



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

Consejera Ponente (E): MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C. treinta (30) de agosto de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 250002327000201000217 01 **(19964)**
Demandante: **INDUSTRIA MILITAR - INDUMIL**
Demandado: **MUNICIPIO DE SOACHA**
Asunto: Impuesto de industria y comercio

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el municipio demandado contra la sentencia del 2 de agosto de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que en la parte resolutive dispuso:

<<PRIMERO.- Se declara la NULIDAD de la Resolución No. 027 de 9 de marzo de 2009 y de la Resolución No. 070 de 29 de abril de 2010, proferidas por la Dirección de Impuestos de la Alcaldía Municipal de Soacha.

SEGUNDO.- Se declara a título de restablecimiento del derecho, que la Secretaría de Hacienda de Soacha debe devolver a la INDUSTRIA MILITAR – INDUMIL, la suma de \$14.341.620.000, más los intereses de ley>>.



ANTECEDENTES

El 27 de diciembre de 2000, el Concejo municipal de Soacha – Cundinamarca, expidió el Acuerdo 43¹, que en los artículos 63 y 70 estableció, en su orden, el periodo de causación y la base gravable bimestral del impuesto de industria y comercio.

Mediante auto del 13 de octubre de 2005², el Tribunal Administrativo de Cundinamarca suspendió provisionalmente los artículos 63 y 70 del Acuerdo 043 de 2000, que posteriormente fueron anulados por sentencia del 16 de agosto de 2007³, ejecutoriada el 2 de septiembre de ese año, en la que se modificó el término bimestral, contenido en las normas demandadas, por anual.

El Director de Impuestos del municipio demandado expidió el emplazamiento para declarar 021 del 24 de enero de 2006⁴ y el Emplazamiento Previo por no declarar 259 del 24 de noviembre de ese año⁵, en los que conminó al contribuyente para presentar y pagar las declaraciones del impuesto de industria y comercio de los años 2000 a 2004.

¹<<Por el cual se expide el Estatuto de Rentas Municipal, se dictan disposiciones en materia fiscal, se armoniza su administración, procesos y procedimientos con el Estatuto Tributario>>.

² Folios 101 a 105 del cuaderno de antecedentes.

³ Folios 119 a 134 del c.a.

⁴ Folio 137 del c.a.

⁵ Folio 139 del c.a.



El 13 de diciembre de 2006, la entidad demandante presentó las declaraciones del impuesto de industria y comercio de los años 2001 a 2004⁶, en las que liquidó las sanciones de mora y extemporaneidad. El 12 de octubre de 2007 corrigió las declaraciones tributarias presentadas, para modificar la actividad económica principal de <<comercial>> a <<industrial⁷>>, sin modificar los valores denunciados.

El 11 de diciembre de 2008⁸, el contribuyente solicitó la devolución de los valores pagados por concepto del impuesto de industria y comercio, junto con la actualización y los intereses respectivos, por la suspensión y ulterior anulación de los artículos 63 y 70 del Acuerdo 43 de 2000, que fue resuelta desfavorablemente por la Resolución 027 del 9 de marzo de 2009⁹.

Contra el acto administrativo que negó la devolución, el 7 de mayo de 2009 el interesado interpuso el recurso de reconsideración¹⁰, resuelto mediante la Resolución 070 del 29 de abril de 2010¹¹ que confirmó el acto administrativo impugnado.

El 10 de agosto de 2010, la empresa demandante solicitó la ocurrencia del silencio administrativo positivo respecto del recurso de reconsideración presentado¹², que fue negado por la Administración mediante oficio del 14 de septiembre de 2010¹³.

⁶ Folios 142 a 144 del c.a.

⁷ Folios 149 a 152 del c.a.

⁸ Folios 291 a 302 del c.a.

⁹ Folios 195 a 200 del c.a.

¹⁰ Folios 153 a 164 del c.a.

¹¹ Folios 202 a 210 del c.a.

¹² Folios 182 a 193 del c.a.

¹³ Folios 218 a 220 del c.a.

LA DEMANDA

El 3 de septiembre de 2010, la demandante, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó:

<<PRINCIPALES:

PRIMERA: DECLARAR que, con respecto al Recurso de Reconsideración interpuesto por la INDUSTRIA MILITAR, el día 07 de mayo de 2009, contra la Resolución No. 027 del 09 de marzo de 2009 proferida por el Director de Impuestos de la Alcaldía Municipal de Soacha – Cundinamarca, operó el silencio administrativo positivo consagrado en el artículo 734 del Estatuto Tributario Nacional y, por lo tanto, el mismo se entiende fallado a favor del recurrente.

SEGUNDA: DECLARAR la NULIDAD de la Resolución No. 027 de fecha 09 de marzo de 2009, proferida por el Director de Impuestos de la Alcaldía Municipal de Soacha, Cundinamarca, “por medio de la cual se resuelve una petición de devolución presentada por la INDUSTRIA MILITAR, Empresa Industrial y Comercial del Estado, INDUMIL”.

TERCERA: DECLARAR la NULIDAD de la Resolución No. 070 de fecha 29 de abril de 2010, proferida por el Director de Impuestos de la Alcaldía Municipal de Soacha, Cundinamarca, “por medio de la cual se resuelve un recurso de reconsideración interpuesto por la INDUSTRIA MILITAR, Empresa Industrial y Comercial del Estado, INDUMIL, contra la Resolución No. 027 de marzo 09 de 2009”.

