



**INSPECCIÓN TRIBUTARIA - Noción y alcance. Reiteración de jurisprudencia / INSPECCIÓN TRIBUTARIA - Objeto. Reiteración de jurisprudencia / SUSPENSIÓN DEL TÉRMINO PARA RESOLVER EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN POR PRÁCTICA DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA DECRETADA DE OFICIO - Procedencia. En el caso se demostró que la inspección tributaria decretada de oficio sí suspendió, por tres meses, el término para resolver el recurso de reconsideración, porque se ordenó para recolectar pruebas que se habían decretado en el procedimiento administrativo, pero que no se habían logrado obtener / INSPECCIÓN TRIBUTARIA DECRETADA DE OFICIO - Objeto. No se puede utilizar con el fin de dilatar el procedimiento y ampliar los términos para resolver el recurso de reconsideración, es decir que no se puede implementar únicamente con el fin de prorrogar los términos a favor de la administración**

2.1 La inspección tributaria ha sido definida por esta Sección como un medio de prueba autónomo por medio del cual la administración puede constatar personalmente los hechos que se controvierten. Adicionalmente, es un medio para incorporar y recaudar otros medios de prueba. De conformidad con el artículo 733 del E.T. la práctica de la inspección tributaria suspende el término para resolver el recurso de reconsideración hasta por 3 meses cuando se decreta de oficio. 2.2. En el presente asunto el Tribunal tuvo como no realizada la inspección tributaria al considerar que se trató de una estrategia para dilatar los términos. Esto por cuanto los documentos solicitados en la inspección ya estaban en poder del municipio, comoquiera que habían sido requeridos con anterioridad a varios entes territoriales. No obstante, en el recurso de apelación la parte demandante señaló que la inspección si era conducente, pertinente y eficaz dado que no todos los municipios respondieron los oficios previos a la inspección. Revisados los antecedentes administrativos aportados al proceso se observa que efectivamente el Municipio de Ibagué, mediante auto de pruebas del 27 de noviembre de 2013, solicitó a varias alcaldías la remisión de las declaraciones de ICA año gravable 2009 presentadas por el contribuyente. Sin embargo, de los 12 municipios oficiados sólo 6 dieron respuesta al requerimiento. Así mismo, la Secretaría de Hacienda de Ibagué profirió el auto de inspección tributaria en la que solicitó copia de las mencionadas declaraciones. Para dar cumplimiento a lo ordenado, el contribuyente aportó los documentos solicitados que consisten en 17 declaraciones. De ahí que la Administración al resolver el recurso de reconsideración decidiera reconocer como deducciones los ingresos declarados en otras jurisdicciones, teniendo como documentos soporte las declaraciones aportadas por el contribuyente y los municipios. En este orden de ideas, no existen elementos de juicio para afirmar que la actuación desplegada por el municipio demandado buscara dilatar el procedimiento administrativo y ampliar, solo por eso, los términos para resolver la situación del contribuyente. Los anteriores razonamientos demuestran que sí había lugar a la suspensión del término para resolver el recurso de reconsideración por 3 meses como consecuencia de la práctica de oficio de una inspección tributaria.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 733

**NOTA DE RELATORÍA:** Sobre la inspección tributaria se reiteran las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 31 de mayo de 2018, radicación 13001-23-33-000-2012-00051-01(20558), C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez y del 18 de julio de 2018, radicación 76001-23-31-000-2012-00431-01(21043). C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez



**AMPLIACIÓN EN NORMA TERRITORIAL DEL TÉRMINO DE SUSPENSIÓN PARA RESOLVER EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN - Improcedencia / INAPLICACIÓN DE NORMA TERRITORIAL POR AMPLIAR A NIVEL LOCAL EL TÉRMINO DE SUSPENSIÓN PARA RESOLVER EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN - Procedencia. Aplicación al caso del Estatuto Tributario Nacional / PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO A NIVEL TERRITORIAL - Aplicación del Estatuto Tributario Nacional. Los municipios deben aplicar los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario y si bien tiene la facultad de simplificarlos, ello no implica que puedan ampliar los términos consagrados en la norma de carácter nacional / TÉRMINO PARA RESOLVER EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN - Alcance de la expresión resolver del artículo 732 del Estatuto tributario. Reiteración de jurisprudencia / SILENCIO ADMINISTRATIVO POSITIVO EN MATERIA TRIBUTARIA – Requisitos / SILENCIO ADMINISTRATIVO POSITIVO POR NOTIFICACIÓN EXTEMPORÁNEA DEL ACTO QUE RESUELVE EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN - Configuración. Reiteración de jurisprudencia / TÉRMINO PARA RESOLVER EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN - Naturaleza jurídica. Es un término preclusivo / TÉRMINO PRECLUSIVO - Efectos**

