

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Bogotá D.C., Cinco (5) de marzo de dos mil quince (2015)

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Radicación: 25000-23-27-000-2010-00208-01 (19382)

Demandante: SAMSUNG ELECTRONICS COLOMBIA S.A.

Demandado: DISTRITO CAPITAL- SECRETARÍA DE HACIENDA- DIRECCIÓN
DISTRITAL DE IMPUESTOS

ASUNTO: ICA SEGUNDO BIMESTRE DE 2006

SENTENCIA

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por la apoderada del Distrito Capital —Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá— parte demandada en el proceso, contra la sentencia del 25 de enero de 2012,

proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección IV,
Subsección A, que decidió:

PRIMERO. Se declara la **NULIDAD** de la Liquidación Oficial de Revisión No. 193 DDI008208 de 25 de marzo de 2009 y de la Resolución No. DDI029177 de 21 de abril de 2010 proferidas por la Dirección de Impuestos Distritales de la Secretaría de Hacienda de la Alcaldía Mayor de Bogotá D.C., por medio de las cuales se modificaron la liquidación privada del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros a la sociedad SAMSUNG ELECTRONICS, correspondiente al segundo bimestre de 2006.

SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho se declara en firme la liquidación privada presentada el 19 de mayo de 2006 por la sociedad actora por el segundo bimestre de 2006.

TERCERO. En firme este proveído (...)"

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

La sociedad Samsung Electronics Colombia S.A., presentó la declaración del impuesto de Industria y Comercio correspondiente al 2º bimestre del año 2006.

El Distrito Capital formuló Liquidación Oficial de Revisión contra la declaración referida, mediante Resolución No. 193 D.D.I. 008208 de marzo 25 de 2009 (CORDIS 2009 EE 44186), contra la cual, la actora interpuso recurso de reconsideración, resuelto por la Resolución No. D.D.I. 029177 del abril 21 de 2010 (2010-EE-127533), que la confirmó.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA¹

La demandante propuso las siguientes pretensiones:

“PRIMERA. Declarar la nulidad de la Resolución No. 193 D.D.I. 008208 y/o 2009 EE 44186 del 25 de marzo de 2009, por la cual el Jefe de la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos modificó, mediante Liquidación de Revisión la declaración del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, presentada por **SAMSUNG ELECTRONICS COLOMBIA S.A.** por el 2.º bimestre de 2006.

SEGUNDA. Declarar la nulidad de la Resolución No. D.D.I. 029177 del 21 de abril de 2010, por la cual la Jefe de la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos confirmó el acto anterior al decidir el recurso de reconsideración interpuesto por **SAMSUNG ELECTRONICS COLOMBIA S.A.**

TERCERA. Que, a título de restablecimiento del derecho, se declare firme la liquidación privada contenida en la declaración el Impuesto de Industria y Comercio, avisos y tableros presentada por **SAMSUNG ELECTRONICS COLOMBIA S.A.** por el 2º de 2006.

CUARTA. Que se condene a **BOGOTÁ DISTRITO CAPITAL** a restituir a la sociedad demandante las cantidades que esta se haya visto forzada a pagar por concepto del impuesto y la sanción liquidados en el acto cuya nulidad se declara.

2.1.1. Normas violadas

¹ La parte actora reformó y adicionó la demanda mediante memorial del 9 de diciembre de 2010.

La Sociedad demandante citó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 29 y 150 [11,19] de la Constitución Política
- Artículos 32, 34 y 42 del Decreto 352 de 2002
- Artículos 647, 685, 706 y 714 del Estatuto Tributario
- Artículo 38 del Decreto 2649 de 1993
- Artículo 66 de la Ley 383 de 1997
- Artículo 59 de la Ley 788 de 2002
- Artículos 24 y 64 del Decreto Distrital 807 de 1993
- Artículos 1, 121 y 399 del Estatuto Aduanero
- Artículos 93 [1] y 195 del Decreto 1333 de 1986
- Artículo 2 de la Ley 1004 de 2005
- Ley 14 de 1983.

2.1.2. Concepto de la violación

El concepto de la violación que propuso la demandante se resume así:

a. Violación de los artículos 29 C.P. y 588, 609, 644, 685 y 714 del Estatuto Tributario:

La demandante alegó que la DIAN violó el debido proceso, concretamente el artículo 29 de la Carta Política, porque emplazó a la demandante para que corrigiera el denuncia tributario con el único propósito de prorrogar el término que tenía para notificar el requerimiento especial.

Explicó que, de conformidad con el artículo 714 del E.T., el Distrito contaba con dos años para notificar el requerimiento especial. Concretamente dijo que ese plazo se vencía el 19 de mayo de 2008. Que, no obstante, el 13 de marzo de 2008, “cuando faltaban 2 meses y 6 días para el vencimiento del término, la Administración notificó el auto de inspección tributaria. Que, en consecuencia, “el término de dos años quedó suspendido el 13 de marzo de 2008 por tres meses, o sea, hasta el 13 de junio de 2008”. Que ese plazo se reanudó el 14 de junio, y que los dos meses y 6 días que tenía la Administración para notificar el requerimiento especial vencieron el 19 de agosto de 2008. Que habida cuenta de que el requerimiento especial fue notificado el 18 de septiembre de 2008, para esa fecha ya había quedado en firme la liquidación privada.

