

**SUSPENSION DEL TERMINO PARA NOTIFICAR LA LIQUIDACION OFICIAL DE REVISION – Opera únicamente por las cuales de suspensión del artículo 170 del Estatuto Tributario y en forma independiente cada una / INSPECCION TRIBUTARIA DE OFICIO – Suspende el término para notificar la liquidación de revisión por tres meses a partir del acto que la decreta / INSPECCION CONTABLE A SOLICITUD DEL CONTRIBUYENTE – Suspende el término para notificar la liquidación de revisión por el término que dure la inspección / DOCUMENTOS QUE NO REPOSEN EN EL EXPEDIENTE – El acto que decreta esa prueba suspende el término para notificar la liquidación de revisión por dos meses / SUSPENSION DEL TERMINO PARA NOTIFICAR LIQUIDACION DE REVISION POR DOCUMENTOS NO OBRANTES EN EL EXPEDIENTE – Debe provenir de un acto administrativo motivado y referirse a documentos relevantes**

2.1.1. De acuerdo con el artículo 710 del Estatuto Tributario el término de notificación de la liquidación oficial se suspende en los siguientes eventos: (...) Como pasa a explicarse cada una de las causales de suspensión son independientes y, operan únicamente en los casos estudiados y bajo las exigencias dispuestas en el artículo 710 *ibídem*. *La primera* tiene lugar cuando la Administración ordena una inspección tributaria, siempre que la prueba se practique de acuerdo con las exigencias que para la misma previó la ley tributaria, en particular, en el artículo 779 del Estatuto Tributario. Lo que lleva a precisar que la inspección se debe decretar mediante auto que se notifica al contribuyente, en el que se indiquen los hechos materia de la misma, y con fundamento en el cual se practique alguna prueba en el proceso. *La segunda* opera cuando por solicitud de contribuyente, se realiza una inspección contable, previa la observancia de las ritualidades dispuestas en el artículo 782 del Estatuto Tributario. *La tercera* se presenta cuando la prueba requerida sean documentos que no reposan en el expediente. Pero para que esa circunstancia tenga la virtualidad de suspender el término de notificación de la liquidación oficial de revisión deben cumplirse las exigencias previstas en la norma y, de las cuales se deriva que la solicitud: i) debe realizarse dentro del plazo para la expedición del acto liquidatorio, ii) en un acto administrativo motivado, iii) referirse a documentos relevantes y que no reposen en el expediente y, iv) notificarse al contribuyente. (...) 2.1.2. De tal manera que, el término de notificación se suspenderá: Por tres meses, cuando se practiquen pruebas en desarrollo de una inspección tributaria. Mientras dure la diligencia, cuando se decreta una inspección contable a solicitud del contribuyente. Por dos meses, cuando la Administración solicite pruebas referidas a documentos que no obran en el expediente, siempre que no se haga en desarrollo de una inspección, caso en cual se aplicará el término de suspensión previsto especialmente para esas pruebas en el citado artículo 710. Y debe ser así porque no tendría sentido acumular los dos plazos de suspensión. Lo lógico es que el mayor subsuma el menor, si se dan las dos circunstancias simultáneamente.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 710 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 779 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 782

**SOLICITUD DE DOCUMENTOS MEDIANTE REQUERIMIENTO ORDINARIO – Hace improcedente suspender el término para notificar la liquidación de revisión por la causal tercera del artículo 710 del Estatuto Tributario / SOLICITUD DE DOCUMENTOS A TRAVES DE INSPECCION TRIBUTARIA – Dicha solicitud no se puede subsumir en la causal de suspensión relativa a la solicitud de pruebas que no reposan en el expediente**

2.1.3. En el caso concreto, la Administración afirmó que la causal de suspensión que operó fue la referente a la solicitud de pruebas documentales que no reposan en el proceso, en virtud de los requerimientos ordinarios dirigidos a DIACO S.A. y XM- Expertos en Mercados S.A. E.S.P., y a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios. Sin embargo, verificadas las pruebas allegadas al expediente se advierte que los citados requerimientos ordinarios fueron ordenados en el auto de inspección tributaria proferido en el proceso. Síguese de allí que estos fueron expedidos en desarrollo de la inspección tributaria, y no de un acto administrativo que los hubiere ordenado de forma independiente. Es por eso que no puede considerarse que los requerimientos puedan subsumirse en la causal de suspensión relativa a la solicitud de pruebas que no reposan en el expediente. Por el contrario, al haberse ordenado en una inspección tributaria, se les deba aplicar las exigencias dispuestas para la suspensión del término de notificación por la práctica de esa diligencia, en tanto el fundamento de esos requerimientos ordinarios, precisamente, fue el auto que decretó la inspección. 2.1.4. Por tanto, la procedencia de la suspensión del término debe analizarse bajo la causal relativa a la práctica de una inspección tributaria, y en lo que tiene que ver con el hecho discutido por el demandante, esto es, la notificación del auto que decretó dicha providencia.

