



1 1005

TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE NORTE DE SANTANDER
Magistrada Sustanciadora: **Dra. MARIBEL MENDOZA JIMÉNEZ**
San José de Cúcuta, cuatro (04) de noviembre del dos mil trece (2013)

Radicación número: 54-001-23-33-000-2012-00086-00
Actor: Comunicación Celular COMCEL S.A.
Demandado: Municipio de Ocaña
Medio de control: Nulidad y Restablecimiento del Derecho

Encontrándose el presente proceso pendiente de proferir sentencia, advierte el Despacho que a folios 958 a 960 del Cuaderno N° 4, obra solicitud de suspensión del proceso por prejudicialidad, de la cual es procedente su resolución previamente a la decisión de fondo.

I. SOLICITUD

El Municipio de Ocaña solicita que se decrete la suspensión del proceso teniendo en cuenta que conjuntamente con esta demanda, la sociedad actora interpuso demandas de nulidad y restablecimiento del derecho en contra de la Resolución Sanción N° 1011064 del 7 de febrero de 2011 y N° 101114 del 3 de junio de 2011 que correspondió al radicado de este tribunal N° **2011-282** que se encuentra en etapa de sentencia en el Despacho del Magistrado Jorge Enrique Rivera Prada; y radicado N° **2011-499** que se encuentra en etapa de sentencia en el Despacho del Magistrado Robiel Amed Vargas González.

Fundamenta su solicitud en que considera que estando los tres procesos para sentencia y con fundamento en los mismos hechos, es decir, en el cobro del impuesto de industria y comercio a Comcel S.A., por los años 2006 a 2009, pueden proferirse sentencias contradictorias, circunstancia prevista en el artículo 170 del CPC.

II. CONSIDERACIONES

El artículo 170 del Código de Procedimiento Civil, aplicable a esta jurisdicción en virtud de lo prescrito en el artículo 306 del CPACA, dispone que el proceso judicial podrá suspenderse en los siguientes casos:

“1. Cuando iniciado un proceso penal, el fallo que corresponda dictar en él haya de influir necesariamente en la decisión del civil, a juicio del juez que conoce de éste.

2. Quando la sentencia que deba dictarse en un proceso, dependa de lo que deba decidirse en otro proceso civil que verse sobre cuestión que no sea procedente resolver en el primero, o de un acto administrativo de alcance particular cuya nulidad esté pendiente del resultado de un proceso contencioso administrativo, salvo lo dispuesto en los Códigos Civil y de Comercio y en cualquiera otra ley. (...)”

Como se desprende del numeral 2º del artículo transcrito, norma que a la luz de este artículo resultaría aplicable a este caso, para que sea procedente la suspensión por prejudicialidad se requiere que la decisión de un proceso dependa de lo que se decida en otro.

En el caso particular se trata de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho que ejerce Comcel S.A., en contra de la Resolución N° 1011996 del 2011 y N° 393 del 2012 por medio de las cuales se liquida de aforo el impuesto de industria y comercio por telefonía móvil celular en el Municipio de Ocaña para los periodos 2006 a 2009.

Consultado el Sistema de Información Judicial Siglo XXI, observa el Despacho que en el Despacho del Magistrado de este tribunal, Dr. Jorge Rivera Prada cursa el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho identificado con el radicado N° 54001-23-31-000-2011-00282-00 el cual tiene por objeto la nulidad de la Resolución N° 1011064 de 07-02-11 por la cual Secretaría de Hacienda del Municipio de Ocaña le impone sanción a Comcel S.A., por no presentar declaración del impuesto de industria y comercio por los años 2006 a 2009 y Resolución N° 101114 de 03-06-11 que confirma sanción, el cual se encuentra al Despacho para proferir sentencia.

Asimismo, del Sistema de Información Judicial Siglo XXI, se aprecia que en el Despacho del Magistrado de este tribunal, Dr. Robiel Amed Vargas González cursa el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho identificado con el radicado N° 54001-23-31-000-2011-00499-00 el cual tiene por objeto la nulidad de la Resolución N° 1012209 del 05-08-11, que declaró no probadas las excepciones propuestas por Comcel S.A, contra del mandamiento de pago No 1011941 del 20-06-11 y Res. 1012290 de 04-10-11 que confirma la anterior, en contra del Municipio de Ocaña por el mismo asunto del anterior y que se encuentra para sentencia.

