.613
Marzo - Abril	725.827.483	5.806.620	870.993	6.677.613
Mayo - Junio	794.380.410	6.355.044	953.256	7.308.300
Julio - Agosto	817.325.298	6.538.602	980.790	7.519.392
Septiembre - Octubre	1.065.255.330	4.858.949	728.843	5.587.792
Noviembre - Diciembre	873.028.095	3.512.973	526.946	4.039.919
TOTALES	5.001.644.079	32.876.808	4.931.821	37.808.629

...Se condene en costas al Municipio de Santa Rosa por la acción temeraria de pretender gravámenes que ya la sociedad que represento había pagado y por imponer sanciones sin que se hayan presentado infracciones a la ley tributaria por parte de la CHEC”.

Invocó como normas vulneradas las siguientes:

- Estatuto Tributario: artículos 705, 714, 715, 716, 717.
- Ley 788 de 2002: artículo 59.

El concepto de violación lo fundamentó de la siguiente manera.

- Artículos 715, 716 y 717 del E.T.

Señaló el demandante que los artículos 715 a 717 del E.T. regulan el procedimiento para formular liquidación de aforo, liquidación que procede cuando los contribuyentes no cumplen con la obligación tributaria de declarar, cuantificar y pagar los impuestos a cargo. Que el municipio le aplicó de manera indebida esas

disposiciones porque no tuvo en cuenta las declaraciones del impuesto de industria y comercio que presentó en el año 2002 por los correspondientes periodos gravables y que adujo como prueba durante el proceso administrativo.

Manifestó que si el Municipio dudó del impuesto declarado, debió adelantar el proceso administrativo correspondiente para formular liquidación oficial de revisión y, de esa manera, garantizarle el derecho de defensa.

- Artículos 704 y 715 del E.T.

Dijo el apoderado de la demandante que era obligación de la administración tributaria notificar requerimiento especial, en el que le informaran sobre las inconsistencias de la declaración privada. Que ese requerimiento debió notificarlo en el término de dos años, contados a partir del vencimiento del plazo para declarar. Que como no se notificó el requerimiento en ese periodo, la liquidación privada adquirió firmeza.

Adujo la demandante que el proceder del Municipio violó el derecho al debido proceso porque desconoció las normas procedimentales de determinación de impuestos y constriñó al contribuyente a cumplir obligaciones que no estaban consagradas en la ley, tal como la de presentar más de una declaración privada de impuestos por una misma vigencia fiscal, en contravía de lo dispuesto en los artículos 705 E y 714 del E.T.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El apoderado del Municipio de Santa Rosa de Cabal propuso las excepciones de inepta demanda y caducidad y se opuso a las pretensiones de la demanda.

Señaló que es inepta la demanda porque los actos acusados no se podían demandar mediante la acción de nulidad y restablecimiento del derecho. Dijo que esos actos, son actos administrativos especiales cuya expedición se rige por el Estatuto Tributario. Que una vez ejecutoriada la liquidación oficial, ésta constituye un título ejecutivo que puede ser cobrado dentro de un proceso administrativo especial. Que conforme con el artículo 835 del E.T., dentro del proceso administrativo de cobro coactivo sólo es demandable el que resuelve las

excepciones. Que como el demandante optó por interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial, una vez en firme ese acto, el demandante sólo podía ejercer una de dos posibilidades: o interponer el recurso de reconsideración, o interponer la demanda ante el Tribunal.

Como consecuencia de lo anterior, dijo que el artículo 720 del E.T. permite prescindir del recurso de reconsideración y que precisamente por eso, el contribuyente cuenta con cuatro meses, a partir de la notificación de la liquidación oficial para presentar la demanda ante la jurisdicción contenciosa. Que la demandante debió presentar la demanda hasta el 13 de noviembre de 2005 y no el 23 de enero de 2006, y, por lo tanto, adujo que la acción estaba caducada.