**TERMINO PARA NOTIFICAR LA LIQUIDACION OFICIAL DE REVISION – Se debe hacer dentro de los seis meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial / INSPECCION TRIBUTARIA – Es un medio de prueba por el que la administración verifica la exactitud de las declaraciones y el cumplimiento de obligaciones formales / AUTO QUE DECRETA LA INSPECCION TRIBUTARIA – Debe ser notificado al contribuyente ya que constituye uno de los requisitos para la suspensión del término de notificación de la liquidación de revisión / NOTIFICACION DEL AUTO DE INSPECCION TRIBUTARIA – Al no aparecer prueba de ello, no procede aceptar la suspensión del término para notificar la liquidación de revisión**

3.1. De conformidad con el artículo 284 del Acuerdo 39 de 2002, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 710 del Estatuto Tributario, la Administración debe notificar la liquidación oficial de revisión dentro de los seis meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial. En lo relacionado con la suspensión de este término, esas normas señalan que ello ocurrirá por tres (3) meses, cuando se practique *inspección tributaria* de oficio, **contados a partir de la notificación del auto que la decreta**. La inspección tributaria está definida en el artículo 779 del E.T. como el medio de prueba por el que la administración verifica la exactitud de las declaraciones y el cumplimiento de las obligaciones formales; además, establece la existencia de hechos gravables. La norma dispone que debe decretarse la inspección tributaria mediante auto en el que se indiquen los hechos materia de la prueba y los funcionarios comisionados para adelantarla; que la providencia que la ordena debe notificarse al interesado de manera electrónica, o por correo o personalmente, conforme lo señala el artículo 565 *ibídem*. 3.2. De las citadas normas, se destaca de un lado, la importancia de la notificación como el hecho que produce la suspensión del término, y de otro, que ésta debe surtirse en la forma señalada en el mencionado artículo 565. (...) 3.3. En el presente caso, la actora desde la vía gubernativa –recurso de reconsideración– y en la sede judicial afirmó que “no se practicó inspección tributaria, ni de oficio ni a solicitud del contribuyente y no se le notificó a ISAGEN auto que la decretara”. Verificado el expediente se advierte que no existe prueba que demuestre que el municipio puso en conocimiento de ISAGEN S.A. E.S.P. el auto de inspección tributaria. Lo

anterior, se destaca, porque la sociedad discutió dicha circunstancia desde la sede administrativa y, el *a quo* le solicitó los antecedentes administrativos del proceso de determinación. Es más, en ninguna de las etapas procesales –administrativas y judiciales- el municipio ha controvertido la afirmación de la actora en la que sostiene que el auto de inspección tributaria no le fue notificado, puesto que se limitó a señalar que practicó requerimientos ordinarios de información a otras entidades. 3.4. En cuanto a ese señalamiento, la Sala precisa que el hecho de que la Administración hubiere ordenado requerir a otras entidades, y no a la contribuyente, no eximía al municipio de su obligación de notificar el acto administrativo a ISAGEN S.A. E.S.P., puesto que como se explicó, esa comunicación constituye uno de los requisitos para que opere la suspensión del término, como una garantía procesal del contribuyente. (...) 3.6. Así las cosas, la inspección tributaria no suspendió el término para notificar la liquidación oficial de revisión en tanto el auto que la ordenó no fue notificado al contribuyente, conforme lo señalan los artículos 565, 710 y 779 del Estatuto Tributario.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 710 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 565 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 779

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre la aplicación de la sentencia C-587 de 2014 en materia de impuesto de industria y comercio, en la comercialización de energía generada por la propia empresa generadora, se citan las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 9 de julio de 2015, Exp. 19001-23-31-000-2006-00881-01(19491), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 13 de agosto de 2015, Exp. 15001-23-31-000-2003-00611-01(21057), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ**

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

**Radicación número: 15001-23-31-000-2011-00607-01(22033)**

**Actor: ISAGEN S.A. E.S.P.**

**Demandado: MUNICIPIO DE TUTA**

## **FALLO**

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 12 de junio de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá, Sala de decisión de descongestión No. 9. La sentencia dispuso:

*“PRIMERO: DECLÁRESE la nulidad de la Resolución No. 2010-057 del 9 de agosto de 2010, expedida por el Secretario de Hacienda del Municipio de Tuta, mediante la cual se realizó la liquidación oficial de revisión del impuesto de industria y comercio, a la compañía demandante por el período gravable 2007.*

*SEGUNDO: DECLÁRESE la nulidad de la Resolución No. 2011-062 del 16 de agosto de 2011, expedida por el Secretario de Hacienda del Municipio de Tuta, mediante la cual se resuelve el recurso de reconsideración contra la Resolución No. 2010-057 del 9 de agosto de 2010.*