CUARTA: En consecuencia y a título de restablecimiento del derecho, ORDENAR al Municipio de Soacha, Cundinamarca, la DEVOLUCIÓN DE UN SALDO A FAVOR POR PAGO DE LO NO DEBIDO, por la suma de CATORCE MIL TRESCIENTOS CUARENTA Y UN MILLONES SESENTOS VEINTE MIL PESOS (\$14.341.620.000) M/CTE., más la ACTUALIZACIÓN y los INTERESES a que haya lugar, desde la fecha en que se hicieron los respectivos pagos y



surgió la obligación de restituir el dinero y hasta el momento de la devolución, valor que la INDUSTRIA MILITAR, NIT: 899.999.044-3, Empresa Industrial y Comercial del Estado, vinculada al Ministerio de Defensa Nacional, pagó indebidamente al Municipio de Soacha por concepto de impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, sanción por extemporaneidad y sanción por mora por los años 2001, 2002, 2003 y 2004.

QUINTA: Condenar en costas a la parte demandada.

SUBSIDIARIAS:

En el evento de no prosperar las pretensiones principales, de la manera más respetuosa solicito al H. Tribunal Administrativo decidir sobre las siguientes pretensiones subsidiarias:

PRIMERA: DECLARAR la NULIDAD de la Resolución No. 027 de fecha 09 de marzo de 2009, proferida por el Director de Impuestos de la Alcaldía Municipal de Soacha, Cundinamarca, "Por medio de la cual se resuelve una petición de devolución presentada por la INDUSTRIA MILITAR, Empresa Industrial y Comercial del Estado INDUMIL":

SEGUNDA: DECLARAR la NULIDAD de la Resolución No. 070 de fecha 29 de abril de 2010, proferida por el Director de Impuestos de la Alcaldía Municipal de Soacha, Cundinamarca, "Por medio de la cual se resuelve un recurso de reconsideración interpuesto por la INDUSTRIA MILITAR, Empresa Industrial y Comercial del Estado INDUMIL, contra la Resolución No. 027 de marzo 9 de 2009".

TERCERA: En consecuencia y a título de restablecimiento del derecho, ORDENAR al Municipio de Soacha, Cundinamarca, la DEVOLUCIÓN DE UN SALDO A FAVOR POR PAGO DE LO NO DEBIDO, por la suma de CATORCE MIL TRESCIENTOS CUARENTA Y UN MILLONES SESCIENTOS VEINTE MIL PESOS (\$14.341.620.000) M/CTE., más la ACTUALIZACIÓN y los INTERESES a que haya lugar, desde la fecha en que se hicieron los respectivos pagos y surgió la obligación de restituir el dinero y hasta el momento de la devolución, valor que la INDUSTRIA MILITAR, NIT: 899.999.044-3, Empresa Industrial y Comercial del Estado, vinculada al Ministerio de Defensa Nacional, pagó



indebidamente al Municipio de Soacha por concepto de impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, sanción por extemporaneidad y sanción por mora por los años 2001, 2002, 2003 y 2004.

CUARTA: Condenar en costas a la parte demandada>>.

Invocó como disposiciones violadas los artículos 6º, 29, 58 y 338 de la Constitución Política; 3º y 14 de la Ley 153 de 1887; 831 del Código de Comercio; 66 de la Ley 383 de 1997; 59 de la Ley 788 de 2002 y, 683, 734, 850 y 855 del Estatuto Tributario.

Concepto de la violación

Manifestó que la Administración violó el debido proceso al negar la solicitud de devolución, pues al decretarse la suspensión provisional de los artículos 63 y 70 del Acuerdo 43 de 2000, el Secretario de Hacienda del municipio, mediante acto administrativo, restableció el <<periodo gravable o de causación y declarable y la base gravable>> anual, lo que era una competencia del Concejo y, porque a pesar de que el acuerdo referido derogó expresamente los acuerdos que establecían el periodo de causación anual del tributo, afirmó que con la suspensión provisional aludida, estos últimos mantenían su vigencia.

Transcribió apartes de la sentencia de la Corte Constitucional C-517 de 2007 y precisó que el Acuerdo 043 de 2000, que estableció el periodo bimestral del impuesto de industria y comercio, derogó los acuerdos anteriores que establecieron un periodo anual del tributo.



Que si se admitiera que los acuerdos derogados son aplicables, no existieron plazos para la presentación y pago de las declaraciones tributarias en las condiciones establecidas, por lo que la Administración no podía obligar a la empresa a liquidar las sanciones por extemporaneidad y por mora, tomando como fecha <<el vencimiento que la Secretaría de Hacienda Municipal había señalado para la presentación y pago de las declaraciones bimestrales del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros correspondiente al sexto bimestre de cada año>>.

Señaló que la empresa dispuso de parte de su patrimonio para pagar el impuesto de industria y comercio de los periodos gravables 2001 a 2004, y de las sanciones y los intereses moratorios respectivos, sin que existiera una causa legal que hiciera exigible su cumplimiento.

Explicó que en el momento de presentación de las declaraciones del impuesto de industria y comercio, por cuenta de los emplazamientos de la Administración, no habían normas que regularan el <<elemento temporal>> del hecho gravado, cuya determinación es una competencia exclusiva del Concejo municipal; que no obstante, la Administración pretende llenar ese vacío normativo mediante una resolución que restableció el periodo de causación anual del tributo, lo que viola los principios de representación popular y predeterminación del tributo.

Alegó que la Administración se enriqueció sin causa, porque tratándose de un proceso de devolución, debió dar aplicación a las previsiones establecidas en el Estatuto Tributario y no lo hizo. Adujo que la empresa no puede ser obligada a cumplir una obligación tributaria que, para la fecha de presentación de las



declaraciones en discusión, no contaba con normas que regularan el periodo de causación y la base gravable del tributo.

Indicó que el municipio demandado conculcó los principios de justicia y equidad, al obligar a la empresa a presentar declaraciones tributarias, sin existir fundamento legal para ello, liquidando, además, sanciones por extemporaneidad y por mora que no procedían.

Afirmó que operó el silencio administrativo positivo, porque el recurso de reconsideración no se resolvió en el término de un año a que hace referencia la normativa fiscal aplicable.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El municipio demandado se opuso a las pretensiones de la demanda¹⁴.