Agregó que el Distrito contra argumentó en el sentido de que el plazo para notificar el requerimiento se había suspendido por segunda vez el 13 de agosto de 2008 puesto que notificó el emplazamiento para corregir el 8 de agosto de ese mismo año.

Discrepó de ese argumento pues, a su juicio ya había precluido la oportunidad de Samsung para que pudiera corregir la declaración del impuesto de industria y comercio pues el denuncia ya había quedado en firme. Que eso se deduce del artículo 685 E.T. interpretado en consonancia con los artículos 588 y 644 ibídem

Por último, dijo que el Distrito violó por falta de aplicación el artículo 730-5 del E.T., *“que sanciona los actos de la Administración que correspondan a procedimientos legalmente concluidos”*, pero no explicó las razones de la falta de aplicación. Tampoco rindió el concepto de la violación del artículo 609 del E.T.

b. Violación de los artículos 195 del Código de Régimen Municipal (Decreto 1333/1986) y 26 del Decreto Distrital 703 de 1999, y de los artículos 392,

394 y 399 del Estatuto Aduanero (Decreto 2685 de 1999 antes de ser modificado por el Decreto 383 de 2007)

La demandante alegó que *“Todas las ventas a Telefónica Móviles de Colombia S.A. y a Comunicación Celular Comcel S.A. se efectuaron en la Zona Franca Almaviva, es decir, antes de que la mercancía fuera introducida al territorio nacional y, por lo tanto, por fuera de la jurisdicción del Distrito Capital.”*

Dijo que la zona franca de Almaviva estaba y está sometida única y exclusivamente a la jurisdicción de la Nación, por ministerio de la DIAN.

Que, en los términos del artículo 394 del Decreto 2685 de 1999, la introducción de bienes procedentes de otros países a una Zona Franca Industrial de Bienes y Servicios no se considerará una importación. Que, por lo tanto, mientras los bienes permanezcan en zona franca se considerará, jurídicamente, que se encuentran fuera del país, y, por lo tanto, la cesión de derechos sobre los mismos se efectúa por fuera del territorio nacional y con más razón por fuera de la jurisdicción de cualquiera de sus municipios.

Respecto de las facturas que tuvo el Distrito como prueba de que las ventas se hicieron en el territorio nacional, argumentó que jurídicamente deben entenderse *“realizadas en el exterior, puesto que se realizaron antes de la importación por parte de los adquirentes, según lo dispuesto en el artículo 399 EA. Sólo entonces se entenderá nacionalizada la mercancía según la definición del artículo 1º EA y, por lo tanto, sólo entonces quedará sometida a la jurisdicción del municipio correspondiente”*.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Secretaría de Hacienda Distrital contestó la reforma a la demanda en los mismos términos en que contestó la demanda, pese a que la parte actora suprimió el alegato referido a la diferencia en cambios. Por lo tanto, la Sala sintetiza, únicamente, el alegato de oposición a las dos causales de nulidad que en definitiva propuso la demandante.

Sobre el hecho de que el Distrito violó los artículos 29 C.P. y 588, 609, 644, 685 y 714 del Estatuto Tributario

La apoderada del Distrito alegó que el requerimiento especial se notificó oportunamente. Explicó que la demandante presentó la declaración del impuesto de avisos y tableros por el segundo bimestre del año 2006 el 19 de mayo de ese año, fecha límite prevista para presentar la declaración. Que de conformidad con el artículo 705 del E.T., la declaración adquiere firmeza al cabo de 2 años, contados a partir de la fecha de vencimiento del plazo para declarar. Que, en consecuencia, el denuncia de la demandante quedaba en firme el 19 de mayo de 2008.

Que, con fundamento en el artículo 706 del E.T., expidió el auto de inspección tributaria 2008EE51633 del 11 de marzo de 2008, acto que le permitió suspender por tres meses el plazo que tenía para formular el requerimiento especial, contados a partir de la fecha en que efectuó la visita, esto es, el 24 de julio de 2008, y hasta el 24 de octubre siguiente. Aclaró que para el 24 de julio de 2008, del plazo de firmeza había transcurrido apenas un año, 9 meses y 20 días. Que, en consecuencia, el plazo restante (según dijo, 2 meses y 10 días) se debía contar “a partir del 24 de julio de 2008”, de manera que el plazo de firmeza, a su juicio, se extendió hasta el 4 de octubre de 2008.

Que, en consecuencia, como el requerimiento especial se notificó el 18 de septiembre de 2008, se expidió dentro del plazo de firmeza, esto es, oportunamente. Que, adicionalmente, con fundamento en el artículo 85 del Decreto 807 de 1993, el 8 de agosto de 2008, emplazó a la demandante para que

corrigeria voluntariamente la declaración tributaria del impuesto de industria y comercio.

