

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., cinco (5) de diciembre de dos mil dieciocho (2018).

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y
RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicado: 08001-23-33-000-2013-00520-01 (21921)
Demandante: C.I. BANDAS Y CORREAS DEL CARIBE S.A., C.I.
BANDACAR S.A.
Demandado: DISTRITO ESPECIAL, INDUSTRIAL Y PORTUARIO DE
BARRANQUILLA
Temas: IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO. 2009
TERRITORIALIDAD - PRUEBA

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 24 de octubre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que denegó las súplicas de la demanda y no condenó en costas a la actora.

ANTECEDENTES

El 25 de febrero de 2010, C.I. BANDAS Y CORREAS DEL CARIBE S.A. presentó, en Barranquilla, la declaración anual del impuesto de industria y comercio y complementarios del año gravable 2009. Por concepto de ingresos brutos obtenidos en ese Distrito, registró un total de \$3.133.261.000¹.

La Administración envió a la actora el requerimiento ordinario de información n° GGI-FI-RO-04378-10 de 10 de diciembre de 2010². La actora respondió el anterior requerimiento el 27 de enero de 2011³. Luego, la autoridad profirió el auto de inspección tributaria GGI-FI-AT-01133-11 del 22 de marzo de 2011⁴ e inició la diligencia el 7 de junio de 2011, en la que la funcionaria comisionada requirió información a la actora⁵, la que suministró el 22 de junio de 2011⁶. La Secretaría de Hacienda del D.E.I. y P. de Barranquilla profirió el **Requerimiento Especial COD 401 n° GGI-**

¹ Fl. 45 c.a.

² Fl. 22 c.a.

³ Fl. 23 a 94 c.a.

⁴ Fl. 95 c.a.

⁵ Fl. 97 c.a.

⁶ Fls. 98 a 128 c.a.

FI-RE-00080-11 del 23 de junio de 2011, en el que propuso a la actora modificar la declaración privada del 25 de febrero de 2010, en el sentido de adicionar ingresos brutos ordinarios y extraordinarios [\$370,620.000], rechazar del "*Total ingresos obtenidos fuera del distrito*" la suma de \$5.930.124.000 por falta de soportes, e imponer sanción por inexactitud, en la suma de \$111.632.000⁷.

El 26 de septiembre de 2011, la actora respondió el requerimiento especial⁸. La Administración practicó la **Liquidación Oficial de Revisión COD 504 nº GGI-FI-LR-00027-12 del 28 de febrero de 2012**, por la que modificó la declaración privada del impuesto de industria y comercio y complementarios del año gravable 2009, conforme a lo propuesto en el requerimiento especial⁹.

Contra la liquidación anterior, el 9 de abril de 2012, la actora interpuso el recurso de reconsideración¹⁰. Mediante Auto nº 00300 del 6 de marzo de 2013, la Administración ordenó la práctica de la inspección tributaria y contable, en las instalaciones de la actora, los días 25 y 26 de abril de 2013¹¹. Con memorial radicado el 25 de abril de 2012, la actora solicitó la suspensión de la diligencia ordenada¹², que fue reprogramada para los días 20 y 21 de mayo de 2013¹³. El recurso de reconsideración fue resuelto mediante la **Resolución GGI-DT-RS nº 00495 del 31 de mayo de 2013**, en el sentido de confirmar el acto recurrido¹⁴.

DEMANDA

La actora, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones:

"3.1. PRETENSIÓN PRINCIPAL

3.1.1. Que son nulos los actos administrativos contenidos en las siguientes actuaciones: Liquidación Oficial de Revisión COD 504 acto nº GGI-FI-LR-00027-12 de 28 de febrero de 2012, y la Resolución nº GGI-DT-RS nº 00495 del 31 de mayo de 2013, 'por medio de la cual se resuelve un recurso de reconsideración', todas estas actuaciones fueron expedidas por la Secretaría de Hacienda Distrital de Barranquilla - Gerencia de Gestión de Ingresos, en contra de la

⁷ Fl. 129 a 138 c.a.

⁸ Fls. 139 y s.s. c.a.

⁹ Fls. 206 a 218 c. 3

¹⁰ Fl. 291 a 301 c.a.

¹¹ Fl. 309 a 312 c.a.

¹² Fl. 314 a 316 c.a.

¹³ Cfr. Fl. 317 a 326 c.a. [Las actas de la diligencia practicada están a folios 384 a 387 c.a.].

¹⁴ Fl. 392 a 402 c.a.

sociedad CI Bandas y Correos del Caribe S.A – CI BANDACAR S.A.
por los cargos que se exponen en este libelo.

3.1.1.1. Que como consecuencia de la prosperidad de la anterior pretensión, se restablezca el derecho en favor del demandante; CI BANDAS Y CORREAS DEL CARIBE S.A. – CI BANDACAR S.A. y, mediante sentencia que hace tránsito a cosa juzgada, se ordene a la entidad demandada dejar sin efecto los actos demandados y por lo tanto mi cliente queda exonerado de cualquier responsabilidad de orden fiscal no siendo sujeto pasivo de la diferencia impositiva liquidada en los actos demandados por valor de CIENTO SETENTA Y SIETE MILLONES DOSCIENTOS TREINTA Y SEIS MIL PESOS, (\$177.236.000), y por lo tanto no debe pagarla.