Respecto al asunto de fondo, se opuso a las pretensiones de la demanda porque consideró que el proceso administrativo que adelantó el Municipio era el de cobro. Reiteró que ese proceso tiene el carácter de tributario y que para determinar obligaciones tributarias no declaradas, el procedimiento se sujetaba a lo establecido en los artículos 66 de la Ley 383 de 1997, 59 de la Ley 788 de 2002 y en el Estatuto Tributario.

Insistió en que no era necesario que el demandante interpusiera el recurso de reconsideración, de conformidad con lo prescrito en el párrafo del artículo 720 del E.T. pero que una vez ejercido y en firme la liquidación oficial, el municipio gozaba de facultad para cobrarlo. Que conforme con el artículo 835 del E.T., de los actos administrativos que se profirieron dentro del proceso de cobro coactivo que inició el Municipio de Santa Rosa de Cabal, sólo era pertinente demandar los actos que resuelven las excepciones que se propongan contra el mandamiento de pago y que, precisamente en el sub iudice, las resoluciones de carácter administrativo demandadas no tenían tal calidad.

Sostuvo que los actos demandados se expidieron con sujeción a los principios de legalidad, publicidad y transparencia, que se deben observar en el proceso administrativo de cobro coactivo.

Adujo que si la demandante no estaba de acuerdo con la liquidación de aforo, debió prescindir del recurso de reconsideración, para evitar que la liquidación oficial alcanzara fuerza ejecutoria.

En cuanto a las declaraciones que presentó el demandante como prueba del cumplimiento de la obligación tributaria manifestó que era procedente formular liquidación de aforo y no liquidación de revisión por cuanto las declaraciones que aportó la demandante, estaban referidas al ICA causado por la generación y por la comercialización de energía eléctrica, más no por la actividad de servicios prestados por el año gravable 2002. Señaló que cuando un contribuyente desarrolla varias actividades que dan lugar a más de un hecho generador, surge la obligación de declarar por todas las actividades en un solo formulario o en varios. Además, dijo que las declaraciones aportadas pertenecían a los periodos gravables 2003 y 2004.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió a las súplicas de la demanda.

Respecto de la excepción de inepta demanda presentada por la demandada, señaló el Tribunal que las normas del Código Contencioso Administrativo son de carácter subsidiario que sólo se aplican cuando las normas del E.T. no regulan el tema. Que conforme con el E.T., antes de acudir a la jurisdicción en sede de nulidad y restablecimiento del derecho, el contribuyente debe agotar la vía gubernativa.

Sostuvo el a quo que el procedimiento de determinación y liquidación de la obligación tributaria es independiente del proceso de cobro coactivo, que éste se inicia con posterioridad para obtener el recaudo de las deudas fiscales a cargo de los contribuyentes, que comienza con la notificación del mandamiento de pago y no con la resolución que decide el recurso de reconsideración, como de forma incorrecta lo entiende el Municipio.

En relación con la excepción de caducidad de la acción adujo el Tribunal que, en el sub examine, la vía gubernativa fue agotada con la notificación de la resolución No. 20 del 13 de diciembre de 2005, notificada el 10 de enero de 2006, por lo que la demanda fue presentada en el término previsto en la ley.

Indicó el Tribunal que la demandante sí cumplió con la obligación de declarar el impuesto de industria y comercio por los períodos gravables del año 2002. Que, en consecuencia, si la Administración consideró que el demandante no

liquidó el impuesto por los ingresos que recibió la demandante por la actividad de distribución local o regional de energía, debió adelantar el proceso de fiscalización y proferir liquidación oficial de revisión y no liquidación de aforo como en efecto lo hizo.

Sostuvo que la administración debió suspender el proceso de liquidación de aforo e iniciar el proceso de liquidación de revisión cuando el demandante le puso de presente las declaraciones de ICA presentadas. Recalcó que el proceso para formular liquidación de aforo sólo procede cuando se omite la presentación de la declaración tributaria, de conformidad con el artículo 715 del E.T., mientras que el proceso para formular liquidación oficial de revisión se adelanta cuando la administración considera que la liquidación privada es inexacta o incorrecta o se ha omitido algún ingreso o concepto, tal como lo indica el artículo 714 del E.T.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La demandada apeló y, para el efecto, reiteró los argumentos de la contestación a la demanda y agregó que el proceso administrativo coactivo tiene una naturaleza especial, con una reglamentación expresa, que no es la misma que se rige por el Código Contencioso Administrativo, por tal razón, debe aplicarse en el caso concreto el artículo 66 de la Ley 383 de 1997 y el artículo 1 inciso 2 del C.C.A.