Explicó que en los términos de la Ley 14 de 1983, el municipio es sujeto activo del impuesto de industria y comercio, lo que lo faculta para requerir el pago del tributo por las actividades gravadas realizadas en su jurisdicción.

Relató que el Acuerdo 043 de 2000 estableció las actividades que constituyen el hecho generador del impuesto de industria y comercio, y que si bien fijó un periodo gravable de causación y declaración diferente al previsto en la Ley 14 de 1983, que

¹⁴ Folios 260 a 276 del c.a.



fue suspendido y posteriormente anulado por la jurisdicción, ante la ausencia de norma local se aplica por vía preferente la norma nacional que estableció un periodo de causación anual.

Afirmó que la empresa actora no presentó oportunamente las declaraciones del impuesto de industria y comercio de los periodos 2001 a 2004, que sólo fueron presentadas extemporáneamente en diciembre de 2006, indicando que el periodo de causación fue anual y que la actividad gravada fue de carácter industrial.

Agregó que los pagos realizados son el resultado de las autoliquidaciones presentadas por el contribuyente, que cobraron firmeza en el momento en que fueron radicadas

Que la empresa contribuyente pretende, con la solicitud de devolución, que el hecho generador del impuesto no ocurrió por la declaratoria de nulidad de los artículos que establecieron el periodo de causación bimestral del tributo, circunstancia que fue resuelta por los actos administrativos demandados, al señalar que la actora debió declarar y pagar el impuesto aludido y que mediante resolución se restablecieron los términos para declarar previstos por la Ley 14 de 1983.

Dijo que el recurso de reconsideración presentado por la actora fue resuelto oportunamente mediante la Resolución 070 del 29 de abril de 2010, que fue expedida y notificada durante el año siguiente a su interposición, pues: i) el recurso se interpuso el 7 de mayo de 2009; ii) el 29 de abril de 2010 se expidió la resolución que resolvió el recurso de reconsideración; iii) el 5 de mayo de 2010 se entregó copia de la citada resolución a <<Genaro Andrés Puerto Valencia>> que es empleado de la empresa actora y, iv) el 7 de mayo siguiente se entregó otra copia del acto



administrativo en las instalaciones de la empresa, a la jefe jurídica de esa entidad y al funcionario mencionado.

Reiteró que la autoliquidación del tributo, por parte de la actora, quedó en firme, porque no fue objeto de requerimiento por parte del municipio y porque la solicitud de devolución se presentó dos años después.

Formuló la excepción de <<*ausencia de violación de normas legales y constitucionales*>>, porque los pagos del tributo se realizaron como consecuencia de las autoliquidaciones presentadas por la actora, en los términos de la Ley 14 de 1983 y del Acuerdo 043 de 2000, en lo que no fue anulado por la jurisdicción.

SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca anuló los actos administrativos demandados¹⁵.

Transcribió la normativa que en materia fiscal regula el silencio administrativo positivo, y afirmó que a pesar de que el municipio demandado no incorporó esa figura en el Acuerdo 43 de 2000, por disposición de la Ley 383 de 1997 se deben aplicar las previsiones del Estatuto Tributario.

¹⁵ Folios 468 a 496 del c.a.



Enunció las pruebas que obran en el proceso y señaló que está demostrado que el 7 de mayo de 2009 la actora interpuso en debida forma el recurso de reconsideración contra el acto administrativo que negó la solicitud de devolución, que fue resuelto mediante la resolución del 29 de abril de 2010, <<*sobre la cual no existe certeza en cuanto a su notificación*>>, porque la persona que se notificó a nombre de la empresa el 5 de mayo de 2010, no tenía poder para ello.

Agregó que de las actuaciones posteriores que la Administración adelantó para notificar la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, no se puede establecer si ese acto administrativo se notificó en los términos establecidos por la legislación fiscal, y que en la surtida al funcionario de la demandante no aparece el poder que lo faculta para tales fines, por lo que en los términos del artículo 745 del Estatuto Tributario, las dudas generadas se deben resolver a favor del contribuyente:

Por las razones señaladas, consideró que operó el silencio administrativo positivo sobre la resolución que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra el acto administrativo que negó la devolución.

TRÁMITES PROCESALES

El demandante solicitó aclarar la parte resolutive de la sentencia¹⁶, para que el *a-quo* precisara que los actos administrativos demandados fueron expedidos por el Director de Impuestos de la Alcaldía Municipal de Soacha, y no por la Secretaría de Hacienda

¹⁶ Folios 498 a 500 del c.a.



de ese municipio, aclaración que fue aceptada mediante providencia del 4 de octubre de 2012¹⁷.

El 6 de marzo de 2013 el contribuyente impugnó mediante la interposición del recurso de <<súplica¹⁸>>, el auto del 25 de febrero de 2013¹⁹ que admitió el recurso de apelación interpuesto contra el fallo del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, declarado improcedente mediante auto del 5 de marzo de 2015²⁰.

Al recurso interpuesto se le dio el trámite correspondiente al de reposición, que fue resuelto desfavorablemente mediante Auto del 13 de abril de 2015²¹.

RECURSO DE APELACIÓN

El municipio demandado interpuso el recurso de apelación contra la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca²².

Rechazó que el *a-quo* declarara que operó el silencio administrativo positivo, porque la resolución que resolvió el recurso de reconsideración contra el acto administrativo que negó la solicitud de devolución, se expidió en el término previsto por la normativa fiscal aplicable.

¹⁷ Folios 510 a 512 del c.a.

¹⁸ Folios 520 a 528 del c.p.

¹⁹ Folio 519 del c.p.

²⁰ Folios 542 del c.p.

²¹ Folios 544 a 546 del c.p.

²² Folios 501 a 508 del c.a.