Sobre la violación de los artículos 195 del Código de Régimen Municipal (Decreto 1333/1986) y 26 del Decreto Distrital 703/ 1999, y de los artículos 392, 394 y 399 del Estatuto Aduanero (Decreto 2685 de 1999 antes de ser modificado por el Decreto 383 de 2007)

Sobre este asunto, la apoderada del Distrito Capital dijo que tuvo en cuenta las siguientes pruebas para demostrar que Samsung Colombia hizo ventas en la jurisdicción del Distrito Capital, gravadas con el impuesto de industria y comercio, al tenor de los artículos 32 a 35 del Decreto 352 de 2002: la factura cambiaria de compraventa No. 100084818 expedida el 25 de abril de 2006, la orden de pedido No. 5100000375 del 23 de marzo de 2006, las facturas cambiarias y los manifiestos de carga obrantes en los folios 116 a 119 y 120 a 123 del cuaderno de antecedentes administrativos, respectivamente.

2.3. SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante sentencia del 25 de enero de 2012, anuló los actos administrativos demandados, y, a título de restablecimiento del derecho, declaró en firme la declaración que por el impuesto de industria y comercio presentó la demandante por el segundo bimestre del año 2006.

Sobre la violación de los artículos 29 C.P. y 588, 609, 644, 685 y 714 del Estatuto Tributario

La sentencia apelada le halló razón al Distrito Capital, puesto que consideró que era un hecho no discutido que el plazo máximo para presentar la declaración del impuesto de industria y comercio por el 2º bimestre del año 2006 vencía el 19 de

mayo de ese mismo año. Que, en consecuencia, el plazo máximo para notificar el requerimiento especial vencía el 19 de mayo de 2008.

Que no obstante lo anterior, el 13 de marzo de 2008 el Distrito había notificado el auto de inspección tributaria, acto que suspendió por tres meses el plazo para notificar el requerimiento especial, esto es, hasta el 19 de agosto de 2008. Que el emplazamiento para corregir se notificó el 13 de agosto de 2008 y que ese acto también suspendió por un mes el plazo para notificar el requerimiento especial, tal como lo dispone el artículo 706 del E.T., es decir que, para el a quo, el plazo se prorrogó hasta el 19 de septiembre de 2008. Habida cuenta de que el requerimiento especial se notificó el 18 de septiembre de 2008, la actuación del Distrito fue oportuna.

Sobre la violación de los artículos 195 del Código de Régimen Municipal (Decreto 1333/1986) y 26 del Decreto Distrital 703/ 1999, y de los artículos 392, 394 y 399 del Estatuto Aduanero (Decreto 2685 de 1999 antes de ser modificado por el Decreto 383 de 2007)

Sobre esta litis, la sentencia apelada consideró, con fundamento en los artículos 32 y 40 de la Ley 14 de 1983, 154 del Decreto 1421 de 1993 y 7, 31, 32, 37, 40 y 41 del Decreto Distrital 352 de 2002, que una de las características propias del impuesto de industria y comercio era la territorialidad *“como quiera que los municipios solo pueden gravar los ingresos derivadas de actividades gravadas realizadas en sus respectivas jurisdicciones territoriales.”*

En ese entendido, precisó que el factor de extraterritorialidad exige que se pruebe que los ingresos fueron percibidos por fuera del Distrito Capital y que, para el efecto, se exigen, entre otros documentos, la factura de venta, o los soportes contables. En síntesis, dijo que se debía demostrar el origen extraterritorial de los ingresos.

Posteriormente, aludió a la definición de zona franca prevista en el artículo 4 de la Ley 1004 de 2005, y también transcribió los artículos 1, 394 y 392 del Decreto 2685 de 1999 que regulan, en el mismo orden, la definición de importación, los requisitos para introducir bienes al país procedentes de zona franca, y el alcance del régimen aduanero en zona franca.

Con fundamento en esas normas concluyó que la ley creó una ficción legal *“consistente en que las mercancías que ingresan a zonas francas no se consideran ingresadas al territorio aduanero nacional, solamente cuando se realiza la importación mediante el pago de los tributos se permite el ingreso al territorio aduanero nacional a través de la declaración de importación”*

Por lo tanto, concluyó que *“para efectos del impuesto de industria y comercio no puede desconocerse la existencia de zonas francas, como quiera que las mismas son reguladas por normas de orden nacional y su finalidad es promover el desarrollo industrial y comercial a través de un tratamiento tributario preferencial.”*

Que, de acuerdo con lo anterior *“el ingreso de mercancías a Zona Franca se entiende fuera del territorio nacional para efectos de los impuestos de cualquier tipo, salvo únicamente el impuesto al consumo”*

Posteriormente, analizó el acervo probatorio y concluyó:

1. Que la orden de pedido de los celulares la genera Samsung Colombia.
2. Que la factura la expide Samsung Corea, con la intervención de Samsung México.
3. Que los manifiestos de carga indican que el destinatario de los celulares está ubicado *“en la zona franca de Almaviva Bogotá”*

4. Que las notas de cesión de derechos aduaneros van dirigidas “a la Zona Franca de Almaviva”
5. Que las declaraciones de importación registran como importador y propietario de las mercancías a la empresa de telefonía móvil celular.
6. Que, en consecuencia, *“la operación efectuada por la sociedad contribuyente no constituye una operación comercial dentro del territorio del Distrito capital como quiera que es claro que la operación de importación no aparece realizada a su nombre, por lo demás es claro que los importadores mayoristas declaran impuesto de industria y comercio cuando comercializan dentro del territorio del Distrito los equipos de telefonía móvil importados”*

Igualmente, al colocar dichas mercancías en zona franca en depósito no tienen la connotación de importación, y por lo tanto, el endoso de los conocimientos de embarque junto con las facturas del exterior para instrumentar una cesión de derechos aduaneros no puede ser gravada porque estos elementos que sirven para desarrollar operaciones internacionales o de comercio exterior sobre mercancías son además documentos que guardan relación con la importación por realizarse por cuenta del operador celular y no por Samsung Electronics Colombia S.A.