3.1.1.2. Que se condene en costas, gastos del proceso y agencias en derecho a la entidad demandada.

3.1.1.3. Que la sentencia favorable al demandante ordene a la DIAN darle cumplimiento en términos del precepto legal consagrado en el art., 192 del C.P.A.C.A.

3.2. PRETENSIÓN SUBSIDIARIA

En caso de no acceder a la pretensión principal, solicito al Honorable Tribunal Administrativo del Atlántico – Sala de Decisión Oral, que declare la ocurrencia del silencio administrativo en (los) términos del art 734 del Estatuto Tributario Nacional, aplicable a los entes territoriales por expresa disposición del art. 66 de la Ley 383 de 1997, concordante con el art. 59 de la Ley 788 de 2002, y el art 5º de la ley 1066 de 2006, por los cargos y las razones formulados en este libelo.

Al día de hoy, persiste la actuación administrativa coactiva, que irrumpió dentro del término que tenía la administración para resolver el recurso de reconsideración, ya que aún no ha sido resuelto el recurso de reposición en contra de la Resolución nº GGI-COR-17233 de mayo 9 de 2013, lo que significa que con esa actuación fue interrumpido el término para resolver el recurso de reconsideración y por lo tanto tuvo ocurrencia el silencio administrativo previsto en el art. 734 del Estatuto Tributario, con lo que resulta extemporánea la expedición de la Resolución nº GGI-DT-RS nº 00495 de mayo 31 de 2013, con el que además se revive un proceso legalmente concluido, por expresa disposición del art. 140, numeral 3 del C.P.C. aplicable en lo no previsto en el Estatuto Tributario”.

Indicó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 2, 6, 13, 29, 95-9, 121 y 209 de la Constitución Política
- Artículos 104, num. 3, y 175 del Código de Procedimiento Civil
- Artículos 565, 683, 734 y 742 del Estatuto Tributario
- Artículo 3 de la Ley 489 de 1998

- Artículos 47, 48, 186 y 328 del Decreto Distrital 0924 de 2011
- Sentencia C-121 de 2006

El concepto de la violación se sintetiza así:

1. Violación del debido proceso

Sin decidir el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial de revisión, modificatoria de la declaración del impuesto de industria y comercio y complementarios del año gravable 2009, la Administración inició el proceso de cobro coactivo para hacer efectiva dicha obligación tributaria. El trámite posterior, surtido en ambos procesos, *"no se ajusta a derecho, por el contrario son actuaciones arbitrarias y con abuso de autoridad"*.

La Administración incurrió en *"graves irregularidades de procedimiento"* que desconocen los derechos al debido proceso y a la defensa y los principios de seguridad jurídica y confianza legítima.

Mediante el auto nº 00300 del 6 de marzo de 2013, notificado el 9 de marzo de 2013, la Administración ordenó la práctica de una segunda inspección tributaria. La actora solicitó la suspensión de esa diligencia y, el 3 de mayo de 2013, vía internet, se le comunicó que había sido reprogramada *"para los días 20 y 21 de marzo de 2013"*. El 6 de mayo de 2013, la Administración corrigió la fecha y le anunció que la inspección ordenada se llevaría a cabo los días 20 y 21 de mayo de 2013.

La resolución que decidió las excepciones propuestas contra el mandamiento de pago fue notificada por correo, sin agotar previamente el trámite de la notificación personal. A la fecha de presentación de la demanda, la Administración no había decidido el recurso de reposición interpuesto contra el acto que resolvió las excepciones.

Los actos acusados incurren en falsa motivación, pues, no es cierto, como dice la liquidación oficial de revisión, que la única prueba para demostrar el ingreso obtenido fuera del Distrito Especial de Barranquilla sean las declaraciones privadas del impuesto de industria y comercio presentadas en los otros municipios, ni este es el alcance de los artículos 47 y 48 del Decreto 0180 de 2011 subrogado por el Decreto 0924 de 2011.

La actuación demandada conculca los principios de seguridad jurídica y confianza legítima, por cuanto las normas locales autorizan diversos medios de prueba para acreditar la obtención de ingresos fuera del Distrito de Barranquilla.

La Administración exige a la actora que declare y pague el impuesto de industria y comercio equiparándolo con las declaraciones de IVA de carácter nacional, lo que no es procedente ni pertinente.

2. Violación del espíritu de justicia y de los principios de justicia y equidad

Con los actos demandados, la Administración pretende exigir y forzar a la actora a tributar en Barranquilla *"más allá de lo que la Ley le exige"*, sobre los ingresos obtenidos en esa jurisdicción.

3. Prueba de los ingresos declarados como obtenidos fuera de Barranquilla

Los ingresos declarados como obtenidos fuera de Barranquilla son reales, se acreditan con los siguientes documentos: (i) relación de ingresos discriminados fuera de Barranquilla, (ii) certificación del revisor fiscal, (iii) libros auxiliares de ingresos discriminados por jurisdicción, (iv) libro mayor firmado por el revisor fiscal, (v) certificación del revisor fiscal acerca de la extraterritorialidad de los ingresos inicialmente rechazados, y (vi) facturas de exportaciones.

Con el recurso de reconsideración aportó prueba del total de ingresos obtenidos extraterritorialmente [registros contables y certificación del revisor fiscal]. Tales documentos prestan valor probatorio, conforme a los artículos 237 y 328 del Decreto 0924 de 2011. Desconocer pruebas legal y oportunamente allegadas al proceso vicia de nulidad la actuación demandada.

