

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Es un impuesto de período en el municipio / ACUERDO MUNICIPALES – Solo se aplican a partir del período que comenzó después de iniciar su vigencia / PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD – Se vulnera cuando se aplica una norma que no existía al momento de la presentación de la declaración / IMPUESTOS DE PERIODO – No se les puede aplicar retroactivamente una norma

La declaración del impuesto de Industria y Comercio objeto de debate, que corresponde al año gravable 2003, fue presentada el 14 de abril de 2004, razón por la cual, conforme al artículo 338 de la Constitución Política, tratándose de un impuesto de período cuya causación es anual en el municipio de Ibagué, los Acuerdos que regulen la materia no se pueden aplicar sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia del respectivo Acuerdo. Conforme con el artículo 317 del mismo Acuerdo: “El presente Acuerdo rige a partir del 1º de enero de 2005 y deroga las disposiciones que le sean contrarias, en especial del Acuerdo 060 de 1987 deroga desde el Artículo 16 al Artículo 155, el Acuerdo 062 de 1992, el Acuerdo 019 de 1993, Acuerdo 052 de 1998 y los demás Acuerdos que le sean contrarios”. En consecuencia, toda vez que el referido Acuerdo reglamenta en su integridad el impuesto de Industria y Comercio en el Municipio de Ibagué, no podía aplicarse sino a partir del período que comenzó después de iniciar su vigencia, es decir, a partir del primero de enero de 2005. Teniendo en cuenta que se discute la determinación del impuesto por el año gravable 2003, cuya declaración se presentó el 14 de abril de 2004, la aplicación del Acuerdo No. 31 del 29 de diciembre de 2004 se efectuó en forma retroactiva, vulnerándose, de esta forma, el artículo 338 de la Constitución Política.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA – ARTICULO 338

INSPECCION TRIBUTARIA – Los términos de suspensión por su práctica en el requerimiento especial y en la liquidación oficial no son acumulables. Términos independientes

Respecto de la alegada extemporaneidad en la notificación de la liquidación oficial de revisión, observa la Sala que, contrario a lo señalado por el a quo, los términos de suspensión por la práctica de inspección tributaria, consagrados en los artículos 706 y 710 del Estatuto Tributario, no son acumulables; se trata de términos independientes, aplicables a las etapas del procedimiento legalmente demarcadas. De esta forma, acorde con lo señalado por el apelante, notificada una inspección tributaria de manera previa a la expedición del requerimiento especial, el término para notificar este último acto se suspende por tres meses, pero de ninguna manera puede concluirse que hay una “doble suspensión del término”, esto es, que con la notificación de la inspección antes de proferir el requerimiento especial, también se suspende el término por tres meses para proferir la liquidación oficial de revisión.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 706 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 710

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá, D. C., marzo treinta y uno (31) de dos mil once (2011)

Radicación número: 73001-23-31-000-2006-01816-01(18116)

Actor: PAPELES NACIONALES S.A.

Demandado: MUNICIPIO DE IBAGUE

FALLO

2006-01952-01 (acumulado)

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la apoderada de la demandante contra la sentencia del 9 de noviembre de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo del Tolima, en los juicios de nulidad y restablecimiento del derecho (acumulados, expedientes No. 01816/06 y 01952/06) incoados contra los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros, presentada por la vigencia fiscal de 2003, y contra el oficio No. 63-466 del 25 de agosto de 2006, proferido por la Secretaría de Hacienda del Municipio de Ibagué, por medio del cual se niega la firmeza de la liquidación privada del impuesto de Industria y Comercio por el año gravable 2003. Dispuso la sentencia apelada:

“1. DECLARAR NO PROBADA la excepción de improcedencia de la acción por indebido agotamiento de la vía gubernativa, de conformidad con la parte motiva de esta providencia.

“2. DECLARAR NO PROBADA la excepción de improcedencia de la acción por cuanto la jurisdicción contenciosa carece de competencia para pronunciarse frente a un acto privado, de acuerdo a los argumentos expuestos en las consideraciones de esta sentencia.

“3. NEGAR las pretensiones de las demandas interpuestas en los procesos acumulados, por las razones expuestas en la parte considerativa del fallo”.

I) ANTECEDENTES

Proceso 01816 - 06

El 14 de abril de 2004 la sociedad demandante presentó la declaración del Impuesto de Industria y Comercio por el año gravable 2003, en el Municipio de Ibagué.

El 11 de octubre de 2004 la Administración Municipal profirió el Auto de Inspección Tributaria No. 071-45, notificado el 4 de noviembre de 2004.

El 14 de abril de 2005 la Secretaría de Hacienda del Municipio de Ibagué profirió el Requerimiento Especial No 071-005 por el impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros a cargo de la sociedad PAPELES NACIONALES S.A. por el año gravable 2003.

Previa respuesta al requerimiento especial, el 12 de febrero de 2006 la Administración profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 071 – 02, (notificada el 26 de abril de 2006), mediante la cual se modificó la liquidación privada en los términos propuestos en el requerimiento especial.

Proceso 01952-06

El 14 de agosto de 2006 la sociedad demandante presentó derecho de petición ante la Secretaría de Hacienda del Municipio de Ibagué, solicitando que se declarara la firmeza de la Liquidación Privada del Impuesto de Industria y Comercio por el año gravable 2003.

Mediante oficio No. 63-466 del 25 de agosto de 2006 la Secretaría de Hacienda resolvió la solicitud presentada señalando que no es procedente la solicitud de firmeza de la declaración privada por cuanto la Inspección Tributaria No. 071-45 de octubre 11 de 2004, iniciada mediante acta del 4 de noviembre de 2004, suspendió los términos durante tres meses conforme al artículo 847 del Estatuto Tributario. Por tal razón la Liquidación Oficial de Revisión 071-02, del 12 de febrero de 2006, fue notificada oportunamente.