Además la zona franca aunque ubicada físicamente en Colombia y aún en el Distrito Capital, jurídicamente no lo es y por tanto la agencia fiscal no puede ejercer sus competencias en un territorio excluido de ellas por disposición legal.

En consecuencia le asiste la razón a la parte demandante al afirmar que se está en presencia de un fenómeno de extraterritorialidad en la realización de una operación de comercio exterior en zona franca, en consecuencia no podía válidamente el Distrito Capital imponer el impuesto de industria y comercio, lo que dará lugar a que prospere el cargo”

La sentencia apelada también aludió a la diferencia en cambio, glosa que cuestionó la demandante en el primer memorial que presentó pero que suprimió en el memorial de reforma a la demanda. Por lo tanto, no se resumirá lo dicho sobre este aspecto.

2.4. RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, el Distrito Capital interpuso recurso de apelación en lo que le fue desfavorable.

Dijo que el problema jurídico que se debía resolver consistía en determinar si las operaciones que la demandante ejecutó dentro de la jurisdicción de Bogotá, en las zonas francas aduaneras, se encuentran gravadas con el impuesto de industria y comercio.

Concluyó que sí porque, en el caso concreto, encontró probado que el hecho generador del impuesto tuvo lugar en la jurisdicción del distrito capital. Que también probó la conexidad que existía entre los recursos que percibió Samsung Colombia y las actividades comerciales que ejecutó.

Por lo tanto, pidió que se tuviera en cuenta el análisis probatorio que hizo el Distrito en la actuación administrativa.

Sobre el tratamiento que debe darse a las actividades mercantiles ejecutadas en el territorio nacional con bienes cuyo destino es una zona franca o con bienes ubicados en las zonas francas, pidió tener en cuenta el concepto 1206 de 2011 que profirió la Subdirección Jurídica Tributaria.

Según este concepto, el Decreto 383 de 2007, que regula el régimen de zonas francas en el país, no otorga ningún tratamiento especial en materia tributaria territorial, ni puede otorgarlo, porque en materia de exenciones de impuestos territoriales, el artículo 294 de la Carta Política reserva el derecho de consagrar esos beneficios al municipio, exclusivamente.

Adicionalmente, según el concepto citado, para efectos del impuesto de industria y comercio no se consideran operaciones de exportación la venta de mercancías con destino a las zonas francas, y las operaciones comerciales ejecutadas dentro de las zonas francas instaladas en la jurisdicción del Distrito se entienden ejecutadas en esa jurisdicción.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

La sociedad demandante presentó alegatos de conclusión, en los que reiteró los argumentos expuestos en la demanda. Simplemente precisó que el Distrito pasó por alto la definición legal de derechos de aduana, prevista en el artículo 1º del Decreto 2685 de 1999, y que el artículo 392 de ese mismo estatuto regula la extraterritorialidad de los bienes para efectos de los tributos aduaneros, expresión que comprende los derechos de aduana que, a su juicio, corresponden a los impuestos de cualquier clase, salvo el impuesto a las ventas y el impuesto al consumo.

El distrito demandado, en similar sentido, ratificó los motivos de disenso plasmados en la apelación.

2.6. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público no rindió concepto

3. CONSIDERACIONES

3.1. Cuestión Preliminar

Antes de entrar a resolver el debate planteado, la Sala se pronunciará sobre el impedimento manifestado por Doctora Martha Teresa Briceño de Valencia, que afirma, obedece a la causal prevista en el artículo 150-12 del C.P.C, aplicable por remisión expresa del artículo 160 del C.C.A., por haber dado su concepto a la sociedad actora sobre el asunto discutido en sede extrajudicial.

Para la Sala es claro que se comprometen los atributos de imparcialidad e independencia, intrínsecos en la labor judicial, cuando la interpretación jurídica que se hace en un concepto particular debe ser valorada por el funcionario judicial que dio una opinión jurídica, para resolver una consulta de carácter general sobre la interpretación de las normas tributarias.

Por lo anterior, se configura la causal de impedimento prevista en el numeral 12 del artículo 150 del C.P.C., pues, de manera indirecta, la Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, deberá analizar la discusión jurídica frente a la cual profirió un concepto solicitado por la demandante.

Con fundamento en las consideraciones expuestas, se encuentra probado el impedimento manifestado. En consecuencia, se aceptará. Y como existe quórum decisorio, no se ordenará el sorteo de conjueces.

