



TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CÓRDOBA
SALA QUINTA DE DECISIÓN

Magistrado Ponente: Eduardo Javier Torralvo Negrete

Montería, veintinueve (29) de septiembre del año dos mil veintitrés (2023)

SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA

Medio de Control: Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Radicación: 23001233300020210026700
Demandante: Cooperativa Colanta
Demandado: Municipio de Planeta Rica
Tema: ICA 2015 a 2020. Procedimiento de revisión de impuestos. Debido proceso.

Sin observarse vicio de nulidad que invalide lo actuado en esta instancia, procede la Sala de Decisión a emitir sentencia de primera instancia dentro del proceso de la referencia.

I. LA DEMANDA

a) Pretensiones¹

La parte demandante **pretende**, mediante el presente medio de control, la nulidad de la Resolución nro. 80, del 13 de julio de 2021 y su confirmatoria, la Resolución nro. 0247, del 16 de septiembre de 2021, mediante las cuales se determinó a la actora como sujeto pasivo del ICA y se le impuso la obligación de pago de las sumas declaradas y dejadas de pagar por ese tributo, durante los años gravables 2015 a 2020.

A título de restablecimiento del derecho, solicita que se declare la firmeza de sus autoliquidaciones del ICA por las referidas vigencias, que presentó en el municipio demandado.

b) Hechos. Como **fundamentos fácticos** relevantes, se afirmó en la demanda que:

En la oportunidad para ello, la demandante presentó las declaraciones tributarias del ICA y complementarios, por los periodos gravables de 2015 a 2020. En dichos denuncios tributarios, la cooperativa declaró como exento el ICA autoliquidado por esos periodos, razón por la cual, solo pagó los impuestos complementarios de avisos y tableros y sobretasa bomberil.

El 07 de abril de 2021, la Administración profirió requerimiento ordinario, mediante el cual informó a la contribuyente que, a esa fecha, no se encontraban vigentes exenciones tributarias en el municipio, por lo que le solicitaba realizar el pago del ICA por el periodo 2020.

El 04 de mayo de 2021, la autoridad fiscal emitió el Requerimiento Ordinario nro. 010, mediante el cual requirió información a la demandante respecto de los periodos 2016 a 2020, información que fue entregada en la oportunidad correspondiente.

Posteriormente, mediante la Resolución 080, del 13 de julio de 2021, determinó que la actora debía pagar las sumas adeudadas por concepto de ICA, dejadas de cancelar durante los periodos 2015 a 2020, so pena de que se iniciara el procedimiento de cobro coactivo.

Contra el anterior acto administrativo se interpuso recurso de reconsideración, el cual fue decidido de forma desfavorable a la contribuyente, mediante la Resolución nro. 0247, del 16 de septiembre de 2021.

¹ PDF nro. 01 del cuaderno de primera instancia. Expediente digital.

c) Normas violadas y concepto de violación. Invocó como **normas violadas** los artículos 702, 703, 712 y 730 del Estatuto Tributario (ET); y los acuerdos 007 de 2014 y 011 de 2019 (Estatuto Tributario del Municipio de Planeta Rica).

En el **concepto de la violación** de las anteriores disposiciones, sostuvo la demandante que al proferir los actos administrativos enjuiciados, el Municipio desconoció el procedimiento de determinación oficial de los tributos regulado en el Estatuto Tributario, que es de obligatorio acatamiento en el orden municipal, pues, no agotó el acto preparatorio que antecede a la liquidación oficial del tributo, adicional a que el contenido del acto que determina la obligación de pago no expone la base de cuantificación del tributo, el monto de este, ni las razones por las cuales variarían las autoliquidaciones tributarias de la actora; solo se limita a advertir de la improcedencia del beneficio que la contribuyente declaró amparada en el Acuerdo 007 de 2014, sin que ello pueda entenderse como una verdadera liquidación oficial que tenga la virtualidad de afectar la firmeza de las autoliquidaciones privadas.

Sin perjuicio de lo anterior, adujo que no se discute su calidad de sujeto pasivo del ICA en el municipio de Planeta Rica, pero siendo sujeto pasivo, al cumplir los requisitos señalados en el mencionado acuerdo de 2014 se encuentra exonerada de la obligación de pago de aquel, de modo que no puede la Administración desconocer su propio acto que concedió ese beneficio tributario.