Relató que el proceso de notificación de la resolución 070 de 2010, empezó el 4 de mayo de 2010 con la comunicación enviada al contribuyente, en la que se anexó copia de ese acto, lo que ocurrió en diferentes oportunidades, entre las que se encuentran: i) el 5 de mayo de 2010, cuando un funcionario de la oficina jurídica de la empresa demandante se notificó del acto señalado, sin dejar copia del poder expedido para ello; ii) el 6 de mayo siguiente, cuando funcionarios de la administración se desplazaron a las instalaciones de la empresa y, ante la ausencia del representante legal entregaron copia del acto administrativo a la jefe de la oficina jurídica y al funcionario señalado con anterioridad y, el 7 de mayo de ese año, cuando funcionarios de la Alcaldía se desplazaron a las instalaciones de la empresa para notificar la resolución referida, siendo atendidos por el funcionario que previamente compareció ante la Administración para efectos de la notificación.

Afirmó que la actitud del contribuyente para evitar la notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, viola los principios de buena fe, rectitud, lealtad, honestidad y moralidad, que deben regir las relaciones de los particulares frente a las autoridades públicas.

Que la actora conoció el contenido de la resolución aludida en el término previsto por la legislación fiscal, por lo que no es válido que el contribuyente afirme que no otorgó ningún poder para que uno de sus funcionarios se notificara de ese acto administrativo.

Indicó que el representante legal de la demandante, reconoció que el 7 de mayo de 2010 recibió un oficio en el que se le informaba que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración le fue notificada a un funcionario de la empresa, lo que



indica que fue notificado por conducta concluyente. Manifestó, además, que el silencio administrativo positivo no se protocolizó en los términos del Código Contencioso Administrativo.

Argumentó que la acción de nulidad y restablecimiento del derecho caducó, porque la reclamación de la actora se sustentó en las autoliquidaciones y pagos voluntarios que realizó el 13 de diciembre de 2006, y que la demanda se presentó una vez agotados los 4 meses previstos para su presentación de forma oportuna, por lo que la solicitud de devolución se presentó para revivir una acción sobre una situación consolidada en el tiempo.

Advirtió que el pago realizado por la empresa demandante, es objeto de una investigación penal, por cuenta de la devolución que el municipio podría hacer de esos valores.

Echo de menos que el fallo impugnado en apelación se refiriera a la legitimidad de la devolución del impuesto de industria y comercio.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró los argumentos de la demanda respecto de la operancia del silencio administrativo positivo; destacó los tenidos en cuenta por el *a-quo* y se opuso



a los motivos de disenso con el fallo apelado que el municipio demandado expuso en el recurso de apelación²³.

El municipio demandado reiteró los argumentos de la contestación de la demanda y del recurso de apelación²⁴.

MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado ante el Consejo de Estado pidió revocar el numeral segundo de la sentencia apelada, para declarar que no procede el restablecimiento del derecho decretado²⁵.

Dijo que, al no existir certeza sobre la notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración contra el acto administrativo que negó la devolución, se debe mantener la declaratoria de nulidad decretada por el Tribunal.

Que no obstante, se debe revocar el restablecimiento del derecho decretado, porque el pago de las declaraciones del impuesto de industria y comercio de los periodos en discusión, no constituye pago de lo no debido, pues la actora es sujeto pasivo del tributo y las declaraciones mencionadas están en firme, a lo cual se suma que la jurisdicción no declaró ilegal el impuesto de industria y comercio establecido en la normativa municipal.

²³ Folios 555 a 583 del c.p.

²⁴ Folios 549 a 554 del c.p.

²⁵ Folios 584 a 589 del c.p.



Anotó que el silencio administrativo positivo no es una herramienta que libere al demandante de una obligación legal que ya cumplió, más aun si se tiene en cuenta que las declaraciones privadas se presentaron por cada año y no por bimestres.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir si son nulas las Resoluciones 027 del 9 de marzo de 2009, y su confirmatoria, la número 070 del 29 de abril de 2010, proferidas por el Director de Impuestos del municipio de Soacha – Cundinamarca, que negaron la devolución del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros de los años gravables 2001 a 2004. Para ello, debe pronunciarse sobre: i) el silencio administrativo respecto del recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución que resolvió el recurso de reconsideración contra el acto que negó la devolución y, ii) la procedencia de la devolución pedida por la actora, con ocasión de la sentencia que anuló los artículos 63 y 70 del Acuerdo 043 de 2000, expedido por el Concejo del municipio demandado.

Asunto previo

La Sala observa que en el recurso de apelación, la entidad territorial demandada argumentó que la acción de nulidad y restablecimiento del derecho caducó, porque la solicitud de devolución hecha por la empresa demandante se fundó en las declaraciones con pago del impuesto de industria y comercio de los periodos en discusión, por lo que, desde el momento de su presentación hasta el de interposición



de la demanda, transcurrió el término de cuatro meses previsto por la normativa aplicable.

Si bien el motivo de disenso señalado no fue puesto de presente por el municipio demandado en la contestación de la demanda, la Sala advierte que el término de caducidad de la acción no se cuenta desde la presentación de las declaraciones tributarias del contribuyente – que no son los actos administrativos cuya legalidad se discute-, sino desde la fecha en que fueron notificadas las resoluciones que resolvieron desfavorablemente la solicitud de devolución elevada por la actora, lo que, como se precisará en su oportunidad, ocurrió el 6 de mayo de 2010. En consecuencia, la demanda interpuesta el 3 de septiembre de 2010 es oportuna.

Silencio administrativo positivo

El demandante argumentó que operó el silencio administrativo positivo, porque la resolución que resolvió el recurso de reconsideración contra el acto administrativo que negó la devolución no fue notificada en el año siguiente a su interposición en debida forma.

El demandado, por su parte, afirmó que la resolución aludida se notificó dentro de dicho término, por cuenta de las diferentes diligencias administrativas adelantadas y de la notificación hecha a un funcionario de la oficina jurídica de la empresa demandante.