*TERCERO: A título de restablecimiento del derecho se declara la firmeza de la declaración del impuesto de industria y comercio presentada por ISAGEN S.A. E.S.P., para el año gravable 2007, por la venta de energía realizada a la empresa DIDACO S.A. En el evento en que se hubiere recaudado coactivamente suma alguna por dicho concepto, el Municipio de Tuta deberá devolver los valores retenidos de forma indexada.*

*CUARTO: DENIÉGUENSE las demás pretensiones de la demanda.*

*QUINTO: Una vez en firme esta providencia, procédase al archivo del expediente, dejando las anotaciones y constancias de rigor”.*

## **I) ANTECEDENTES**

El 27 de marzo de 2008, ISAGEN S.A. E.S.P. presentó ante el Municipio de Tuta la declaración del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros del año gravable 2007, en la que registró ingresos por la venta de gas y servicios técnicos, por un valor de \$2.402.597.000 y liquidó un impuesto a cargo por la suma de \$16.818.000.

Mediante el Requerimiento Especial No. 2009-148 del 17 de septiembre de 2009, el Municipio de Tuta propuso la modificación de la citada declaración en el sentido de incluir ingresos por concepto de la venta de energía que se realizó a la sociedad DIACO S.A. en cuantía de \$27.381.648.567 y determinar el tributo en \$290.634.000.

El 24 de noviembre, la sociedad presentó respuesta al requerimiento especial, en el que expuso sus motivos de inconformidad.

Mediante la Resolución No. 2010-057 del 9 de agosto de 2010, la Administración liquidó oficialmente el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros del año 2007 en los mismos términos propuestos en el requerimiento especial.

Contra esa decisión, la sociedad interpuso recurso de reconsideración, que fue decidido por la Resolución No. 2011-062 del 16 de agosto de 2011, que modificó el acto recurrido en el sentido de aumentar los ingresos que conformaban la base gravable con otros facturados por el servicio de energía y contribución de solidaridad.

## II) DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, ISAGEN S.A. E.S.P., solicitó:

***“PRIMERA.*** *Que se declare la nulidad de la Resolución No. 2010-057 del 9 de agosto de 2010, expedida por el Secretario de Hacienda del Municipio de Tuta (Boyacá), mediante la cual se procede a hacer liquidación oficial de revisión a ISAGEN S.A. E.S.P., por el impuesto de industria y comercio, correspondiente al año gravable 2007.*

***SEGUNDA.*** *Que se declare la nulidad de la Resolución No. 2011-062 del 16 de agosto de 2011, expedida por el Secretario de Hacienda del Municipio de Tuta (Boyacá), mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por ISAGEN S.A. E.S.P., el 20 de octubre de 2010, contra la resolución No. 2010-057 del 9 de agosto de 2010.*

***TERCERA*** *Que como consecuencia de las declaraciones anteriores se restablezca en su derecho a la sociedad ISAGEN S.A. E.S.P., declarando que, como generadora de energía eléctrica, no estaba obligada a incluir dentro de la base gravable en la declaración del impuesto de industria y comercio presentada en el año 2007, ante el Municipio de Tuta (Boyacá), los ingresos obtenidos por la venta de energía realizada por la empresa a los clientes ubicados dentro de la jurisdicción de ese municipio, por estar gravada bajo el régimen exceptivo de las Leyes 56 de 1981 y 383 de 1997, razón por la que no le es aplicable el régimen general de la Ley 14 de 1983 sobre los ingresos inherentes a la venta de energía a los clientes ubicados en ese municipio, y que por lo tanto, se encuentran a paz y salvo con el Municipio de TUTA (Boyacá) por concepto del impuesto de industria y comercio correspondiente a dicho período gravable.*

***CUARTA*** *Que en el evento en que ISAGEN sea obligada a cancelarle coactivamente suma alguna por concepto de impuesto de Industria y Comercio y Avisos y Tableros, se condene al Municipio a devolver las sumas retenidas indexadas y con los respectivos intereses comerciales”.*

Respecto de las normas violadas y el concepto de la violación, dijo:

**Violación de los artículos 4, 6, 29, 31 y 121 de la Constitución Política, 7 de la Ley 56 de 1981, 34 y 35 de la Ley 14 de 1983, 77 de la Ley 49 de 1990, 51 de la Ley 383 de 1997, 712 Estatuto Tributario y 236, 284 y 303 del Acuerdo No. 039 de 2002.**

**Extemporaneidad de la liquidación oficial de revisión.**

La liquidación oficial de revisión fue notificada por fuera del término legal sin que dicha circunstancia se encuentre justificada en alguna de las causales de suspensión o ampliación de dicho plazo, por cuanto a la sociedad no le fue notificado el auto de inspección tributaria ni la ampliación del requerimiento especial.