II. TRÁMITE PROCESAL

a) Admisión de la demanda. La demanda fue admitida por esta corporación mediante auto del 20 de abril de 2022².

b) Contestación de la demanda.³

El demandado se opuso a las pretensiones, para lo cual explicó que con la finalidad de iniciar el procedimiento de cobro coactivo, se profirió la Resolución nro. 80 de 13 de julio de 2021, donde se estableció la obligación de pago a cargo de Colanta, respecto del ICA por las vigencias 2015 a 2020, acto contra el cual, la demandante interpuso recurso de reconsideración, y posterior a su decisión, se libró mandamiento de pago y se tramitaron las excepciones que contra éste promovió la contribuyente. Agregó que en otro proceso se está debatiendo la legalidad del procedimiento de cobro, en el cual, lo que se está cobrando es la suma liquidada por la propia contribuyente en sus declaraciones tributarias, así que considera, no era necesario emitir liquidación oficial.

c) Audiencia inicial, audiencia de pruebas y audiencia de alegatos y juzgamiento.

La audiencia inicial se llevó a cabo el 12 de julio de 2023⁴ y en ella se prescindió de las audiencias de pruebas y de alegatos y juzgamiento, por lo cual, en la misma diligencia se dispuso correr traslado por 10 días a las partes para que presentaran los alegatos de conclusión por escrito y al señor Agente del Ministerio Público para la emisión de su concepto fiscal.

En esa oportunidad procesal, la demandante reiteró sucintamente los argumentos de la demanda⁵. Su contraparte, precisó que la finalidad de los actos administrativos enjuiciados es determinar que Colanta no se encontraba exenta del pago del ICA por los periodos 2015 a 2020, pues, no cumplió los requisitos exigidos en el Acuerdo 07 de 2014, en concordancia con el Acuerdo 015 de 2011, de modo que no podía sustraerse del pago del tributo; actuación administrativa que originó el procedimiento de cobro coactivo, para obtener el pago de las sumas autoliquidadas por la contribuyente, pero que no pagó al aplicar un

² PDF nro. 67 del cuaderno de primera instancia. Exp. digital.

³ PDF nro. 75 del cuaderno de primera instancia. Exp. digital.

⁴ PDF nro. 94 del cuaderno de primera instancia. Exp. digital.

⁵ PDF nro. 95 del cuaderno de primera instancia. Exp. digital.

beneficio del que no era destinataria, conforme quedó definido en los actos aquí demandados⁶.

Por su parte, el Ministerio Público guardó silencio.

III. CONSIDERACIONES DE LA SALA

a) La competencia

La Sala determina que es competente para conocer el presente asunto, en virtud de lo dispuesto en numeral 3 del artículo 152 del CPACA, dado que la suma discutida por concepto de impuestos supera el monto de quinientos (500) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

De igual manera, se advierte que no se observa causal de nulidad alguna que pueda invalidar lo actuado, por lo que se procede a decidir el fondo del asunto.

b) Problema jurídico

En el caso concreto, la Sala debe establecer, si la demandante adeuda suma alguna al Municipio demandado por concepto del ICA de los años gravables 2015 a 2020, en los términos de las resoluciones nro: 80, del 13 de julio de 2021, y 0247, del 16 de septiembre de 2021.

c) Marco normativo y jurisprudencial de la controversia

Con el objeto de extraer premisas jurídicas útiles para la solución del debate planteado, la Sala procederá a estudiar fuentes normativas y jurisprudenciales acerca del procedimiento de determinación oficial de tributos en el ámbito nacional y local.

Generalidades del procedimiento de revisión de impuestos en el ámbito nacional y local

La facultad de determinación de impuestos se encuentra fundamentada en la potestad de gestión tributaria que ostentan las autoridades fiscales, respecto de los tributos a su cargo, y su punto de partida, es la obligación formal de declarar que recae sobre los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria. Particularmente, la facultad de revisión permite a la autoridad tributaria, fiscalizar las autoliquidaciones privadas de los contribuyentes vertidas en sus declaraciones, para establecer la correcta liquidación del tributo, pero esta facultad debe ejercerse agotando el procedimiento señalado por el legislador para esa finalidad, en garantía del debido proceso y la seguridad jurídica de los obligados tributarios.

Lo anterior, porque el correcto ejercicio de la facultad de revisión es lo que habilita al fisco para desvirtuar los denuncios fiscales de naturaleza privada, que gozan de presunción de veracidad, en los términos del artículo 746 del ET.