La normativa nacional y local admite diversos medios de prueba, sin embargo, la Administración Distrital impone un régimen probatorio al exigir a la actora que aporte las declaraciones del impuesto en las otras jurisdicciones en las que desarrolla su actividad comercial y desestima la prueba documental allegada.

4. Desconocimiento del precedente jurisprudencial [Sentencia de 7 de junio de 1996, C.P. Delio Gómez Leyva y C-121/2006, sobre el principio de territorialidad del impuesto de industria y comercio]. En la actuación cuestionada, la autoridad tributaria local no tuvo en cuenta dicho principio.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Distrito demandado propuso la excepción de *"legalidad"* de los actos demandados y se opuso a las pretensiones de la demanda, en los siguientes términos:

Los actos acusados están ceñidos a la normativa que regula el procedimiento en materia tributaria.

La Administración Distrital garantizó a la actora su derecho de defensa, pues, tuvo la oportunidad de controvertir la actuación demandada.

El Decreto 0180 del 2010, en el artículo 184, establece el principio de justicia que los funcionarios de la Administración Distrital deben tener en cuenta en el ejercicio de sus funciones. Principio que busca que los administrados tributen de acuerdo a su capacidad económica y la realidad de sus actividades.

En el caso, la Administración encontró que la actora disminuyó la base gravable sin justificación, por lo que adelantó el trámite legal en el que garantizó a la actora su derecho de defensa. La actora debió demostrar a la autoridad tributaria distrital el cumplimiento de las obligaciones de registro, declaración y pago del impuesto en los otros municipios y entregar los soportes documentales correspondientes.

La Administración en los actos acusados tuvo en cuenta la información contenida en las declaraciones tributarias presentadas por la actora en el año gravable 2009, por concepto de impuesto de industria y comercio. La diferencia glosada surgió como consecuencia de no aportar, de manera completa, la documentación requerida.

Los procesos administrativos de determinación del tributo y de cobro coactivo son distintos, cada uno tiene un trámite propio, regulado por normas especiales. Las presuntas irregularidades en el proceso de cobro coactivo no influyen en el de determinación oficial del tributo.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal denegó las súplicas de la demanda, con fundamento en las razones que se resumen a continuación:

1. **"Presunta configuración del silencio administrativo positivo frente al recurso de reconsideración presentado contra la liquidación oficial de revisión"**. De conformidad con el artículo 317 del Decreto 0924 de 2011, en concordancia con los artículos 732 a 734 del Estatuto Tributario, en principio, el término para resolver el recurso de reconsideración es de un año. Sin embargo, este término puede suspenderse, *"cuando se decreten pruebas, en este último evento, si se decreta inspección tributaria a petición del interesado, se suspende mientras dure la inspección, y cuando esta u otra prueba se decrete de oficio la suspensión opera durante un lapso de hasta tres meses"*.

En el caso, mediante auto nº 0300 del 6 de marzo de 2013, la Administración distrital decretó, de oficio, la práctica de la inspección tributaria y contable, hecho que suspendió el término para decidir el recurso de reconsideración por tres meses.

Presentado el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión el 9 de abril de 2012, *"la administración distrital tenía hasta el 9*

de julio de 2013 para resolver el recurso de reconsideración teniendo en cuenta que operó la suspensión entre el 6 de marzo de 2013 y el 6 de junio de 2013".

2. "La parte demandante no logró acreditar que el impuesto de industria y comercio se causó en un municipio diferente al de Barranquilla". Los documentos que la actora presentó para acreditar la presunta causación del impuesto en un municipio diferente a Barranquilla no podían valorarse probatoriamente, debido a la falta de los soportes y comprobantes de las operaciones registradas en los libros contables.

La renuencia de la actora a la inspección tributaria ordenada para determinar la veracidad de hechos *"lo único que logró fue dejar sin la prueba necesaria que requería para lograr eventualmente una decisión favorable a sus pretensiones"*.

La presunción de legalidad de los actos administrativos imponía a la actora la carga de probar *"que el hecho imponible realmente acaeció en un municipio diferente a Barranquilla"*.

No condenó en costas a la demandante al encontrar que no incurrió en conductas que la hicieran merecedora de ello.

RECURSO DE APELACIÓN

La actora apeló. Sostuvo que el Tribunal no analizó de fondo los cargos planteados en la demanda. Al respecto argumentó lo siguiente:

El Tribunal se equivocó al analizar la presunta configuración del silencio administrativo positivo frente al recurso de reconsideración presentado contra la liquidación oficial de revisión, pues se alejó de la *"actuación paralela"* planteada en la demanda.

El *a quo* debió decidir sobre *"la significación que tuvo sobre el proceso la actuación de la administración al interrumpir los términos para resolver el recurso de reconsideración y [decidir] proferir mandamiento de pago, es decir, irrumpir el proceso y darle inicio a otra instancia como lo es la administrativa coactiva sin ninguna explicación"*.

En la actuación acusada, la Administración incurrió en las siguientes irregularidades que violan el debido proceso y el derecho de defensa de la actora, el principio de justicia y el precedente jurisprudencial.

- Incurrió en silencio administrativo positivo *"al interrumpir el término para resolver el recurso de reconsideración y adelantar una etapa procesal posterior, como lo es el cobro administrativo coactivo"*.
- Clausuró el proceso de discusión y determinación del impuesto de industria y comercio, al proferir el mandamiento de pago, sin

embargo, *"lo revivió indebidamente y continuó con una actuación paralela hasta decidir sobre las dos instancias procesales al unísono"*.

