

T2 / 2013.

50



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

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D. C., seis (6) de diciembre de dos mil doce (2012).

Radicación: 25000-23-27-000-2010-00030-01 [18604]

Demandantes: CONSTRUCTORA GRIAN S.A. (NIT. 900.208.424-9) y otros.

Demandado: DISTRITO CAPITAL – SECRETARÍA DE HACIENDA DISTRITAL

Asunto: Impuesto de delineación urbana - 2006.

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por los demandantes, contra la sentencia del 22 de septiembre de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante la cual negó las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive del fallo apelado dispuso:

“1. DECLÁRASE probada la excepción de inexistencia de la Resolución No. 1000 DDI 184537 de 20 de octubre de 2008, proferida por la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo, mediante la cual liquida oficialmente el impuesto de Delineación Urbana a cargo del contribuyente OSCAR ANGUEIRA PÉREZ, identificado con la cédula de ciudadanía No. 2.855.153, respecto a la declaración presentada con ocasión de la licencia de construcción LC 06-5-0188 de 17 de febrero de 2006, por la obra realizada en la KR 9 93 65/46.

2. DECLÁRASE no probada la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa.

51

3. **NIÉGANSE** las súplicas de la demanda¹.

(...)

ANTECEDENTES

El 25 de enero de 2006, OSCAR ANGUEIRA PÉREZ² presentó, con pago, declaración del impuesto de delineación urbana, correspondiente a la licencia de construcción de una obra nueva a realizarse en el predio ubicado en la carrera 9ª N° 93-49 / 65 de Bogotá³.

En dicha declaración se indicó como valor total del presupuesto de obra la suma de \$2.285'326.000 y se liquidó el impuesto en \$59'418.000.

El 17 de febrero de 2006, la Curaduría Urbana N° 5 de Bogotá expidió la licencia de construcción solicitada por OSCAR ANGUEIRA PÉREZ el 21 de octubre de 2005.

Mediante escritura pública 3661, del 12 de octubre de 2006, registrada en la Oficina de Registro de Instrumentos de Bogotá el 2 de noviembre de 2006, OSCAR ANGUEIRA PÉREZ vendió el predio objeto de la licencia de construcción a ANGUEYRA GRILLO Y CIA. LTDA. EN LIQUIDACIÓN.

El 13 de diciembre de 2007, la Secretaría Distrital de Hacienda expidió el auto de inspección tributaria 2007EE658305, mediante el cual ordenó la práctica de inspección tributaria, con el fin de verificar la correcta

¹ Fl. 108, c.p.

² Cuyo nombre completo es Jaime Alberto Oscar Angueira Pérez, aclaración necesaria por cuanto, como se verá más adelante, durante la actuación administrativa llegó a pensarse que se trataba de dos personas diferentes -Oscar y Jaime Alberto- cuando en realidad era una sola.

³ Fl. 16 c.a.

52

presentación de las declaraciones tributarias del impuesto de delineación urbana por parte del contribuyente, para el año 2006.

El auto anterior fue notificado mediante aviso publicado en el Diario La República el 11 de febrero de 2008⁴.

En desarrollo de dicha inspección, los funcionarios comisionados para el efecto indicaron, en el acta respectiva, que el contribuyente debía allegar varios documentos, entre ellos el presupuesto de obra.

El 15 de febrero de 2008, OSCAR ANGUEIRA PÉREZ allegó a la Dirección Distrital de Impuestos el presupuesto de obra, elaborado por el ingeniero Santiago Carrillo R., en el que se indicó como valor total de los costos directos de obra gris, la suma de \$5.019'556.200⁵.

Mediante escritura pública 353 del 27 de febrero de 2008, registrada en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos de Bogotá el 11 de marzo de 2008, ANGUEYRA GRILLO Y CIA. LTDA. EN LIQUIDACIÓN transfirió la propiedad del predio, a título de aporte en sociedades, a la CONSTRUCTORA GRIAN.

El 14 de abril de 2008, la Secretaría de Hacienda Distrital expidió el emplazamiento para corregir 2008EE80507, mediante el cual instó al contribuyente OSCAR ANGUEIRA PÉREZ a corregir la declaración del impuesto con la inclusión, en la base gravable, de la totalidad del presupuesto de obra.

El contribuyente OSCAR ANGUEIRA PÉREZ no dio respuesta al emplazamiento.

⁴ Fl. 21, c.a.

⁵ Fls. 22 a 24, c.a.

Mediante escrito fechado el 16 de mayo de 2008, radicado en la Secretaría Distrital de Hacienda el 22 del mismo mes y año, el representante legal de CONSTRUCTORA GRIAN S.A. manifestó ser la nueva propietaria del predio e informó que hasta ese momento no se había iniciado ninguna construcción y que se estaban realizando las revisiones correspondientes para proceder a hacer las correcciones que fueran del caso en la declaración del impuesto de delineación urbana y que, una vez hechas, se procedería a hacer los pagos respectivos.

El 26 de mayo de 2008, murió el señor OSCAR ANGUEIRA PÉREZ⁶.

El 20 de junio de 2008, la Secretaría de Hacienda expidió el requerimiento especial 2008 EE 177012, mediante el cual propuso modificar la declaración del impuesto así:

CONCEPTO	LIQUIDACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN PROPUESTA
Total presupuesto de obra o construcción	\$2.285'326.000	\$5.019'556.000
Impuesto a cargo	\$59'418.000	\$130'509.000
Total valor sanciones	0	\$113'746.000
Impuesto a cargo	\$59'418.000	\$244'255.000

El 18 de septiembre de 2008, la CONSTRUCTORA GRIAN presentó declaración de corrección respecto del impuesto de delineación urbana que había declarado con anterioridad el contribuyente OSCAR ANGUEIRA PÉREZ, en la que aceptó todas las glosas hechas por la Administración y pagó los valores propuestos.

⁶ Fl. 20 c.p.

54

El 20 de octubre de 2008, la Secretaría de Hacienda profirió la Resolución 1000 DDI 184537, que es la liquidación oficial de revisión, en la que liquidó el impuesto y las sanciones en los mismos términos indicados en el requerimiento especial.

CONSTRUCTORA GRIAN interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial, el cual fue resuelto mediante la Resolución DDI-227987 2009EE-636406 del 27 de agosto de 2009, que revocó la liquidación oficial y aceptó la reducción de la sanción por inexactitud al 25% de la que se había propuesto en dicha liquidación.

DEMANDA

CONSTRUCTORA GRIAN y los sucesores del señor Oscar Angueira Pérez⁷, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, solicitaron la nulidad de los siguientes actos administrativos:

- De la liquidación oficial de revisión proferida el 20 de octubre de 2008 por la Secretaría de Hacienda del Distrito Capital, relativa al impuesto de delineación urbana declarado por el señor OSCAR ANGUEIRA PÉREZ.
- De la Resolución del 27 de agosto de 2009, mediante la cual la misma entidad resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por CONSTRUCTORA GRIAN contra la liquidación oficial y que la revocó.

A título de restablecimiento del derecho, los demandantes pidieron:

⁷ Sus hijos Lucía, Isabel y Rafael Angueira Grillo (fls. 17 a 20)

55

-
- Que se declare la firmeza de la declaración privada del impuesto de delineación urbana presentada por OSCAR ANGUEIRA PÉREZ.
 - Que se deje sin efectos jurídicos la declaración de corrección presentada por CONSTRUCTORA GRIAN.
 - Que se ordene la devolución de \$161'150.000, con intereses corrientes y de mora.