Es así, que tratándose de la facultad de revisión, el Estatuto Tributario señala un procedimiento conforme al cual, la Administración tributaria puede modificar por una sola vez, las liquidaciones privadas de los contribuyentes, mediante liquidación de revisión (artículo 702). Siendo que este acto -liquidación de revisión- es el que contiene la decisión de la autoridad de modificar la liquidación privada objeto de revisión, su expedición debe estar antecedida por un requerimiento especial, en el que se indiquen los puntos que se proponga modificar y se expliquen las razones en que se sustenta (artículo 703 ídem; aspectos con los cuales el acto liquidatorio debe guardar correspondencia (artículo 711 *ejusdem*).

El referido requerimiento especial, si bien es un acto preparatorio, cumple con la finalidad de interrumpir el plazo de firmeza de la autoliquidación privada, que actualmente, es de 3

⁶ PDF nro. 96 del cuaderno de primera instancia. Exp. digital.

años contados desde el vencimiento del plazo para declarar (artículo 714 del ET), de modo que dentro de ese plazo, debe ser notificado el referido acto de preparatorio, so pena de que la autoridad pierda competencia para ejercitar la facultad de revisión -sin perjuicio de las causales de suspensión previstas en el artículo 706 del ET y de los plazos especiales de firmeza-.

Una vez notificado ese acto preparatorio, el contribuyente cuenta con 3 meses para atenderlo; esto es formular sus reparos, aceptar las modificaciones que considere pertinentes, aportar y solicitar la práctica de pruebas, entre otras manifestaciones de su derecho de defensa y contradicción. Transcurrido ese plazo, la Administración cuenta con 6 meses para notificar la liquidación oficial de revisión -si a ello hubiere lugar- (artículos 707 y 710 *ibidem*).

Ahora bien, de conformidad con el artículo 712 del ET, el acto de liquidación debe contener los siguientes aspectos mínimos:

ARTICULO 712. CONTENIDO DE LA LIQUIDACIÓN DE REVISIÓN. La liquidación de revisión deberá contener:

- a. Fecha, en caso de no indicarse, se tendrá como tal, la de su notificación.
- b. Período gravable a que corresponda.
- c. Nombre o razón social del contribuyente.
- d. Número de identificación tributaria.
- e. Bases de cuantificación del tributo.
- f. Monto de los tributos y sanciones a cargo del contribuyente.
- g. Explicación sumaria de las modificaciones efectuadas, en lo concerniente a la declaración
- h. Firma o sello del control manual o automatizado.

Así entonces, para el caso de este tipo de actos administrativos, el legislador fijó las bases de su motivación, que también es un presupuesto de su validez. Sobre este aspecto, en sentencias como la del 15 de octubre de 2021, exp. 24239, C. P. Stella Jeannette Carvajal Basto, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha sostenido:

Esta Sala ha señalado que los actos que liquidan tributos están suficientemente motivados *«cuando expresan los datos exigidos por los artículos 712 y 719 del ET (y otras normas de carácter especial), de manera tal que el destinatario de la actuación y quien ejerce el control de legalidad puedan inferir, a partir de la lectura de la decisión, cuáles fueron las razones precisas que llevaron a que la deuda se determinara oficialmente, además de todas las circunstancias esenciales para entender esa conclusión y su alcance»*⁷.

Para el caso concreto, se debe tener en cuenta que el artículo 97 del Decreto Distrital 807 de 1993, establece que antes de efectuarse la liquidación oficial de revisión, la Administración debe proferir el requerimiento especial que *«contenga todos los puntos que se proponga modificar con explicación de las razones en que se sustentan y la cuantificación de los impuestos y retenciones que se pretendan adicionar, así como de las sanciones que sean del caso»*.

En relación con el contenido de la liquidación oficial de revisión, el artículo 100 del citado ordenamiento remite al Estatuto Tributario Nacional, en concreto, al artículo 712 que señala como requisitos de dicho acto, los siguientes: (a) fecha: en caso de no indicarse, se tendrá como tal, la de su notificación, (b) período gravable a que corresponda, (c) nombre o razón social del contribuyente, (d) número de identificación tributaria, (e) bases de cuantificación del tributo, (f) monto de los tributos y sanciones a cargo del contribuyente, (g) explicación sumaria de las modificaciones efectuadas, en lo concerniente a la declaración y (h) firma o sello del control manual o automatizado.