- El acto administrativo que sirvió de título ejecutivo para librar el mandamiento de pago no estaba en firme, como lo expuso en el escrito de excepciones.
- La Administración ordenó una segunda inspección tributaria, pretexto para interrumpir el término para resolver el recurso de reconsideración.
- Adelantó y surtió en forma paralela *"tanto el proceso administrativo de discusión del impuesto como el proceso administrativo coactivo, por el mismo periodo gravable, año 2009"*.

El Tribunal desestimó las pruebas aportadas al proceso que acreditan la extraterritorialidad de los ingresos.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La actora reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

El demandado insistió en que los actos administrativos cuestionados se proferieron en el término legal; además, que la oposición de la actora a la práctica de la inspección ordenada impidió a la Administración corroborar los hechos y argumentos materia del recurso de reconsideración.

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En el caso, se controvierte la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión COD 504 nº GGI-FI-LR-00027-12 del 28 de febrero de 2012 y la Resolución GGI-DT-RS nº 00495 del 31 de mayo de 2013, por las que la Secretaría de Hacienda de Barranquilla modificó la declaración del impuesto de industria y comercio del año gravable 2009, presentada por la actora el 25 de febrero de 2010 y resolvió el recurso de reconsideración, respectivamente.

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala dilucidar lo siguiente: (i) se afecta o no el término para resolver el recurso de reconsideración cuando la Administración inicia el proceso de cobro coactivo con fundamento en la liquidación oficial de revisión que está en discusión, (ii) ordenar de oficio, en la etapa de discusión del tributo, la práctica de una inspección tributaria y contable implica o no la utilización de esta prueba para suspender de manera arbitraria el término para resolver el recurso de reconsideración, (iii) la actora acreditó debidamente o no la extraterritorialidad de los ingresos que restó como obtenidos fuera del Distrito demandado y (iv) si es procedente o no adicionar a los

ingresos gravados la diferencia entre los ingresos declarados en IVA y los declarados en ICA.

De las presuntas irregularidades aducidas

La apelante insiste en que la Administración incurrió en irregularidades que violan la normativa legal y constitucional.

La Sala observa que algunas de las irregularidades alegadas tienen relación con el proceso de cobro coactivo, proceso administrativo distinto, independiente y autónomo, de aquel en que fueron proferidos los actos aquí demandados, que son de determinación del tributo.

En efecto, en desarrollo de las facultades de fiscalización, la Administración Tributaria del D. E. I. y P. de Barranquilla inició investigación contra la actora con el fin de verificar la exactitud de la declaración presentada del impuesto de industria y comercio y complementarios del año gravable 2009.

La Administración encontró mérito para proferir el requerimiento especial, en el que le propuso a la actora modificar la declaración presentada en el sentido de adicionar el total de ingresos brutos ordinarios y extraordinarios [\$370.620.000] y, de los ingresos declarados como obtenidos fuera de esa jurisdicción [\$6.058.661.000], desconocer la suma de \$5.930.124.000 por falta de soporte e imponer sanción por inexactitud [\$111.632.000].

La actora respondió el requerimiento especial. Sin embargo, la Administración no aceptó los argumentos expuestos y profirió la liquidación oficial de revisión por la que modificó la declaración del impuesto de industria y comercio y complementarios del año gravable 2009 e impuso sanción por inexactitud.

Contra esta decisión, el 9 de abril de 2012, la actora interpuso el recurso de reconsideración¹⁵. Mediante Auto nº 00300 del 6 de marzo de 2013, la Administración Distrital ordenó la práctica de la inspección tributaria y contable en las instalaciones de la actora que fijó para los días 25 y 26 de abril de 2013¹⁶. Por solicitud de la actora, la diligencia se reprogramó para los días 20 y 21 de mayo de 2013¹⁷. El recurso de reconsideración fue resuelto mediante la **Resolución GGI-DT-RS nº 00495 del 31 de mayo de 2013**, en el sentido de confirmar el acto recurrido¹⁸.

¹⁵ Fl. 291 a 301 c.a.

¹⁶ Fl. 309 a 312 c.a.

¹⁷ Cfr. Fl. 317 a 326 c.a. [Las actas de la diligencia practicada están a folios 384 a 387 c.a.].

¹⁸ Fl. 392 a 402 c.a.

En este proceso administrativo se determinó oficialmente el tributo a cargo de la actora. El trámite surtido para la liquidación y discusión del mismo no se “*interrumpió*”, “*suspendió*”, “*clausuró*” o afectó de manera alguna, como lo afirma la apelante, porque la Administración hubiera abierto el proceso de cobro coactivo, pues este procedimiento tiene una finalidad distinta, hacer efectiva la obligación tributaria, y está regulado por normas especiales¹⁹.

El proceso de cobro coactivo es diferente al de determinación, independiente y autónomo, por lo que las inconformidades relacionadas con el trámite surtido o los asuntos de fondo, como una supuesta falta de ejecutoria del título, deben ser propuestos, discutidos y decididos dentro del proceso de cobro y los actos administrativos que en él se profieran serán objeto de control judicial de conformidad con lo previsto en la ley.