II) LAS DEMANDAS

Proceso 01816 - 06

Ante el Tribunal Administrativo del Tolima, el representante legal de la sociedad Papeles Nacionales S.A., solicitó que:

“PRIMERO: Se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 071-02 de febrero 12 de 2006, que tuvo su génesis en el Requerimiento Especial No. 071-005 de abril 14 de 2005, ambos proferidos por la Secretaría de Hacienda del Municipio de Ibagué.

“SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior, se declare la firmeza de la declaración privada del Impuesto de Industria y Comercio presentada en el municipio de Ibagué el 14 de abril de 2004, correspondiente al año gravable 2003”.

Citó como normas violadas los artículos 29, 287-3, 338 y 363 de la Constitución Política; 706 y 710 del Estatuto Tributario; 77 de la Ley 49 de 1990; 32 de la Ley 14 de 1983, y 136 y 167 del Acuerdo 0031 de 2004 del Concejo Municipal de Ibagué. El concepto de violación se resume así:

1. LA LIQUIDACIÓN PRIVADA PRESENTADA POR EL CONTRIBUYENTE, POR EL AÑO GRAVABLE 2003 SE ENCUENTRA EN FIRME.

La declaración del impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros por el año gravable 2003 fue presentada oportunamente el 14 de abril de 2004. El Requerimiento Especial No. 071-005 fue proferido el 14 de abril de 2005 y notificado el 2 de mayo de 2005.

Conforme con el artículo 164 del Acuerdo 31 de 2004 (Código de Rentas del Municipio de Ibagué) el contribuyente tiene tres meses, contados a partir de la

notificación del requerimiento especial, para dar respuesta al mismo. Por tanto, este plazo venció el 2 de agosto de 2005.

Para la ampliación del Requerimiento Especial No. 071-005 del 14 de abril de 2005, la Secretaría de Hacienda contaba con tres meses, a partir del vencimiento del plazo, para responderlo, es decir, hasta el 2 de noviembre de 2005. Sin embargo, el requerimiento no fue ampliado.

Según el artículo 167 del Acuerdo 31 de 2004 la liquidación oficial de revisión debe practicarse y notificarse dentro de los seis (6) meses siguientes al término para dar respuesta al requerimiento especial, por lo que tratándose de un término perentorio fijado por el ordenamiento tributario, no le es dado a la Secretaría de Hacienda modificar la fecha en que debe notificarse dicha actuación.

En el caso concreto la Secretaría de Hacienda debió practicar y notificar la liquidación de revisión dentro de los seis (6) meses siguientes al vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial o su ampliación, el cual venció el 2 de agosto de 2005, por tanto, solo podía proferir y notificar la liquidación de revisión hasta el 2 de febrero de 2006.

Sin embargo, dicho acto oficial se proferió el 12 de febrero de 2006, y fue notificado el 26 de abril del mismo año, fecha para la cual había precluido el término para que la liquidación oficial surtiera efectos.

Sobre una eventual suspensión de términos por la notificación de la inspección tributaria en noviembre de 2004 (fecha anterior a la expedición del requerimiento especial) señaló que la suspensión del término estaba llamada a operar únicamente a efecto de proferir el requerimiento especial, por lo que mal podría interpretarse que la inspección tributaria de octubre 11 de 2004 suspendiera tanto el término para proferir el requerimiento especial como el término de seis (6) meses con el que contaba la Administración Tributaria para proferir la liquidación oficial de revisión, pues no hubo ninguna actuación posterior al requerimiento especial que permitiera ampliar el término para notificar la liquidación oficial de revisión.

El término de seis (6) meses para proferir la liquidación cuenta desde el vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial o a su ampliación, y solo puede ser suspendido en los términos del artículo 710 del Estatuto Tributario.

En el presente caso no se presentó ninguna de las circunstancias previstas en el artículo 710 ib, pues no fue decretada inspección tributaria de oficio, con ocasión a la ampliación al requerimiento especial o luego de proferir el requerimiento especial, ni solicitada por el contribuyente, por lo que no es posible extender los efectos de la inspección decretada para expedir el requerimiento especial, a la siguiente etapa procesal, de expedición de la liquidación oficial de revisión, más aún cuando el mismo Estatuto Tributario Nacional regula los efectos de la inspección tributaria de manera independiente, esto es, de acuerdo con cada instancia del procedimiento administrativo.

Si en gracia de discusión se aceptara que la inspección tributaria tiene la facultad de suspender el término para proferir la liquidación de revisión, se debe tener en cuenta que, conforme con el artículo 171 del Acuerdo 31 de 2004, el término de suspensión opera durante el tiempo que dure la inspección tributaria, la cual se realizó del 11 de octubre al 10 de noviembre de 2004, razón por la cual los

términos se habrían suspendido por un mes, y el plazo máximo para proferir y notificar la liquidación de revisión habría vencido el 2 de marzo de 2006, razón por la cual la liquidación es extemporánea al ser notificada el 26 de abril de 2006.

2. AUSENCIA DE LOS ELEMENTOS GENERADORES DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA PARA QUE PUEDA CONSIDERARSE QUE PAPELES NACIONALES S.A. ESTÁ OBLIGADA A DECLARAR ICA EN IBAGUÉ POR EL AÑO GRAVABLE 2003, RESPECTO DE LA COMERCIALIZACIÓN DE SU PRODUCCIÓN EN ESE MUNICIPIO.

La Secretaría de Hacienda de Ibagué pretende determinar el impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros por el período 2003, incluyendo los valores correspondientes a la comercialización de los bienes producidos en su sede fabril, por considerar que Papeles Nacionales S.A. se encuentra desarrollando una actividad comercial en relación con estos ingresos.

La sede fabril de la demandante está ubicada en el municipio de Pereira (Risaralda), y en ella se manufacturan entre otros: papel higiénico, servilletas, pañuelos faciales y toallas de papel. Este punto no ha sido objeto de discusión y es aceptado por la Secretaría de Hacienda de Ibagué.