Los demandantes citaron como normas violadas las siguientes:

- Artículos 85 y 97 del Decreto 807 de 1993.
- Artículos 685, 705, 714 y 730 del Estatuto Tributario.
- Artículo 29 de la Constitución Política.

El concepto de violación se sintetiza así:

1) Notificación extemporánea del requerimiento especial

Según los artículos 97 del Decreto 807 de 1993 y 705 del Estatuto Tributario, el término para notificar el requerimiento especial es de dos años, contados a partir del vencimiento del término para declarar o de la fecha de presentación de la declaración, en caso de que haya sido presentada extemporáneamente.

En el impuesto de delineación urbana el hecho generador es la expedición de la licencia de construcción, según lo establecido por el artículo 71 del Decreto 382 de 2002. En el presente caso, la licencia fue expedida el 17 de febrero de 2006, que fue la fecha límite para declarar y, en consecuencia, a partir de ahí se deben contar los dos años para notificar el requerimiento especial, so

56

pena de la firmeza de la declaración privada. El requerimiento especial fue proferido el 20 de junio de 2008, cuando habían transcurrido dos años, cuatro meses y tres días. Es decir que, para la fecha en que fue expedido el requerimiento especial, la declaración privada se encontraba en firme.

Aunque en el presente caso la Administración profirió emplazamiento para corregir, que suspende por un mes el término para notificar el requerimiento especial, esa suspensión opera siempre y cuando el emplazamiento para corregir sea notificado dentro de los dos años siguientes al término de vencimiento para declarar. En el presente caso, el término de dos años se venció el 17 de febrero de 2008 y el emplazamiento para corregir fue proferido el 14 de abril de 2008.

2) Expedición irregular del emplazamiento para corregir

El 14 de abril de 2008, la Administración profirió emplazamiento para corregir. Pero con anterioridad, el 11 de febrero del mismo año, ya había decretado una inspección tributaria. Esto, según los demandantes, es un procedimiento inadecuado y violatorio del derecho de defensa, ya que la inspección tributaria le da a la Administración suficientes herramientas para determinar cualquier inexactitud u omisión de parte del contribuyente. La normativa limita la expedición del emplazamiento a aquellos casos en que existan indicios de inexactitud en las declaraciones tributarias y en el caso bajo estudio no existían tales indicios pues la Administración contaba con tres meses para adelantar la inspección tributaria.

57

3) Inconsistencia de la actuación administrativa

Para la Administración fue determinante que el contribuyente fuera OSCAR ANGUEIRA PÉREZ y no CONSTRUCTORA GRIAN S.A. De hecho, en el requerimiento especial dijo que la CONSTRUCTORA GRIAN no era sujeto pasivo de la obligación tributaria, por cuanto a la fecha de expedición de la licencia de construcción no era la propietaria del predio.

No obstante lo anterior, el recurso de reconsideración fue interpuesto por CONSTRUCTORA GRIAN, recurso que fue admitido por la Administración, con lo que se le dio legitimación para actuar a dicha constructora. Sin embargo, en la Resolución que resolvió el recurso de reconsideración, menciona a OSCAR ANGUEIRA PÉREZ como contribuyente, pero se notifica personalmente al representante de la CONSTRUCTORA GRIAN.

Se evidencia, dicen los demandantes, una clara inconsistencia en el seguimiento del proceso administrativo, en contravía del "principio de unidad".

4) Ineficacia de la declaración de corrección

Con ocasión del requerimiento especial la CONSTRUCTORA GRIAN presentó declaración de corrección al impuesto de delineación urbana que había sido presentado inicialmente por OSCAR ANGUEIRA PÉREZ. Esta declaración carece de eficacia jurídica, ya que fue presentada por fuera del término contemplado en el artículo 588 del Estatuto Tributario.

58

Como consecuencia de lo anterior, el pago efectuado por CONSTRUCTORA GRIAN constituye un pago de lo no debido, conforme con lo establecido por el Decreto 1000 de 1997 y, por ende, la CONSTRUCTORA GRIAN tiene derecho a la devolución de lo pagado.

OPOSICIÓN

El **DISTRITO CAPITAL** se opuso a las pretensiones de la demanda⁸, con fundamento en los siguientes argumentos:

1) Notificación extemporánea del requerimiento especial

Dentro de la actuación administrativa se practicó inspección tributaria y se profirió emplazamiento para corregir. Ambas suspenden el término para notificar el requerimiento especial, de acuerdo con lo señalado por el artículo 706 del Estatuto Tributario. En consecuencia, no se presentó la firmeza de la declaración del impuesto presentada por el contribuyente, ya que el requerimiento especial fue proferido dentro de la oportunidad legal.

La entidad demandada también dijo que el contribuyente no alegó en la vía gubernativa el argumento relacionado con la firmeza de la declaración privada.

⁸ Fls. 44 a 53 c.a.

59

2) Inconsistencia de la actuación administrativa

La Administración observó en su integridad el debido proceso y el derecho de defensa. Aunque en la actuación administrativa, en algún momento se hizo mención de JAIME ALBERTO ANGUEIRA PÉREZ y de OSCAR ANGUEIRA PÉREZ, como dos personas diferentes, la equivocación obedeció a que en la licencia de construcción aparecía como propietario del predio el primero, mientras que en la declaración del impuesto aparecía el segundo. Pero lo cierto es que la liquidación oficial fue revocada mediante la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, hecho que no mencionó el actor en la demanda.

3) Ineficacia de la declaración de corrección

Según el artículo 19 del Decreto Distrital 807 de 1993, los contribuyentes pueden corregir sus declaraciones dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y, aún si dicho plazo estuviere vencido, es posible corregir las declaraciones siempre que se haga dentro del término de respuesta al pliego de cargos o al emplazamiento para corregir.

En el presente caso, el contribuyente corrigió la declaración tributaria dentro del término de respuesta al requerimiento especial. Por ende, no es procedente la devolución solicitada en la demanda, ya que el pago hecho por el contribuyente fue completamente válido.

Además, dentro de la vía gubernativa, el contribuyente no alegó el pago de lo no debido que invocó en la demanda.

4) Excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa

Los demandantes invocaron en la demanda hechos totalmente diferentes a los que se debatieron en la vía gubernativa, lo cual debe conducir a que se dicte fallo inhibitorio, ya que no se dio a la Administración la oportunidad de pronunciarse sobre esos hechos.

5) Inexistencia del acto acusado

La liquidación oficial cuya nulidad pretenden los demandantes fue revocada en su totalidad en atención a que el contribuyente aceptó los fundamentos del requerimiento especial y pagó los valores indicados en dicho requerimiento. Por ende, no pueden prosperar las pretensiones de nulidad de dicha liquidación.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda, por las razones que se resumen a continuación.