Adujo que la liquidación de aforo quedó ejecutoriada con la resolución que falló en forma negativa el recurso de reconsideración, razón por la que no procedía la demanda ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, toda vez que la liquidación oficial constituía título ejecutivo suficiente para adelantar el proceso de cobro, tal como lo dispone el artículo 828 del E.T.

Reiteró que la liquidación de aforo que se notificó a la demandante es un acto eminentemente tributario y, por orden de la ley y del debido proceso, al estar reglamentado en el E.T. debe regirse por este procedimiento y no otro, pues no existe vacío procedimental.

Dijo que la Tesorería de Santa Rosa de Cabal en ningún momento confundió las etapas del proceso administrativo coactivo, pues la demandante dejó de lado las opciones de defensa técnica que le otorgaban los artículos 829

numeral 4 y el párrafo del 720, lo que condujo a que la actividad procesal alcanzara la segunda etapa que es la vía coactiva. En consecuencia, una vez agotada la vía gubernativa, por expresa disposición del artículo 835 del E.T. esos actos son “*indemandables*”, y, por lo mismo, la demanda era improcedente.

Sostuvo que el Tribunal Administrativo de Risaralda violó el debido proceso del Municipio de Santa Rosa de Cabal, toda vez que aplicó normas del procedimiento general y omitió que la actuación adelantada por la accionada se circunscribió a un procedimiento especial, regulado por el E.T., a un acto administrativo que no tiene el carácter de puro y simple al que pueda serle aplicado el artículo 135 del C.C.A.

Mencionó que la excepción de caducidad propuesta por la demandada está llamada a prosperar, pues una vez que la demandante interpuso el recurso de reconsideración, la liquidación oficial quedó ejecutoriada y, por ende, tornó en improcedente la demanda, de conformidad con el artículo 829 numeral 4 del E.T.

En relación con el impuesto de industria y comercio, adujo el Municipio que el a quo desconoció los artículos 32, 33, 34, 35, 36 y s.s. de la Ley 14 de 1983 y olvidó que en los casos de prestación de servicios de energía eléctrica, el ICA se paga en el municipio donde se vende la energía al usuario final y en el lugar en donde se ubican las subestaciones.

Indicó que no existe ley que haya unificado los hechos generadores del ICA, que la denominación del impuesto es genérica y que la causación de este impuesto depende de la práctica del hecho generador que se realice.

Dijo que si la demandante oculta la obligación tributaria al indicar que sólo desarrolla una actividad comercial, cuando, además, presta la actividad industrial y la de servicios. Que es proceder constituye un acto de mala fe y una conducta evasora del deber tributario y que, por tal razón, el Municipio demandado no está de acuerdo con que se presente solo una declaración de ICA si se realizan dos hechos generadores del impuesto. En consecuencia, por un “*formulismo*” no consagrado en la Ley, el Municipio de Santa Rosa de Cabal no va a dejar de cobrar lo que tributariamente le corresponde por las actividades de servicio realizadas en su territorio.

Por último, pidió declarar la legalidad de las resoluciones demandadas y, en consecuencia, que se le permita al municipio de Santa Rosa de Cabal adelantar el proceso de cobro coactivo por la actividad de servicios no declarada ni pagada por la demandante.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Las partes no alegaron de conclusión.

El **Ministerio Público** no se pronunció.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por el Municipio de Santa Rosa de Cabal, decide la Sala si se ajustan a derecho los actos demandados.

En concreto, corresponde definir, por una parte, las excepciones propuestas de inepta demanda y caducidad de la acción, y por otra, en caso de que no prosperen las excepciones, si era procedente que el Municipio de Santa Rosa de Cabal formulara liquidación de aforo por el impuesto de industria y comercio por concepto de los servicios de transmisión regional y local que dijo que prestó la demandante por el año 2002 en la jurisdicción de ese municipio.