La actividad de fabricación conlleva la comercialización del producto fabricado, sin que se prediquen dos actividades diferentes y sin que se puedan liquidar impuestos diferentes por ambas actividades. Conforme lo ha señalado reiteradamente el Consejo de Estado, la venta del producto constituye la culminación del proceso económico industrial, sin que sea una actividad diferente al mismo, pues nadie produce por producir, produce para vender.

Pretender que la comercialización de la producción que realiza Papeles Nacionales en el municipio de Ibagué sea gravada en éste, necesariamente llevaría a una doble tributación.

La demandante demostró que los bienes o productos vendidos en Ibagué son fabricados o manufacturados por Papeles Nacionales S.A. en su sede fabril ubicada en la ciudad de Pereira, y que en la ciudad de Ibagué solo tiene un establecimiento que no cuenta con ninguna infraestructura para producir o manufacturar.

Adicionalmente, probó que los ingresos provenientes de la fabricación de los productos en su sede fabril fueron declarados en la ciudad de Pereira, ya que es ese el municipio, en el que se encuentra ubicada la sede fabril, quien tiene derecho a exigir la obligación tributaria sobre la comercialización de la producción.

Determinación de la base gravable sobre productos comercializados no manufacturados en la sede fabril.

En el requerimiento especial y en la liquidación oficial de revisión demandadas se afirmó que la empresa debió declarar en el municipio de Ibagué ingresos en el período gravable 2003, por valor de \$9.034.978.084, con base en la suma total de la facturación de Ibagué, pero los mismos corresponden en su totalidad a ingresos por la comercialización de la producción de Papeles Nacionales S.A., que solo pueden ser gravados en el municipio de Pereira, por ser su sede fabril.

De acuerdo con lo expuesto, en el municipio de Ibagué solo pueden gravarse las ventas de productos diferentes a los manufacturados por la demandante en su sede fabril, las cuales se circunscriben a:

4250505004	Recuperación gastos de nómina	109.600
4265151515	Ingresos ejercicios anteriores	1.000
4295050501	Ventas dispensadores	293.197
4295818101	Ajuste al peso	799
	TOTAL INGRESOS	404.596

Esta última cifra es precisamente la informada en la declaración del impuesto de Industria y Comercio en el municipio de Ibagué, correspondiente al período gravable 2003, y concuerda con la plasmada en la certificación de revisor fiscal, que fue acompañada con la respuesta al requerimiento especial, y que obra en los antecedentes administrativos.

Improcedencia de la sanción por inexactitud.

Existen diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativas a la interpretación del derecho aplicable. Ello se evidencia en los pronunciamientos del Consejo de Estado sobre el particular. Por otra parte, los hechos y cifras denunciados en la declaración de industria y comercio por el período gravable 2003 son completos y verdaderos.

Proceso 01952-06

Ante el Tribunal Administrativo del Tolima, el representante legal de la sociedad Papeles Nacionales S.A., solicitó que:

“PRIMERO: Se declare la nulidad del Oficio No. 63-466 de agosto 25 de 2006, que niega la solicitud de firmeza de la Liquidación Privada del impuesto de industria y comercio por el año gravable 2003 de la sociedad PAPELES NACIONALES S.A., proferido por la Secretaría de Hacienda del Municipio de Ibagué.

SEGUNDO: como consecuencia de lo anterior, se declare la firmeza de la declaración privada del Impuesto de Industria y Comercio presentada en el municipio de Ibagué el 14 de abril de 2004, correspondiente al año gravable 2003 y se ordene el archivo del expediente.”

Citó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política; 706, 710 y 730 del Estatuto Tributario, y 136, 167 y 171 del Acuerdo 0031 de 2004 proferido por el Concejo Municipal de Ibagué. El concepto de violación se resume así:

La liquidación privada presentada por el contribuyente por el año gravable 2003 se encuentra en firme.

La declaración de ICA por el año gravable 2003 fue presentada oportunamente el 14 de abril de 2004. El Requerimiento Especial No. 071-005 fue proferido el 14 de abril de 2005, y notificado el 2 de mayo de 2005. Conforme al artículo 164 del Acuerdo 31 de 2004 (Código de Rentas del Municipio de Ibagué) el contribuyente

tiene tres meses, contados a partir de la notificación del requerimiento especial, para dar respuesta al mismo. Por tanto este plazo venció el 2 de agosto de 2005.

Conforme con el artículo 167 del Acuerdo 31 de 2004 la Secretaría de Hacienda debió practicar y notificar la liquidación oficial de revisión dentro de los seis (6) meses siguientes al vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial o a su ampliación, el cual venció el 2 de agosto de 2005, por tanto solo podía proferir y notificar la liquidación de revisión hasta el 2 de febrero de 2006.

Sin embargo, dicho acto oficial fue expedido el 12 de febrero de 2006 y notificado el 26 de abril del mismo año, esto es, por fuera del término legalmente establecido.

Por otra parte anotó que no hubo suspensión de términos por la práctica de inspección tributaria, toda vez que para que aquella opere es necesario que el término haya empezado a correr. El término de seis (6) meses para proferir y notificar la liquidación oficial de revisión solo comenzó a correr desde el 2 de noviembre de 2005, por lo que física y legalmente era imposible que fuera suspendido por una inspección tributaria notificada el 11 de octubre de 2004.

En sus actuaciones la Secretaría de Hacienda debe respetar el debido proceso consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política.

La Secretaría de Hacienda desconoció las reglas propias del procedimiento para la emisión de la liquidación oficial de revisión, por cuanto para el momento de su notificación, la declaración de impuestos ya se encontraba en firme. La Administración de impuestos no era competente para proferir ningún acto administrativo en relación con la declaración tributaria, como quiera que la liquidación oficial era nula por haber sido notificada por fuera del término legal, luego cualquier actuación surtida por la Administración carecería de efectos.