Si bien de la información que reposa en el sistema no se acredita similitud fáctica entre los hechos que sustentan esos procesos y los que sustentan el presente asunto, el Despacho advierte que conforme el demandante relata en su demanda¹, las Resoluciones N° 1011064 de 2011, N° 101114 de 2011 y N° 1012209, 1012290 de 2011, son parte del procedimiento tributario seguido por Ocaña en contra de Comcel S.A., por la no declaración del impuesto de industria y comercio de telefonía móvil celular de los años 2006 a 2009, razón por la cual se dará por cierto lo expuesto por el solicitante.

No obstante lo anterior, el Despacho considera que en el presente asunto no hay lugar a acceder a lo solicitado por la parte pasiva del litigio, como se expondrá.

- **Del proceso de radicado N° 54001-23-31-000-2011-00282-00**

¹ Ver folios 25 y 21 del Cuaderno Principal N° 1.

El capítulo II, del título IV del libro quinto del Estatuto Tributario que prevé el procedimiento tributario, la imposición de liquidaciones oficiales y de sanciones, dispone que el procedimiento tributario de liquidación de aforo se compone de las siguientes etapas: i) el acto previo de emplazamiento por no declarar, ii) la sanción por no declarar prevista en el artículo 643 del ET, iii) la liquidación de aforo, la cual se profiere previo cumplimiento de lo previsto en los artículos 643, 715 y 716 del ET.

Para este Despacho si bien los actos mediante los cuales la administración liquida de aforo un impuesto son posteriores al establecimiento de la sanción por no declarar, ello no involucra que el que liquida de aforo dependa del acto que sanciona, pues la discusión que se presenta en ambos escenarios es disímil.

En primer lugar, como se dispone en el artículo 717 del ET, la liquidación de aforo es el acto donde se determina la obligación tributaria del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante que no haya declarado, es decir, es el acto que contiene el crédito para la administración pues de él emana la condición de deudor del impuesto liquidado, en tanto que el acto sancionatorio, como su nombre lo indica, impone la sanción por no haber declarado dentro del término previsto en el emplazamiento para declarar, sin pronunciarse definitivamente sobre la existencia o no de la obligación de declarar².

Adicionalmente, debe resaltarse que si bien la naturaleza de estos actos administrativos es similar, la finalidad que persiguen es distinta, pues la liquidación de aforo es eminentemente sustancial como quiera que define un derecho u obligación tributaria a favor de la administración; mientras que el acto sancionatorio, dada su naturaleza de acto impositivo, pretende el cobro y determinación de la obligación. Sobre estas diferencias se pronunció la Corte Constitucional, en los siguientes términos:

“5. En relación con la naturaleza jurídica de los actos administrativos anteriores, la doctrina tributaria se inclina a reconocerles un carácter declarativo de obligaciones a favor del fisco[11]. En efecto, las obligaciones tributarias nacen *ex lege*, es decir, la ley que las impone señala de manera general e impersonal un supuesto de hecho -el hecho gravado- cuya ocurrencia determina el nacimiento de la obligación en cabeza del contribuyente, responsable o agente retenedor. Los actos administrativos de determinación de obligaciones fiscales se profieren como corolario de una actuación administrativa dentro de la cual se ha establecido la ocurrencia de ese hecho generador. En ellos se fija el monto del tributo que debe pagarse en un caso concreto, lo cual implica demostrar que ha ocurrido el presupuesto de hecho previsto en la ley -hecho gravado- y se ha precisado su dimensión económica -base gravable-. Así, los procesos administrativos de determinación de obligaciones tributarias consisten en aplicar la ley que establece el tributo a la situación particular del sujeto obligado a pagarlo y en tal virtud no crean o constituyen las obligaciones tributarias -que surgen *ex lege* por la realización del hecho gravado-, sino que más bien las declaran. De ahí la naturaleza declarativa de estos actos administrativos. De manera similar, la naturaleza jurídica de los actos administrativos que imponen

² Cfr. “La resolución sanción es el acto administrativo mediante el cual la Administración impone una sanción al contribuyente, responsable o agente retenedor.” Corte Constitucional, Sentencia C-485 de 2003.

sanciones en materia tributaria también es declarativa, pues en ellos se declara la existencia de una responsabilidad previamente definida en la ley, originada por la realización de un supuesto de hecho previsto en ella que es el incumplimiento o cumplimiento defectuoso de una obligación o un deber tributario.