Para el efecto, la Sala destaca los siguientes hechos probados:

- La Central Hidroeléctrica de Caldas -CHEC S.A. E.S.P.- es una empresa de servicios públicos domiciliarios multipropósito¹ que presta servicios públicos

¹ "Ley 142 de 1994. [ARTÍCULO 18. OBJETO](#). La empresa de servicios públicos tiene como objeto la prestación de uno o más de los servicios públicos a los que se aplica esta ley, o realizar una o varias de las actividades complementarias, o una y otra cosa.

Las comisiones de regulación podrán obligar a una empresa de servicios públicos a tener un objeto exclusivo cuando establezcan que la multiplicidad del objeto limita la competencia y no produce economías de escala o de aglomeración en beneficio del usuario.

En todo caso, las empresas de servicios públicos que tengan objeto social múltiple deberán llevar contabilidad separada para cada uno de los servicios que presten; y el costo y la modalidad de las operaciones entre cada servicio deben registrarse de manera explícita.

domiciliarios y desarrolla las actividades complementarias de generación, comercialización, transformación, interconexión y transmisión de energía eléctrica.²

- En desarrollo de las anteriores actividades, presentó declaraciones bimestrales del impuesto de Industria y Comercio en el Municipio de Santa Rosa de Cabal por el año 2002, así.

BIMESTRE	BASE GRAVABLE	INDUSTRIA Y COMERCIO	AVISOS Y TABLEROS	TOTAL	CONCEPTO	FORMULARIO
Enero - Febrero	725.827.483	5.806.620	870.993	6.677.613	COMERCIALIZACIÓN	0464 ³
Marzo - Abril	725.827.483	5.806.620	870.993	6.677.613	COMERCIALIZACIÓN	1725 ⁴
Mayo - Junio	794.380.410	6.355.044	953.256	7.308.300	COMERCIALIZACIÓN	2216 ⁵
Julio - Agosto	817.325.298	6.538.602	980.790	7.519.392	COMERCIALIZACIÓN	2215 ⁶
Septiembre - Octubre	1.065.255.330	4.858.949	728.843	5.587.792	COMERCIALIZACIÓN Y TRANSPORT E	2401 ⁷
Noviembre - Diciembre	873.028.095	3.512.973	526.946	4.039.919	DISTRIBUCIÓN Y COMERCIALIZACIÓN	2402 ⁸
TOTAL ES	5.001.644.079	32.876.808	4.931.821	37.808.629		

- Previo requerimiento especial, mediante Resolución No.010 del 13 de julio de 2005, la Secretaría de Hacienda del Municipio de Santa Rosa de Cabal, formuló liquidación de aforo a la demandante por la actividad de **servicios de transmisión de energía eléctrica** desde sus sistemas de transmisión regional STR y su sistema de distribución local (SDL) por el año gravable 2002.

² Folio 3 anverso.

³ Folio 36

⁴ Folio 37

⁵ Folio 38

⁶ Folio 40

⁷ Folio 42

⁸ Folio 44

- Mediante Resolución 020 del 13 de diciembre de 2005 se decide el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución 010 de 2005 y, se confirma. Esta Resolución se notificó el 10 de enero de 2006⁹

Excepciones.

a) Inepta demanda.

Adujo el municipio que la demanda presentada era inepta porque el demandante optó por presentar el recurso de reconsideración y, en consecuencia, ya no era procedente interponer la acción de nulidad y restablecimiento del derecho. Dijo que, según se deriva de los artículos 720 y 835 del E.T, cuando se formula liquidación oficial y sobre la misma se decide el recurso de reconsideración, el Municipio puede, de manera inmediata, proceder a su cobro. Interpretó que, bajo ese entendido, ya no era procedente la acción de nulidad y restablecimiento del derecho ante la jurisdicción contenciosa. Además, porque de conformidad con el artículo 835 del E.T. sólo son demandables ante la jurisdicción, los actos que resuelven las excepciones.