III) CONTESTACIÓN DE LAS DEMANDAS

El municipio de Ibagué se opuso a las pretensiones de las demandas. Los argumentos se resumen así:

Proceso 01816 - 06

La liquidación privada presentada por el contribuyente para el año gravable 2003 no se encuentra en firme.

Si bien es cierto que el término para proferir y notificar la liquidación oficial es de seis meses, es igualmente cierto que la notificación del auto que ordena la inspección tributaria suspende dicho término por un período de tres meses, de lo que se infiere que aún a la fecha de presentación del escrito que por ésta se resuelve, no ha precluido el término para proferir y notificar dicha liquidación oficial de revisión.

Respecto a la alegada ausencia de los elementos generadores de la obligación tributaria para que pueda considerarse que Papeles Nacionales S.A. está obligada a declarar ICA en Ibagué por el año gravable 2003 en relación con la comercialización de su producción en ese municipio.

Se debe establecer si el contribuyente está obligado o no al pago del impuesto de Industria y Comercio en lugar diferente al municipio en el cual se realiza la producción, para lo cual se debe tener en cuenta el pronunciamiento que respecto del artículo 77 de la Ley 49 de 1990 efectuó la Corte Suprema de Justicia.

De la sentencia de exequibilidad se desprende la existencia de dos hipótesis diferentes, de las cuales cada una de ellas influye de manera directa en los tributos y, por ende, en los ingresos de los municipios.

En el evento en el cual el industrial, cuya actividad es producir bienes, ejerce la actividad de comercialización tanto en el municipio de su sede fabril como en otros, pero, en estos últimos, sin infraestructura propia o ajena, será solo en el municipio de su sede fabril en el que esté obligado a liquidar y pagar el impuesto de Industria y Comercio, estándole vedado a los demás municipios cobrar el mismo tributo, por cuanto estaríamos frente a una doble tributación.

Pero, tal y como lo señaló la misma Corte Suprema de Justicia, situación diferente ocurre cuando el industrial, fuera de la sede industrial, distribuye sus productos a través de su propia infraestructura comercial, dotada de puntos de fábrica, almacenes, locales y establecimientos de comercio. El tributo tendría que satisfacerse en los municipios en los que se realiza la venta, sobre el promedio de ingresos brutos.

La accionante realiza sus ventas directamente en la ciudad de Ibagué, por medio de la agencia que, según el certificado de existencia y representación, está legalmente constituida y establecida en esta ciudad. Claramente se determina que la actividad económica es la comercialización de papeles higiénicos, bolsas de papel y demás actividades, pero no se hace referencia a la fabricación de los mismos.

En la ciudad de Ibagué hay una venta directa de los productos, y existe bodega en la cual se almacena y distribuye la mercancía a los compradores mayoristas y minoristas. Por ende, se desarrolla de manera directa la actividad comercial, y para ello cuenta el contribuyente con toda una infraestructura comercial y de mercadeo.

Excepciones

La demandada propuso las siguientes:

Improcedencia de la acción por indebido agotamiento de la vía gubernativa.

Aunque en la demanda el apoderado de la actora manifestó que se acoge a lo establecido en el artículo 720 del Estatuto Tributario en cuanto a la demanda persaltum, se debe tener en cuenta que para optar por prescindir del recurso de reconsideración el contribuyente no debe hacer uso del mismo.

Mediante oficio del 23 de junio de 2006 el contribuyente presentó recurso de reconsideración en contra de la liquidación oficial de revisión, y ante la extemporaneidad del mismo la Administración profirió auto inadmisorio del recurso, lo que ubica al contribuyente ya en desarrollo de la vía gubernativa, la que al tenor del artículo 188 del Acuerdo 031 de 2004 solo se entiende agotada cuando se notifica el auto que confirma la inadmisión del recurso.

Improcedencia de la acción por absoluta legalidad de los actos atacados, bajo los planteamientos de la demanda.

Es claro que la sociedad actora ejerce en el Municipio de Ibagué una actividad eminentemente comercial, autónoma e independiente de su actividad industrial ejercida en la sede fabril, y por ende, su actividad de comercio genera el impuesto de Industria y Comercio en la ciudad de Ibagué.

Proceso 01952-06

La liquidación privada presentada por el contribuyente para el año gravable 2003 no se encuentra en firme.

Si bien es cierto que el término para proferir y notificar la liquidación oficial es de seis meses, es igualmente cierto que la notificación del auto que ordena inspección tributaria suspende dicho término por un período de tres meses, de lo que se infiere que aún a la fecha de presentación del escrito que por esta se resuelve, no ha precluido el término para proferir y notificar dicha liquidación oficial de revisión.

En sus actuaciones la Administración Municipal debe respetar el debido proceso consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política.

Más que un elemento que configure violación alguna, esta premisa reafirma la legalidad de la actuación de la Administración Municipal, por cuanto el oficio del que se pide su nulidad se expidió en claro respeto de las normas vigentes, y en especial acogiendo la intangibilidad de los actos administrativos en firme, proferidos por la Administración.

Excepciones

La demandada propuso las siguientes:

Improcedencia de la acción por absoluta legalidad del acto atacado.

Se enrostra la ilegalidad de la decisión contenida en el oficio 63-466 del 25 de agosto de 2006, mediante el cual la Administración Municipal decidió negar la solicitud de firmeza de la declaración privada presentada por el contribuyente.

La decisión contenida en el precitado oficio es legal, toda vez que el mismo contiene una decisión fundamentada en lo que legalmente existe en el trámite de fiscalización adelantado por la Alcaldía Municipal, es decir una liquidación oficial de revisión absolutamente en firme, contra la cual la Administración municipal no puede proceder sin que existan razones legales para ello.

Improcedencia de la acción por cuanto la jurisdicción contenciosa carece de competencia para pronunciarse frente a un acto privado.