1) Excepción de inexistencia del acto demandado

El Tribunal analizó, en primer lugar, la excepción que el demandado denominó "inexistencia del acto demandado". Para el Tribunal, la liquidación oficial de revisión, esto es, la Resolución 1000 DDI184537 del 20 de octubre de 2008, fue revocada por la Administración mediante la Resolución que resolvió el recurso de reconsideración (Resolución DDI-227987 2009EE-

61

636406). Esa revocatoria obedeció a que la CONSTRUCTORA GRIAN corrigió la declaración del impuesto y pagó la suma correspondiente. Por lo anterior, el Tribunal declaró probada la excepción de inexistencia de la liquidación oficial. Y añadió que el artículo 138 del Código Contencioso Administrativo prescribe que si el acto administrativo fue objeto de recursos en la vía gubernativa deben demandarse las decisiones que lo modifiquen o confirmen, pero si fue revocado solo procede demandar la última decisión.

2) Excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa

Debido a la procedencia de la excepción de "inexistencia de la liquidación oficial", no prosperó la de indebido agotamiento de la vía gubernativa, ya que el acto mediante el cual se revocó la liquidación oficial agotó la vía gubernativa.

También dijo el Tribunal que mediante la Resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la Administración accedió a la totalidad de las pretensiones invocadas por la CONSTRUCTORA GRIAN, razón por la cual esta última no tiene interés legítimo para cuestionar el acto.

RECURSO DE APELACIÓN

Los **demandantes** apelaron la sentencia de primera instancia. Los argumentos de la apelación se pueden resumir así:

Violación del artículo 170 del Código Contencioso Administrativo. Congruencia de la sentencia

El Tribunal omitió analizar los argumentos de la demanda, especialmente los relacionados con la violación de los artículos 714 y 730 del Estatuto Tributario, 85 del Decreto 807 de 1993 y 29 de la Constitución Política. El

62

Tribunal solamente se pronunció sobre las excepciones propuestas por el demandado. Tampoco se pronunció sobre los argumentos mencionados por los demandantes en los alegatos de conclusión.

Firmeza de la declaración privada

Aún si se aceptara la declaración presentada por CONSTRUCTORA GRIAN como corrección a la declaración inicialmente presentada por OSCAR ANGUEIRA PÉREZ, tampoco podría tener efectos jurídicos, toda vez que cuando aquella fue presentada, ya habían transcurrido más de dos años desde la presentación de la declaración inicial y, por tanto, ya había cobrado firmeza, lo que impide que se hagan modificaciones a la misma bien sea por el contribuyente o bien por la administración tributaria.

Procedibilidad de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra la liquidación oficial de revisión

No puede hablarse de inexistencia del acto acusado, porque en la demanda se pidió la nulidad tanto de la liquidación oficial de revisión como del acto que resolvió el recurso de reconsideración, en tanto este último aceptó como válida la declaración extemporánea presentada por CONSTRUCTORA GRIAN. Por ende, la demanda de nulidad contra dichos actos es el único medio para obtener el restablecimiento del derecho mediante la declaratoria de firmeza de la declaración privada presentada por OSCAR ANGUEIRA PÉREZ.

La revocatoria de un acto administrativo no es lo mismo que la declaración de nulidad. Esta última está reservada a los jueces y proviene de la existencia de vicios intrínsecos al acto o relativos a su formación. Citó la sentencia T-400 de 1994, de la Corte Constitucional.

Extemporaneidad del emplazamiento para corregir y del requerimiento especial

El emplazamiento para corregir no fue notificado dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar. Por ende, ese emplazamiento no produjo el efecto de suspender el término para expedir el requerimiento especial.

A su vez, el requerimiento especial fue notificado por fuera del término que la ley establece, razón por la cual la declaración privada presentada por OSCAR ANGUEIRA PÉREZ quedó en firme. A partir de ese momento, es decir, de la firmeza de la declaración privada, toda actuación administrativa relacionada con el impuesto de delineación urbana en cuestión quedó viciada de nulidad, incluida la liquidación oficial de revisión.

A pesar de que CONSTRUCTORA GRIAN no era sujeto procesal, la Administración la aceptó de manera irregular en el proceso y le dio validez jurídica a la declaración de corrección que presentó después de haber adquirido firmeza la declaración inicial. Además de esto, aceptó el recurso de reconsideración presentado por esa constructora.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Los **demandantes** manifestaron que ratificaban todo lo planteado en la demanda y en los alegatos de conclusión presentados en la primera instancia. Reiteraron que el *a quo* se limitó a declarar probada la excepción propuesta por el demandado sin analizar los argumentos de la demanda. La declaración de corrección que presentó CONSTRUCTORA GRIAN no puede producir efectos jurídicos, pues esta no era sujeto pasivo de la obligación tributaria, y aún, si lo fuera, esa declaración fue presentada

extemporáneamente. No es adecuado declarar la inexistencia del acto demandado, pues solo demandando su nulidad se puede acceder a la firmeza de la declaración privada presentada por OSCAR ANGUEIRA PÉREZ.

También reiteraron que el requerimiento especial fue notificado extemporáneamente, y que el emplazamiento para corregir fue irregular, ya que con anterioridad se había ordenado una inspección tributaria.

El **demandado** dijo que compartía las apreciaciones hechas por el Tribunal y que como la liquidación oficial fue revocada por la Administración, se trata de un acto administrativo que, para la fecha de presentación de la demanda, no tenía valor ni efecto alguno y era, por lo tanto, inexistente.

El contribuyente, en su momento, aceptó los fundamentos del requerimiento especial e hizo el pago correspondiente. En consecuencia, desaparecieron los fundamentos del proceso de determinación del tributo.

El **Ministerio Público** guardó silencio en esta oportunidad.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala determinar si son nulos los actos demandados.

1) Congruencia de la sentencia. Violación del artículo 170 del Código Contencioso Administrativo

Los apelantes consideran que la sentencia de primera instancia no analizó los argumentos de la demanda y se limitó a pronunciarse sobre las

65

excepciones propuestas por el demandado, lo que constituiría violación del artículo 170 del Código Contencioso Administrativo.

El Tribunal de primera instancia empezó por analizar las excepciones propuestas por el demandado. La primera excepción que estudió fue la de "inexistencia del acto demandado". El *a quo* llegó a la conclusión de que dicha excepción debía prosperar. Sin embargo, debe precisarse que el Tribunal aclaró que se trataba de inexistencia de la liquidación oficial, debido a que dicha liquidación había sido revocada por la misma Administración. Revocatoria que, según se lee en el fallo apelado, obedeció al hecho de que la CONSTRUCTORA GRIAN corrigió la declaración del impuesto y pagó la suma respectiva.

Agregó el Tribunal que según el artículo 138 del Código Contencioso Administrativo, cuando el acto administrativo fue objeto de recursos en la vía gubernativa y en virtud de los mismos fue revocado, solamente se debe demandar la última decisión. En otras palabras, dijo el Tribunal que, tal como lo dispone la norma citada, no debían demandarse los dos actos, sino únicamente la Resolución mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración, pues la liquidación oficial, en virtud de su revocatoria, ya había desaparecido del mundo jurídico. Por lo anterior, el Tribunal declaró probada la excepción de inexistencia de la liquidación oficial.

Hecha la anterior precisión, esta Sala debe decir que, respecto del tema de la congruencia de la sentencia, el argumento planteado en el recurso de apelación no puede prosperar.