2.3.1. Previo a un pronunciamiento de fondo sobre el tema, se destaca que la Sección comparte los argumentos del Tribunal para inaplicar el Acuerdo 031 de 2004 y estudiar el caso concreto con fundamento en las disposiciones del E.T. relacionadas con la suspensión del término para resolver el recurso de reconsideración. Esto por cuanto el Acuerdo 031 de 2004 establece que dicha suspensión es por 90 días, cuando el E.T. habla de 3 meses. Como bien lo expuso el juez de primera instancia, el Código de Régimen Político y Municipal dispone que los días se contabilizan como hábiles, mientras que los meses son calendario. De esto se desprende que la suspensión propuesta en el Acuerdo sea por un periodo mayor al consagrado en la norma de carácter nacional. Recuérdese los municipios, en cumplimiento de lo dispuesto en los artículos 66 de la Ley 383 de 1997 y 59 de la Ley 788 de 2002, deben aplicar los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario y si bien tiene la facultad de simplificarlos, esto no implica que pueden ampliar los términos consagrados en la norma de carácter nacional. En virtud de lo expuesto, el análisis de la actuación surtida en el presente asunto debe sujetarse a lo dispuesto en el Estatuto Tributario, que establece que la suspensión es por un periodo de hasta 3 meses.

2.3.2. Se tiene entonces que el recurso de reconsideración se presentó el 10 de diciembre de 2012, por lo que, en principio, el Municipio de Ibagué tenía hasta el 10 de diciembre de 2013 para resolver la solicitud. Sin embargo, el 3 de diciembre de 2013, la Administración decretó la práctica de una inspección tributaria, decisión que se notificó el 9 del mismo mes y año. Ahora bien, la diligencia se llevó a cabo el 6 de marzo de 2014, en la cual los funcionarios comisionados solicitaron las declaraciones de ICA presentadas por el contribuyente en los municipios distintos a Ibagué. La resolución que resolvió el recurso de reconsideración se profirió el 7 de marzo de 2014 pero la notificación personal de este acto se efectuó hasta el 19 de marzo de 2014, es decir, 9 días de después de vencido el término para decidir el recurso, puesto que en aplicación del artículo 733 del E.T. la administración contaba con 3 meses más para resolver la petición, es decir, hasta el 10 de marzo de 2014. Se resalta que la jurisprudencia de esta Sección ha determinado que resolver el recurso de reconsideración, en los términos del artículo 732 del E.T., implica la notificación en debida forma de la decisión, dado que al no hacerlo no puede



Radicado: 73001-23-33-000-2014-00341-01(21966)

Demandante: CENTRAL COOPERATIVA DE SERVICIOS DE CONSUMO Y MERCADEO CAFICULTORES DEL TOLIMA – COOMERSA

considerar como resuelta la petición puesto que el contribuyente no tiene conocimiento del acto y, en consecuencia no produce efectos jurídicos. De igual manera, se ha establecido que el término para resolver el recurso es preclusivo, en consideración a lo dispuesto en el artículo 734 ibídem, debido a que ante su incumplimiento se configura el silencio administrativo a favor del contribuyente. Así las cosas, si se vence el término legal sin que se resuelva el recurso – incluida su notificación – se entiende que la Administración pierde competencia para manifestar su voluntad, razón por la cual se configura la nulidad del acto, como aconteció en el presente caso.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 732 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 733 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 734 / LEY 383 DE 1997 - ARTÍCULO 66 / LEY 788 DE 2002 - ARTÍCULO 59 / ACUERDO 031 DE 2004 MUNICIPIO DE IBAGUÉ - ARTÍCULO 186

**NOTA DE RELATORÍA:** Sobre el término para resolver el recurso de reconsideración y la configuración del silencio administrativo en materia tributaria se reiteran las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 21 de octubre de 2010, radicación 76001-23-31-000-2004-04214-01(17142), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; 6 de diciembre de 2017, radicación 17001-23-33-000-2013-00319-01(21308), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; 8 de febrero de 2018, radicación 08001-23-33-001-2013-00699-01(22469), C.P. Milton Chaves García y del 30 de mayo de 2019, radicación 25000-23-37-000-2013-01559-01(23325), C.P. Milton Chaves García, entre otras

**CONDENA EN COSTAS - Improcedencia. Falta de prueba de su causación**

[N]o habrá lugar a condena en esta instancia porque en el expediente no se probó su causación, como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del CGP.