**La comercialización de energía practicada por la empresa generadora no está sujeta al tributo.**

La Corte Constitucional y el Consejo de Estado han señalado que la comercialización de energía eléctrica generada por una misma empresa, constituye la fase final de la actividad de generación y está sujeta al pago del impuesto de industria y comercio como parte de la actividad industrial.

El artículo 7 de la Ley 56 de 1981 dispone que el impuesto de industria y comercio que se causa sobre la actividad de generación de energía eléctrica no le son aplicables las normas generales, tales como la Ley 14 de 1983, el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 y el Decreto 1333 de 1986.

Normativa general que tampoco resulta aplicable a ISAGEN porque el servicio que presta no constituye un servicio público domiciliario. La empresa no posee en su patrimonio líneas de transmisión y/o distribución porque dentro de su objeto social no está la actividad de distribución domiciliaria de energía.

ISAGEN se encarga de la generación y venta de energía, pero es ISA S.A. la empresa que transporta la energía mediante el Sistema de Transmisión Nacional y, la empresa de energía de Boyacá es quien se encarga de la distribución en el municipio de Tuta.

La sociedad por su actividad de generación de energía –que incluye la comercialización- paga el impuesto de industria y comercio en el municipio de Medellín, en donde se encuentran ubicadas sus plantas, y toma como base gravable la capacidad instalada, según lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 56 de 1981. Por tanto, no puede cobrarse nuevamente en el municipio de Tuta porque ello configura una doble tributación.

El hecho de que la sociedad reporte información al Sistema Único de Información –SUI- no lleva a inferir que esos datos correspondan a valores facturados por un servicio público domiciliario, en tanto dicho sistema también es utilizado por las empresas públicas.

### **Indebida determinación de la base gravable del tributo**

El municipio de Tuta determinó de forma errónea la base gravable del impuesto de industria y comercio por cuanto incluyó lo correspondiente a la contribución ordenada en la Ley 142 de 1994, que por tratarse de un tributo, no puede ser base para liquidar otro gravamen.

### **Sanción por inexactitud**

La sanción que impone el municipio surge de la diferencia de criterio entre las partes en relación con el derecho aplicable. La interpretación dada por el contribuyente se encuentra fundamentada no solo en la Ley 56 de 1981 sino

también en la jurisprudencia de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado que se ha emitido sobre el tema.

### **III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora, con los siguientes argumentos:

El término de notificación de la liquidación oficial de revisión se suspendió por dos meses dado que la Administración desplegó varias actuaciones para allegar pruebas que no se encontraban en el expediente, como son los requerimientos ordinarios.

Si bien esos requerimientos fueron dirigidos a DIACO S.A. y XM- Expertos en Mercados S.A. E.S.P., y a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, y no al contribuyente, lo cierto es que la información solicitada no reposaba en el expediente.

El artículo 710 del Estatuto Tributario establece los supuestos en que puede suspenderse el término para notificar la liquidación oficial de revisión. Entre ellos, previó “cuando la prueba solicitada se refiera a documentos que no reposen en el respectivo expediente, el término se suspenderá durante dos meses”, siendo esta una opción diferente e independiente a la suspensión por la práctica de una inspección tributaria.

El gravamen que se impuso a la sociedad no recae sobre la actividad de generación de energía sino por el suministro de energía eléctrica, que se clasifica como de servicios y se ajusta a lo que la ley define como la prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica. Por tanto, no puede considerarse que se está gravando dos veces la misma actividad.



La actuación de municipio no se fundamenta en que ISAGEN tenga la propiedad de líneas de transmisión y distribución de energía, sino el suministro de energía junto con la medición y facturación, sumado al hecho de cobrar la contribución de solidaridad que es un indicador de que presta el servicio al usuario final.

A pesar de que el suministro de energía implica el uso de los sistemas de interconexión nacional y regional, cuyos operadores en este caso son ISA S.A. E.S.P. y la Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P. –EBSA- no puede afirmarse que sean estas empresas quienes prestan el servicio público domiciliario, por cuanto las mismas no facturaron el servicio ni el usuario del servicio le pagó a estas algún valor por el suministro de energía.

ISAGEN cobra y recibe el pago por peajes tanto por redes y equipos de transmisión (ISA), como local (EBSA), los cuales tienen el tratamiento contable de un costo, que no puede ser deducido del tributo porque la base gravable del mismo está constituida por los ingresos brutos (el valor total facturado).

Dado que la actividad desplegada por la sociedad en el municipio de Tuta se trata del servicio público domiciliario de energía eléctrica, el régimen tributario aplicable es el contemplado en la Ley 383 de 1997.