En efecto, la congruencia de la sentencia comprende dos aspectos. En primer lugar, la correspondencia que debe existir entre las pretensiones y excepciones planteadas por las partes, por un lado, y la decisión contenida en la sentencia, por otro lado. Es lo que se conoce como congruencia

externa de la sentencia e implica que el juez está limitado en su decisión a aquellos aspectos que fueron introducidos al proceso como *thema decidendum* por las partes del mismo.

En otras palabras, al juez le está vedado, por regla general, decidir sobre pretensiones no planteadas en la demanda, o respecto de personas que no hacen parte del proceso. También se viola el principio de congruencia cuando el juez omite pronunciarse, sin que exista causa legal, sobre los aspectos que sí fueron propuestos oportunamente dentro del proceso. Existe también la congruencia interna, que es la coherencia que debe existir entre las diferentes partes de la sentencia de tal manera que no contenga contradicciones.

En el caso bajo estudio, los apelantes alegaron que se violó el principio de congruencia debido a que el Tribunal no analizó los argumentos planteados en la demanda, sino que se limitó a estudiar y resolver las excepciones propuestas por el demandado. Ocurre que una de esas excepciones consistía en que el acto acusado, esto es, la liquidación oficial expedida por la Administración, no existía.

Aunque el Tribunal no explicó de manera detallada el alcance de sus razonamientos, de la lectura del fallo se deduce que al llegar a la conclusión de que la liquidación oficial no existía, no podía hacerse pronunciamiento sobre su legalidad. Es decir, que la omisión señalada por los apelantes obedeció a que no resultaba procedente el análisis de los cargos de nulidad planteados en la demanda, toda vez que dichos cargos se dirigían contra un acto administrativo que el Tribunal consideró como inexistente.

Si se parte de la premisa de que un acto administrativo, en este caso la liquidación oficial, dejó de existir jurídicamente hablando, en virtud de su revocatoria, no es viable que el juez de lo contencioso administrativo se

67

pronuncie sobre su legalidad mediante el estudio de los cargos de nulidad planteados en la demanda. En realidad, se trataría de un acto administrativo que ni siquiera alcanzó a tener vida jurídica, pues nunca cobró fuerza ejecutoria. Por esta razón, no es desacertado omitir el estudio de los cargos de nulidad en el evento en que prospere una excepción de esta naturaleza.

Por ende, desde el punto de vista de la congruencia de la sentencia, el reproche formulado por los apelantes no puede admitirse. Otra cosa diferente es que la decisión de dar por probada la excepción fuera o no acertada. Esto último es un tema que fue planteado también en el recurso de apelación y que estudiará esta Sala más adelante. Pero ese es un aspecto que no guarda relación con la congruencia de la sentencia. Lo cierto es que la prosperidad de ciertas excepciones conduce a que al juez le quede vedado el análisis de los cargos de nulidad, *verbi gratia*, cuando se constata que la acción estaba caducada o que no se agotó la vía gubernativa.

Ahora bien, como lo que el Tribunal dijo fue que uno de los actos acusados era inexistente (la liquidación oficial), y no que todos los actos acusados lo eran, podría pensarse que, en consecuencia, debía el Tribunal estudiar y decidir los cargos de nulidad respecto del otro acto acusado del cual no se predicó su inexistencia, esto es, respecto de la Resolución mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración. Pues bien, de este último acto el Tribunal dijo que como mediante dicha decisión se había accedido a la totalidad de las pretensiones invocadas por la CONSTRUCTORA GRIAN, esta no tenía interés legítimo para cuestionarlo, razones que consideró suficientes para mantener la legalidad del acto cuestionado y, por ende, no resultaba procedente desde este punto de vista, el estudio de los demás cargos formulados en la demanda, en tanto, dicho acto reconoció la corrección de la declaración presentada por la mencionada sociedad.

De acuerdo con lo anterior, no advierte la Sala que la sentencia proferida por el a quo hubiere transgredido lo dispuesto en el artículo 170 del C.C.A. y que, por este motivo, fuera procedente revocar la providencia apelada.

Procedibilidad de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho frente a la liquidación oficial de revisión

El Tribunal declaró probada la excepción de «inexistencia» de la liquidación oficial de revisión, conclusión a la que llegó con fundamento en que la entidad demandada revocó dicho acto como consecuencia del recurso de reconsideración interpuesto. Y el motivo para esa revocatoria fue que las modificaciones que la Administración había propuesto en el requerimiento especial fueron aceptadas por el contribuyente⁹, quien corrigió la declaración del impuesto y pagó las sumas respectivas.

Los apelantes consideran que el hecho de que se hubiera revocado la liquidación oficial no implica la inexistencia del acto, ya que lo que se alegó en la demanda es que toda la actuación administrativa está viciada de nulidad: tanto la liquidación oficial, como el acto mediante el cual se resolvió el recurso de reconsideración en cuanto aceptó como válida la declaración de corrección presentada por CONSTRUCTORA GRIAN. Lo que ocurre, dicen los apelantes, es que demandar la nulidad de la liquidación oficial y del acto que la revocó, es el único medio para procurar el restablecimiento del derecho de los demandantes.

Al respecto la Sala advierte lo siguiente:

La excepción propuesta y que el Tribunal dio por demostrada, se denominó «inexistencia del acto acusado» o, para ser más precisos, de uno de los

⁹ En realidad, como se verá más adelante, las glosas no fueron aceptadas por el contribuyente sino por un tercero ajeno a la relación tributaria.

actos acusados: la liquidación oficial. Aunque la doctrina ha considerado el tema de la «inexistencia de los actos administrativos», es pertinente precisar, que, en el caso bajo estudio, se trata de una figura diferente.

La inexistencia de los actos administrativos ha sido siempre estudiada como una forma extrema de nulidad o de irregularidad del acto administrativo. Al respecto la doctrina ha señalado:

“Se trata de una de las cuestiones más delicadas e inciertas del contencioso-administrativo. La noción de inexistencia parece haber sido tomada del Derecho Civil; corresponde a la idea de que ciertos vicios son de tal forma graves que afectan no solamente a la validez del acto jurídico, sino incluso a su propia «existencia»... En Derecho administrativo la utilización de la noción de inexistencia en la jurisprudencia ha sido bastante cambiante según las épocas. En su Tratado, M. de Labaudère, da una excelente puntualización de la cuestión, que resumimos como sigue:

a) Caso del acto absolutamente inexistente.-Es el acto que no ha sido efectuado jamás o que ha sido adoptado por un individuo que no tiene la calidad de autoridad o de agente público... La inexistencia absoluta tiene como consecuencias que nadie puede tener en cuenta tal acto, que no es susceptible de producir ningún efecto...”¹⁰.

En el *sub judice*, la «inexistencia» a que aludió el Tribunal no se deriva de una irregularidad o de un vicio que hubiera afectado al acto, y que fuera de tal magnitud para ser considerado como un acto inexistente, sino de una revocación del acto como consecuencia de circunstancias que hacían inocuo al acto mismo.

El Tribunal, a lo que se refirió se refirió fue al supuesto previsto en el artículo 138 del Código Contencioso Administrativo, que dispone:

ART. 138.-Individualización de las pretensiones. *Cuando se demande la nulidad del acto se le debe individualizar con toda precisión.*

¹⁰ VEDEL, Georges, *Derecho Administrativo*, pág. 472.

70

Cuando se pretendan declaraciones o condenas diferentes de la declaración de nulidad de un acto, deberán enunciarse clara y separadamente en la demanda.