**FUENTE FORMAL:** LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) - ARTÍCULO 365 NUMERAL 8

## CONSEJO DE ESTADO

### SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

#### SECCIÓN CUARTA

**Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

Bogotá D.C., cuatro (04) de julio de dos mil diecinueve (2019)

**Radicación número: 73001-23-33-000-2014-00341-01(21966)**

**Actor: CENTRAL COOPERATIVA DE SERVICIOS DE CONSUMO Y MERCADEO CAFICULTORES DEL TOLIMA – COOMERSA**

**Demandado: MUNICIPIO DE IBAGUÉ**

**FALLO**



Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 25 de mayo de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo del Tolima, que dispuso:

**“Primero.** **DECLÁRASE** la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. FISC 2012 5.4-0017 del 18 de octubre de 2012, y de la Resolución FISC 2014-1033-14 00127 del 7 de marzo de 2014, proferidas por la Directora del Grupo de Rentas del Municipio de Ibagué, a través de las cuales modificó la liquidación privada del impuesto de Industria y Comercio - Avisos y Tableros presentada por Central Cooperativa de Servicios de Consumo y Mercadeo Caficultores del Tolima por el año gravable 2009, y resolvió el recurso de reconsideración, respectivamente, conforme a lo expuesto en parte motiva de esta providencia.

**Segundo.** En consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** la firmeza de la liquidación privada del Impuesto de Industria y Comercio – Avisos y Tableros por el año gravable 2009, presentada por la Central Cooperativa de Servicios de Consumo y Mercadeo Caficultores del Tolima el 30 de marzo de 2010, ante el Municipio de Ibagué en el formulario No. 188488.

**Tercero.** **CONDENASE** en costas al Municipio de Ibagué, conforme lo dispone el artículo 188 del C.P.A.C.A., para lo cual se fija la suma equivalente un (1) salario mínimo legal mensual vigente por concepto de agencias en derecho, y se ordene que por Secretaría se realice la respectiva liquidación en los términos del artículo 366 del C.G.P.

**Cuarto.** A la presente sentencia se le dará cumplimiento en los términos del artículo 192 del Código de Procedimiento Administrativo de lo Contencioso Administrativo.

**Quinto.** En aras del acatamiento de este fallo, expídase al demandante copia con constancia de ser la primera, la cual prestará mérito ejecutivo.

**Sexto.** **ORDÉNASE** la devolución de los remanentes que por gastos del proceso consignó la parte demandante, si los hubiere”.

## ANTECEDENTES

### 1. Demanda

#### 1.1 Pretensiones

Las pretensiones del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho son las siguientes<sup>1</sup>:

“1. Se declare la Nulidad del REQUERIMIENTO ESPECIAL No. FIS\_RE 5.4-004339 DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA GRUPO DE RENTAS DE INDUSTRIA

<sup>1</sup> Folio 93.



Y **COMERCIO**, por medio del cual se propone la modificación de la declaración privada No. 1884488 del 30 de marzo de 2010<sup>2</sup>.

2. Se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. **FISC 2012 5.4-0017** del día 18 de octubre de 2012 y notificada el 22 de octubre de 2012 expedida por la Secretaría de Hacienda Municipal Dirección del Grupo de Rentas, mediante el cual se modifica la Liquidación Privada Impuesto Industria y Comercio - Avisos y Tableros por el año gravable 2009 formulario No. 188488 de la CENTRAL COOPERATIVA DE SERVICIOS DE CONSUMO Y MERCADEO CAFICULTORES DEL TOLIMA NIT. 890.707.104-2. A la vez, que se declare la nulidad del Requerimiento Especial en lo que tienen que ver los mayores valores propuestos y

3. Se declare la nulidad de la RESOLUCIÓN FISC 2014- 1033 – 14 No. 00121 del 7 de marzo de 2014 proferida por la directora del Grupo de Rentas del Municipio de Ibagué, por medio del cual resuelve el recurso de reconsideración.

4. Que como consecuencia se restablezca el derecho que le asiste a mi representado y se declare la firmeza de la Liquidación Privada Impuesto Industria y Comercio - Avisos y Tableros para el año gravable 2009 formulario No. 188488 presentada el 30 de marzo de 2010.

5. Que se tasen los perjuicios ocasionados.

6. Condena en costas del proceso.

## 1.2 Hechos relevantes para el asunto

1.2.1. El 30 de marzo de 2010, la Central Cooperativa de Servicio de Consumo y Mercadeo Caficultores del Tolima – en adelante Coomersa – presentó declaración privada del Impuesto de Industria y Comercio año gravable 2009.

En dicha declaración se reportaron ingresos por \$19.032.512.000 y deducciones por \$17.706.517.00, generando un impuesto a cargo de \$5.798.000, que cubija los tributos de industria y comercio, avisos y tableros, y sobretasa de bomberos.

1.2.2. La Secretaría de Hacienda de Ibagué - Grupo de Rentas profirió Requerimiento Especial No. FISC\_RE 5.4-004339 del 26 de diciembre de 2011. En dicho acto se solicitó, entre otros, la relación detallada de las deducciones reportadas, así como los respectivos documentos soporte.