Sobre el particular se precisa que el demandante interpreta de manera errónea los artículos 720 y 835 del E.T. Tal como lo precisó el a quo, uno es el proceso de determinación de impuestos y otro el proceso de cobro coactivo. Para que se inicie el proceso de cobro, es indispensable que se surta el proceso de determinación del impuesto porque de este proceso deviene el título ejecutivo objeto de cobro. Y, si bien la autoridad tributaria puede iniciar el proceso de cobro coactivo una vez que queda en firme la liquidación oficial, esa circunstancia no constituye obstáculo para presentar la demanda ante la jurisdicción. Es más, presentada la demanda, el artículo 835 del E.T. dispone que su admisión, no suspende el proceso de cobro, pero sí el remate. En consecuencia, no prospera la excepción de inepta demanda.

b) Caducidad

Adujo el Municipio que la demanda se encuentra caducada porque el término se debe contar a partir de la notificación de la liquidación oficial. Precisa la

⁹ Fl. 10

Sala que el municipio también interpretó de manera errada la forma en que se deben contabilizar los términos de caducidad para demandar actos de determinación de impuestos. Su equivocación se deriva de la interpretación que hizo de los artículos 720 y 835 del E.T y, por eso, se le aclara que, en materia tributaria también se debe agotar la vía gubernativa mediante la interposición del recurso de reconsideración, salvo que el demandante, voluntariamente, decida prescindir del recurso y acudir directamente a la jurisdicción cuando ha atendido en debida forma el requerimiento especial (Art. 720 E.T).

Ahora bien, cuando la autoridad tributaria formula liquidación de aforo y el demandante opta por interponer el recurso de reconsideración¹⁰, los términos de caducidad se cuentan a partir del día siguiente a la notificación del acto que decide el recurso. Cuando no se interpone el recurso, el término de caducidad se cuenta a partir del día siguiente a la notificación de la liquidación oficial. (Art. 136-2 C.C.A.)

En el caso está probado que el demandante formuló el recurso de reconsideración contra la Resolución 010 de 2005 mediante la que se formuló liquidación de aforo y que éste fue resuelto mediante Resolución 020 del 13 de diciembre de 2005. La demanda fue presentada el 23 de enero de 2006¹¹. Habida cuenta que la notificación de la Resolución 020 se surtió el 10 de enero de 2006 y que los términos de caducidad para interponer la demanda vencían el 11 de mayo de 2006, es evidente que la demanda se presentó en término. En consecuencia, tampoco prospera la excepción de caducidad.

Asunto de Fondo.

En sentencia que ahora se reitera¹² la Sala precisó que el impuesto de industria y comercio sobre el servicio público domiciliario de energía eléctrica y las actividades complementarias al mismo se encuentran reguladas, de manera

¹⁰ En este caso no se aplica el artículo 720 del E.T. por cuanto previo a la liquidación de aforo se formula un emplazamiento previo por no declarar (art. 715 E.T).

¹¹ Fl. 54

¹² CONSEJO DE ESTADO.SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero Ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá D.C., Veintitrés (23) de julio de dos mil nueve (2009).Radicación: 76001 23 31 000 2004 01710 01.No. Interno:16228.Actor: EMPRESA DE ENERGÍA DEL PACÍFICO S.A. E.S.P. EPSA C/MUNICIPIO DE DAGUA – VALLE.

íntegra, en el artículo 7 de la Ley 56 de 1981 y en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 y, por eso, se aplica de preferencia sobre la Ley 14 de 1983¹³.

Conforme con esas disposiciones, son cuatro los hechos generadores del impuesto de industria y comercio:

- La explotación a cualquier título de las plantas de generación de energía eléctrica.¹⁴

¹³ En la aclaración de voto proferida dentro del proceso 08001233100019980007101 (17059), se precisaron otras razones por las cuales el servicio público domiciliario de energía eléctrica y las actividades complementarias al mismo no pueden ser tratadas como un simple servicio análogo a los previstos en la Ley 14 de 1983. En esa aclaración se precisó que “El artículo 365 de la Carta Política dispone que los servicios públicos son inherentes a la finalidad social del Estado y que es deber de éste asegurar su prestación eficiente a todos los habitantes del territorio nacional.