3.2. Asunto de Fondo

3.2.1. De la competencia del juez de segunda instancia

En los términos del recurso de apelación que interpuso la apoderada del Distrito Capital, le correspondería a la Sala definir si se configuró la causal de nulidad por violación de los artículos 195 del Código de Régimen Municipal (Decreto 1333/1986) y 26 del Decreto Distrital 703 de 1999, y de los artículos 392, 394 y 399 del Estatuto Aduanero (Decreto 2685 de 1999 antes de ser modificado por el Decreto 383 de 2007).

No obstante, habida cuenta de que el *a quo* declaró no probada la causal de nulidad por violación del debido proceso, que alegó el demandante, le corresponde a la Sala revisar la decisión que tomó el tribunal, puesto que se trata de un derecho fundamental que, de advertirse que fue violado, amerita ser amparado tomando las medidas a que haya lugar.

La Sala reitera² que en casos como el presente, el juez de segunda instancia sí tiene competencia para analizar si se vulneró el derecho fundamental al debido proceso que alegó la parte demandante, porque al proferirse decisión de mérito favorable a sus pretensiones en lo que concierne a otra causal de nulidad, no podía interponer el recurso de apelación³ en lo que concierne a la causal de nulidad que el Tribunal dio por no probada. En otras palabras, el demandante que quedó favorecido con la decisión de nulidad de los actos administrativos demandados no tenía interés legítimo para recurrir⁴, pero esto no limita la competencia del juez de segunda instancia para verificar que el derecho fundamental al debido proceso esté debidamente amparado.

En casos como este, dijo la Sala⁵, el juez de segunda instancia tiene el deber de estudiar los argumentos o razones expuestos en la demanda, para garantizar así el

² CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ. Bogotá, D.C., doce (12) de diciembre de dos mil catorce (2014). Demandante: TUNA ATLANTIC LTDA. Demandado: U.A.E.DIAN. Expediente. 130012331000-2009-00446-01 (19121).

³Cfr. el artículo 350 del C. de P. C.

⁴"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.

⁵idem

principio de congruencia y de igualdad de las partes o simetría procesal, que se informan, ambos, en el derecho a la tutela judicial efectiva –que le impone el estudio y decisión de todo lo reclamado por el actor-, 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 en el derecho a la igualdad –que supone relativa paridad de las partes, sin que pueda encontrarse ninguna de ellas en situación de inferioridad jurídica-.

Agregó la Sala que los “límites” del juez, en instancia de apelación, solo están demarcados por uno subjetivo –solo afecta a las partes que apelan- y por otro objetivo determinado a) por el 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 para perjudicar (*in pejus*), que prohíbe emitir providencias más gravosas, por decirlo de alguna manera, que la que causó más daño o agravio que el que se predica de la providencia de primera instancia.

Por esas razones, la Sala concluyó que no solo es válido, sino 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 estatus del recurrente.

Sintetizó la Sala: 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.

⁶ El ponente es de la tesis de que la *reformatio in pejus* solo se predica del régimen sancionatorio administrativo. No rige este principio cuando el demandante no logra desvirtuar el principio de presunción de legalidad de los actos administrativos que imponen tributos. De manera que, a lo sumo, el principio de la *reformatio in pejus* es garantía del contribuyente para que no se le imponga una sanción mayor a la que inicialmente habrían impuesto los actos administrativos demandados.

La Sala procede, entonces, a analizar la causal de nulidad por violación del debido proceso, que fue alegada por el demandante, pero que fue despachada desfavorablemente por el a quo.

3.3. De la violación de los artículos 29 C.P. y 588, 609, 644, 685 y 714 del Estatuto Tributario

3.3.1. Problema jurídico y su respuesta

Conforme con el alegato de las partes, el problema jurídico radica en definir si el emplazamiento hecho al contribuyente, durante, o concluida la inspección tributaria, suspende el plazo para notificar el requerimiento especial.

La Sala considera que el emplazamiento hecho al contribuyente, durante, o concluida la inspección tributaria, no suspende el plazo para notificar el requerimiento especial.

Para sustentar esta tesis la Sala hará una breve referencia sobre el debido proceso y la configuración de la causal de nulidad por la violación de las formas propias de cada juicio y procedimiento. Posteriormente, analizará el caso concreto.

3.3.2. Generalidades sobre el debido proceso. De la nulidad por violación de las formas propias de cada juicio o procedimiento

Como se sabe, el debido proceso, consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política, es una garantía y un derecho fundamental de aplicación inmediata y está compuesto por tres ejes fundamentales: *i)* los derechos de defensa y contradicción, *ii)* las formas propias de cada juicio o procedimiento, y *iii)* la garantía del juez o funcionario competente. El desconocimiento de cualquiera de esos elementos

vulnera el debido proceso siempre que la acción o la omisión sea de tal entidad que resulte insubsanable.

Tratándose de las formas propias de cada juicio o procedimiento, es menester tener en cuenta que la forma alude al modo como se expide el acto administrativo, es decir, a las etapas y ritualidades de formación y expedición del acto. ⁷

El procedimiento se traduce en la aplicación práctica de actos intermedios y definitivos que instrumentan la realización del fin jurídico.⁸

Las reglas del procedimiento administrativo comprenden el nacimiento, la expedición, la ejecución y la eficacia del acto administrativo. El objetivo concreto de un procedimiento administrativo es producir un acto administrativo legitimado.