En cuanto a la determinación de la base gravable con las rentas obtenidas en la contribución de solidaridad, la sociedad no ha demostrado que la misma no entró a las arcas de la empresa.

En gracia de discusión, si se llegare a considerar que la citada contribución no entra en la base gravable, se solicita que se ordene la reliquidación del impuesto pero que se deje en firme el resto de los ingresos que hacen parte de la base gravable determinada en los actos oficiales.

Es procedente la sanción por inexactitud porque la sociedad omitió declarar ingresos por su actividad de prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica y por la venta de energía.

Adicionalmente, no se configura una diferencia de criterios sino en el desconocimiento de las normas que establecen que el servicio público domiciliario de energía eléctrica se encuentra gravado con el impuesto de industria y comercio.

#### **IV) LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Boyacá, Sala de decisión de descongestión No. 9, mediante providencia del 12 de junio de 2015, anuló los actos demandados, con fundamento en las siguientes consideraciones:

El Consejo de Estado<sup>1</sup> ha señalado que las empresas generadoras propietarias de obras para la generación eléctrica continúan gravadas por su actividad industrial, conforme la Ley 56 de 1981 y, en relación con las demás actividades que desarrollen, se les aplica las reglas establecidas en la Ley 383 de 1997.

El hecho de que una sociedad pague el impuesto por la actividad de generación de energía eléctrica y también por prestar el servicio público domiciliario de energía, no implica una doble tributación porque se trata de actividades diferentes y sobre base gravables distintas.

La primera de acuerdo con los kilovatios de capacidad, mientras que la segunda sobre el valor promedio mensual facturado.

De acuerdo con el objeto social de la sociedad, la actividad desplegada en la jurisdicción del municipio de Tuta encuadra en el servicio público domiciliario de energía eléctrica, toda vez que transportó energía, desde redes regionales de transmisión hasta el domicilio del usuario final, esto es, DIACO S.A.

---

<sup>1</sup> Sentencia del 14 de abril de 2011, expediente 17930.

Por la prestación de dicho servicio se genera el tributo en el municipio de Tuta, en los términos previstos en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997.

No obstante lo anterior, se advierte que la liquidación oficial de revisión fue notificada de forma extemporánea el 9 de agosto de 2010, por cuanto el auto de inspección tributaria “no surtió efectos para suspender los términos, pues ello ocurre a partir del auto que lo decreta y dicho auto fue emitido de manera concomitante con el término con el cual contaba la compañía para dar respuesta al requerimiento especial”.

Teniendo en cuenta que el término para responder el requerimiento venció el 24 de diciembre de 2009, el municipio de Tuta estaba en la obligación de notificar la liquidación oficial de revisión, dentro de los 6 meses siguientes, término que se cumplió el 24 de junio siguiente, esto es, antes de la notificación de la liquidación oficial.

## **V) EL RECURSO DE APELACIÓN**

**La parte demandada** apeló la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

El término para notificar la liquidación oficial se suspendió por dos meses, en virtud de los requerimientos ordinarios notificados a las empresas DIACO S.A., y XM-Expertos en Mercados S.A. E.S.P., y a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en los que se solicitó información que no reposaba en el proceso.

El artículo 710 del Estatuto Tributario no restringe la suspensión de términos a que las pruebas documentales se soliciten al contribuyente, sino al hecho de que la información sea relevante y no repose en el expediente.

## **VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**La demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

**La demandada** no presentó alegatos de conclusión.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

## **VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 12 de junio de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá, Sala de decisión de descongestión No. 9, que declaró la nulidad de los actos demandados.

### **1. Problema jurídico**

En los términos del recurso de apelación, la Sala debe establecer si la notificación de la liquidación oficial de revisión se realizó dentro del término legal.

Con todo, se precisa que en caso de que no se encontrara alguna irregularidad, le correspondería a la Sala analizar el cargo de la demanda que controvierte que ISAGEN sea sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio en el municipio de Tuta por la venta de energía a la sociedad DIACO S.A.

Ello por cuanto ese cargo fue desfavorable para la demandante y no lo apeló al no tener interés en impugnar la sentencia de primera instancia, en tanto el *a quo* declaró la nulidad de los actos demandados por encontrar probado otra de las irregularidades alegadas en la demanda.

Sin embargo, no hay lugar a realizar dicho análisis por cuanto se advierte que el acto liquidatorio fue notificado de forma extemporánea y, por ese motivo, se confirmará la sentencia apelada.

### **2. Notificación extemporánea de la liquidación oficial de revisión.**

Dos cargos proponen las partes. El primero, por el apelante –demandada-, referido a la suspensión del término de notificación de la liquidación oficial de revisión por la “solicitud de pruebas documentales que no reposan en el expediente”, que para ésta, es una causal independiente a la suspensión por la práctica de inspección tributaria.