Por lo tanto, precisa la norma, los servicios públicos están sometidos al régimen jurídico que fije la ley y pueden ser prestados por el Estado, directa o indirectamente, por comunidades organizadas, o por particulares pero que, en todo caso, el Estado debe mantener la regulación, el control y la vigilancia de dichos servicios.

La Corte Constitucional, en sentencia C-736 de 2007 dijo que “(...) de lo afirmado por el artículo 365 cuando indica que los servicios públicos “estarán sometidos al régimen jurídico que fije la ley, podrán ser prestados por el Estado, directa o indirectamente, por comunidades organizadas, o por particulares”, (...) entiende que el constituyente quiso definir que las personas o entidades que asuman la prestación de los servicios públicos tendrán no sólo un régimen jurídico especial, sino también una naturaleza jurídica especial; esta particular naturaleza y reglamentación jurídica encuentra su fundamento en la necesidad de hacer realidad la finalidad social que es definida por la misma Carta como objetivo de la adecuada prestación de los servicios públicos. De lo anterior se desprende que cuando el Estado asume directamente o participa con los particulares en dicho cometido, las entidades que surgen para estos efectos también se revisten de ese carácter especial y quedan sujetas a la reglamentación jurídica particularmente diseñada para la prestación adecuada de los servicios públicos.(...)”¹³

Aduce la doctrina por su parte, que “La solidaridad, en el marco del Estado social del derecho, es el núcleo de la teoría del servicio público y lo que justifica la existencia de esta disciplina especial”¹³. Por eso, en la actualidad se reconoce que “la prestación de los servicios públicos domiciliarios en Colombia **no constituye una simple actividad económica de carácter privado, ni el ejercicio de las funciones públicas que le corresponden exclusivamente al Estado, sino, que se trata de una actividad que por su relevancia en la calidad de vida de los ciudadanos y el desarrollo de la sociedad, se somete a un régimen jurídico especial**”.¹³

En el mismo sentido, dijo la Corte que en la actualidad no resulta asimilable en la Constitución el concepto de función pública con el de servicio público porque la noción actual de servicio público, “corresponde a la evolución que dicha noción ha tenido en la doctrina y que ya no corresponde a la noción clásica de servicio público que implicaba la asimilación del servicio público con la función pública y con el derecho público”¹³

Por lo expuesto, no es pertinente afirmar categóricamente que los servicios públicos, en general, y, los servicios públicos domiciliarios en particular, derivan de manera exclusiva de la función pública, así como tampoco es pertinente asimilar los servicios públicos a una simple actividad mercantil, toda vez que, conforme con la Constitución de 1991, se impone la nueva noción de servicio público que demanda, de manera ineludible, que tales servicios se analicen bajo el contexto del régimen jurídico especial que se profiera para el efecto.

En consecuencia, el servicio público domiciliario que se deriva necesariamente de la actividad de generación, transformación, distribución y comercialización de energía eléctrica, no puede tratarse como una simple actividad mercantil que, para efectos tributarios, se pueda enmarcar como una simple actividad análoga a las establecidas en la Ley 14 de 1983.

De ahí que, consecuente con lo previsto en el artículo 365 de la Carta Política, el legislador reguló los servicios públicos domiciliarios en general y el régimen para la generación, interconexión, transmisión, distribución y comercialización de electricidad en el territorio nacional, de manera particular, en las leyes 142 y 143 de 1994, regulación que impone que la actividad, en su conjunto, se analice a partir de las normas específicas y no de las generales. Con la misma lógica, para efectos tributarios y, particularmente del impuesto de industria y comercio.

Precisamente, la evolución normativa en materia del impuesto de industria y comercio indica que en la actualidad la actividad de generación, transformación, distribución y comercialización de energía eléctrica se rige por la Ley 57 de 1981, por la Ley 142 de 1994 y por la Ley 383 de 1997, en la medida que estas normas regulan, no solamente la jurisdicción en donde se grava el impuesto, sino que también precisan los hechos generadores, los sujetos pasivos y activos del impuesto y las bases gravables. Corresponde establecer a las entidades territoriales, en ejercicio de la autonomía fiscal que prevé la Carta Política y en armonía, coordinación y especial atención al nuevo sistema de prestación de servicios públicos domiciliarios, la tarifa del impuesto para cada uno de los hechos generadores establecidos en las normas especiales.”