El Código Contencioso Administrativo [Decreto 01 de 1984], y ahora, el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo [Ley 1437 de 2011], regulan las actuaciones administrativas que se erigen como pautas a tener en cuenta por la Administración Pública en general, pero sin perjuicio de la aplicación de los procedimientos administrativos especiales regulados por leyes igualmente especiales, como lo es, por ejemplo, el proceso administrativo regulado por el Estatuto Tributario, que puede mezclar actuaciones administrativas iniciadas en cumplimiento de un deber legal [la presentación de la declaración tributaria] y actuaciones administrativas iniciadas de oficio [vr.gr. proceso de determinación de la liquidación de aforo del tributo].⁹

En las actuaciones administrativas iniciadas en cumplimiento de un deber legal, como es el deber de tributar, la firmeza de las declaraciones tributarias consolida la

⁷ Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. "De los elementos del acto administrativo y de las causales de nulidad", publicado por el Instituto Colombiano de derecho Tributario en la obra colectiva titulada "Estudios Críticos de Jurisprudencia Tributaria. Tomo II. Págs. 25 a 41. Bogotá 2012

⁸idem
⁹idem

aceptación, por parte de la administración tributaria, del impuesto declarado por el particular. Podría decirse que nace un acto administrativo tácito de aceptación del denuncia tributario presentado. Una vez gana firmeza esa declaración privada de impuestos.

Ahora bien, en consecuencia, el plazo de firmeza de la declaración tributaria resulta ser un plazo preclusivo¹⁰, que sólo puede ser suspendido por las causales taxativamente previstas en la legislación tributaria.

El artículo 714 del E.T.¹¹ prevé que la declaración tributaria quedará en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. He ahí lo preclusivo del término.

Las autoridades tributarias están facultadas para modificar la liquidación privada en tanto esta no se encuentre en firme y, para el efecto, la ley ha establecido una serie de etapas subsiguientes a la presentación de la declaración tributaria.

En efecto, podría decirse que en la actuación administrativa iniciada en cumplimiento del deber legal hay tres etapas: En la primera etapa, el contribuyente hace las gestiones necesarias que le dicta la ley tributaria para presentar, en debida forma y en los plazos establecidos, el denuncia tributario, o, si es del caso, el denuncia corregido voluntariamente. En esta etapa, el denuncia tributario inicial o

¹⁰En la sentencia del 29 de octubre de 2009 [Expediente Expediente 16482. Demandante World Customs & Cía. Ltda. SIA. Consejero Ponente: doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas], la Sala precisó que la ley puede regular términos preclusivos y términos perentorios. Los términos perentorios son obligatorios, que denotan urgencia para realizar la acción exigida dentro del plazo. El incumplimiento de un plazo perentorio no invalida ni torna ineficaz lo realizado fuera del plazo, pero el sujeto incumplido queda obligado a asumir la responsabilidad por la mora, como cuando se pagan intereses por el pago a destiempo de un capital. Cosa distinta ocurre con los términos preclusivos, en la medida en que no sólo son obligatorios, sino que su incumplimiento conlleva las consecuencias de invalidar la acción realizada fuera del plazo. Justamente un plazo de caducidad de la acción es un plazo que no solamente resulta perentorio, sino también preclusivo. Otros plazos que suelen tener las autoridades del Estado, suelen ser meramente preclusivos, como el plazo que cuenta el juez para dictar las sentencias. La sentencia es válida, a pesar de que se suele dictar por fuera de los plazos.

¹¹ Artículo 24 del Decreto Distrital 807 de 1993.

corregido voluntariamente se erige como un mero acto jurídico no consolidado. La segunda etapa está prevista para persuadir al contribuyente de corregir el denuncia tributario cuando la administración advierte “indicios” de inconsistencias e inexactitudes en la declaración correspondiente. Si el contribuyente corrige el denuncia tributario, conforme con lo sugerido por la administración, el denuncia tributario así corregido se entiende aceptado y, por ende, la situación jurídica se consolida en esas condiciones. En cambio, si la administración no acepta la corrección o el contribuyente simplemente no corrige, surge la etapa conminatoria, que tiene como fin modificar oficiosamente el tributo declarado y antes de que, se reitera, quede en firme el denuncia tributario.

Como se precisó anteriormente, el plazo de dos años previsto para que adquiera firmeza la declaración tributaria es un plazo preclusivo, que sólo puede ser interrumpido por la notificación del requerimiento especial.

El requerimiento especial, a su vez, conforme lo dispone el artículo 705 del E.T. debe notificarse, a más tardar, dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, o de la fecha de presentación de la declaración extemporánea, o de la presentación de la solicitud de devolución o compensación del saldo a favor. Y el plazo solo puede ser suspendido por las causales previstas en el artículo 706 del E.T., a saber¹²:

1. Cuando se emplace para corregir, por el término de un mes contado a partir de la notificación del emplazamiento para corregir.
2. Cuando se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta.
3. Cuando se practique inspección tributaria a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, mientras dure la inspección.