En concordancia con lo anterior, se advierte que en el numeral 4 del artículo 730 del ET dispone que el acto de liquidación del impuesto será nulo, entre otros eventos, *«[c]uando se omitan las bases gravables, el monto de los tributos o la explicación de las modificaciones efectuadas respecto de la declaración, o de los fundamentos del aforo»*.

⁷ Sentencia del 22 de abril de 2021, Exp. 23824, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, que reitera las sentencias del 5 de noviembre de 2020, Exp. 22261, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, del 5 de marzo de 2020, Exp. 21321, C.P. Milton Chaves García y del 30 de mayo de 2019, Exp. 23063, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

Por lo expuesto, se concluye que los actos administrativos deben revelar los móviles de su expedición, los razonamientos, el fundamento jurídico y la valoración fáctica que sustenta las decisiones, pues, en caso contrario, podrían adolecer de nulidad por expedición irregular.

Adicionalmente, en el artículo 720 del ET se estableció que contra la liquidación de revisión procede el recurso de reconsideración, el cual es obligatorio, a efectos de acudir ante la jurisdicción contencioso-administrativa; sin perjuicio de la posibilidad de hacerlo directamente -demanda *per saltum*- si se cumple el presupuesto del párrafo de esa disposición, cual es, el de atender en debida forma el requerimiento especial.

Finalmente, la Administración de impuestos también tiene facultad de cobro de las obligaciones a su cargo, pues así asegura el cumplimiento de la obligación sustancial, y como tal, el pago tributo debidamente cuantificado. Sin embargo, el inicio de este procedimiento pende de que se cuente con un título ejecutivo, en los términos del artículo 828 del ET, el cual consagra:

ARTICULO 828. TÍTULOS EJECUTIVOS. Prestan mérito ejecutivo:

1. Las liquidaciones privadas y sus correcciones, contenidas en las declaraciones tributarias presentadas, desde el vencimiento de la fecha para su cancelación.

2. Las liquidaciones oficiales ejecutoriadas.

3. Los demás actos de la Administración de Impuestos debidamente ejecutoriados, en los cuales se fijen sumas líquidas de dinero a favor del fisco nacional.

4. Las garantías y cauciones prestadas a favor de la Nación para afianzar el pago de las obligaciones tributarias, a partir de la ejecutoria del acto de la Administración que declare el incumplimiento o exigibilidad de las obligaciones garantizadas.

5. Las sentencias y demás decisiones jurisdiccionales ejecutoriadas, que decidan sobre las demandas presentadas en relación con los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses que administra la Dirección General de Impuestos Nacionales¹².

PARAGRAFO. Para efectos de los numerales 1 y 2 del presente artículo, bastará con la certificación del Administrador de Impuestos o su delegado, sobre la existencia y el valor de las liquidaciones privadas u oficiales.

Para el cobro de los intereses será suficiente la liquidación que de ellos haya efectuado el funcionario competente.

Véase que solo las liquidaciones oficiales ejecutoriadas prestan mérito ejecutivo; cualidad que se adquiere, de acuerdo con lo siguiente:

ARTICULO 829. EJECUTORIA DE LOS ACTOS. Se entienden ejecutoriados los actos administrativos que sirven de fundamento al cobro coactivo:

1. Cuando contra ellos no proceda recurso alguno.

2. Cuando vencido el término para interponer los recursos, no se hayan interpuesto o no se presenten en debida forma.

3. Cuando se renuncie expresamente a los recursos o se desista de ellos, y

4. Cuando los recursos interpuestos en la vía gubernativa o las acciones de restablecimiento del derecho o de revisión de impuestos se hayan decidido en forma definitiva, según el caso.

En cuanto al procedimiento tributario en el ámbito territorial, el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, consagra que:

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. (Se destaca).

Esa facultad de simplificar los procedimientos solo puede ejercerse siempre que sea en beneficio de los contribuyentes -entiéndase como obligados tributarios-, pues, de otro modo, se vulneraría el debido proceso al pretermitir las garantías mínimas preestablecidas

por el legislador y se infringiría la reserva de ley que en materia tributaria ostenta ese órgano de representación popular. Sobre este particular, en diversas ocasiones, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha inaplicado disposiciones procedimentales territoriales que desfavorecen a los administrados fiscales, como puede verse en el caso de la sentencia del 07 de diciembre de 2016 (exp. 22072, C. P. Stella Jeannette Carvajal Basto):

Si bien es cierto que el mencionado artículo 59 de la Ley 788 de 2002, prevé que los departamentos y municipios deben aplicar los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional y que están facultados, entre otros, para simplificar y disminuir el término de dichos procedimientos -lo que implica una modificación de los mismos-, lo cierto es que en el presente caso se supedita el inicio en el conteo del término para resolver el recurso de reconsideración, a la notificación del auto admisorio del mismo, lo que va más allá de lo permitido por la norma y que, aumenta indefinidamente el conteo del plazo que la Administración tiene para decidir el recurso.