- La Transmisión y conexión de energía eléctrica.¹⁵
- La Compraventa de energía eléctrica.¹⁶
- El servicio público Domiciliario.¹⁷

Teniendo en cuenta que la empresa demandante es una empresa multipropósito¹⁸ le asiste razón al Municipio de Santa Rosa de Cabal en cuanto

¹⁴ Idem: "Como sujetos pasivos se consideran: la nación, los departamentos, los municipios y sus establecimientos públicos, empresas industriales y comerciales del Estado, sociedades de economía mixta y las empresas privadas que, a cualquier título exploten o sean propietarias de las obras públicas.

Por su parte, los municipios por donde pase la obra son los beneficiarios del tributo, el que se liquida sobre un límite máximo de tasación equivalente a cinco pesos anuales por cada kilovatio instalado en la respectiva central generadora."

¹⁵ Idem "Según el artículo 1 de la Resolución 024 de 1995 de la CREG, por la cual se reglamentan los aspectos comerciales del mercado mayorista de energía en el sistema interconectado nacional, la transmisión es la actividad consistente en el transporte de energía por sistemas de transmisión y la operación, mantenimiento y expansión de sistemas de transmisión, ya sean nacionales o regionales.

Teniendo en cuenta lo dispuesto en el No. 2 del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, el sujeto pasivo del impuesto por esta actividad es el propietario de la subestación¹⁵ y el beneficiario del tributo, la entidad territorial en donde se encuentre ubicada tal subestación. Por su parte, el impuesto se tasa sobre los ingresos promedios obtenidos en el municipio donde se encuentra ubicada la subestación.

¹⁶ Idem "Sobre este punto es importante tener en cuenta que el artículo 1 de la Resolución 024 de 1995 CREG define varios actores que operan dentro del esquema del sector eléctrico, dentro de los que se destacan: el Comercializador, que es la persona natural o jurídica cuya actividad principal es la comercialización de energía¹⁶ y el generador, que es la persona natural o jurídica que produce energía eléctrica, que tiene por lo menos una central conectada al SIN¹⁶ con una capacidad efectiva total en la central superior a los 20 MW o aquellos que tienen por lo menos una central de capacidad efectiva total menor o igual a 20 MW conectada al SIN, que soliciten ser despachados centralmente.

Así mismo, la Resolución 024 de 1995 CREG, regula los mercados dentro de los cuales se comercializa la energía eléctrica que son: el Mercado mayorista y el mercado regulado. El mercado mayorista está definido como el "*Conjunto de sistemas de intercambio de información entre generadores y comercializadores de grandes bloques de energía eléctrica en el sistema interconectado nacional, para realizar contratos de energía a largo plazo y en bolsa sobre cantidades y precios definidos, con sujeción al Reglamento de Operación y demás normas aplicables*"

El mercado regulado por su parte, se define como "*el mercado de energía eléctrica en que participan los usuarios regulados¹⁶ y quienes los proveen de electricidad*".

Teniendo en cuenta lo anterior, se evidencia que los generadores de energía eléctrica, sea por que exploten las plantas o porque sean propietarios de las mismas, a raíz de su construcción, son los que suscriben los contratos de energía con comercializadores de grandes bloques de energía y en consecuencia, si bien los ingresos derivados de esa comercialización están gravadas con el impuesto de industria y comercio, las reglas de determinación del impuesto son las establecidas en el artículo 7 de la Ley 56 de 1981.

Por otra parte, del numeral 3° del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 se deduce que hay empresas que sin ser generadoras, comercializan energía a destinatarios que no son usuarios finales, caso en el cual, también están gravadas con el impuesto de industria y comercio. El beneficiario de este impuesto es el municipio que corresponda al domicilio del vendedor, que podrá liquidarlo sobre el valor promedio mensual facturado.