Por lo anterior, no cabe pronunciamiento adicional frente a las aducidas “*irregularidades*” relacionadas con el proceso de cobro coactivo.

De la inspección tributaria decretada

De otra parte, la actora considera que la Administración ordenó “*una segunda inspección tributaria*” solo con el fin de suspender el término para decidir el recurso de reconsideración.

El artículo 317 del Decreto 0924 del 2011 prevé que el término para resolver el recurso de reconsideración es de un año, contado a partir de su interposición en debido forma. Para efecto de la suspensión del término para resolver y para el silencio administrativo, la misma norma remite a los artículos 732 a 734 del Estatuto Tributario Nacional

Esta normativa citada prevé que el término de un año con el que cuenta la Administración para resolver el recurso de reconsideración se suspenderá cuando se practique inspección tributaria, por el término que dure la inspección, si se practica por solicitud del contribuyente, y hasta por tres meses, si es de oficio.

El Estatuto Tributario, en el artículo 779, prevé que la **inspección tributaria** es un “*medio de prueba*”, en virtud del cual se constatan de manera directa hechos que interesan en un determinado proceso de carácter tributario, con el fin de “*verificar su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar*”; además que en su práctica pueden decretarse todos los medios de prueba previstos en la ley.

¹⁹ Mediante la **Resolución n° GGI-COR-17233 del 9 de mayo de 2013** la Delegada de la Gerencia de Gestión de Ingresos de la Secretaría de Hacienda Distrital de Barranquilla, al resolver las excepciones propuestas contra el mandamiento pago 2012006331 del 17 de agosto de 2012, declaró probada la excepción de falta de ejecutoria del título ejecutivo contenido en la Liquidación Oficial de Revisión N°GGI-FI-LC-00027-12 del 28 de febrero de 2012 [Cfr. Fl. 379 a 383 c.a.]

El artículo 779 ib. establece que la inspección tributaria debe decretarse mediante auto que se notifica por correo o personalmente. En él se deben indicar los hechos materia de la prueba y los funcionarios comisionados para practicarla. Además, que debe levantarse acta con los hechos, pruebas y resultados obtenidos.

En el caso, la Administración ordenó, de oficio, la práctica de la inspección tributaria y contable, mediante el auto n° 0300 del 6 de marzo de 2013, con el fin de establecer la cuantía de ingresos percibidos la actora durante el año gravable 2009, determinar cuáles fueron obtenidos en Barranquilla, así como los descuentos, rebajas y retenciones que le practicaron, devoluciones y exportaciones efectuadas durante el mismo periodo. Este auto fue notificado por correo el 9 de marzo de 2013²⁰.

Inicialmente, la práctica de la inspección fue fijada para los días 25 y 26 de abril de 2013. Por escrito radicado el 25 de abril de 2013, la actora solicitó la suspensión de la prueba, por lo que se reprogramó para los días 20 y 21 de mayo de 2013²¹. Por auto comisorio GGI-DT-AC- 00623 del 10 de mayo de 2013 fueron comisionados los funcionarios de la Administración Distrital para practicar la inspección ordenada²².

En los folios 384 y 386 están las actas correspondientes. En la primera, del 20 de mayo de 2013, consta que los funcionarios comisionados solicitaron a la actora información relacionada con el periodo discutido²³. Además, consta que el abogado Edilberto Escobar Cortés²⁴, "... manifestó oponerse a la diligencia y no suministrar las pruebas solicitadas".

En el acta del 21 de mayo de 2013 consta que los comisionados fueron atendidos por la contadora [Gloribeth Pérez Calvo] y el revisor fiscal [Enrique Brochero Charris] quienes se opusieron a la práctica de las pruebas. Adujeron que tenían instrucciones del abogado Edilberto Escobar Cortés de que "no suministrarán la información tributaria".

De lo anterior, la Sala advierte que la Administración decretó, de oficio, la inspección tributaria, mediante auto notificado por correo a la actora, en el que se indican los hechos objeto de la prueba. Además, comisionó a los

²⁰ Cfr. Fl. 312 c.a.

²¹ Cfr. Fl. 109 a 112 c.p.

²² Cfr. 376 c.a.

²³ En esa oportunidad los funcionarios comisionados solicitaron a los empleados que atendieron la diligencia la siguiente información: "1. Copia de las declaraciones presentadas en otros municipios durante la vigencia 2009 o en su defecto facturas y soportes contables respectivos. /2. Libros auxiliares de ingresos cuenta 4 por terceros año 2009, por centro de costo donde conste los ingresos obtenidos por el contribuyente C.I. Bandas y Correas del Caribe S.A. en las diferentes ciudades. /3. Facturas correspondientes al periodo 2009 de los ingresos fuera del Distrito. /4. Libros auxiliares de ingresos donde demuestren las actividades no sujetas y exentas relacionadas en el recurso de reconsideración, radicado bajo el número 64979 de fecha abril 09 de 2012".

²⁴ En la antefirma se lee "apoderado para proceso coactivo"

funcionarios para la práctica de la prueba y de lo ocurrido en las diligencias surtidas los días 20 y 21 de mayo de 2013, en cumplimiento de lo ordenado, se levantaron las actas correspondientes.