El artículo 370 del Acuerdo 043 de 2000, expedido por el Concejo del municipio de Soacha - Cundinamarca, dispuso que *<<...contra las liquidaciones oficiales, las resoluciones que aplican sanciones y demás actos producidos por la Administración*

Tributaria Municipal, procede el recurso de reconsideración el cual se someterá a lo regulado por los artículos 720, 722 a 725, 729 a 733 del Estatuto Tributario Nacional>>.

En ese contexto, el artículo 720 del Estatuto Tributario establece que contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos en relación con los impuestos administrados por la Administración, procede el recurso de reconsideración, que deberá ser interpuesto dentro de los dos meses siguientes a la notificación de dichos actos.

Una vez presentado el recurso de reconsideración, con el lleno de los requisitos exigidos por el artículo 722 del mismo estatuto²⁶, la Administración cuenta con un (1) año para resolverlo²⁷ y si transcurre dicho término sin que ésta lo resuelva²⁸, se entenderá fallado a favor del recurrente, en atención al artículo 734 ibídem que establece:

<<Silencio administrativo. Si transcurrido el término señalado en el artículo 732, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, el recurso no se ha resuelto,

²⁶ <<El recurso de reconsideración o reposición deberá cumplir con los siguientes requisitos: a. Que se formule por escrito, con expresión concreta de los motivos de inconformidad; b. Que se interponga dentro de la oportunidad legal; c. Que se interponga directamente por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, o se acredite la personería si quien lo interpone actúa como apoderado o representante (...)>>.

²⁷ Artículo 732 del Estatuto Tributario.

²⁸ La expresión <<resolver los recursos>> ha sido interpretada por la Sala en el sentido de que la decisión de los mismos debe notificarse dentro del término señalado en la Ley, debido a que si el contribuyente no ha tenido conocimiento del acto administrativo, éste no produce efectos jurídicos y, por ende, no puede tenerse como fallado el recurso presentado (Sentencia 14315 del 19 de octubre de 2006, C. P. Héctor J. Romero Díaz).

se entenderá fallado a favor del recurrente, en cuyo caso, la Administración, de oficio o a petición de parte, así lo declarará>>. (Se subraya).

Si bien esta última previsión no fue objeto de remisión por parte del Acuerdo señalado, resulta aplicable por disposición del artículo 59 de la Ley 788 de 2002, que ordena a los municipios aplicar *<<los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluida su imposición, a los impuestos por ellos administrados>>*.

Para el caso de la notificación de los actos que resuelven recursos en materia fiscal, el inciso segundo del artículo 565 del E.T. estableció la notificación personal²⁹ como mecanismo de notificación preferente y, en el caso en que ésta no pueda ser practicada, dispuso como mecanismo supletorio la notificación por edicto³⁰, al señalar:

<<Las providencias que decidan recursos se notificarán personalmente, o por edicto si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no compareciere dentro del término de los diez (10) días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación>>. (Se subraya).

Nótese que para surtir la notificación personal de las providencias que resuelven recursos, el artículo transcrito parte del envío de un aviso de citación al contribuyente

²⁹ <<La notificación personal se practicará por funcionario de la administración, en el domicilio del interesado, o en la oficina de impuestos respectiva, en este último caso, cuando quien deba notificarse se presente a recibirla voluntariamente, o se hubiera solicitado su comparencia mediante citación (...)>>.

³⁰ C.C.A. Art. 45 <<Notificación por Edicto. Si no se pudiere hacer la notificación personal al cabo de cinco (5) días del envío de la citación, se fijará edicto en lugar público del respectivo despacho, por el término de diez (10) días, con inserción de la parte resolutive de la providencia>>.



para que éste, directa o indirectamente³¹, comparezca a la Administración para notificarse personalmente de su contenido.

Por lo tanto, la Administración debe enviar al contribuyente un aviso de citación para que éste se acerque a notificarse del acto correspondiente y, si transcurren diez días hábiles desde la introducción en el correo del aviso señalado, sin que dicho contribuyente comparezca, la autoridad tributaria queda facultada para notificar el contenido de sus actos por edicto.

A partir de lo expuesto, en el expediente están probados los siguientes hechos:

- El 11 de diciembre de 2008, el contribuyente solicitó a la Administración la devolución de los valores pagados por concepto del impuesto de industria y comercio de los años gravable 2001 a 2004, que fue negada por la Resolución 027 del 9 de marzo de 2009.
- Contra la anterior decisión, el 7 de mayo de 2009 el contribuyente interpuso recurso de reconsideración, que fue admitido mediante Auto del 26 de mayo de 2009³² y resuelto desfavorablemente por la Resolución 070 del 29 de abril de 2010.

³¹ Artículo 555 del Estatuto Tributario.

³² Folios 165 y 166 del c.a.

- Mediante oficio del 4 de mayo de 2010³³, el Director de Impuestos del Municipio informó al Director de INDUMIL que el recurso de reconsideración contra el acto administrativo que negó la devolución, fue resuelto mediante la Resolución 070 de 2010.
- El 5 de mayo de 2010, el señor Jenaro Andrés Puerto Valencia compareció ante la Administración y se notificó personalmente de la Resolución 070 de 2010³⁴, para lo cual allegó copia de la tarjeta profesional de abogado y de la cédula de ciudadanía. No allegó copia del poder que lo autorizaba para notificarse.
- El 6 de mayo de 2010, una funcionaria del municipio suscribió, junto con la jefe de la oficina jurídica de la empresa, y el funcionario de la misma, Jenaro Andrés Puerto Valencia, el acta de asistencia de la visita de notificación de la Resolución 070 de 2010³⁵, que no pudo ser practicada porque el gerente de INDUMIL se encontraba fuera de las instalaciones de la empresa.