Al contestar este requerimiento, el contribuyente entregó una relación de las deducciones reportadas, junto con sus documentos soportes:

Ingresos percibidos por fuera de la ciudad de Ibagué en el desarrollo de su actividad principal	\$17.565.019.000
Dividendos y participaciones	\$1.929.000
Actividades que generaron ingresos menores causados fuera de Ibagué	\$112.956.000
Ingresos causados en Ibagué por actividades diferentes a la principal y que se encuentran	\$26.613.000
<b>TOTAL</b>	<b>\$17.706.517.000</b>

1.2.3. La Administración profirió la Liquidación Oficial No. FISC 2012 5.4-0017 del 18 de octubre de 2012. En este acto se expuso que el contribuyente demostró las deducciones equivalentes a \$141.498.402.

<sup>2</sup> En audiencia inicial celebrada el 14 de noviembre de 2014, el Tribunal Administrativo del Tolima declaró probada de oficio la excepción de inepta demandada frente al requerimiento especial al considerar que tal acto es preparatorio del proceso de determinación.



Sin embargo, no soportó en debida forma los ingresos percibidos por fuera de Ibagué y que corresponden a la suma de \$17.565.019.000. En consecuencia, desconoció dicho valor de las deducciones y liquidó el impuesto en \$68.574.000 – incluye ICA, avisos y tableros y sobretasa de bomberos. Así mismo, impuso una sanción por inexactitud de \$95.187.000

1.2.4. El 10 de diciembre de 2012<sup>3</sup>, Coomersa presentó recurso de reconsideración en el que se expuso, entre otros argumentos, que presentaba una doble tributación, comoquiera que por los recursos obtenidos fuera de Ibagué ya se habían presentado las respectivas declaraciones de ICA.

Por su parte, la Secretaría de Hacienda profirió Auto de Pruebas No. 332 del 27 de noviembre de 2013, en el cual ofició a las Alcaldías de Guamo, Palocabildo, San Sebastián de Mariquita, Venadillo, Rovira, Anzoátegui, Icononzo, Cajamarca, Santa Isabel, Lérica, Ambalema y Purificación para que remitieran certificación en la que conste la declaración de ICA del año gravable 2009 presentada por Coomersa.

Así mismo, el 2 de diciembre de 2013, expidió Auto de Inspección Tributaria No. FISC 5.4-004, el cual fue notificado el 9 del mismo mes y año. Esta inspección se llevó a cabo el 6 de marzo de 2014, en la cual se le solicitó a la demandante las declaraciones de ICA presentadas en los municipios diferentes a Ibagué para el periodo gravable discutido.

1.2.5. La Administración Municipal emitió la Resolución No. FISC 2014-1033-14 del 7 de marzo de 2014, por medio de la cual resolvió el recurso de reconsideración.

En esta decisión se expuso que se demostró que el contribuyente declaró ingresos en municipios diferentes a Ibagué por la suma de \$8.461.358.538, razón por la cual había lugar a su reconocimiento. Así mismo, indicó que no había soporte de los demás ingresos y que corresponde a la suma de \$9.028.061.110, cifra que se desconoció como deducción.

Así las cosas, revocó parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión No. FISC 2012 5.4-0017 del 18 de octubre de 2012, estableció como impuestos la suma de \$38.751.000 e impuso una sanción por inexactitud de \$49.835.000.

Este acto se notificó personalmente el 19 de marzo de 2014<sup>4</sup>.

1.2.6. El 29 de mayo de 2014 se presentó demanda de nulidad y restablecimiento del derecho<sup>5</sup>.

### **1.3. Normas violadas y concepto de la violación**

1.3.1 El artículo 732 del Estatuto Tributario dispone que la Administración de Impuestos debe resolver el recurso de reconsideración en el término de un año

<sup>3</sup> Ver folio 25 vto. Adicionalmente, en el acto que resuelve el recurso de reconsideración la administración reconoció que en esa fecha se presentó el recurso.

<sup>4</sup> Ver folio 617 del cuaderno III de los antecedentes administrativos, así como el hecho 8 de la demanda en folio 96.

<sup>5</sup> Ver folio 140.



contado a partir de la interposición del recurso, so pena de operar el silencio administrativo positivo consagrado en el artículo 734 ibídem.

Así mismo, el artículo 779 del mismo estatuto señala que dicho término puede suspenderse si se practica una inspección tributaria, la cual debe iniciarse inmediatamente se notifique el auto que la ordene.

Sin embargo, el Municipio de Ibagué no actuó conforme a tales disposiciones al notificar el auto que decreta la inspección tributaria el 9 de diciembre de 2013, es decir, poco antes de que se cumpliera el año desde la interposición del recurso de reconsideración. Además, esta inspección no se realizó inmediatamente a su decreto. Por el contrario, se llevó a cabo el 6 de marzo de 2014 y sólo duró 2 horas aproximadamente. Se tiene entonces que la inspección no se realizó dentro del año con el que contaba la administración para resolver el recurso.

Súmese a esto que la inspección se decretó solo como una maniobra dilatoria por parte de la Administración Municipal con el fin de extender el término para pronunciarse sobre el recurso. Prueba de ello es que el acto por medio del cual se resolvió la solicitud se expidió al día siguiente de la inspección.