La Sala observa que la demandante se opuso a la práctica de la inspección ordenada de oficio y aunque esta fue reprogramada, las personas que a su nombre atendieron a los funcionarios comisionados, los días 20 y 21 de mayo de 2013, no suministraron la información requerida, conducta que le impidió a la Administración cumplir con el objeto de la prueba, esto es, establecer la cuantía de ingresos percibidos la actora durante el año gravable 2009, determinar cuáles fueron obtenidos en Barranquilla, así como los descuentos, rebajas y retenciones que le practicaron, devoluciones y exportaciones efectuadas durante el mismo periodo.

La Sala encuentra que la Administración agotó debidamente el procedimiento legal al ordenar la práctica de la inspección tributaria y que la actora se opuso a la realización de la prueba y se negó a suministrar la información requerida por los funcionarios comisionados sin justificación jurídica válida. En estas circunstancias, la inspección ordenada surtió sus efectos jurídicos, esto es, suspender, hasta por tres meses, el término para proferir el acto que resuelve el recurso de reconsideración.

El artículo 317 del Decreto 0924 del 2011 establece que la Administración Distrital cuenta con un año para resolver el recurso de reconsideración contado a partir de su interposición en debida forma, término que por disposición del artículo 733 del Estatuto Tributario nacional se suspende hasta por tres meses, *"cuando se practique inspección tributaria de oficio"*

Presentado el recurso de reconsideración el 9 de abril de 2012, inicialmente, el plazo para decidirlo vencía el 9 de abril de 2013. No obstante, como el auto que decretó, de oficio, la práctica de la inspección tributaria fue notificado el 9 de marzo de 2013, a partir de ese momento el término para resolver el recurso administrativo se suspendió por 3 meses.

Al 9 de marzo de 2013, del año que tenía la autoridad distrital para resolver el recurso de reconsideración habían transcurrido once meses. Vencido el término de suspensión, continuó el conteo del mes que faltaba por transcurrir, que vencía el 9 de julio de 2013.

Por tanto, la notificación personal de la Resolución GGI-DT-RS 00495 del 31 de mayo de 2013, efectuada el 26 de junio de 2013, fue oportuna, motivo por el cual no se configuró el silencio administrativo positivo.

Cabe precisar que el ordenamiento local y el nacional establecen que los términos para notificar el requerimiento especial y para decidir el recurso

de reconsideración pueden ser suspendidos por la práctica de inspección tributaria²⁵.

De la prueba de los ingresos obtenidos fuera de Barranquilla

Al valorar los elementos de prueba, el Tribunal se refirió a la certificación suscrita por Enrique Brochero Charris, revisor fiscal de la actora, y a la "relación del libro mayor", frente a los cuales advirtió que tales documentos no cumplen los requisitos previstos en el Decreto 2649 de 1993 para considerarlos prueba contable, toda vez que no cuentan con los soportes correspondientes. Al respecto, la demandante guardó silencio.

En cuanto al valor probatorio de las certificaciones de contador público, el artículo 777 del Estatuto Tributario prevé que la certificación de contador público o de revisor fiscal es prueba contable, sin perjuicio de la facultad de la Administración de realizar las comprobaciones pertinentes.

La Sala ha reiterado que para que tales certificaciones se tengan como prueba contable deben cumplir los siguientes requisitos²⁶: (i) expresar si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales, (ii) si los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio²⁷, (iii) si reflejan la situación financiera del ente económico, (iv) tener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que se pretenden demostrar²⁸ y estar respaldados por comprobantes internos y externos y (v) llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, con sujeción a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad.

Revisada la certificación sobre "*los ingresos extraterritoriales*" que está en el folio 150 del cuaderno de antecedentes, allegada con la respuesta al requerimiento especial, se observa que no cumple los requisitos mencionados. En efecto, si bien afirma que se expide de acuerdo con las normas legales y con fundamento en los libros de contabilidad y los libros auxiliares adjuntos "*y documentos contables que son diligenciados bajo la*

²⁵ Decreto 180 de 2010, artículos 302 y 316 que remiten a los artículos 705 a 707 y 732 a 734 del Estatuto Tributario Nacional, respectivamente.

²⁶ Ver sentencias de 25 de septiembre de 2008, exp. 15255 C.P. Héctor J. Romero Díaz, de 28 de febrero de 2013, exp. 18420, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y de 22 de septiembre de 2016, Exp. 20490, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, de 16 de noviembre de 2017, Exp. 20529, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

²⁷ A partir del Decreto 19 de 2012 (de supresión de trámites), los libros de comercio no se inscriben en el registro mercantil (artículo 175).

²⁸ Al respecto la Sala ha precisado que no basta la simple afirmación "acerca de las operaciones contables de que dichos funcionarios dan cuenta, pues '*en su calidad de profesional de las ciencias contables y responsable de la contabilidad o de la revisión y análisis de las operaciones de un ente social, está en capacidad de indicar los soportes, asientos y libros contables donde aparecen registrados las afirmaciones vertidas en sus certificaciones*". [Sentencias de 25 de noviembre de 2004. Exp. 14155, C. P. María Inés Ortiz Barbosa y de 30 de noviembre de 2006, Exp. 14846, C.P. Héctor Romero Díaz].

responsabilidad de la Administración", no dice si la contabilidad se lleva conforme a la normativa que la regula, tampoco expresa si los libros estaban registrados en la cámara de comercio, obligación que para el año gravable 2009 estaba vigente, ni precisa si la contabilidad refleja o no la situación financiera de la actora.