¹⁷ Idem "De conformidad con el artículo 14.25. de la Ley 142 de 1994, el servicio público domiciliario de energía eléctrica es el transporte de energía eléctrica desde las redes regionales de transmisión hasta el domicilio del usuario final, incluida su conexión y medición.¹⁷

Conforme con tal definición y teniendo en cuenta lo previsto en la Ley 142 de 1994, artículo 24-1 en concordancia con el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, se concluye que las empresas de servicios públicos domiciliarios también son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio y que se benefician de tal impuesto, los respectivos municipios en donde se preste el servicio al usuario final. Los municipios podrán liquidar el impuesto, sobre el valor promedio mensual facturado por las empresas de servicios públicos domiciliarios."

¹⁸ "Ley 142 de 1994. **ARTÍCULO 18. OBJETO.** La empresa de servicios públicos tiene como objeto la prestación de uno o más de los servicios públicos a los que se aplica esta ley, o realizar una o varias de las actividades complementarias, o una y otra cosa.

Las comisiones de regulación podrán obligar a una empresa de servicios públicos a tener un objeto exclusivo cuando establezcan que la multiplicidad del objeto limita la competencia y no produce economías de escala o de aglomeración en beneficio del usuario.

En todo caso, las empresas de servicios públicos que tengan objeto social múltiple deberán llevar contabilidad separada para cada uno de los servicios que presten; y el costo y la modalidad de las operaciones entre cada servicio deben registrarse de manera explícita.

precisa que la Central Hidroeléctrica de Caldas S.A. E.S.P. está en la obligación de declarar el impuesto de industria y comercio por las cuatro actividades.

No obstante, conforme con las declaraciones del impuesto que obran en el expediente se evidencia que los formularios establecidos por la autoridad municipal permiten liquidar el impuesto por tres actividades. Por tal razón, para los periodos gravables enero-febrero, marzo-abril, mayo-junio, julio-agosto, septiembre-octubre y noviembre-diciembre de 2002, la demandante declaró como actividades gravadas con el impuesto: la comercialización, en todos los periodos; el transporte en el periodo septiembre-octubre y, la distribución en el periodo noviembre-diciembre.

Se evidencia, entonces, que las declaraciones presentadas podían ser objeto de revisión por parte de la autoridad municipal.

Conforme al artículo 66 de la Ley 383 de 1997, los municipios tienen la obligación de aplicar las normas del Estatuto Tributario, para efectos de las declaraciones y los procesos de fiscalización, **liquidación oficial**, imposición de sanciones, discusión y cobro de los impuestos municipales.

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.

Se infiere de los hechos probados y de las normas citadas, que el Municipio de Santa Rosa de Cabal no estaba facultado para practicar liquidación de aforo por el año 2002 puesto que ya el contribuyente había declarado el impuesto por tales vigencias.

Si el municipio advirtió que la demandante omitió en las declaraciones de industria y comercio, los ingresos provenientes de la actividad de transmisión y distribución de energía eléctrica, debió practicar liquidación oficial de revisión, previa expedición del requerimiento especial, con el propósito de modificar las liquidaciones privadas para adicionar los ingresos y modificar el impuesto a cargo. En idéntico sentido se pronunció la Sala en sentencia del 26 de octubre de 2009.¹⁹

En consecuencia, dado que la administración municipal desconoció el debido proceso, porque legalmente no podía practicar liquidación de aforo, los actos acusados se encuentran viciados de nulidad.

Por consiguiente, se impone confirmar el fallo apelado, que anuló las resoluciones demandadas y declaró, a título de restablecimiento del derecho, la firmeza de las declaraciones privadas de la actora por los períodos en discusión.

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

CONFÍRMASE la sentencia apelada, por las razones expuestas.

¹⁹ CONSEJO DE ESTADO.SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.SECCIÓN CUARTA. Consejero Ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO. BOGOTÁ, D.C., VEINTISEIS (26) DE OCTUBRE DE DOS MIL NUEVE (2009). EXPEDIENTE 17045. EMGESA S.A. E.S.P.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

ACLARO VOTO