6. Resulta importante distinguir entre la actividad que se plasma en los actos administrativos que se vienen comentando -liquidación de revisión, liquidación de aforo y resolución sanción- que está destinada a declarar la existencia y fijar el monto de una deuda tributaria, y la actividad desplegada en ocasiones por la misma Administración cuando ante el incumplimiento del obligado procede a perseguir el pago de esa deuda mediante el proceso de ejecución coactiva. Ambas actividades se diferencian por el fin que persiguen y por los procedimientos a través de los cuales actúa la Administración. Estableciendo un símil entre la actividad administrativa y la jurisdiccional, podría decirse que los procesos de determinación oficial se asemejan a las actuaciones judiciales que culminan con sentencias declarativas, mientras que la actividad de cobro coactivo de la administración equivale a los procedimientos ejecutivos jurisdiccionales.”³

Por su parte, el Consejo de Estado ha expuesto que:

“En suma, el procedimiento de aforo comprende 3 etapas: el emplazamiento por no declarar, la sanción por no declarar y la liquidación de aforo²⁶. Para el asunto en discusión, **la sanción es la relativa a la omisión de declarar el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros**, prevista en el artículo 33 del Decreto Distrital 362 de 2002, que modificó el artículo 60 del Decreto 807 de 2003²⁷.

A su vez, aunque para expedir la liquidación de aforo es necesario que la Administración haya impuesto la sanción por no declarar, el referido acto sancionatorio tiene el carácter de acto definitivo, susceptible de ser recurrido en reconsideración²⁸, como lo es también la liquidación de aforo. Lo anterior significa que si bien la sanción por no declarar y la liquidación de aforo están relacionados entre sí, son, a su vez, actos definitivos independientes.

Además, aunque contra la sanción por no declarar procede el recurso de reconsideración, el trámite consagrado en los artículos 715 a 717 del Estatuto Tributario no prevé la ejecutoria del acto sancionatorio. En efecto, el artículo 717 señala que vencido el término del emplazamiento sin que el obligado haya declarado procederá a “aplicar la sanción por no declarar prevista en el artículo 643 del Estatuto Tributario”, sin señalar que el acto deba quedar en firme para que proceda la liquidación de aforo.

Tampoco los artículos 643 del Estatuto Tributario y artículo 60 del Decreto 807 de 1993, modificado por el artículo 33 del Decreto 362 de 2002, disponen que deba quedar ejecutoriada la sanción por no declarar. La discusión de los actos sancionatorios mediante la interposición del recurso de reconsideración se halla consagrada en los artículos 720 y siguientes del Estatuto Tributario en concordancia con el artículo 104 del Decreto 807 de 1993, normas a las que expresamente no remiten ni el artículo 717 del Estatuto Tributario ni el artículo 103 del Decreto 807 de 1993.

Cabe anotar que de conformidad con el artículo 60 [parágrafo 3] del Decreto 807 de 1993²⁹, para expedir la liquidación de aforo, la Administración debe esperar a que transcurran los dos meses que tiene el contribuyente para interponer el recurso de reconsideración (artículo 720 del Estatuto Tributario), pues, éste puede acogerse a la sanción reducida, mediante la aceptación total o parcial de los hechos planteados en el acto sancionatorio y pagar o celebrar acuerdo de pago del impuesto, retenciones y sanciones, incluida la sanción reducida.

³ Sentencia C-485 de 2003.

En el contexto del párrafo en mención en concordancia con el artículo 643 [par 2] del Estatuto Tributario³⁰, la aceptación total o parcial de los hechos es la presentación de la declaración con las glosas aceptadas, motivo por el cual, por sustracción de materia, no procede la expedición de la liquidación de aforo.

En ese orden de ideas, hace parte del debido proceso que la Administración expida la liquidación de aforo solo después de que transcurran los dos meses que tiene el contribuyente para interponer el recurso de reconsideración, pues, dentro de ese lapso puede cumplir su deber formal de declarar.

Si bien en sentencia de 3 de octubre de 2007, expediente 15530, la Sala señaló que la liquidación de aforo solo puede ser expedida una vez se halle ejecutoriada la resolución sanción por no declarar, en dicha oportunidad no se discutió ni analizó si la sanción por no declarar debía estar en firme antes de la expedición de la liquidación de aforo.