El segundo, alegado por la demandante, en el que afirma que en este caso no operó ninguna causal de suspensión del término, en tanto no le fue notificado el decreto de una inspección tributaria.

## **2.1. Causales de suspensión del término de notificación de la liquidación oficial de revisión.**

2.1.1. De acuerdo con el artículo 710 del Estatuto Tributario el término de notificación de la liquidación oficial se suspende en los siguientes eventos:

(i) *Cuando se practique inspección tributaria de oficio, el término se suspenderá por el término de tres (3) meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta.*

(ii) *Cuando se practique inspección contable a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante el término se suspenderá mientras dure la inspección.*

(iii) *Cuando la prueba solicitada se refiera a documentos que no reposen en el respectivo expediente, el término se suspenderá durante dos meses.*

Como pasa a explicarse cada una de las causales de suspensión son independientes y, operan únicamente en los casos estudiados y bajo las exigencias dispuestas en el artículo 710 *ibídem*.

*La primera* tiene lugar cuando la Administración ordena una inspección tributaria, siempre que la prueba se practique de acuerdo con las exigencias que para la misma previó la ley tributaria, en particular, en el artículo 779 del Estatuto Tributario.

Lo que lleva a precisar que la inspección se debe decretar mediante auto que se notifica al contribuyente, en el que se indiquen los hechos materia de la misma, y con fundamento en el cual se practique alguna prueba en el proceso.

*La segunda* opera cuando por solicitud de contribuyente, se realiza una inspección contable, previa la observancia de las ritualidades dispuestas en el artículo 782 del Estatuto Tributario<sup>2</sup>.

*La tercera* se presenta cuando la prueba requerida sean documentos que no reposan en el expediente.

Pero para que esa circunstancia tenga la virtualidad de suspender el término de notificación de la liquidación oficial de revisión deben cumplirse las exigencias

---

<sup>2</sup> **ARTICULO 782. INSPECCIÓN CONTABLE.** Modificado por el artículo 138 de la Ley 223 de 1995. La Administración podrá ordenar la práctica de la inspección contable al contribuyente como a terceros legalmente obligados a llevar contabilidad, para verificar la exactitud de las declaraciones, para establecer la existencia de hechos gravados o no, y para verificar el cumplimiento de obligaciones formales.

De la diligencia de inspección contable, se extenderá un acta de la cual deberá entregarse copia una vez cerrada y suscrita por los funcionarios visitadores y las partes intervinientes.

Cuando alguna de las partes intervinientes, se niegue a firmarla, su omisión no afectará el valor probatorio de la diligencia. En todo caso se dejará constancia en el acta.

Se considera que los datos consignados en ella, están fielmente tomados de los libros, salvo que el contribuyente o responsable demuestre su inconformidad.

Cuando de la práctica de la inspección contable, se derive una actuación administrativa en contra del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, o de un tercero, el acta respectiva deberá formar parte de dicha actuación.

previstas en la norma y, de las cuales se deriva que la solicitud: i) debe realizarse dentro del plazo para la expedición del acto liquidatorio, ii) en un acto administrativo motivado, iii) referirse a documentos relevantes y que no reposen en el expediente y, iv) notificarse al contribuyente.

Ello con la finalidad de evitar dilaciones injustificadas al proceso y de poner en conocimiento del contribuyente la suspensión del término de notificación de la liquidación oficial de revisión.

2.1.2. De tal manera que, el término de notificación se suspenderá:

Por tres meses, cuando se practiquen pruebas en desarrollo de una inspección tributaria.

Mientras dure la diligencia, cuando se decrete una inspección contable a solicitud del contribuyente.

Por dos meses, cuando la Administración solicite pruebas referidas a documentos que no obran en el expediente, siempre que no se haga en desarrollo de una inspección, caso en cual se aplicará el término de suspensión previsto especialmente para esas pruebas en el citado artículo 710.

Y debe ser así porque no tendría sentido acumular los dos plazos de suspensión. Lo lógico es que el mayor subsuma el menor, si se dan las dos circunstancias simultáneamente.

2.1.3. En el caso concreto, la Administración afirmó que la causal de suspensión que operó fue la referente a la solicitud de pruebas documentales que no reposan en el proceso, en virtud de los requerimientos ordinarios dirigidos a DIACO S.A. y

XM- Expertos en Mercados S.A. E.S.P., y a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

Sin embargo, verificadas las pruebas allegadas al expediente se advierte que los citados requerimientos ordinarios fueron ordenados en el auto de inspección tributaria proferido en el proceso.

Síguese de allí que estos fueron expedidos en desarrollo de la inspección tributaria, y no de un acto administrativo que los hubiere ordenado de forma independiente.

Es por eso que no puede considerarse que los requerimientos puedan subsumirse en la causal de suspensión relativa a la solicitud de pruebas que no reposan en el expediente.