La segunda pretensión elevada por el actor consiste en que el Tribunal Administrativo declare la firmeza de la declaración privada, producto de la nulidad del oficio No. 63-466 del 25 de agosto de 2006, pretensión a la cual resulta imposible de acceder, toda vez que aquella declaración es un acto privado, proveniente de un particular, y sin que en su expedición intervenga para nada la

administración pública, y ello impide cualquier pronunciamiento de parte de la justicia contencioso administrativa.

Improcedencia de la acción por cuanto la liquidación privada de la cual se pide declaratoria de firmeza, actualmente no surte efectos jurídicos.

La Administración Municipal, en ejercicio de la función fiscalizadora de sus tributos señalada en el artículo 702 y siguientes del Estatuto Tributario, y 162 y siguientes del Acuerdo 031 de 2004, desplegó todo un proceso de fiscalización mediante el cual modificó y corrigió la liquidación privada presentada por el contribuyente, y por medio de la liquidación oficial de revisión del 12 de febrero de 2006 reemplazó la liquidación privada presentada por el contribuyente. Por eso a la fecha de presentación de la presente acción la liquidación privada, de la que se suplica su firmeza, ya no existe en la vida jurídico tributaria, por haber sido reemplazada por el acto administrativo contenido en la liquidación oficial de revisión hoy en firme, resultando, entonces, que la presente acción pretende revivir efectos jurídicos de una declaración privada ya corregida por un acto administrativo en firme.

Improcedencia de la acción por firmeza del acto administrativo contenido en la Liquidación Oficial de Revisión No. 071-02 del 12 de febrero de 2006.

Mediante escrito presentado ante la Administración el 14 de agosto de 2006 el apoderado judicial de la contribuyente radicó un derecho de petición mediante el cual pretendía que la Administración Municipal declarara la firmeza de la declaración privada presentada el 14 de abril de 2005, petición que, en esencia, buscaba la revocatoria directa de la Liquidación Oficial de Revisión No. 071-12 del 12 de febrero de 2006, acto administrativo que se encontraba en firme, habida cuenta de la extemporaneidad del recurso de reconsideración interpuesto y del abandono de dicho recurso, toda vez que el apoderado no recurrió la decisión de extemporaneidad declarada.

Improcedencia de la acción por cuanto la petición de revocatoria directa no revive los términos para ejercer las acciones contenciosas.

El apoderado judicial del actor pretende, vía derecho de petición, revivir los términos que la ley le otorga para demandar judicialmente los actos administrativos.

Para la fecha en que se presentó el derecho de petición (14 de agosto de 2006) la Administración ya había proferido la liquidación oficial de revisión No 071-02 del 12 de febrero de 2006, acto administrativo que se encontraba en firme. En consecuencia, la acción impetrada pretende dejar sin vigencia un acto administrativo en firme, que no es citado en la demanda.

IV) ACUMULACIÓN DE PROCESOS

Mediante auto del 29 de abril de 2008 el Tribunal Administrativo del Tolima resolvió: *“DECRETAR la acumulación de los procesos de nulidad y restablecimiento del derecho de papeles nacionales S.A. contra el Municipio de Ibagué, radicados con los números 01816/06 y 01952/06”*.

V) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Tolima declaró no probadas las excepciones propuestas, y negó las pretensiones de la demanda. Los fundamentos de la decisión se resumen así:

Según los artículos 702, 703, 705 a 707 y 714 del Estatuto Tributario, y 136, 162, 163, 167 y 171 del Acuerdo 031 de 2004 del Concejo Municipal de Ibagué, si la Administración practica inspección tributaria de oficio, los términos tanto para notificar el Requerimiento Especial como la Liquidación Oficial se extenderán por tres (3) meses en cada caso. Es decir, la inspección tributaria oficiosa produce una doble ampliación de los términos para la administración, tanto para expedir y notificar el requerimiento especial, como para expedir y notificar la liquidación oficial. Dado que los artículos 706 y 710 del Estatuto Tributario se refieren a etapas diferentes del proceso tributario, y en cada una se consagra la posibilidad de suspensión, es claro que hay duplicidad de extensión de términos para una y otra, prerrogativa que la administración puede utilizar libremente.

Conforme con lo dicho, la Liquidación Oficial de Revisión se profirió dentro del término legalmente dispuesto, por las siguientes razones:

- La Administración ordenó la práctica de Inspección Tributaria mediante auto 071-45 del 11 de octubre de 2004, la que fue notificada el 4 de noviembre de 2004 y practicada el mismo día.
- El Requerimiento Especial 071-005, del 14 de abril de 2005, fue notificado por la Administración de Impuestos Municipales el 2 de mayo de 2005, es decir, dentro del plazo de los dos años previsto por la norma para tal efecto, sin hacer uso de los tres meses de prórroga. Fue contestado dentro de los tres meses siguientes a su notificación por el contribuyente, el 1º de agosto de 2005, también en término.
- A partir del vencimiento del término para dar respuesta al Requerimiento Especial, en este caso el 2 de agosto de 2005, la Secretaría de Hacienda Municipal de Ibagué debía notificar la correspondiente Liquidación Oficial de Revisión dentro de los siguientes seis meses, es decir, hasta el 3 de febrero de 2006.
- No obstante los artículos 710 del Estatuto Tributario y 171 del Acuerdo Municipal 031 de 2004 prevén que el término de seis (6) meses, antes referido, podía suspenderse por tres (3) meses a partir de la notificación del auto que decreta la inspección tributaria de oficio. En el presente caso, como se produjo dicha actuación, los términos se extenderían en ese lapso, es decir que la Liquidación Oficial de Revisión podía notificarse válidamente hasta el dos (2) de mayo de 2006.
- La Liquidación Oficial de Revisión 071-02 del 12 de febrero de 2006 le fue notificada a la Sociedad Papeles Nacionales S.A. el día 26 de abril de 2006, fecha anterior a la del vencimiento del término para cumplir este acto, por lo que resulta claro que la Administración Municipal se encontraba dentro del plazo legalmente establecido para hacerlo.