*Si el acto definitivo fue objeto de recursos en la vía gubernativa, también deberán demandarse las decisiones que lo modifiquen o confirmen; **pero si fue revocado, sólo procede demandar la última decisión.***

(...) (Negritas fuera de texto)

Frente al evento en que el acto administrativo definitivo fue objeto de revocatoria en vía gubernativa, la doctrina ha indicado que en el inciso 3° de la norma transcrita, *«la situación es totalmente diferente, en cuanto, si se produce la ruptura de las razones y motivos de la providencia original y las situaciones jurídicas se sustentan autónomamente en una nueva providencia, de aquí que su impugnación deba hacerse de manera independiente del acto original, el cual por lo demás ya no tiene ningún tipo de incidencia en cuanto fue revocado»*¹¹.

En el *sub examine*, se advierte que el Distrito Capital profirió una liquidación oficial del impuesto de delineación urbana. Contra esa liquidación oficial, la CONSTRUCTORA GRIAN interpuso recurso de reconsideración pero no porque estuviera en desacuerdo con la liquidación hecha por la Administración, ni con los valores consignados en la misma, sino porque con anterioridad a la expedición de la liquidación oficial, la CONSTRUCTORA GRIAN había aceptado de manera expresa y por escrito, las glosas propuestas en el requerimiento especial, que eran las mismas que después se expresaron en la liquidación oficial.

Como el Estatuto Tributario permite que el contribuyente acepte los términos del requerimiento especial, con lo cual obtiene el beneficio de reducir el

¹¹ SANTOFIMIO GAMBOA, Jaime Orlando . Tratado de Derecho Administrativo. Tomo III. Bogotá: Universidad Externado de Colombia. 2004, pág. 462.

71

monto de la sanción por inexactitud¹², cuando esto ocurre ya la liquidación oficial carece de objeto, pues el contribuyente aceptó las modificaciones propuestas por la Administración.

En este caso, la revocatoria no produce el efecto de dejar en pie la liquidación privada del impuesto y, por ende, no constituye, en estricto sentido, un cambio de decisión de la Administración. Por el contrario, lo que ocurrió es que, precisamente con fundamento en la aceptación expresada por el contribuyente frente a las glosas hechas por la Administración, la revocatoria de la liquidación oficial obedece al reconocimiento de un hecho que implica que el acto administrativo de carácter preparatorio —el requerimiento especial— produjo como resultado la modificación voluntaria de la declaración del impuesto y, por esa razón, ya no es necesaria la liquidación oficial de revisión.

En ese contexto, la Sala advierte que a pesar de que no se trató de un cambio de decisión de la Administración como consecuencia del recurso interpuesto por el contribuyente, el supuesto establecido en el artículo 138 del C.C.A., es igualmente aplicable al caso concreto, por cuanto, con ocasión del citado recurso, la liquidación oficial de revisión desapareció como acto y es entonces, la decisión del recurso la que constituye, en este caso, el acto definitivo demandable.

Por lo expuesto, resulta pertinente decir que en este caso la aplicación del inciso tercero del artículo 138 C.C.A. no puede llevar a la conclusión a la que llegó el Tribunal, es decir, declarar probada la “inexistencia de la liquidación oficial de revisión”, sino la de inhibirse para realizar un pronunciamiento frente a dicho acto que, como se explicó, ya no tiene incidencia en el asunto debatido, toda vez que fue revocado.

¹² Art. 709, E.T.

72

Ahora bien, el argumento de los apelantes en el sentido de indicar que la demanda contra la liquidación oficial de revisión y la decisión del recurso de reconsideración es la única forma de obtener el restablecimiento del derecho, esto es, que se declare en firme la declaración privada del impuesto presentada por el señor Oscar Angueira Pérez, no es procedente, toda vez que, si una vez analizados los cargos de nulidad expuestos en la demanda, se determinara, como lo exponen los demandantes, que la actuación de la Administración fue extemporánea o que existieron irregularidades en el procedimiento adelantado, surgiría como restablecimiento del derecho el pretendido por los demandantes.

En esas condiciones, se revocará la decisión del Tribunal en cuanto declaró probada la excepción de inexistencia de la Resolución No. 1000 DDI 184537 de 20 de octubre de 2008 para, en su lugar, inhibirse de pronunciarse de fondo respecto de dicho acto.

Asunto de fondo

Ahora bien, aunque, como lo señaló el *a quo*, la Resolución que resolvió el recurso de reconsideración, accedió en su totalidad a las pretensiones incoadas por CONSTRUCTORA GRIAN, tal situación no impedía que se analizaran los cargos de nulidad planteados por las partes.

En efecto, debe verse desde dos puntos de vista, porque la demanda fue interpuesta por la CONSTRUCTORA GRIAN y los sucesores de OSCAR ANGUEIRA PÉREZ y, para cada uno de ellos, el acto administrativo demandado (Resolución que decidió el recurso de reconsideración) produjo efectos diferentes y de esa diferencia se derivarán también efectos distintos en cuanto a la presente decisión judicial.

Respecto del contribuyente, debe la Sala empezar por decir que en el impuesto de delineación urbana el sujeto pasivo, según lo que disponía el Decreto 352 de 2002, era el propietario del predio en el que se iba a realizar la obra objeto de la licencia de construcción respectiva¹³.

Por el aspecto temporal, la causación del impuesto se daba en el momento de la expedición de la licencia de construcción respectiva¹⁴. En consecuencia, quien tuviera la calidad de propietario del predio en el momento de la expedición de la licencia de construcción, era el sujeto pasivo del impuesto¹⁵.

En el caso bajo estudio, esa persona era el señor OSCAR ANGUEIRA PÉREZ, según se desprende del certificado de tradición y libertad que obra en la actuación administrativa¹⁶. Si bien es cierto, con posterioridad, la CONSTRUCTORA GRIAN adquirió la propiedad del predio, eso no la convierte en sujeto pasivo del impuesto, ya que dicha calidad se adquiere en el momento en que se produce la causación del impuesto y no varía en virtud de las mutaciones que sufra la propiedad del predio después de la causación del impuesto. Tan es así, que fue el señor OSCAR ANGUEIRA PÉREZ quien presentó la declaración del impuesto de delineación urbana¹⁷ y pagó la suma que él mismo liquidó.

¹³ Decreto 352 de 2002:

"Artículo 74. Sujeto pasivo. Son sujetos pasivos del impuesto de delineación urbana los propietarios de los predios en los cuales se realiza el hecho generador del impuesto".

¹⁴ Ver sentencia de esta Sala, del 30 de mayo de 2011, expediente 17269, Consejero Ponente: Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹⁵ En el caso bajo estudio, sin embargo, resulta pertinente aclarar que en el año 2005, época de los hechos, estaba vigente la Resolución DSH-000203 del 27 de diciembre de ese año, cuyo artículo 7 establecía que en el impuesto de delineación urbana el pago debía realizarse dentro de los diez días siguientes a la expedición de la licencia de construcción.

¹⁶ Fl. 17, c.a.

¹⁷ Fl. 16, c.a.