Como fundamento de sus argumentos extrajo apartes de las providencias del 17 de abril de 2008 (15421) y del 5 de diciembre de 1994 (5737) proferidas por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, y de la Sentencia T-443 de 2010 de la Corte Constitucional.

1.3.2 La Administración vulneró el derecho al debido proceso del contribuyente puesto que el Requerimiento Especial y la Liquidación Oficial de Revisión fueron proferidos por la misma persona.

De lo anterior se desprende que no existe separación entre la división de fiscalización y la de liquidación, desconociendo así las garantías de doble instancia e independencia.

Adicionalmente, el Requerimiento no contempla de forma clara el hecho sancionador vulnerando así el derecho de defensa del contribuyente.

1.3.3. El Municipio de Ibagué no aplicó el principio de territorialidad del impuesto de Industria y Comercio, y las normas que lo desarrollan, dado que solo podía cobrar el respectivo tributo sobre los ingresos obtenidos en dicha jurisdicción.

Es por esto que para determinar la base gravable del impuesto en Ibagué debía restarse el total de los ingresos generados en otros municipios<sup>6</sup>.

1.3.4. No existe fundamento para la imposición de la sanción por inexactitud al no incurrirse en ninguna de las conductas sancionables establecidas en los artículos 647 del Estatuto Tributario y 200 del Acuerdo 031 de 2004.

También debe considerarse que la jurisprudencia ha establecido que dicha sanción no es procedente ante la inexistencia de ánimo doloso por parte del contribuyente.

<sup>6</sup> Citó apartes de la sentencia del 7 de junio de 1996 proferida por el Consejo de Estado – Sección Cuarta y del Concepto No. 686 del 13 de agosto de 1997 proferido por la Dirección de Impuestos de Bogotá



1.3.5 En el trámite administrativo se aportaron las pruebas de los ingresos obtenidos en otras jurisdicciones, de las cuales resaltó el balance descompuesto nivel 5 de las cuentas de ingresos como certificados firmados por el representante legal, la contadora y el revisor fiscal. Estos documentos son prueba contable de conformidad con los artículos 777 del E.T., 214 y 218 del Acuerdo 031 de 2004.

Sin embargo, la Administración Municipal no los valoró en debida forma.

## **2. Oposición**

El Municipio de Ibagué se opuso a la prosperidad de las pretensiones en los siguientes términos:

2.1 De conformidad con el Acuerdo 031 de 2004 - acto que no ha sido anulado o suspendido - el demandante es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, quien debía demostrar las deducciones propuestas con una prueba clara.

Acatando la presunción de legalidad, este Acuerdo es de obligatorio cumplimiento y no es procedente aplicar la excepción de ilegalidad debido a que el acto no desconoce la ley y no puede ser ejercida por los funcionarios administrativos.

2.2 Lo pretendido por la parte demandante es que de los ingresos reportados en la declaración de ICA se sustraigan los ingresos causados en municipios diferentes a Ibagué. Sin embargo, el interesado no cumplió con la carga de demostrar que dichos ingresos fueron declarados en otras jurisdicciones.

Razón por la cual al momento de resolver el recurso de reconsideración se profirió auto de prueba – se ofició a los distintos municipios para que remitieran copia de las declaraciones de ICA presentadas por el contribuyente – y se decretó una inspección tributaria, puesto que las pruebas aportadas por el contribuyente no eran suficientes para determinar si los ingresos fueron declarados.

Si bien se aportaron paz y salvos de los distintos municipios relacionados al ICA año gravable 2009, en los mismos no se acreditan los ingresos brutos percibidos en cada ente territorial.

Así las cosas, lo que se cuestiona es la idoneidad de la prueba y no el contenido de los libros contables.

2.3. En el presente asunto no hay vulneración al debido proceso por el hecho de que la misma funcionaria expidiera el Requerimiento Especial y la Liquidación Oficial de Revisión puesto que se trata de la simple aplicación del Acuerdo 031 de 2004, el cual es congruente con la Ley 14 de 1983 y el Estatuto Tributario.

2.4. Con fundamento en las anteriores razones propuso como excepciones: falta de vicio en los actos administrativos que se acusan y ausencia de la causa acusada en los actos administrativos que se demandan, y solicitó que se declaren de oficio las excepciones que se encuentren probadas.

## **3. Sentencia apelada**





El Tribunal Administrativo del Tolima, mediante sentencia del 25 de mayo de 2015, declaró la nulidad de los actos demandados y dejó en firme la declaración privada.

Las disposiciones del Acuerdo 031 de 2004 relacionadas con el procedimiento tributario consagran que la Administración Municipal cuenta con un año para resolver el recurso de reconsideración contado a partir de la interposición de la solicitud y que dicho término se puede suspender por 90 días si se decreta la práctica de pruebas. No obstante, dichas disposiciones son contrarias a lo dispuesto en el Estatuto Tributario, por cuanto éste último sólo consagra la suspensión en los casos en que se decreta una inspección tributaria y por el término de 3 meses.