El *a quo* no se pronunció respecto de los restantes cargos planteados en las demandas.

VI) EL RECURSO DE APELACIÓN

La demandante alegó que el *a quo* sólo se pronunció sobre el aspecto procedimental de la demanda, referido a la extemporaneidad de la liquidación oficial de revisión, sin manifestarse respecto de la causación del impuesto de Industria y Comercio en el Municipio de Ibagué. Los fundamentos del recurso se resumen así:

1. Violación del derecho de defensa por falta de congruencia de la sentencia.

Mediante auto del 29 de abril de 2008 el Tribunal Administrativo del Tolima decretó la acumulación de los procesos de nulidad y restablecimiento del derecho instaurados por Papeles Nacionales contra el Municipio de Ibagué, radicados con los números 01816/06 y 01952/06, por cuanto si bien cada proceso involucra actos administrativos diferentes, ambos se refieren a la actuación administrativa iniciada respecto de la declaración del impuesto de Industria y Comercio presentada el 14 de abril de 2004 por el año gravable 2003, la cual es fuente generadora de los actos administrativos demandados en ambos procesos.

La sentencia apelada es incongruente porque omitió pronunciarse respecto del asunto debatido en el proceso 1816 de 2006 (acumulado con el proceso 01952 de 2006), referido a la doble tributación que se genera por efectos de la exigencia de la Secretaría de Hacienda Municipal de Ibagué del pago del impuesto de Industria y Comercio de los productos comercializados en dicho municipio, independientemente que la compañía lo haya pagado como industrial en su sede fabril en la ciudad de Pereira, por los productos comercializados en otros municipios, entre ellos, el de Ibagué.

2. Firmeza de la declaración privada de Industria y Comercio presentada por Papeles Nacionales por el año gravable 2003.

Los artículos 706 y 710 del Estatuto Tributario establecen plazos independientes para proferir tanto el requerimiento especial como la liquidación oficial de revisión, y respecto de cada una de estas actuaciones, consagran la posibilidad de suspender los términos si se practica inspección tributaria de oficio, pero la suspensión de términos está dada si antes de proferir el requerimiento especial se notifica la inspección tributaria o si antes de proferirse la liquidación oficial de revisión se notifica dicha inspección.

Lo anterior significa que notificada una inspección tributaria de manera previa a la expedición del requerimiento especial, el término para notificar este último acto se suspende por tres meses, pero de ninguna manera puede concluirse que hay una “doble suspensión del término”, esto es, que con la notificación de la inspección antes de proferir el requerimiento especial, también se suspende el término por tres meses para proferir la liquidación oficial de revisión.

Así las cosas, la interpretación del artículo 171 del Acuerdo 031 de 2004, que establece que “el término para practicar el requerimiento especial y la liquidación se suspenderá durante la práctica de pruebas o la inspección tributaria”, no puede ser distinta a la que deviene de los artículos 706 y 710 del Estatuto Tributario Nacional, es decir, que solo se suspende el término del acto que será proferido por la Administración Tributaria de manera subsiguiente, por lo que no hay “duplicidad de extensión de términos para una y otra”, como erradamente concluyó el Tribunal Administrativo del Tolima.

El término para notificar la Liquidación Oficial de Revisión No. 071-02, de acuerdo con lo dispuesto en el Estatuto Tributario Nacional, en concordancia con las normas del municipio de Ibagué, venció el 2 de febrero de 2006, esto es, seis

meses contados después de la respuesta al requerimiento especial. Sin embargo, dicha liquidación oficial fue proferida el 12 de febrero de 2006 y notificada el 26 de abril del mismo año.

3. La actividad comercial de Papeles Nacionales se encuentra gravada únicamente en la sede fabril.

En la sentencia impugnada el Tribunal Administrativo del Tolima no consideró el hecho de que Papeles Nacionales S.A. ejerce su actividad industrial y tiene su sede fabril en el municipio de Pereira; de esta forma omitió el análisis de los argumentos de defensa que fueron expuestos y debidamente probados en las etapas procesales que antecedieron a la sentencia de primera instancia.

4. Imprudencia de la sanción por inexactitud.

La declaración del impuesto de Industria y Comercio por el año gravable 2003 fue debidamente presentada en el municipio de Ibagué, y no es procedente la adición de la base gravable con ingresos provenientes de la comercialización de los productos fabricados en Pereira y respecto de los cuales se tributó en dicho municipio.

Tampoco resulta procedente la imposición de la sanción por inexactitud, atendiendo a lo establecido en el artículo 647 del Estatuto Tributario, por existir diferencias de criterio.

VII) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandante reiteró los argumentos planteados en el recurso de apelación. La parte demandada ni el Ministerio Público presentaron alegatos de conclusión.

VIII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 9 de noviembre de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo del Tolima.

Según el apelante, la sentencia recurrida se pronunció sobre la alegada extemporaneidad de la liquidación oficial de revisión sin analizar la causación del impuesto de Industria y Comercio en el Municipio de Ibagué.

En consecuencia, la Sala se pronunciará inicialmente sobre la alegada extemporaneidad de la liquidación oficial y, dependiendo de dicho análisis, se referirá al alegato planteado por el apelante respecto a la causación del impuesto en el municipio de Ibagué.

De los hechos relacionados tanto por las partes, como de los documentos allegados al expediente y que resultan relevantes para el caso, la Sala advierte:

- El 14 de abril de 2004 la sociedad demandante presentó la declaración del Impuesto de Industria y Comercio por el año gravable 2003, en el Municipio de Ibagué.
- Mediante auto de Inspección Tributaria No. 071-45, del 11 de octubre de 2004, se ordenó la práctica de dicha diligencia para verificar los valores

declarados por el contribuyente por los años gravables 2002 y 2003. Para el efecto se comisionó a tres funcionarios. (folio 1 c. de a.)