En el acta, se dejó constancia de que <<se radica en la Fábrica de Explosivos Antonio Ricaurte de la Industria Militar Indumil, copia del Oficio DE MAYO DE 2010 y copia de la Resolución No. 070 de abril 29 de 2010 “Por medio de la cual se resuelve un Recurso de Reconsideración Interpuesto por la Industria

³³ Folio 277 del c.a.

³⁴ Folio 236 del c.a.

³⁵ Folio 239 del c.a.

Militar, Empresa Industrial Comercial del Estado Indumil, contra la resolución No. 027 de marzo 9 de 2009>>.

- Mediante oficio del 7 de mayo de 2010, el Jefe de Impuestos del municipio informó al representante legal de INDUMIL que Jenaro Andrés Puerto Valencia se notificó de la Resolución 070 de 2010 y pidió que se allegue la copia del poder respectivo³⁶. En esa misma fecha, ese funcionario expidió el Oficio DI 7316-2010³⁷, en el que citó al representante legal de la demandante para comparecer *<<en el término de diez días contados a partir de la introducción al correo del presente aviso de citación, a fin de ser notificado>>* de la Resolución 070 del 29 de abril de 2010.
- El 18 de mayo de 2010, el representante legal de INDUMIL manifestó a la Administración, que en ningún momento autorizó a Jenaro Andrés Puerto Valencia para notificarse de la citada Resolución 070 de 2010³⁸.
- En el acta de notificación del 21 de mayo de 2010, el municipio demandado dejó constancia de que el gerente de la entidad demandante compareció ante la Administración para notificarse de la Resolución 070 de 2010, lo que no fue posible porque el acto administrativo se notificó a Jenaro Andrés Puerto; no obstante, entregó una copia de esa resolución señalada al gerente de la

³⁶ Folio 286 del c.a.

³⁷ Folio 170 del c.a.

³⁸ Folios 172 y 173 del c.a.

empresa actora. Lo anterior fue resaltado por el representante legal de INDUMIL mediante escrito del 24 de mayo de 2010³⁹.

- El 28 de mayo de 2010, el representante legal de INDUMIL solicitó la expedición de copias auténticas del acto que negó la devolución pedida, y de su confirmatorio que resolvió el recurso de reconsideración⁴⁰, lo que fue concedido por el municipio demandado el 9 de junio de 2010⁴¹.
- El 10 de agosto de 2010⁴², la actora pidió al municipio demandado reconocer que operó el silencio administrativo positivo, para que se declare que el recurso de reconsideración fue fallado a favor del contribuyente, lo que fue negado por la Administración el 14 de septiembre de 2010⁴³. En el expediente no obran recursos contra esa decisión.

De los hechos señalados, la Sala observa que como el recurso de reconsideración se interpuso en debida forma el 7 de mayo de 2009, la Administración tenía plazo para resolver y notificar la decisión hasta el 7 de mayo de 2010.

En el expediente está demostrado que el funcionario Jenaro Andrés Puerta y la Jefe de la oficina jurídica de INDUMIL, la señora Nidia Padilla Valdés, recibieron copia de la Resolución 070 de 2010 en dos oportunidades, esto es, el 5 y 7 de mayo de 2010.

³⁹ Folios 174 a 176 del c.a.

⁴⁰ Folios 178 y 179 del c.a.

⁴¹ Folios 180 y 181 del c.a.

⁴² Folios 182 a 193 del c.a.

⁴³ Folios 217 a 220 del c.a.

Si bien las argumentaciones de la empresa se dirigieron a cuestionar que el funcionario Jenaro Andrés Puerta no tenía el poder que lo facultaba para actuar a nombre de INDUMIL, lo cierto es que la actora nunca negó que recibió copia de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración en las oportunidades señaladas, ni que los sujetos referidos no formaran parte de su personal.

Tampoco discutió la veracidad del acta de notificación del 6 de mayo de 2010 o del acta de visita del 7 de mayo siguiente -sobre la que no se pronunció-, a pesar de estar suscrita por la jefe de la oficina jurídica de esa entidad que, según el manual de funciones de INDUMIL⁴⁴, está autorizada para *<<Representar judicial y extrajudicialmente, a través de sus abogados y por mandato de la gerencia general, a la Industria Militar en los procesos que contra ella se adelantan o se promuevan, atendiendo las demandas comerciales, civiles, laborales, penales y administrativas que se presenten y controlar e informar el curso de dichos procesos>>* (Se subraya).

De igual forma, mediante el Oficio 01.027.033 del 18 de mayo de 2010, el representante legal aceptó tácitamente que un funcionario de la oficina jurídica de la empresa se notificó personalmente de la Resolución 070 de 2010, al señalar que *<<en ningún momento ha autorizado ni mucho menos delegado, mediante poder, al Dr. JENARO ANDRÉS PUERTO VALENCIA, portador de la cédula de ciudadanía 79.757.864 de Bogotá y Tarjeta Profesional de Abogado No. 160.564 del C.S.J., para que acuda a esa Dirección de Impuestos a notificarse de la mencionada Resolución*

⁴⁴ <https://www.indumil.gov.co/recurso-humano/> ítem <<JEFE DE OFICINA>>, vigente a la fecha de la consulta.



No. 070 del 29 de abril de 2010, “por medio de la cual se resuelve un recurso de reconsideración interpuesto por la INDUSTRIA MILITAR”.

Por lo anterior, la Sala considera que hay suficientes elementos de juicio para demostrar que el principio de publicidad se cumplió oportunamente respecto de la Resolución 070 del 29 de abril de 2010, pues son hechos probados, no controvertidos por la actora, que: i) el 6 de mayo de 2010 un funcionario de INDUMIL se notificó personalmente de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración; ii) el 7 de mayo siguiente, se entregó copia del acto referido al funcionario señalado y a la jefe de la oficina jurídica, que entre sus funciones tiene la de controlar e informar de los procesos que se adelantan contra la entidad y, iii) el representante legal aceptó tácitamente conocer que uno de sus funcionarios se notificó del acto administrativo mencionado.