Además, en cuanto a las cifras, si bien certifica que los ingresos extraterritoriales *"despachados desde Río Negro Zona Franca ascienden a la suma de \$6.058.661.000, (incluyen las ciudades del interior)"* y esta cifra coincide con la declarada por la demandante, también señala que *"los ingresos por despachos desde Barranquilla (incluye Santa Marta y Cartagena) ascienden a la suma de \$3.133.261"*. Igualmente, indica que los valores se ajustan de la siguiente manera:

41 Ingresos Brutos Río Negro – Zona Franca más interior del país más Santa Marta y Cartagena	\$7.120.774.499
Menos cliente Barranquilla incluido por error	-1.189.760
Menos cliente Barranquilla incluido por error	-240.222.667
Total Río Negro – Zona Franca y otras	6.879.362.072
Menos despachos de Cartagena y Santa Marta hechos de Barranquilla	-844.193.283
Más despachos de Río Negro a Cartagena y Santa Marta	23.492.211
Total ventas desde Río Negro (incluye Cali y demás del interior del país)	6.058.661.000
Total ventas de Barranquilla incluye Santa Marta y Cartagena	3.133.261

No obstante, esta certificación no lleva al convencimiento de lo que se pretende probar, esto es, los ingresos extraterritoriales y la base gravable, pues si bien afirma que los ingresos de Río Negro Zona Franca y otras fue de \$6.058.661.000 la certificación carece de detalle sobre los comprobantes internos y externos que respaldan los asientos.

Además, expresamente certificó un total de ingresos en Barranquilla por **\$3.133.261**, que nada tiene que ver con los valores declarados. En efecto, según la declaración, los ingresos obtenidos en el Distrito de Barranquilla fueron de **\$3.133.261.000** y no se justifica esa diferencia. Así mismo, no parece existir un error de transcripción en la cifra certificada (**\$3.133.261**) pues las cifras del documento aparecen todas en millones de pesos y, además, el valor de **\$3.133.261** figura dos veces en el certificado y también aparece en una respuesta a un requerimiento de información, como ingresos obtenidos en el Distrito (folio 98 c.a).

Si bien es cierto, la extraterritorialidad de los ingresos no se prueba solo con las declaraciones tributarias presentadas en otros municipios, pues como lo establece el artículo 48 del Acuerdo 030 de 2008, puede ser probado con *"facturas de venta, soportes contables u otros medios probatorios tales como los recibos de pago de estos impuestos en otros municipios"*, porque *"no existe una tarifa legal preestablecida"*, en el

presente asunto, ni la certificación del revisor fiscal ni los "libros auxiliares" allegados por la actora desvirtúan los valores que la administración encontró debidamente soportados, que dieron lugar a la determinación oficial del tributo.

En efecto, la Administración encontró soportes de los ingresos obtenidos fuera de Barranquilla, en las siguientes ciudades por las cuantías que se indican en el cuadro siguiente:

Municipio	Ingresos con soporte
Bogotá	582.538
Bucaramanga	3.523.256
Cartagena	9.737.040
Granada	4.192.240
Itagüí	30.285.832
Medellín	26.477.003
Pereira	215.760
Popayán	50.329.152
Villavicencio	3.194.640
Total	128.537.000

No obstante, de los \$6.058.661.000 de ingresos declarados como obtenidos fuera del distrito demandado, la actora solo acreditó el pago del impuesto sobre los \$128.537.000 que obtuvo en Bogotá, Bucaramanga, Cartagena, Granada, Itagüí, Medellín, Pereira, Popayán y Villavicencio, sin que haya aportado elementos de prueba que desvirtúen lo anterior, por lo solo debe reconocerse el beneficio fiscal sobre dicho monto.

El Acuerdo 030 de 2008, en el artículo 46, define que la base gravable del impuesto de industria y comercio es el promedio mensual de **ingresos brutos** obtenidos en el año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional, con exclusión de las devoluciones, ingresos provenientes de la venta de activos fijos y de exportaciones, además, que cualquier detracción o disminución de la base gravable debe estar soportada, so pena del desconocimiento del beneficio fiscal, de las sanciones a que haya lugar y de la liquidación de las obligaciones tributarias que se deriven.

De conformidad con el artículo 38 de Decreto 2649 de 1993, los ingresos *"representan flujos de entrada de recursos, en forma de incrementos del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades, realizadas durante un período, que no provienen de los aportes de capital"*.

Entonces, para determinar la base gravable del impuesto de industria y comercio debe tenerse en cuenta la totalidad de los ingresos brutos percibidos por el contribuyente, en el periodo, con exclusión de las

devoluciones, ingresos provenientes de la venta de activos fijos y de exportaciones.

El artículo 47 del Acuerdo 30 de 2008 prevé que cualquier disminución de la base gravable debe estar acreditada so pena del desconocimiento del beneficio fiscal. Así, si bien los contribuyentes del ICA pueden descontar los ingresos obtenidos en otras jurisdicciones territoriales, estos deben estar debidamente soportados, si no se acredita la extaterritorialidad de los ingresos no hay lugar a su detracción por lo que pasan a integrar la base gravable como lo determinó la Administración en los actos acusados.

Por las razones expuestas, el recurso de apelación interpuesto no tiene vocación de prosperidad, por lo que, en principio, procedería confirmar la sentencia de primera instancia.