En ese orden de ideas, el plazo con que cuenta la Administración para resolver el recurso de reconsideración es el previsto en el artículo 732 del Estatuto Tributario y, por tanto, la Sala inaplicará el artículo 428 del Acuerdo 041 de 1998.

Con respecto a la inaplicación de una norma de carácter territorial, la Sala, al pronunciarse sobre la suspensión del término para resolver el recurso de reconsideración incorporado en una disposición distrital, aspecto no previsto en el artículo 732 del Estatuto Tributario, precisó⁸:

“En este entendido, es claro que el párrafo del artículo 104 del Decreto 807 ib, al establecer que puede suspenderse por 90 días, el término para resolver el recurso de reconsideración, cuando se decreten otras pruebas, adiciona un supuesto no contenido en la norma nacional, según el cual el plazo para resolver los recursos se suspende mientras dure la inspección y hasta por tres meses cuando se decreta de oficio. (...)”

Acorde con lo anterior, la Sala con fundamento en la excepción de ilegalidad inaplicará el párrafo del artículo 104 del Decreto Distrital, excepción que si bien no tiene consagración constitucional, tiene fundamento en el artículo 12 de la Ley 153 de 1887 declarado exequible por la Corte Constitucional⁹, que en tal oportunidad precisó que el juez contencioso administrativo es la autoridad con la facultad “de inaplicar, dentro del trámite de una acción sometida a su conocimiento, un acto administrativo que resulta lesivo del orden jurídico superior. Dicha inaplicación puede llevarse a cabo en respuesta a una solicitud de nulidad o de suspensión provisional formulada en la demanda, a una excepción de ilegalidad propiamente tal aducida por el demandado, o aun puede ser pronunciada de oficio”. (Resalta la Sala).

En el caso particular del Municipio de Planeta Rica, sus normas tributarias se encuentran compiladas en el Acuerdo nro. 11 de 2019, en cuyo capítulo segundo se dispuso el procedimiento tributario aplicable a los tributos a su cargo. Particularmente, el procedimiento de revisión se encuentra regulado en el artículo 355 y siguientes del acuerdo y éste guarda consonancia con lo establecido en el Estatuto Tributario, explicado en precedencia, además, el artículo 285 del acuerdo establece una cláusula general de reenvío al ET.

d) Solución del caso

Vistos los referentes y antecedentes, y revisadas las particularidades del *sub examine*, para resolver el problema jurídico planteado, la Sala tendrá en cuenta las siguientes premisas:

De conformidad con el procedimiento de revisión oficial explicado en el acápite precedente, el fin último del acto de revisión es variar la autoliquidación privada que el contribuyente efectuó del tributo a su cargo, pues, solo de ese modo, podrá enervar la presunción de veracidad que en su respecto predica el artículo 746 del ET, y obtener el pago de la obligación tributaria, en los términos que la Administración la considera debidamente determinada. Así, si la autoridad fiscal considera que por cuenta de una incorrecta

⁸ Sentencia del 11 de junio de 2009, Exp. 16830, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁹ Corte Constitucional, sentencia C- 037 del 26 de enero de 2000, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.

liquidación del tributo por parte de los contribuyentes, se ha dejado de pagar una suma de dinero a su favor, el procedimiento que debe agotar es el de revisión para modificar lo pertinente del denuncia privado, y luego, obtener el pago -incluso coactivamente- de la suma debida.

En el caso del Municipio de Planeta Rica, el procedimiento de revisión comprende -al igual que en el orden nacional-, señaladamente, un requerimiento especial, la oportunidad al contribuyente para pronunciarse respecto de éste, una liquidación oficial de revisión y la oportunidad al contribuyente para recurrirla en reconsideración -sin perjuicio de las oportunidades para práctica de pruebas-; ello, dentro de los plazos fijados desde el ET o aquellos que bajo la competencia de simplificación del artículo 59 de la Ley 788 de 2002, establezca el ente territorial.