Por el contrario, al haberse ordenado en una inspección tributaria, se les deba aplicar las exigencias dispuestas para la suspensión del término de notificación por la práctica de esa diligencia, en tanto el fundamento de esos requerimientos ordinarios, precisamente, fue el auto que decretó la inspección.

2.1.4. Por tanto, la procedencia de la suspensión del término debe analizarse bajo la causal relativa a la práctica de una inspección tributaria, y en lo que tiene que ver con el hecho discutido por el demandante, esto es, la notificación del auto que decretó dicha providencia.

**3. Notificación de la inspección tributaria – requisito para la operancia de la suspensión del término de notificación de la liquidación oficial de revisión.**



3.1. De conformidad con el artículo 284 del Acuerdo 39 de 2002<sup>3</sup>, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 710 del Estatuto Tributario, la Administración debe notificar la liquidación oficial de revisión dentro de los seis meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial.

En lo relacionado con la suspensión de este término, esas normas señalan que ello ocurrirá por tres (3) meses, cuando se practique *inspección tributaria* de oficio<sup>4</sup>, **contados a partir de la notificación del auto que la decreta**.

La inspección tributaria está definida en el artículo 779 del E.T<sup>5</sup>. como el medio de prueba por el que la administración verifica la exactitud de las declaraciones y el cumplimiento de las obligaciones formales; además, establece la existencia de hechos gravables.

La norma dispone que debe decretarse la inspección tributaria mediante auto en el que se indiquen los hechos materia de la prueba y los funcionarios comisionados para adelantarla; que la providencia que la ordena debe notificarse al interesado de manera electrónica, o por correo o personalmente, conforme lo señala el artículo 565 *ibídem*<sup>6</sup>.

3.2. De las citadas normas, se destaca de un lado, la importancia de la notificación como el hecho que produce la suspensión del término, y de otro, que ésta debe surtirse en la forma señalada en el mencionado artículo 565.

---

<sup>3</sup> Estatuto de Rentas del Municipio de Tuta.

<sup>4</sup> Las normas también contemplan que la cuando se practique la inspección a solicitud del contribuyente el término se suspenderá mientras dure la inspección.

<sup>5</sup> En esos términos fue prevista esa prueba en el artículo 342 del Acuerdo 39 de 2002 – Estatuto de Rentas del Municipio de Tuta.

<sup>6</sup> Estatuto Tributario. **ARTICULO 565. FORMAS DE NOTIFICACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS.** Modificado por el artículo 45 de la Ley 1111 de 2006. Los requerimientos, **autos que ordenen inspecciones** o verificaciones tributarias, emplazamientos, citaciones, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas, **deben notificarse de manera electrónica, personalmente o a través de la red oficial de correos** o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente.[...]

Lo que significa que el legislador pretende garantizar el pleno conocimiento de la decisión administrativa de practicar dicha prueba, y no restringirlo del entendimiento del interesado, que, en este caso, no es otro que el contribuyente.

En efecto, es respecto del contribuyente que se sigue la investigación tributaria y, por ende, éste tiene derecho a conocer el curso de la misma, máxime cuando la decisión de la Administración tiene efectos en el término de expedición de uno de los actos definitivos que se profieren en el procedimiento tributario, como lo es la liquidación oficial de revisión.

Es así como se sitúa en cabeza del ente fiscal la protección del derecho sustancial a conocer la existencia y el contenido del auto de inspección tributaria por parte del contribuyente.

En tal sentido, para que opere la suspensión, es necesario que la diligencia se decrete por auto notificado al contribuyente, primero, para comunicarle la existencia de dicha prueba y, segundo, para que empiece a operar el término de suspensión.

3.3. En el presente caso, la actora desde la vía gubernativa –recurso de reconsideración<sup>7</sup>- y en la sede judicial afirmó que “no se practicó inspección tributaria, ni de oficio ni a solicitud del contribuyente y no se le notificó a ISAGEN auto que la decretara”<sup>8</sup>.

Verificado el expediente se advierte que no existe prueba que demuestre que el municipio puso en conocimiento de ISAGEN S.A. E.S.P. el auto de inspección tributaria.

---

<sup>7</sup> FI 52 c.p.

<sup>8</sup> FI 9 c.p. En la demanda se afirmó de forma expresa que en la vía gubernativa no se practicó auto de inspección tributaria “ni se le notificó a ISAGEN auto que la decretara”.

Lo anterior, se destaca, porque la sociedad discutió dicha circunstancia desde la sede administrativa y, el *a quo* le solicitó los antecedentes administrativos del proceso de determinación.

Es más, en ninguna de las etapas procesales –administrativas y judiciales- el municipio ha controvertido la afirmación de la actora en la que sostiene que el auto de inspección tributaria no le fue notificado, puesto que se limitó a señalar que practicó requerimientos ordinarios de información a otras entidades<sup>9</sup>.