Por consiguiente, en virtud del principio de prevalencia de la realidad sobre las formas, no es de recibo que el contribuyente, alegando la falta de poder para notificarse de uno de sus funcionarios, pretenda desconocer que la empresa conoció de la existencia de la Resolución 070 del 29 de abril de 2010 el 6 de mayo de 2010, e invoque la ocurrencia del silencio administrativo positivo.

En consecuencia, a pesar de que la Administración expidió la resolución que resolvió el recurso de reconsideración el 29 de abril de 2010, y envió el aviso de citación para notificación el 4 de mayo de ese año, lo que denota una falta de previsión de su parte porque el término para resolver referido incluye la notificación del acto administrativo, lo cierto es que de aceptarse la posición del contribuyente se desconocería que el fin último de la notificación, cual es poner en conocimiento del interesado el contenido



de las decisiones que lo afectan, se cumplió el 6 de mayo de 2007, cuando un funcionario de la empresa se notificó de la Resolución 070 de 2010.

Procedencia de la devolución

La parte demandante pidió anular el acto administrativo que negó la devolución de las sumas pagadas por el contribuyente por concepto del impuesto de industria y comercio de los años 2001 a 2004, y que se ordene el reintegro de las mismas.

Para resolver el cargo formulado, en el proceso están demostrados los hechos que se indican a continuación:

- Mediante auto del 13 de octubre de 2005⁴⁵, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca suspendió los artículos 63 y 70 del Acuerdo 043 de 2000, que establecieron un *<<periodo gravable de causación y declarable bimestral>>* del impuesto de industria y comercio en el municipio de Soacha.
- La Administración expidió el emplazamiento para declarar 021 del 24 de enero de 2006 y el Emplazamiento Previo por no declarar 259 del 24 de noviembre de ese año, en los que conminó al contribuyente a presentar y pagar las declaraciones del impuesto de industria y comercio de los periodos en discusión.

⁴⁵ Folio 101 del c.a.

- El 13 de diciembre de 2006, la entidad demandante presentó las declaraciones del impuesto de industria y comercio de los años 2001 a 2004.
- El 22 de diciembre de 2006, el Concejo municipal de Soacha expidió el Acuerdo 21, que modificó los artículos 63 y 70 del Acuerdo 043 de 2000, en el sentido de establecer un <<periodo gravable, de causación y declarable>> del impuesto de industria y comercio anual, para lo cual tuvo en consideración la providencia del Tribunal que suspendió provisionalmente los artículos señalados.
- El 16 de agosto de 2007⁴⁶, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca expidió el fallo de la acción de nulidad instaurada contra los artículos 63 y 70 del Acuerdo 043 de 2000, cuya parte resolutive dispuso:

<<1.- ANULAR EL TÉRMINO BIMESTRAL CONTENIDO EN LOS ARTÍCULOS 63 Y 70 DEL ACUERDO 043 DE 2000, PROFERIDO POR EL CONCEJO MUNICIPAL DE SOACHA.

DICHOS ARTÍCULOS QUEDARÁN ASÍ:

ARTÍCULO 63. PERIODO GRAVABLE DE CAUSACIÓN Y DECLARABLE.- Por periodo gravable se entiende el tiempo dentro del cual se causa la obligación tributaria del impuesto de Industria y Comercio, el cual a partir del 1º de enero será anual.

El periodo declarable en el impuesto de industria y comercio y avisos y tableros también será anual. En este caso, cada año gravable coincidirá con el

⁴⁶ Proceso 250002327000200500973 00.

respectivo **periodo** de causación, conforme lo señalado en el primer inciso del presente artículo.

PARÁGRAFO TRANSITORIO.- Por la vigencia fiscal de 2001, los obligados a presentar declaración de Industria y Comercio, Avisos y Tableros, por el periodo gravable 2000, lo harán de forma anual.

*ARTÍCULO 70.- BASE GRAVABLE.- Se liquidará el impuesto de Industria y Comercio correspondiente a **cada año**, con base en los ingresos netos del contribuyente, obtenidos durante el periodo expresado en moneda nacional.*

Para determinar los ingresos netos gravables, se restará de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los correspondientes a actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, la venta de activos fijos y los ingresos obtenidos en otra jurisdicción municipal (...)>>. (Subrayas y negrillas originales del texto).

- El 12 de octubre de 2007, el contribuyente corrigió las declaraciones tributarias señaladas, en el sentido de modificar la actividad económica principal de <<comercial>> a <<industrial>>, sin modificar los valores declarados inicialmente.

Desde ahora la Sala advierte que no es posible acceder a las pretensiones de la demanda, por los motivos que se exponen a continuación.

Sobre el impuesto de industria y comercio, la Ley 14 de 1983, en los artículos 32 y 33, determinó:

<<Art. 32. El Impuesto de Industria y Comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o

indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.

Art. 33. El Impuesto de Industria y Comercio se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional y obtenidos por las personas y sociedades de hecho indicadas en el artículo anterior, con exclusión de: Devoluciones ingresos proveniente de venta de activos fijos y de exportaciones, recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios. Sobre la base gravable definida en este artículo se aplicará la tarifa que determinen los Concejos Municipales...>>.

De las disposiciones transcritas se extraen los elementos esenciales que se indican a continuación:

- i) El hecho generador que consiste en la realización de actividades industriales, comerciales y de servicios en las jurisdicciones municipales;
- ii) El sujeto pasivo que son las personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho, que realizan el hecho gravado y detentan la capacidad contributiva que la ley pretende gravar;
- iii) El sujeto activo que corresponde al municipio donde se realiza el hecho generador, que además de ser el titular del crédito tributario, tiene la potestad para establecer el impuesto en su jurisdicción;
- iv) la base gravable constituida por el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior y,



- v) La tarifa determinada, dentro del margen prescrito por la ley, por los concejos municipales.