En consideración a lo anterior expuso que inaplicaría el Acuerdo 031 y el estudio del caso concreto se haría con fundamento en las disposiciones del Estatuto Tributario.

Ahora bien, el Estatuto consagra que la inspección tributaria es un medio de prueba por medio del cual se constatan directamente los hechos que se controvierten en el procedimiento administrativo. En razón a esto, la jurisprudencia del Consejo de Estado ha determinado que no basta con el decreto de la misma para la suspensión del término para resolver el recurso, sino que efectivamente debe practicarse.

En el presente caso se presentó el recurso de reconsideración el 10 de diciembre de 2012 y, en consecuencia, el municipio tenía hasta el 10 de diciembre de 2013 para resolver la solicitud, so pena de que operara el silencio administrativo positivo.

El 2 de diciembre de 2013 la Administración profirió auto en el que decretó la inspección tributaria, el cual fue notificado el 9 del mismo mes y año, es decir, un día antes del cumplimiento del término.

Sin embargo, para el tribunal esta prueba no se practicó realmente. Esto por cuanto, si bien hay una acta del 6 de marzo de 2014 en la que las funcionarias comisionadas solicitaron la copia de las declaraciones de ICA presentadas por el contribuyente en año gravable 2009 en los municipios diferentes a Ibagué, lo cierto es que la Secretaría de Hacienda ya contaba con dicha información comoquiera que antes de ordenar la inspección tributaria había oficiado a los distintos entes municipales para que allegaran tal información.

Es por esto que no comparte la postura asumida por la entidad demandada de ordenar una inspección tributaria para requerir documentación que ya tenía en su poder, desconociendo así los artículos 766 del Estatuto Tributario y 9 del Decreto 019 de 2012.

En su sentir, la Administración no sustentó la validez de la inspección con medios probatorios diferentes a los decretados en el auto de pruebas y se limitó a solicitar documentos que ya tenía o que podían haber sido aportados por el contribuyente en respuesta a un requerimiento ordinario, puesto que este último siempre estuvo presto a cumplir con los requerimientos hechos.

Se tiene, entonces, que como la inspección no fue realmente practicada el término para resolver el recurso de reconsideración tampoco se suspendió, por lo cual la



petición debía ser resuelta a más tardar el 10 de diciembre de 2013 y la administración solo se pronunció sobre la misma hasta el 7 de marzo de 2014, fecha para la cual ya había operado el silencio administrativo consagrado en el artículo 734 del Estatuto Tributario.

#### **4. Recurso de apelación**

La parte demandada presentó recurso de apelación. En esta solicitud reiteró que los actos controvertidos y la inspección tributaria se adecuan a las normas vigentes para lo cual citó diferentes artículos del Acuerdo 031 de 2004 relacionados con las competencias para el ejercicio de funciones, la facultad de investigación y fiscalización, y cruces de información, así como el artículo 684 del Estatuto Tributario.

En el expediente obra que los requerimientos hechos a los municipios no fueron allegados en su totalidad, razón por la cual solicitó mediante la inspección tributaria todas las declaraciones. Esta circunstancia demuestra que la inspección era conducente, pertinente y eficaz, puesto que con fundamento en tal diligencia se determinó que era procedente la deducción parcial de los ingresos causados en otros entes territoriales.

Estas razones demuestran que lo pretendido por el municipio no era dilatar de manera injustificada el procedimiento administrativo.

De las pruebas practicadas en el proceso, se puede concluir que el contribuyente no declaró la totalidad de los ingresos obtenidos en los municipios distintos a Ibagué y, en consecuencia, no era posible deducirlos en la declaración de ICA en este ente territorial.

Con fundamento en lo anterior solicitó no solo referirse a la inspección tributaria sino a los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en los alegatos de conclusión, los cuales demuestran la legalidad de los actos cuestionados.

#### **5. Alegatos de conclusión en segunda instancia**

La parte demandante reiteró los razonamientos expuestos en la demanda

La parte demandada no presentó alegatos de conclusión.

#### **6. Concepto del Ministerio Público**

El Ministerio Público guardó silencio.

### **CONSIDERACIONES**

#### **1. Problema jurídico**



De conformidad con lo expuesto en el recurso de apelación, esta Sala debe estudiar si la inspección tributaria decretada tiene la vocación de suspender el término para resolver el recurso de reconsideración.

De prosperar esta suspensión, debe analizarse si la administración resolvió el recurso en término.

## 2. Caso concreto

2.1 La inspección tributaria ha sido definida por esta Sección como un medio de prueba autónomo por medio del cual la administración puede constatar personalmente los hechos que se controverten. Adicionalmente, es un medio para incorporar y recaudar otros medios de prueba<sup>7</sup>.