74

Después de que el contribuyente –OSCAR ANGUEIRA PÉREZ- presentó la declaración del impuesto (25 de enero de 2006), se produjo la venta del predio a favor de ANGUEYRO GRILLO Y CIA. LTDA. EN LIQUIDACIÓN (escritura pública del 12 de octubre de 2006, registrada el 2 de noviembre del mismo año), que a su vez lo transfirió a CONSTRUCTORA GRIAN (escritura pública del 27 de febrero de 2008, registrada el 11 de marzo del mismo año)¹⁸.

La actuación administrativa que adelantó la Secretaría de Hacienda del Distrito se dirigió inicialmente contra el contribuyente OSCAR ANGUEIRA PÉREZ. Así, por ejemplo, en el auto de inspección tributaria¹⁹, de fecha 13 de diciembre de 2007, se ordenó la diligencia con la mención del contribuyente “HIGUERA PEREZ OSCAR” que, aunque con error de digitación en el primer apellido, se trataba de la misma persona, lo cual se corrobora con el hecho de que el número de la cédula de ciudadanía citada es el que correspondía a OSCAR ANGUEIRA PÉREZ. En desarrollo de esa inspección tributaria los funcionarios que la adelantaron indicaron que el contribuyente debía allegar varios documentos, entre ellos el presupuesto de obra. Y, en efecto, el contribuyente allegó el presupuesto de obra solicitado por la Administración.

Debe anotarse que todas las actuaciones cumplidas por el señor OSCAR ANGUEIRA PÉREZ fueron realizadas con posterioridad a la fecha en que vendió el predio.

El 14 de abril de 2008, la Secretaría de Hacienda expidió el emplazamiento para corregir²⁰, dirigido a “ANGUEYRA PEREZ OSCAR”. Este emplazamiento no fue contestado por el contribuyente. En cambio, el 22 de

¹⁸ Fl. 65, c.a.

¹⁹ Fl. 4, c.a. notificado el 11 de febrero de 2008 (fl. 21 c.a.)

²⁰ Fl. 37, c.a.

25

mayo de 2008, el gerente de CONSTRUCTORA GRIAN presentó un escrito en el que informó a la Secretaría de Hacienda que era la nueva propietaria del predio y que estaba haciendo las revisiones correspondientes para efectos de corregir la declaración del impuesto.

A pesar del escrito presentado por la CONSTRUCTORA GRIAN, la Secretaría de Hacienda expidió el requerimiento especial fechado el 20 de junio de 2008, dirigido al señor OSCAR ANGUEIRA PÉREZ. E hizo bien al dirigirlo a esa persona, ya que era el contribuyente. El requerimiento especial fue enviado a la dirección indicada por el contribuyente, a pesar de lo cual no dio respuesta al mismo. Después de expedido el requerimiento especial, la CONSTRUCTORA GRIAN nuevamente intervino y presentó una declaración de corrección respecto del impuesto de delineación urbana que ya había declarado con anterioridad el señor OSCAR ANGUEIRA PÉREZ, corrección en la que aceptó los valores propuestos por la Administración y pagó los valores liquidados tanto por concepto de impuesto como por las sanciones correspondientes.

El 20 de octubre de 2008, la Secretaría de Hacienda expidió la liquidación oficial del impuesto. En ese acto, también se dirige la Administración al contribuyente OSCAR ANGUEIRA PÉREZ²¹. Textualmente dice la liquidación oficial:

"ARTÍCULO PRIMERO: Liquidar Oficialmente el Impuesto de Delineación Urbana a cargo del contribuyente **OSCAR ANGUEIRA PÉREZ...**"

No se menciona en ninguna parte de la liquidación oficial a la CONSTRUCTORA GRIAN, y no existía razón alguna para hacerlo pues, como se ya se dijo, dicha constructora no hace parte de la relación jurídica tributaria. Como la liquidación oficial no fue objeto de recurso en la vía

²¹ Fls. 39 a 50, c.a.

76

gubernativa por parte de quien estaba legitimado para ello, ha debido la Administración rechazar el recurso de reconsideración que interpuso la CONSTRUCTORA GRIAN, por falta de interés jurídico. Pero no lo hizo y, por el contrario, decidió resolver el recurso y darle validez a la declaración de corrección presentada por esa sociedad. Esa decisión, desde luego que constituye un acto administrativo que produjo efectos jurídicos para el contribuyente OSCAR ANGUEIRA PÉREZ, en cuanto revocó la liquidación oficial y tuvo como presentada la liquidación de corrección.

Asunto diferente es que esa decisión sea o no acertada. O, para decirlo en otros términos, que el acto administrativo esté o no afectado por algún vicio que comprometa su validez. O que el demandante tenga o no suficientes argumentos para obtener la nulidad del acto.

Ahora bien, desde el punto de vista del otro demandante –la CONSTRUCTORA GRIAN- es evidente que la decisión de admitir la declaración de corrección presentada por esta constructora y, como consecuencia de ello, haber revocado la liquidación oficial, produjo efectos respecto de esta sociedad, en cuanto, por esa vía, la Administración admitió la validez de la declaración de corrección y el pago realizado. Aquí también debe decirse que la existencia de un acto administrativo es independiente del juicio de legalidad que se haga posteriormente sobre dicho acto y de la decisión en torno a la prosperidad o no de las pretensiones de nulidad incoadas por la Constructora.

En ese contexto, corresponde a la Sala analizar los cargos de nulidad propuestos, no sin antes pronunciarse sobre la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa planteada por el demandado, por tratarse de un presupuesto procesal de la acción.

37

Excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa

Según el demandado, los cargos relacionados con la firmeza de la declaración privada e ineficacia de la declaración de corrección, no fueron alegados en la vía gubernativa. También citó la sentencia de esta Corporación, del 2 de abril de 1991, expediente 3008, según la cual para que se entienda agotada la vía gubernativa es necesaria no solo la interposición de los recursos propios de la misma, sino que dichos recursos cumplan con todos los requisitos formales exigidos en cada caso.

El demandante alega que dentro de la actuación administrativa el señor OSCAR ANGUEIRA PÉREZ no tuvo oportunidad de presentar los argumentos que invocaron en la demanda sus herederos, ya que él desconocía que se adelantaba en su contra dicha actuación, pues los actos que expidió la Secretaría de Hacienda, tales como el emplazamiento para corregir, fueron notificados a la CONSTRUCTORA GRIAN.

También dijo que el numeral 3° del artículo 137 del Código Contencioso Administrativo no establece como requisito para la presentación de la demanda la indicación de aquellos hechos u omisiones alegados en vía gubernativa sino que dispone que se deben indicar los hechos y omisiones que sirvan de fundamento a la acción, los cuales pueden no haber sido discutidos en la vía gubernativa.

El Tribunal negó la excepción con el argumento de que con la expedición de la Resolución mediante la cual se revocó la liquidación oficial en virtud del recurso de reconsideración interpuesto, quedó agotada la vía gubernativa, tal como se indicó en dicha Resolución.

Lo primero que debe precisar la Sala es que una cosa es el indebido agotamiento de la vía gubernativa y otra cosa es la falta de agotamiento de la

28

vía gubernativa. Esta última se presenta cuando no se hace uso de los recursos obligatorios propios de la vía gubernativa, al paso que aquélla se da cuando se invocan en el proceso judicial hechos nuevos que no habían sido planteados como sustento de los recursos en la vía gubernativa. La excepción que planteó el demandado se refirió a las dos modalidades, pero el Tribunal solo resolvió dicha excepción con argumentos propios de un caso de falta de agotamiento de la vía gubernativa y no dijo nada sobre los hechos nuevos que según el demandado no fueron expuestos en la vía administrativa.