¹²El artículo 97 del Decreto Distrital 807 de 1993 remite a los artículos 705 a 707 del E.T. nacional

En virtud de los principios de eficiencia, eficacia y economía procesal, el emplazamiento para corregir tiene como fin promover el cumplimiento voluntario de la obligación de declarar en debida forma. Por eso, el emplazamiento para corregir se instituye, de una parte, como una oportunidad que la ley le brinda al contribuyente para enmendar las inexactitudes que habría podido cometer en el denuncia tributario, y de otra, como una oportunidad que tiene la administración para persuadir al contribuyente de que tribute en debida forma para, así, evitarse un pleito oneroso por las cuantiosas sanciones que se derivan por el incumplimiento del deber de declarar en debida forma.

El emplazamiento para corregir proferido en las anteriores condiciones tiene su razón de ser en el hecho de que puede precaver el litigio entre el contribuyente y la administración y, por eso, es razonable que se suspenda por un mes el plazo previsto para proseguir la actuación administrativa, suspensión que ocurre a partir de la notificación del requerimiento especial.

Es menester advertir que el emplazamiento para corregir que suspende por un mes el plazo que tiene la autoridad tributaria para notificar el requerimiento especial debe proferirse antes de la inspección tributaria, que es un medio probatorio que puede usar la administración para comprobar la veracidad y exactitud de la información reportada en la declaración tributaria.

En efecto, el artículo 779 del E.T.¹³ dispone que la inspección tributaria es un medio de prueba en virtud del cual se realiza la constatación directa de los hechos que interesan a un proceso adelantado por la administración tributaria, para verificar la existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar de los hechos económicos por los que tributó el contribuyente. De manera que, a diferencia del emplazamiento para corregir, que constituye una forma propia de la etapa persuasiva subsiguiente a la presentación de la declaración tributaria, la

¹³El artículo 84 del Decreto Distrital 807 de 1993, modificado por los Decretos Distritales 422 de 1996 y 401 de 1999, remite a los artículos 779 y 782 del E.T. nacional

inspección tributaria constituye una forma propia de la etapa conminatoria subsiguiente a la etapa de cumplimiento del deber legal y a la etapa persuasiva prevista para corregir el denuncia ya presentado.

En esa dinámica del proceso administrativo, no consulta la finalidad de las formas propias de la actuación administrativa tributaria, que se emplace al contribuyente estando en curso una inspección tributaria o culminada esta diligencia, puesto que con o sin emplazamiento, la legislación tributaria prevé que el contribuyente pueda corregir, incluso cuando se ha decretado la inspección tributaria. En otras palabras, ese emplazamiento es innecesario porque, *motu proprio*, el contribuyente puede corregir en las condiciones y en el plazo que la legislación tributaria prevea.

El numeral 2 del artículo 644 del E.T.¹⁴ dispone que cuando los contribuyentes, responsables o agentes retenedores corrijan sus declaraciones tributarias, deberán liquidar y pagar una sanción equivalente al 20% del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquella, si la corrección se realiza después de notificado el emplazamiento para corregir o auto que ordene visita de inspección tributaria y antes de notificarle el requerimiento especial o pliego de cargos.

En estos casos, entonces, el contribuyente está exonerado de pagar la sanción por inexactitud que se llegaría a proponer si se formula un requerimiento especial (160% de la diferencia del saldo a pagar o saldo a favor, según el caso), pues, a cambio, debe pagar la sanción por corrección, que es mucho más favorable (20% del mayor valor a pagar).

Si el contribuyente decide no corregir en las condiciones favorables que prevé el Estatuto Tributario, la autoridad competente está conminada a proseguir la actuación administrativa y, para el efecto, deberá notificar el requerimiento especial en el plazo preclusivo que el E.T. dispone para el efecto.

¹⁴Artículo 63 del Decreto Distrital 807 de 1993, modificado por el Decreto Distrital 362 de 2002.

En consecuencia, si se emplaza para corregir estando en curso una inspección tributaria o finalizada esta diligencia, ese emplazamiento no suspende el plazo preclusivo que tiene la administración tributaria para notificar el requerimiento especial, ni modifica las condiciones en que puede corregirse el denuncia tributario después de haberse decretado la inspección tributaria.

El emplazamiento para corregir dictado estando en curso una inspección tributaria no tiene la virtud de suspender un plazo que ya está suspendido. No es razonable. Y si el emplazamiento para corregir se dicta una vez culminada la inspección tributaria, no tiene la virtud de suspender el plazo para notificar el requerimiento especial por cuanto, en ese estado de la actuación administrativa, la autoridad tributaria ya tendría los elementos de juicio necesarios para archivar la investigación o para formular y notificar el requerimiento especial.

En consecuencia, no hay razón que justifique ampliar por un mes más, de una parte, el plazo que la legislación tributaria prevé para que el contribuyente corrija en las condiciones favorables anteriormente anotadas, y, de otra, el plazo que la administración tributaria tiene para notificar el requerimiento especial, en este caso, en detrimento de las condiciones en que debe exigirse el cumplimiento de la obligación tributaria.