- Dicha diligencia culminó con acta suscrita por las partes el 4 de noviembre de 2004. (folio 2 c. de a.)
- El 14 de abril de 2005 la Secretaría de Hacienda del Municipio de Ibagué profirió el Requerimiento Especial No 071-005 por el impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros a cargo de la sociedad PAPELES NACIONALES S.A. por el año gravable 2003, notificado el 2 de mayo de 2005. (folio 15 exp)
- Previa respuesta al requerimiento especial, el 12 de febrero de 2006 la Administración profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 071 – 02, (notificada el 26 de abril de 2006) mediante la cual se modificó la liquidación privada en los términos propuestos en el requerimiento especial.
- Mediante auto del 29 de abril de 2008 el Tribunal Administrativo del Tolima decretó la acumulación de los procesos de nulidad y restablecimiento del derecho de Papeles Nacionales S.A. contra el Municipio de Ibagué, radicados con los números 01816/06¹ y 01952/06².

Según la sociedad apelante, la Liquidación Oficial de Revisión se notificó por fuera del término establecido en el artículo 710 del Estatuto Tributario³, toda vez que este venció el 2 de febrero de 2006, y su notificación se efectuó el 26 de abril del mismo año.

El *a quo* sobre el particular estimó que no operó la alegada extemporaneidad en la notificación de la liquidación oficial de revisión, toda vez que, según los artículos 702, 703, 705 a 707 y 714 del Estatuto Tributario, si la Administración practica inspección tributaria de oficio, los términos tanto para notificar el Requerimiento Especial como la Liquidación Oficial se extenderán por tres (3) meses en cada caso. Es decir, la inspección tributaria oficiosa produce una doble ampliación de los términos para la Administración tanto para expedir y notificar el requerimiento especial, como para expedir y notificar la liquidación oficial.

Estimó el Tribunal de instancia que puesto que se trata de dos normas (artículos 706 y 710 del Estatuto Tributario), cada una referida a una etapa diferente del proceso tributario y en cada una de las cuales se consagra la posibilidad de suspensión, es claro que sí hay duplicidad de extensión de términos para una y otra, la Administración puede utilizar dicha prerrogativa libremente.

Observa la Sala que, contrario a lo señalado por el Tribunal de instancia, operó la extemporaneidad de la notificación de la liquidación oficial de revisión prevista en el artículo 710 del Estatuto Tributario, por las siguientes razones:

La declaración del impuesto de Industria y Comercio objeto de debate, que corresponde al año gravable 2003, fue presentada el 14 de abril de 2004, razón por la cual, conforme al artículo 338 de la Constitución Política, tratándose de un impuesto de período cuya causación es anual en el municipio de Ibagué, los

¹ En este proceso la demandante solicita la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 071-02 del 12 de febrero de 2006 proferida por la Secretaría de Hacienda del Municipio de Ibagué que modificó el impuesto de Industria y Comercio presentada por la sociedad actora por el año gravable 2003.

² En este proceso la actora solicita la nulidad del oficio No. 63-466 del 25 de agosto de 2006, proferido por la Secretaría de Hacienda del Municipio de Ibagué, por medio del cual se niega la solicitud de firmeza de la liquidación privada de la sociedad Papeles Nacionales S.A. correspondiente al impuesto de Industria y Comercio por el año gravable 2003.

³ Artículo 710. **Dentro de los seis meses siguientes** a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al Requerimiento Especial o a su ampliación, según el caso, la Administración deberá notificar la liquidación de revisión, si hay mérito para ello.

Acuerdos que regulen la materia no se pueden aplicar sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia del respectivo Acuerdo.

La Liquidación Oficial de Revisión No. 071 – 02 del 12 de febrero de 2006 se profirió con fundamento en las siguientes normas:

“El Director del Grupo Gestión de Ingresos de la Secretaría de Hacienda Municipal, en uso de las facultades legales establecidas en los artículos 146, 148, 149 del acuerdo 031 de 2004, en concordancia con los artículo 59 de la Ley 788 de 2002⁴ y basados en los indicios e inexactitud que en la parte motiva que adelante se mencionan, se propone modificar mediante la presente Liquidación Oficial de Revisión la declaración privada del impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros del citado contribuyente, por el año gravable 2003, en cumplimiento con lo establecido en los artículos 162 y 167 del acuerdo 031 de 2004 y artículo 702 y ss del Estatuto Tributario”. (Subraya la Sala)

Por medio del Acuerdo No. 031 del 29 de diciembre de 2004 “se reglamentan los impuestos de Industria y Comercio, Avisos y Tableros, Espectáculos Públicos y Rifas Menores, se fija el procedimiento tributario para la administración, fiscalización, liquidación oficial, discusión y cobro de los impuestos en el Municipio de Ibagué, y se dictan otras disposiciones”.

Conforme con el artículo 317 del mismo Acuerdo: *“El presente Acuerdo rige a partir del 1º de enero de 2005 y deroga las disposiciones que le sean contrarias, en especial del Acuerdo 060 de 1987 deroga desde el Artículo 16 al Artículo 155, el Acuerdo 062 de 1992, el Acuerdo 019 de 1993, Acuerdo 052 de 1998 y los demás Acuerdos que le sean contrarios”.*

En consecuencia, toda vez que el referido Acuerdo reglamenta en su integridad el impuesto de Industria y Comercio en el Municipio de Ibagué, no podía aplicarse sino a partir del período que comenzó después de iniciar su vigencia, es decir, a partir del primero de enero de 2005. Teniendo en cuenta que se discute la determinación del impuesto por el año gravable 2003, cuya declaración se presentó el 14 de abril de 2004, la aplicación del Acuerdo No. 31 del 29 de diciembre de 2004 se efectuó en forma retroactiva, vulnerándose, de esta forma, el artículo 338 de la Constitución Política⁵.