Para resolver, la Sala debe decir, en primer lugar, que esta excepción se resolverá de diferente manera respecto de cada uno de los demandantes.

Respecto de la CONSTRUCTORA GRIAN, la Sala encuentra que dentro de la actuación administrativa, frente a la liquidación oficial practicada por la Secretaría de Hacienda del Distrito, la Constructora presentó recurso de reconsideración. En dicho recurso, los argumentos expuestos se pueden resumir así:

- a) Que la CONSTRUCTORA GRIAN presentó oportunamente declaración de corrección respecto del impuesto de delineación urbana, de conformidad con lo ordenado en el requerimiento especial.
- b) Que la declaración de corrección se hizo teniendo en cuenta que, en efecto y tal como lo señaló el requerimiento especial, el presupuesto de obra había sido presentado por un valor inferior al real.

En el recurso de reconsideración la CONSTRUCTORA GRIAN pidió que se revocara la liquidación oficial y que se tuviera como liquidación del impuesto lo declarado y liquidado en la declaración de corrección presentada por la constructora.

79

Se puede apreciar, entonces, que en la vía gubernativa la CONSTRUCTORA GRIAN no invocó ninguno de los hechos alegados en la demanda. En esta, se alegaron los siguientes:

- a) Que el requerimiento especial fue notificado extemporáneamente (violación de los artículos 97 del Decreto 807 de 1993 y 705 del Estatuto Tributario).
- b) Que el emplazamiento para corregir fue expedido de manera irregular, debido a que ya se encontraba en curso una inspección tributaria decretada por la misma Secretaría de Hacienda.
- c) Que dentro de la actuación administrativa se cometieron errores e inconsistencias. Específicamente, haber admitido a la CONSTRUCTORA GRIAN y haberle tramitado el recurso de reconsideración.
- d) Que la declaración de corrección presentada por la CONSTRUCTORA GRIAN es ineficaz por haber sido presentada fuera del término contemplado en el artículo 588 del Estatuto Tributario y que, en consecuencia, el pago hecho por dicha constructora constituye un pago de lo no debido.

Independientemente de que la CONSTRUCTORA GRIAN estuviera o no legitimada para recurrir la liquidación oficial, lo cierto es que no invocó ninguno de los hechos que ahora alega en la demanda. Y no puede decirse que en este caso se trate de mejores argumentos, ya que lo expuesto en el recurso y lo alegado en la demanda es sustancialmente diferente. De hecho, en el recurso se pidió la revocatoria de la liquidación oficial con fundamento en la aceptación de todas las glosas formuladas por la Administración y, además, con el reconocimiento expreso de que el presupuesto de obra que

90

había sido inicialmente presentado no correspondía con la realidad, mientras que en la demanda se atacó la liquidación oficial con argumentos de extemporaneidad y de violación del debido proceso. Es decir, que no existe ninguna similitud en la argumentación.

No sobra añadir que todos los argumentos y hechos planteados en la demanda hubieran podido ser alegados en la vía gubernativa, pues todos ellos tuvieron ocurrencia antes de la interposición del recurso de reconsideración. De manera que tampoco podría invocarse la imposibilidad de aducir esos hechos en la vía gubernativa.

No es aplicable en este caso lo dispuesto en el párrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario²², ya que lo cierto es que la CONSTRUCTORA GRIAN presentó el recurso de reconsideración, aunque según la norma hubiera podido acudir directamente a la jurisdicción.

Es decir que, respecto de la demandante CONSTRUCTORA GRIAN S.A., prosperará la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa, por las razones expuestas.

Ahora bien, respecto de los demandantes LUCÍA GRILLO DE ANGUEYRA, ISABEL ANGUEYRA GRILLO y RAFAEL ANGUEIRA GRILLO, sucesores del señor OSCAR ANGUEIRA PÉREZ, la situación es diferente. Este último no presentó recurso de reconsideración. De hecho, en el momento en que se expidió la liquidación oficial (20 de octubre de 2008) y aún cuando se expidió

²² A este artículo remite el artículo 104 del Decreto 807 de 1993. Estatuto Tributario: ART.

720.-**Recursos contra los actos de la administración tributaria.**(...)

PAR.-Adicionado. L. 223/95, art. 283. Cuando se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial y no obstante se practique liquidación oficial, el contribuyente podrá prescindir del recurso de reconsideración y acudir directamente ante la jurisdicción contencioso administrativa dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial".

91

el requerimiento especial (20 de junio de 2008), ya había fallecido²³. Mal podría, entonces, exigirse la presentación del recurso en la vía gubernativa. Tampoco hay constancia en el expediente de que la Administración haya emplazado a los herederos del contribuyente dentro de la actuación administrativa. Por ende, respecto de ellos no puede declararse la falta de agotamiento de la vía gubernativa.

Por lo anterior, y teniendo en cuenta que la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa solo prosperará parcialmente, esto es, respecto de uno de los demandantes, procederá la Sala al análisis de los cargos de nulidad.

ANÁLISIS DE LOS CARGOS DE NULIDAD

Término para la expedición del requerimiento especial. Violación de los artículos 97 del Decreto 807 de 1993 y 705 del Estatuto Tributario

El artículo 97 del Decreto 807 de 1993 dispone que el término para la notificación del requerimiento especial, la suspensión del mismo y la respuesta, se rigen por lo señalado en los artículos 705, 706 y 707 del Estatuto Tributario nacional, el cual dispone lo siguiente:

*"ART. 705.-**Término para notificar el requerimiento.** El requerimiento de que trata el artículo 703, deberá notificarse a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos (2) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. Cuando la declaración tributaria presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, el requerimiento deberá notificarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva".*

²³ Fl. 20 c.p. El señor OSCAR ANGUEIRA PÉREZ murió el día 26 de mayo de 2008, según se lee en el certificado de defunción que obra en el expediente.

92

"ART. 706.-Modificado. L. 223/95, art. 251. Suspensión del término.
*El término para notificar el requerimiento especial se suspenderá:
Cuando se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres
meses contados a partir de la notificación del auto que la decrete.*

*Cuando se practique inspección tributaria a solicitud del contribuyente,
responsable, agente retenedor o declarante, mientras dure la inspección.*

*También se suspenderá el término para la notificación del requerimiento
especial, durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento
para corregir".*

En el caso bajo estudio el plazo para declarar era de diez días después de la fecha de expedición de la licencia de construcción. Así lo disponía el artículo 7 de la Resolución DSH-000203 del 27 de diciembre de 2005, expedida por la Secretaría de Hacienda Distrital, *"Por la cual se establecen los lugares, plazos y descuentos para la presentación de las declaraciones tributarias y el pago de los impuestos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos"*²⁴. Como la licencia de construcción fue expedida el 17 de febrero de 2006²⁵, el plazo para declarar se venció el 3 de marzo de 2006. En consecuencia, a partir de esa fecha empezó a correr el término de dos años para expedir el requerimiento especial.