3.4. En cuanto a ese señalamiento, la Sala precisa que el hecho de que la Administración hubiere ordenado requerir a otras entidades, y no a la contribuyente, no eximía al municipio de su obligación de notificar el acto administrativo a ISAGEN S.A. E.S.P., puesto que como se explicó, esa comunicación constituye uno de los requisitos para que opere la suspensión del término, como una garantía procesal del contribuyente.

3.5. Adicionalmente, la Sala advierte que si bien en el expediente obra un requerimiento ordinario que fue remitido por el municipio de Tuta a la sociedad ISAGEN S.A. E.S.P. no existe prueba de que el mismo se hubiere proferido en desarrollo de la mencionada inspección tributaria, ni de su texto puede inferirse la existencia de esa prueba.

En efecto, el auto de inspección tributaria<sup>10</sup> practicado en la investigación seguida contra la sociedad ISAGEN S.A. E.S.P. fue proferido para “*verificar la existencia y clasificación de las actividades desarrolladas y la cuantificación de las respectivas bases gravables junto con las posibles deducciones aplicables, a la empresa ISAGEN S.A. E.S.P. y a la Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P. en la jurisdicción del municipio de Tuta durante los años 2004 a 2009*”.

---

<sup>9</sup> Así se constata en el recurso de reconsideración (FI 70 c.p.), en la contestación de la demanda (FI. 175-177 c.p.) y en el recurso de apelación (FI 480-486 c.p.).

<sup>10</sup> FI 369-370 c.p.

El objeto de la prueba fue el de requerir a la sociedad DIACO S.A.<sup>11</sup>, XM-Compañía de Expertos en mercados S.A. E.S.P.<sup>12</sup> y la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios<sup>13</sup>.

Por su parte, en el Requerimiento Ordinario No. 2009-202 del 30 de noviembre de 2009 realizado a ISAGEN S.A. E.S.P.<sup>14</sup>, se precisa que fue expedido en desarrollo de la investigación seguida a la Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P. para establecer “las bases gravables y el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente Empresa de Energía de Boyacá S.A. E.S.P. y otros contribuyentes”.

El requerimiento se limitó a solicitar a ISAGEN S.A. E.S.P. que informara los valores pagados a EBSA S.A. E.S.P.D. por concepto de transporte y distribución de energía eléctrica.

Así las cosas, se encuentra que del contenido del requerimiento ordinario no le era posible a la sociedad ISAGEN S.A. E.S.P. conocer que se había proferido un auto de inspección tributaria en el proceso tributario seguido en su contra. Máxime cuando en aquel no se precisa con fundamento en qué acto administrativo fue expedido.

Por el contrario, se advierte que la solicitud realizada a la sociedad demandante solo está relacionada con EBSA S.A. E.S.P.D., lo que demuestra que ISAGEN S.A. E.S.P. no pudo saber del objeto de la inspección tributaria, que como se señaló, consistió en verificar la base gravable del ICA mediante requerimientos ordinarios de información a las empresas DIACO S.A., XM- Compañía de Expertos

---

<sup>11</sup> En calidad de la empresa que compró la energía a ISAGEN en el municipio de Tuta, actividad que dio lugar a la modificación del impuesto de industria y comercio declarado por la actora.

<sup>12</sup> Por tratarse de la sociedad que ejerce las funciones de administrador de cuentas del sistema interconectado nacional.

<sup>13</sup> En su condición de administradora del Sistema Único de Información de Servicios Públicos (SUI).

<sup>14</sup> Fls 432-433 c.p. Este requerimiento fue contestado por la actora el 17 de diciembre de 2009. Fls 434-436 c.p.

en mercados S.A. E.S.P. y la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

Con todo, se precisa que la Administración no realizó ningún tipo de manifestación respecto de esta prueba.

3.6. Así las cosas, la inspección tributaria no suspendió el término para notificar la liquidación oficial de revisión en tanto el auto que la ordenó no fue notificado al contribuyente, conforme lo señalan los artículos 565, 710 y 779 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, se confirmará la sentencia apelada.

4. A modo de *dictum*, la Sala precisa que en materia de impuesto de industria y comercio, con fundamento en la sentencia C-587 de 2014, se ha señalado<sup>15</sup> que la comercialización de energía generada por la propia empresa generadora se entiende que hace parte de la actividad industrial, esto es, a la actividad de generación y, por tanto, el régimen tributario aplicable es el previsto en la Ley 56 de 1981.

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**

**CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

---

<sup>15</sup> Sentencias del 9 de julio de 2015, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente No. 19491 y del 13 de agosto de 2015, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, expediente No. 21057, entre otras.

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

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidente

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**