Si bien el artículo 32 prevé que el gravamen recae sobre el ejercicio de las actividades industriales, comerciales y de servicio, que se realicen en las respectivas entidades territoriales, la Sala advierte que la simple ejecución de las mismas no da origen a la obligación tributaria, pues, la consolidación del hecho generador del tributo exige que, como resultado de esas actividades se generen ingresos para los sujetos obligados (personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho).

En cuanto al elemento temporal del hecho gravado, los ingresos originados en la realización de actividades gravadas se generan, por expreso mandato legal, durante un periodo que por regla general coincide con el año calendario, o con un bimestre, como excepcionalmente ocurre en el Distrito Capital de Bogotá, en virtud de la previsión expresa traída por el Decreto Ley 1421 de 1993.

Para efectos del presente caso, es un hecho aceptado por el contribuyente en las declaraciones tributarias presentadas el 13 de diciembre de 2006, corregidas el 12 de octubre de 2007, que durante los años gravables 2001 a 2004 realizó actividades industriales gravadas en la jurisdicción del municipio de Soacha, de las que obtuvo los ingresos registrados en tales denuncios, que, en los términos del artículo 746 del Estatuto Tributario, gozan de presunción de veracidad y están en firme.



En tales declaraciones, INDUMIL liquidó la base gravable y la tarifa del tributo con fundamento en los ingresos obtenidos por cada año gravable -no por bimestre como lo establecía el Acuerdo 043 de 2000-, lo que es acorde con el fallo del Tribunal Administrativo de Cundinamarca que anuló los artículos 63 y 70 del Acuerdo 043 de 2000, y con el Acuerdo 021 de 2006, que modificó el *<<periodo gravable de causación>>* de bimestral a anual. Se resalta, además, que la declaración de corrección presentada por el contribuyente el 12 de octubre de 2007, es posterior al fallo del Tribunal del 16 de agosto de 2007 y al Acuerdo 021 de 2006.

Es preciso mencionar que durante los años gravables 2001 a 2004, el contribuyente no presentó ni pago declaraciones tributarias por las actividades gravadas realizadas en la jurisdicción del municipio demandado, deberes formales y sustanciales que sólo vino a cumplir en el año 2006, liquidando, en uso de la autonomía de la voluntad, las sanciones de extemporaneidad y mora previstas en la normativa vigente en el momento de su presentación, que responden a las consecuencias jurídicas que debe soportar por cuenta del incumplimiento de tales deberes.

Sobre ese tema, no se pueden negar los efectos jurídicos derivados de la vigencia de los artículos 63 y 70 del Acuerdo 043 de 2000, que obligaban a los sujetos pasivos del tributo a declarar y pagar el tributo de forma bimestral, sobre los ingresos obtenidos en el bimestre anterior, a lo cual se suma que la suspensión y ulterior anulación del término *<<bimestral>>* es posterior a los periodos gravables 2001 a 2004, en los que está demostrado que el contribuyente realizó actividades gravadas.

De igual forma, a pesar de que la sentencia del 16 de agosto de 2007 anuló la expresión señalada, adecuó los artículos cuestionados a las previsiones de la Ley 14

de 1983, sin anular, en ningún momento, el impuesto de industria y comercio establecido para el municipio de Soacha. Sobre este punto, señaló:

<<1.- ANULAR EL TÉRMINO BIMESTRAL CONTENIDO EN LOS ARTÍCULOS 63 Y 70 DEL ACUERDO 043 DE 2000, PROFERIDO POR EL CONCEJO MUNICIPAL DE SOACHA.

DICHOS ARTÍCULOS QUEDARÁN ASÍ:

ARTÍCULO 63. PERIODO GRAVABLE DE CAUSACIÓN Y DECLARABLE.- Por periodo gravable se entiende el tiempo dentro del cual se causa la obligación tributaria del impuesto de Industria y Comercio, el cual a partir del 1º de enero será anual.

El periodo declarable en el impuesto de industria y comercio y avisos y tableros también será anual. En este caso, cada año gravable coincidirá con el respectivo periodo de causación, conforme lo señalado en el primer inciso del presente artículo (...).

ARTÍCULO 70.- BASE GRAVABLE.- Se liquidará el impuesto de Industria y Comercio correspondiente a cada año, con base en los ingresos netos del contribuyente, obtenidos durante el periodo expresado en moneda nacional.

Del texto transcrito de la parte resolutive del fallo referido, se evidencia que a pesar de la anulación del término <<bimestral>>, el Tribunal⁴⁷ previó que ese plazo se debía entender <<anual>>, y fue en esas mismas condiciones que el demandante presentó las mencionadas declaraciones del impuesto de industria y comercio, que, como se indicó, fueron sustituidas por la declaración de corrección presentada el 12 de octubre de 2007.

⁴⁷ En los términos del artículo 175 del Código Contencioso Administrativo <<La sentencia que declare la nulidad de un acto administrativo tendrá fuerza de cosa juzgada erga omnes>>.



En ese orden de ideas, los valores declarados y pagados bajo la vigencia de las normas municipales aplicables, no constituyen un pago de lo no debido, porque está demostrado que durante los años 2001, 2002, 2003 y 2004 surgió para el contribuyente la obligación de declarar y pagar el tributo, por cuenta de las actividades industriales gravadas que realizó en el municipio.

Por lo mismo, la empresa demandante no puede sustraerse de su obligación de *<<Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad⁴⁸>>*, respecto de las actividades industriales que dieron origen a los deberes formales y sustanciales de declaración y pago del tributo, respecto de los periodos en discusión.

En ese orden de ideas, la Sala revocará la sentencia del 2 de agosto de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca y, en su lugar, negará las súplicas de la demanda.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA

PRIMERO.- REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar,

⁴⁸ Artículo 95-9 de la Constitución Política.



DENIÉGANSE las súplicas de la demanda.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