Adicionalmente, respecto de la alegada extemporaneidad en la notificación de la liquidación oficial de revisión, observa la Sala que, contrario a lo señalado por el *a quo*, los términos de suspensión por la práctica de inspección tributaria, consagrados en los artículos 706 y 710 del Estatuto Tributario, no son acumulables; se trata de términos independientes, aplicables a las etapas del procedimiento legalmente demarcadas.

⁴ ARTÍCULO 59. PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO TERRITORIAL. Los departamentos y municipios aplicarán 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. Así mismo aplicarán el procedimiento administrativo de cobro a las multas, derechos y demás recursos territoriales. El monto de las sanciones y el término de la aplicación de los procedimientos anteriores, podrán disminuirse y simplificarse acorde con la naturaleza de sus tributos, y teniendo en cuenta la proporcionalidad de estas respecto del monto de los impuestos.

⁵ Se reitera el criterio expuesto por la Sala entre otras en sentencias del 7 de diciembre de 2006, exp. 14874 C.P. Ligia López Díaz; del 23 de agosto de 2007, exp. 14655 C.P. Héctor J. Romero Díaz; del 30 de abril de 2009, exp. 16113 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y del 4 de junio de 2009, exp. 16118 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

De esta forma, acorde con lo señalado por el apelante, notificada una inspección tributaria de manera previa a la expedición del requerimiento especial, el término para notificar este último acto se suspende por tres meses, pero de ninguna manera puede concluirse que hay una “doble suspensión del término”, esto es, que con la notificación de la inspección antes de proferir el requerimiento especial, también se suspende el término por tres meses para proferir la liquidación oficial de revisión.

En el caso concreto observa la Sala lo siguiente:

El plazo máximo para declarar por el año gravable 2003 operó el **14 de abril del 2004**, fecha en que se presentó la respectiva declaración.

El Requerimiento Especial No. 071-005 fue proferido el 14 de abril de 2005 y notificado el 2 de mayo de 2005, esto es, dentro del término establecido en el artículo 705 del Estatuto Tributario.

Conforme con el artículo 707 del Estatuto Tributario, el término de respuesta al requerimiento especial venció el 2 de agosto de 2005.

Para la ampliación del requerimiento especial, la Secretaría de Hacienda de Ibagué contaba con tres meses a partir del vencimiento del plazo para responderlo, es decir, hasta el 2 de noviembre de 2005 (artículo 708 E.T.), sin embargo, el requerimiento no fue ampliado.

Según lo expuesto, la demandada tenía un plazo de seis (6) meses siguientes al vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial, para notificar la respectiva liquidación oficial de revisión, esto es, el **2 de febrero de 2006**. (Artículo 710 del Estatuto Tributario que coincide con el artículo 167 del Acuerdo 31 de 2004).

Sin embargo, la Liquidación Oficial de Revisión No. 071-02 fue notificada el **26 de abril de 2006**, esto es, por fuera del término legalmente establecido, sin que se pueda aplicar, como lo pregona el *a quo*, la suspensión del término por la práctica de inspección tributaria, toda vez que ésta se decretó y practicó antes de la expedición del requerimiento especial, razón por la cual, eventualmente, la suspensión de términos operaría, conforme al artículo 706 del Estatuto Tributario, respecto del requerimiento especial, y no frente a la liquidación oficial de revisión.

Finalmente anota la Sala que mediante auto del 29 de abril de 2008 el Tribunal Administrativo del Tolima decretó la acumulación de los procesos en los que se demanda la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión y del oficio No. 63-466 del 25 de agosto de 2006, proferido por la Secretaría de Hacienda del Municipio de Ibagué, por medio del cual se negó la solicitud de firmeza de la liquidación privada de la sociedad Papeles Nacionales S.A. correspondiente al impuesto de Industria y Comercio por el año gravable 2003.

Observa la Sala que el oficio demandado constituye un acto de mero trámite, toda vez que no tiene la propiedad de crear, modificar o extinguir derechos a favor o en contra de los administrados. En consecuencia, no reúne los presupuestos necesarios para que se considere un acto administrativo definitivo. Por el contrario, es un acto de trámite no susceptible de control jurisdiccional.

En el caso concreto la sociedad actora utilizó los mecanismos legalmente establecidos para la discusión del tributo en la instancia administrativa, la cual

culminó con la notificación de la Liquidación Oficial de Revisión No. 071-02 del 12 de febrero de 2006, acto definitivo que es objeto de control por parte de la jurisdicción contencioso administrativa.

Así las cosas, es evidente que el acto impugnado vulneró los artículos 338 de la Constitución Política y 710 del Estatuto Tributario, razón por la cual procede su nulidad, relevándose, en consecuencia, la Sala del estudio de los restantes cargos planteados en el recurso de apelación. Adicionalmente, la Sala se declarará inhibida para pronunciarse respecto de la solicitud de nulidad del oficio No. 63-466 del 25 de agosto de 2006, proferido por la Secretaría de Hacienda del Municipio de Ibagué, por tratarse de un acto no susceptible de control jurisdiccional.

En consecuencia, ante la prosperidad del recurso de apelación interpuesto, la Sala procederá a revocar la sentencia de primera instancia.

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,

F A L L A

REVÓCASE el numeral tercero de la sentencia del 9 de noviembre de 2009 proferida por el Tribunal Administrativo del Tolima, el cual quedará así:

TERCERO. DECLÁRASE la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 071-02, del 12 de febrero de 2006, proferida por la Secretaría de Hacienda de Ibagué en contra de la Sociedad Papeles Nacionales S.A., por medio de la cual modificó la declaración del impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros presentada por la vigencia fiscal de 2003.

A título de restablecimiento del derecho se declara en firme la liquidación privada del impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros presentada por la citada sociedad, correspondiente al año gravable 2003.

DECLÁRASE inhibido para pronunciarse sobre el oficio No. 63-466, del 25 de agosto de 2006, proferido por la Secretaría de Hacienda del Municipio de Ibagué, de acuerdo con lo expuesto en la parte motiva.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

WILLIAM GIRALDO GIRALDO