Ahora bien, el 11 de febrero de 2008, se notificó el auto que ordenó la inspección tributaria. En consecuencia, el término mencionado quedó suspendido por tres meses, esto es, entre el 11 de febrero y el 11 de mayo.

Adicionalmente, durante el término de suspensión derivado de la inspección tributaria, el 23 de abril de 2008, se notificó al contribuyente el

²⁴ Resolución DSH-000203 de 2005:

"ART. 7.-Plazos para declarar y pagar el impuesto de delineación urbana. Los contribuyentes del impuesto de delineación urbana deberán presentar la declaración y pagar la totalidad del impuesto dentro del término de diez (10) días siguientes a la expedición de la licencia de construcción".

²⁵ Fl. 10, c.a.

emplazamiento para corregir, acto que, según lo dispuesto por el artículo 706 del Estatuto Tributario, también produce la suspensión, por un mes, del término para expedir el requerimiento especial, esto es, hasta el 23 de mayo de 2008.

Es decir que, la suspensión derivada de la inspección tributaria y del emplazamiento se prolongó hasta el 23 de mayo de 2008. Entonces, se concluye que el término para expedir el requerimiento especial se reanudó a partir del 24 de mayo de 2008. Y como en el momento en que empezó la primera suspensión ya habían transcurrido 1 año, 11 meses y 8 días, quiere decir que faltaban 22 días para completar el término de dos años. En consecuencia, desde el 24 de mayo hasta el 15 de junio de 2008 corrieron los 22 días faltantes.

El requerimiento especial fue expedido el 20 de junio de 2008. En consecuencia, ya habían transcurridos más de los dos años de que trata el artículo 705 del Estatuto Tributario, aún descontando el tiempo de suspensión originado tanto en la inspección tributaria como en el emplazamiento para corregir y teniendo en cuenta el plazo de diez días para declarar de que trataba el artículo 7 de la Resolución 000203 de 2005. Si al momento de la expedición del requerimiento especial ya habían transcurrido más de dos años, por obvias razones, al momento de su notificación estaba aún más excedido dicho término. Esa notificación se produjo el 3 de julio de 2008. Y adicionalmente debe decirse que dicha notificación fue hecha a la señora Alba Luz Aponte y no al contribuyente OSCAR ANGUEIRA PÉREZ²⁶.

La expedición extemporánea del requerimiento especial trae como consecuencia la firmeza de la liquidación privada, según lo dispuesto por el artículo 714 del Estatuto Tributario:

²⁶ Fls. 32, c.a. y 77, c.p.

34

"ART. 714.-Firmeza de la liquidación privada. 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. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma".

(...)

En consecuencia, se decretará la nulidad del acto administrativo mediante el cual se resolvió el recurso de reconsideración. A título de restablecimiento del derecho, se declarará la firmeza de la declaración privada del impuesto de delineación urbana presentada en su momento por el contribuyente OSCAR ANGUEIRA PÉREZ y, por ende, se declarará que la corrección del impuesto presentada por CONSTRUCTORA GRIAN carece de valor y efectos jurídicos.

Ahora bien, respecto de la pretensión que consiste en la devolución de lo que pagó la CONSTRUCTORA GRIAN en virtud de la declaración de corrección presentada el 18 de septiembre de 2008, dicha pretensión será denegada, toda vez que dicha devolución no puede ordenarse a favor de los demandantes LUCÍA GRILLO DE ANGUEYRA, ISABEL ANGUEYRA GRILLO y RAFAEL ANGUEIRA GRILLO, pues no fueron ellos ni su causante OSCAR ANGUEIRA PÉREZ, quienes hicieron el pago. En consecuencia, solamente la CONSTRUCTORA GRIAN es quien se encuentra legitimada para reclamar dicha devolución.

Debido a la prosperidad del cargo de nulidad que se acaba de analizar, se hace innecesario el estudio de los demás cargos planteados en la demanda.

85

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:

REVÓCASE la sentencia apelada y en su lugar se dispone:

1. **INHÍBESE** para proferir pronunciamiento de fondo respecto de la Resolución 1000 DDI 184537 del 20 de octubre de 2008, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.
2. **DECLÁRASE PROBADA** la excepción propuesta por el demandado, de indebido agotamiento de la vía gubernativa, respecto de la demandante CONSTRUCTORA GRIAN S.A. En consecuencia, **SE INHIBE** de emitir decisión de fondo sobre los cargos de nulidad respecto de dicha Constructora.
3. **DECRÉTASE** la nulidad de la Resolución DDI-227987-2009EE-636406, del 27 de agosto de 2009, proferida por la Secretaría de Hacienda de Bogotá, mediante la cual resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial del impuesto de delineación urbana a cargo del contribuyente JAIME ALBERTO OSCAR ANGUEIRA PÉREZ, correspondiente al año gravable 2006.
4. A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** en firme la liquidación privada del impuesto mencionado, presentada por el señor JAIME ALBERTO OSCAR ANGUEIRA PÉREZ el 25 de enero de 2006, y **SE DECLARA** sin valor ni efecto alguno la declaración de corrección presentada por CONSTRUCTORA GRIAN S.A. el 18 de septiembre de 2008.

86

37

Radicación 25000-23-27-000-2010-00030-01

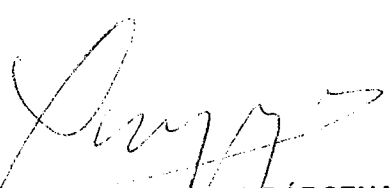
Número Interno: **18604**

Actores: **CONSTRUCTORA GRIAN S.A. y OTROS**
FALLO

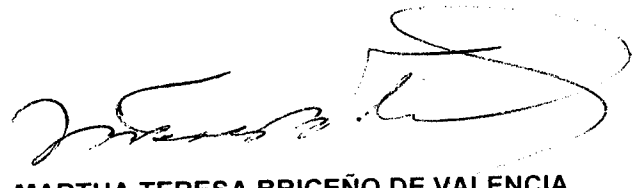
5. Respecto de los demandantes LUCÍA GRILLO DE ANGUEYRA, ISABEL ANGUEYRA GRILLO y RAFAEL ANGUEIRA GRILLO, **NIÉGASE** la pretensión de devolución de la suma de \$161'150.000, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

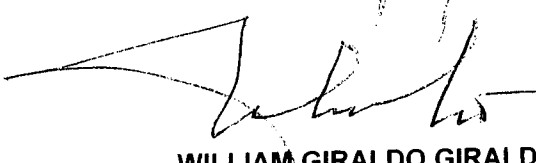
Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

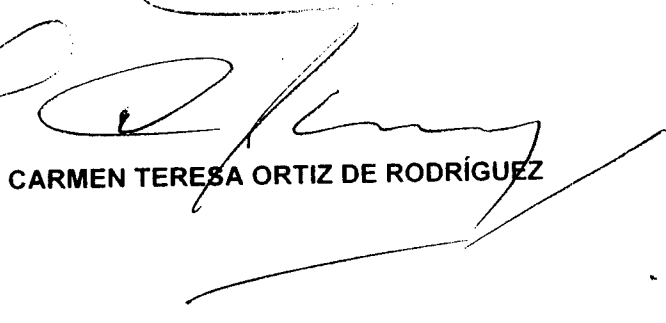
Se deja constancia que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.


HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Presidente de la Sección


MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA


WILLIAM GIRALDO GIRALDO


CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