De la sanción por inexactitud

En el presente caso, la actora no desvirtuó la presunción de legalidad del acto demandado que modificó la declaración privada, en el sentido de adicionar ingresos brutos, desconocer parcialmente los ingresos declarados como obtenidos fuera del Distrito demandado y adicionar los ingresos gravables en el Distrito de Barranquilla, por lo que es procedente la sanción por inexactitud.

La actora en la demanda no planteó cargo expreso contra la sanción por inexactitud. Sin embargo, en aplicación del principio de favorabilidad, reconocido expresamente en el artículo 282 parágrafo 5 de la Ley 1819 de 2016²⁹, la sanción debe reducirse, pues se determinó con fundamento en el artículo 230 del Acuerdo 030 de 2008 y el artículo 264 del Decreto 180 de 2010 [hoy artículo 265 del Decreto 0924 de 2011], conforme con el cual dicha sanción corresponde al 160% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado oficialmente y el declarado por el contribuyente.

En efecto, los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016 modificaron los artículos 647 y 648 del Estatuto Tributario, en el sentido de señalar que la sanción por inexactitud corresponde al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el valor declarado.

Así, de conformidad con el principio de favorabilidad y por ser, en este caso, menos gravosa la sanción prevista en los artículos 287 y 288 de la

²⁹ **Ley 1819 de 2016, artículo 282.** Modifíquese el artículo 640 del Estatuto Tributario el cual quedará así: **"Artículo 640. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio.** Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo./ [...] **Parágrafo 5.** El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior."

Ley 1819 de 2016, que la establecida por las normas vigentes al momento en que se impuso la sanción, equivalente al 160%, procede la reliquidación de la sanción por inexactitud a la tarifa general del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado en esta providencia y el determinado privadamente³⁰.

Se practica nueva liquidación para reflejar lo decidido en esta providencia, así:

C.I. BANDAS Y CORREAS DEL CARIBE S.A.			
Impuesto de industria y comercio y complementarios			
Año gravable 2009			
Concepto	V/r declarado	V/r determinado oficialmente	V/r determinado C.E.
Total ingresos ordinarios y extraordinarios del periodo gravable	9.191.922.000	9.562.542.000	9.562.542.000
Menos: Total ingresos fuera del municipio	6.058.661.000	128.537.000	128.537.000
Total ingresos brutos obtenidos en el Distrito	3.133.261.000	9.434.005.000	9.434.005.000
Menos: Devoluciones, rebajas y descuentos	239.540.000	239.540.000	239.540.000
Menos: ingresos por actividades no sujetas		141.651.000	141.651.000
Total ingresos netos gravables	2.893.721.000	9.052.814.000	9.052.814.000
Impuesto de industria y comercio	27.780.000	86.907.000	86.907.000
Impuesto de avisos y tableros (15%)	4.167.000	13.036.000	13.036.000
Sobretasa bomberil (3%)	833.000	2.607.000	2.607.000
Total impuesto a cargo	32.780.000	102.550.000	102.550.000
Total autoretencciones por aplicar	28.614.000	28.614.000	28.614.000
Más: sanciones	0	111.632.000	69.770.000
Total saldo a cargo	4.166.000	185.568.000	143.706.000

Por lo anterior, el cálculo de la sanción por inexactitud queda así:

Saldo a pagar determinado	\$73.936.000
Saldo a pagar según la declaración privada	\$4.166.000
Base para calcular la sanción	\$69.770.000
Tarifa	100%
Valor sanción por inexactitud	\$69.770.000

Las razones anteriores son suficientes para revocar la sentencia apelada y, en su lugar, declarar la nulidad **parcial** de la liquidación oficial de revisión acusada, en cuanto al monto de la sanción por inexactitud que se ajusta en aplicación del principio de favorabilidad a **\$69.770.000** y, a título de restablecimiento del derecho, fijar saldo a cargo de la actora, por concepto de impuesto de industria y comercio y complementarios del año gravable 2009, en la suma de **\$143.706.000**, conforme a la anterior liquidación.

³⁰ En este sentido se pronunció la Sala en la sentencia del 13 de diciembre de 2017, Exp. 21210, C.P. Milton Chaves García.

De la condena en costas

No se condena en costas, pues conforme con el artículo 188 del CPACA³¹, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del CGP incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso, y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual *“solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”*, requisito que no se cumple en este asunto.

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

FALLA

1. REVOCAR la sentencia apelada. En su lugar,

2. ANULAR PARCIALMENTE la Liquidación Oficial de Revisión COD 504 nº GGI-FI-LR-00027-12 del 28 de febrero de 2012 y la Resolución GGI-DT-RS nº 00495 del 31 de mayo de 2013, en cuanto al monto de la sanción por inexactitud que se ajusta, según lo expuesto en la parte motiva.

3. A título de restablecimiento del derecho, **FIJAR** el saldo a cargo de la actora, por concepto de impuesto de industria y comercio y complementarios del año gravable 2009, en la suma de CIENTO CUARENTA Y TRES MILLONES SETECIENTOS SEIS MIL PESOS [\$**143.706.000**] MONEDA CORRIENTE, conforme a la liquidación inserta en la parte motiva de esta providencia.

4. SIN CONDENA en costas en segunda instancia.

3. RECONOCER a EDILBERTO ESCOBAR CORTES como apoderado de la parte actora, en los términos y para los efectos del memorial que está en el folio 255 del cuaderno principal.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

³¹ CPACA. Art. 188. Condena en costas. “Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”.

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


MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sección


STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO


JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Ausente con excusa