De conformidad con el artículo 733 del E.T. la práctica de la inspección tributaria suspende el término para resolver el recurso de reconsideración hasta por 3 meses cuando se decreta de oficio.

2.2. En el presente asunto el Tribunal tuvo como no realizada la inspección tributaria al considerar que se trató de una estrategia para dilatar los términos. Esto por cuanto los documentos solicitados en la inspección ya estaban en poder del municipio, comoquiera que habían sido requeridos con anterioridad a varios entes territoriales.

No obstante, en el recurso de apelación la parte demandante señaló que la inspección si era conducente, pertinente y eficaz dado que no todos los municipios respondieron los oficios previos a la inspección.

Revisados los antecedentes administrativos aportados al proceso se observa que efectivamente el Municipio de Ibagué, mediante auto de pruebas del 27 de noviembre de 2013, solicitó a varias alcaldías la remisión de las declaraciones de ICA año gravable 2009 presentadas por el contribuyente. Sin embargo, de los 12 municipios oficiados sólo 6 dieron respuesta al requerimiento<sup>8</sup>.

Así mismo, la Secretaría de Hacienda de Ibagué profirió el auto de inspección tributaria en la que solicitó copia de las mencionadas declaraciones. Para dar cumplimiento a lo ordenado, el contribuyente aportó los documentos solicitados que consisten en 17 declaraciones<sup>9</sup>.

De ahí que la Administración al resolver el recurso de reconsideración decidiera reconocer como deducciones los ingresos declarados en otras jurisdicciones, teniendo como documentos soporte las declaraciones aportadas por el contribuyente y los municipios.

En este orden de ideas, no existen elementos de juicio para afirmar que la actuación desplegada por el municipio demandado buscara dilatar el procedimiento administrativo y ampliar, solo por eso, los términos para resolver la situación del contribuyente.

<sup>7</sup> Ver sentencias del 31 de mayo y 18 de julio de 2018, N.I. 20558 y 21043, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez y Jorge Octavio Ramírez Ramírez, respectivamente.

<sup>8</sup> Ver folios 563 a 579 del cuaderno III de los antecedentes administrativos

<sup>9</sup> Folios 585 a 602 ibídem



Los anteriores razonamientos demuestran que sí había lugar a la suspensión del término para resolver el recurso de reconsideración por 3 meses como consecuencia de la práctica de oficio de una inspección tributaria.

2.3 Ahora bien, que la Sala reconozca que había lugar a la suspensión no significa, per se, que la administración profirió y notificó la resolución que resolvió el recurso de reconsideración en término.

2.3.1. Previo a un pronunciamiento de fondo sobre el tema, se destaca que la Sección comparte los argumentos del Tribunal para inaplicar el Acuerdo 031 de 2004 y estudiar el caso concreto con fundamento en las disposiciones del E.T. relacionadas con la suspensión del término para resolver el recurso de reconsideración.

Esto por cuanto el Acuerdo 031 de 2004 establece que dicha suspensión es por 90 días<sup>10</sup>, cuando el E.T. habla de 3 meses. Como bien lo expuso el juez de primera instancia, el Código de Régimen Político y Municipal dispone que los días se contabilizan como hábiles, mientras que los meses son calendario. De esto se desprende que la suspensión propuesta en el Acuerdo sea por un periodo mayor al consagrado en la norma de carácter nacional.

Recuérdese los municipios, en cumplimiento de lo dispuesto en los artículos 66 de la Ley 383 de 1997 y 59 de la Ley 788 de 2002, deben aplicar los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario y si bien tiene la facultad de simplificarlos, esto no implica que pueden ampliar los términos consagrados en la norma de carácter nacional.

En virtud de lo expuesto, el análisis de la actuación surtida en el presente asunto debe sujetarse a lo dispuesto en el Estatuto Tributario, que establece que la suspensión es por un periodo de hasta 3 meses.

2.3.2. Se tiene entonces que el recurso de reconsideración se presentó el 10 de diciembre de 2012, por lo que, en principio, el Municipio de Ibagué tenía hasta el 10 de diciembre de 2013 para resolver la solicitud.

Sin embargo, el 3 de diciembre de 2013, la Administración decretó la práctica de una inspección tributaria, decisión que se notificó el 9 del mismo mes y año. Ahora bien, la diligencia se llevó a cabo el 6 de marzo de 2014, en la cual los funcionarios comisionados solicitaron las declaraciones de ICA presentadas por el contribuyente en los municipios distintos a Ibagué.

La resolución que resolvió el recurso de reconsideración se profirió el 7 de marzo de 2014 pero la notificación personal de este acto se efectuó hasta el 19 de marzo de 2014, es decir, 9 días de después de vencido el término para decidir el recurso, puesto que en aplicación del artículo 733 del E.T. la administración contaba con 3 meses más para resolver la petición, es decir, hasta el 10 de marzo de 2014.