El tema en discusión era si en el mismo acto procedía la liquidación de aforo y la sanción por no declarar, aspecto sobre el cual la Sala precisó que *“en el caso concreto la Administración Municipal en un solo acto realizó la liquidación de aforo e impuso la sanción por no declarar, cada una de las cuales además de ser independientes cuenta con el recurso de reconsideración, por lo que la actuación de la demandada violó a la sociedad actora sus derechos al debido proceso y a la defensa y así transgredió lo dispuesto en los artículos 643, 715 y 716 del E.T. que establecen el procedimiento para imponer la sanción por no declarar, del emplazamiento previo por no declarar y de la liquidación de aforo, respectivamente.”*³¹⁴

Pues bien, siendo asuntos jurídicamente independientes, no encuentra este Despacho razón para acceder a lo que solicita el demandado de este proceso, por lo tanto no se accederá a la petición de suspensión del proceso por prejudicialidad.

- **Del proceso de radicado N° 54001-23-31-000-2011-00499-00**

En igual sentido, para el Despacho el procedimiento de cobro de una obligación es independiente al proceso de liquidación de la obligación, pues en el primero se ejercen actos de ejecución de la obligación mientras que en el segundo se establece la existencia de la obligación. El Consejo de Estado recoge lo expuesto, en los siguientes términos:

*“Tampoco es admisible el argumento según el cual, resulta viable proferir una nueva liquidación de aforo “al no concluirse legalmente el proceso de cobro”, porque como lo ha sostenido la Sala, el procedimiento de cobro coactivo no tiene por finalidad la declaración o constitución de obligaciones o de derechos, sino hacer efectiva mediante su ejecución, las obligaciones claras, expresas y actualmente exigibles, previamente definidas a favor de la entidad territorial y a cargo de los contribuyentes en el respectivo título ejecutivo. Por lo tanto, la Liquidación de Aforo es una actuación previa e independiente a los actos que se susciten en el proceso tendiente a ejecutar su cobro.”*⁵(Subrayas y Negrillas fuera del texto original)

⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 11 de octubre de 2012, Radicado: 25000-23-27-000-2009-00083-01 [18425], CP: Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁵ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 29 de octubre de 2009, Radicado: 25000-23-27-000-2004-02234-02(17003), CP: Héctor J. Romero Díaz.

En el caso particular el procedimiento de cobro tiene como fuente la Resolución que sancionó por no declaración y no la Resolución que impuso la obligación de pago, que para el caso es la Resolución de Liquidación de Aforo N° 1011996 del 2011, es decir que, el procedimiento administrativo tributario que culminó con la imposición de la obligación –resolución que liquida de aforo- no tiene su fuente jurídica y unidad jurídica sustancial en los actos que ejecutaron la imposición de la sanción porque dichos actos contienen obligaciones de distinta naturaleza. Sobre esto, el Consejo de Estado ha dicho que:

“La Liquidación de aforo es el medio a través del cual la administración, previo el agotamiento de una serie de etapas como el emplazamiento para declarar y la resolución sanción, determina oficialmente el impuesto al contribuyente que persiste en la omisión de presentar el denunciado tributario. Esta actividad se lleva a cabo en uso de las amplias facultades de fiscalización e investigación que le otorga el ordenamiento a la Administración. De conformidad con lo anterior, no se puede calificar la “Liquidación Oficial de Aforo” como un acto expedido dentro del trámite administrativo de cobro, toda vez que como lo ha sostenido la Sala, el “procedimiento de cobro coactivo” no tiene por finalidad la declaración o constitución de obligaciones o de derechos, sino hacer efectiva mediante su ejecución, las obligaciones claras, expresas y exigibles, previamente definidas a favor de la Nación y a cargo de los contribuyentes en el respectivo título ejecutivo.”⁶

En estos términos, no resulta pasible de ser suspendido por prejudicialidad esta demanda, como quiera que, tal como se dijo, los actos que se profirieron antes de la liquidación de aforo que se demanda en este proceso son independientes jurídicamente al que liquida de aforo el impuesto de industria y comercio por los años 2006 a 2009.

En razón de lo anteriormente expuesto, el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

RESUELVE

PRIMERO: NO ACCEDER a la solicitud de suspensión de este proceso por prejudicialidad, solicitada por el Municipio de Ocaña, conforme a lo expuesto anteriormente.

SEGUNDO: Una vez ejecutoriado, continúese con el proceso.


MARIBEL MENDOZA JIMÉNEZ
Magistrada

05 DIC 2013

Secretario General

⁶ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 20 de febrero de 2007, Radicado: 76001-23-31-000-2003-04786-01(16250), CP: Ligia López Díaz.