En efecto, no debe perderse de vista que, notificado el requerimiento especial, la sanción que procede es la más gravosa, esto es, la sanción por inexactitud. El contribuyente puede aceptar total o parcialmente los hechos planteados en el requerimiento, caso en el cual, la sanción por inexactitud se reducirá a la cuarta parte de la que propuso el requerimiento especial [Artículo 709 E.T.]. Y si esos hechos se aceptan parcial o totalmente dentro del término para interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial, la sanción por inexactitud se reduce a la mitad. [Artículo 713 E.T.].¹⁵

¹⁵El artículo 64 del Decreto Distrital 807 de 1993, modificado por por los Decretos Distritales 422 de 1996 y 401 de 1999, remite a los artículos 709 y 713 del E.T. nacional

Estas reglas no pueden ser desconocidas mediante el exótico expediente de suspender, por el emplazamiento para corregir, el plazo preclusivo previsto en la ley para notificar el requerimiento especial, cuando se está practicando o ya se ha practicado una inspección tributaria.

3.3.3. El caso concreto

En el caso concreto están probados los siguientes hechos:

- Mediante Resolución DSH-000203 DE 2005 del 27 de diciembre de 2005, se estableció que el plazo máximo para presentar la declaración del impuesto de industria y comercio del segundo bimestre del año 2006 sería el 19 de mayo de esa anualidad.

- El 19 de mayo de 2006, la demandante presentó la declaración del impuesto de industria y comercio correspondiente al 2º bimestre del año 2006.¹⁶

- El 11 de marzo de 2008, la Secretaría de Hacienda del Distrito Capital, mediante auto No. 2008 EE51644, ordenó practicar inspección tributaria a la demandante, con respecto al impuesto de industria y comercio, avisos y tableros y retenciones correspondiente al 2º bimestre de 2006. Este auto se notificó el 13 de marzo de 2008.¹⁷

¹⁶ Folio 12 del c.a.a.

¹⁷ Folio 18 del c.a.a.

- El 8 de agosto de 2008, mediante auto 2008EE224373, la Secretaría de Hacienda del Distrito Capital emplazó a la demandante para que corrigiera la declaración del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros correspondiente al bimestre 2 del año 2006.

- El 17 de septiembre de 2008, la Secretaría de Hacienda del Distrito Capital formuló requerimiento especial a la demandante por el 2º bimestre de 2006. Este requerimiento se notificó el 18 de septiembre de 2008.¹⁸

- El 25 de marzo de 2009, la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la producción y al consumo de la Secretaría de Hacienda del Distrito Capital formuló liquidación oficial por el impuesto de industria y comercio correspondiente al 2º bimestre de 2006, mediante Resolución No. 193 DDI 008208. La resolución se notificó el 27 de marzo de 2009.¹⁹

- El 21 de abril de 2010, en respuesta al recurso de reconsideración que la demandante interpuso contra la Resolución No. 193 DDI 008208 de 2009, la Jefe de la Oficina de Recursos Tributarios de la Secretaría de Hacienda del Distrito Capital expidió la Resolución No. DDI 029177. Esta resolución se notificó personalmente a la demandante el 29 de abril de 2010.²⁰

Conforme con los hechos que se encuentran probados en el proceso, advierte la Sala que la declaración del impuesto de industria y comercio que por el 2º bimestre de

¹⁸ Folios 216 a 228 del c.a.a.

¹⁹ Folios 247 a 259 del c.a.a.

²⁰ Folios 290 a 315 del c.a.a.

2006 presentó la demandante quedaba en firme, en principio, el 19 de mayo de 2008.

Sin embargo, está probado que el 13 de marzo de 2008, el Distrito Capital interrumpió el plazo para notificar el requerimiento especial por tres meses, habida cuenta de que decretó la práctica de la inspección tributaria. En consecuencia, el plazo para notificar el requerimiento especial se extendió hasta el 19 de agosto de 2008.

Pese a que el Distrito Capital emplazó a la demandante para corregir el 8 de agosto de 2008, tal como se precisó anteriormente, el emplazamiento formulado estando en curso una inspección tributaria no suspende por un mes el plazo para notificar el requerimiento especial.

En consecuencia, la notificación del requerimiento especial hecha el 18 de septiembre de 2008 es extemporánea y, por lo tanto, está probado que ocurrió la firmeza de la declaración del impuesto de industria y comercio del 2º bimestre del año 2006.

Por todo lo dicho, la Sala confirmará la sentencia apelada pero por las razones que se acaban de exponer.

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,

FALLA

PRIMERO. Se **ACEPTA** el impedimento manifestado por la Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia. En consecuencia, queda separada del conocimiento del presente proceso.

SEGUNDO. Se **CONFIRMA** la sentencia de 25 de enero de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección IV, Subsección A., en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho que inició Samsung S.A. en contra del Distrito Capital, que anuló la Liquidación Oficial de Revisión No. 193 DDI008208 de 25 de marzo de 2009 y la Resolución No. DDI029177 de 21 de abril de 2010, que modificaron la liquidación privada del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros, que presentó la parte actora, correspondiente al segundo bimestre del año 2006.

TERCERO. **DEVUÉLVASE** el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