Se resalta que la jurisprudencia de esta Sección ha determinado que resolver el recurso de reconsideración, en los términos del artículo 732 del E.T., implica la

---

<sup>10</sup> **ARTÍCULO 186º.- SUSPENSIÓN DEL TIEMPO PARA RESOLVER EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN.** El término para resolver el recurso de reconsideración, se suspenderá cuando se decrete la práctica de pruebas, por un término único de novena (90) días contados a partir de la fecha en que se decrete la primera prueba.



notificación en debida forma de la decisión, dado que al no hacerlo no puede considerarse como resuelta la petición puesto que el contribuyente no tiene conocimiento del acto y, en consecuencia no produce efectos jurídicos<sup>11</sup>.

De igual manera, se ha establecido que el término para resolver el recurso es preclusivo, en consideración a lo dispuesto en el artículo 734 ibídem, debido a que ante su incumplimiento se configura el silencio administrativo a favor del contribuyente. Así las cosas, si se vence el término legal sin que se resuelva el recurso – incluida su notificación – se entiende que la Administración pierde competencia para manifestar su voluntad, razón por la cual se configura la nulidad del acto<sup>12</sup>, como aconteció en el presente caso.

2.4 Las razones expuestas anteriormente llevan i) adicionar un numeral en la sentencia apelada con la finalidad de indicar en la parte resolutoria que se inaplicó el artículo 186 del Acuerdo 031 de 2004 y ii) confirmar en lo demás la sentencia apelada comoquiera que resolvió el recurso de reconsideración por fuera del término para ello, en el cual se contabilizó una suspensión por tres meses como consecuencia de la práctica de una inspección tributaria.

### **3. Sobre la condena en costas**

El Tribunal condenó en costas al municipio demandado y fijó como agencias en derecho, la suma de un salario mínimo legal mensual vigente. Sin embargo, la Sala no se pronunciará al respecto, porque este asunto no fue objeto del recurso de apelación, dado que el apelante simplemente solicitó que se revocara la sentencia y se condenara en costas al demandante.

Adicionalmente, no habrá lugar a condena en esta instancia porque en el expediente no se probó su causación, como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del CGP.

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**

**1. Adicionar** un numeral en la sentencia del 25 de mayo de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo del Tolima, la cual quedará así:

*“Primero. **INAPLICAR** el artículo 186 del Acuerdo 031 de 2004, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.*

*Segundo. **DECLÁRASE** la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. FISC 2012 5.4-0017 del 18 de octubre de 2012, y de la Resolución FISC 2014-1033-14 00127 del 7 de marzo de 2014, proferidas por la Directora del Grupo de Rentas del Municipio de Ibagué, a través de las cuales modificó la liquidación privada del impuesto de Industria y Comercio - Avisos y Tableros presentada por Central Cooperativa de Servicios de Consumo y Mercadeo Caficultores del*

<sup>11</sup> En igual sentido se pronunció la Sala en los procesos 10070, 15532, 20900, entre otros.

<sup>12</sup> Ver procesos 17142, 21308, 22469 y 23325.



Tolima por el año gravable 2009, y resolvió el recurso de reconsideración, respectivamente, conforme a lo expuesto en parte motiva de esta providencia.

**Tercero.** En consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** la firmeza de la liquidación privada del Impuesto de Industria y Comercio – Avisos y Tableros por el año gravable 2009, presentada por la Central Cooperativa de Servicios de Consumo y Mercadeo Caficultores del Tolima el 30 de marzo de 2010, ante el Municipio de Ibagué en el formulario No. 188488.

**Cuarto.** **CONDENASE** en costas al Municipio de Ibagué, conforme lo dispone el artículo 188 del C.P.A.C.A., para lo cual se fija la suma equivalente un (1) salario mínimo legal mensual vigente por concepto de agencias en derecho, y se ordene que por Secretaría se realice la respectiva liquidación en los términos del artículo 366 del C.G.P.

**Quinto.** A la presente sentencia se le dará cumplimiento en los términos del artículo 192 del Código de Procedimiento Administrativo de lo Contencioso Administrativo.

**Sexto.** En aras del acatamiento de este fallo, expídase al demandante copia con constancia de ser la primera, la cual prestará mérito ejecutivo.

**Séptimo.** **ORDÉNASE** la devolución de los remanentes que por gastos del proceso consignó la parte demandante, si los hubiere”

2. **Confirmar** la sentencia apelada en los demás aspectos.
3. Sin condena en costas en esta instancia.
4. **Devolver** el expediente al Tribunal de origen

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**  
Presidente de la Sección

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**



---

Radicado: 73001-23-33-000-2014-00341-01(21966)

Mandante: CENTRAL COOPERATIVA DE SERVICIOS DE CONSUMO Y MERCADEO CAFICULTORES DEL  
TOLIMA – COOMERSA