Precisado lo anterior, las partes debaten el procedimiento empleado por la Autoridad de impuestos de Planeta Rica para desvirtuar la veracidad de lo consignado en las declaraciones del ICA de la demandante, por las vigencias 2015 a 2020, particularmente, el beneficio de exoneración del pago de ese tributo, por virtud del Acuerdo 011 de 2014.

En punto a ello, el Municipio advirtió en la contestación de la demanda que no era necesario agotar el procedimiento de liquidación oficial del tributo, porque la deuda a su favor estaba contemplada en las mismas declaraciones tributarias de la contribuyente y éstas eran suficiente título ejecutivo, de ahí, que la demanda en este juicio no podría prosperar.

De lo anterior, podría pensarse, en principio, que los actos aquí acusados, en tanto no se les denominó expresamente: liquidación oficial de revisión, no son pasibles de control judicial, como lo insinuó en su contestación el demandado, quien deja asomar la idea que esta actuación se surtió para efectos de llevar a cabo el cobro coactivo de la obligación que le correspondería a la actora, de no haber aplicado el beneficio tributario en comento. No obstante, del contenido integral de la Resolución nro. 80, del 13 de julio de 2021 y su confirmatoria, la Resolución nro. 0247, del 16 de septiembre de 2021, se puede extraer que en realidad su finalidad es desvirtuar el beneficio fiscal de exoneración que la actora declaró en sus autoliquidaciones privadas, para en su lugar establecer la obligación de pago de esa cuantía, y posteriormente, iniciar el procedimiento de cobro coactivo.

En efecto, obra en el plenario copia de las declaraciones del ICA y complementarios, que la contribuyente presentó ante la entidad territorial demandada, en los siguientes términos:

(i) El 28 de abril de 2016, la demandante presentó con pago la declaración del ICA del año gravable 2015. Al efecto, registró un total de impuesto de industria y comercio, en cuantía de \$28.992.000 (mensual), misma suma que depuró en el renglón de incentivos tributarios y descuentos, por lo que solo registró como total de impuesto anual a pagar el monto de \$86.976.000, que correspondía a la suma anual de los impuestos complementarios de avisos y tableros y sobre tasa bomberil también autoliquidados¹⁰.

(ii) El 27 de abril de 2017, la cooperativa presentó con pago la declaración del ICA y complementarios por el año 2016, en la cual registró como impuesto de industria y comercio (mensual) la suma de \$60.183.000, misma suma que detrajo en su denuncia en el renglón de incentivos tributarios, resultando entonces un monto a pagar por impuesto anual del orden de \$180.540.000, por concepto de los impuestos complementarios de sobre tasa bomberil y de avisos y tableros¹¹.

(iii) El 27 de abril de 2018, la actora presentó con pago la declaración del ICA y complementarios por la vigencia fiscal de 2017, registrando como total impuesto de industria y comercio anual la suma de \$389.938.000, idéntica suma que fue restada en la autoliquidación en el renglón de «exención o exoneración sobre el impuesto y no sobre los ingresos», dando lugar a un total a pagar por la deuda tributaria de \$103.069.000 relativa al impuesto de avisos y tableros y la sobre tasa bomberil¹².

¹⁰ PDF 11 del cuaderno 01 de primera instancia. Expediente digital.

¹¹ PDF 12 del cuaderno 01 de primera instancia. Expediente digital.

¹² PDF 13 del cuaderno 01 de primera instancia. Expediente digital.

(iv) El 29 de abril de 2019, Colanta presentó con pago la declaración del ICA y complementarios por la vigencia fiscal de 2018, en la cual liquidó el ICA por valor de \$667.264.000, el cual fue deducido en el renglón de exenciones sobre el impuesto, y por ello solo registró como deuda a cargo la suma de \$176.825.000 por concepto de impuestos complementarios¹³.

(v) El 30 de abril de 2020, la demandante también declaró el mismo beneficio tributario respecto del ICA a cargo por el año gravable 2019 en cuantía de \$437.494.000, resultando una deuda a cargo por los impuestos complementarios en el monto de \$115.936.000, que fue debidamente pagada¹⁴.

(vi) El 27 de abril de 2021, declaró ante el municipio el ICA y complementarios del periodo gravable 2020, registrando igualmente el beneficio tributario que la exonera del pago del ICA autoliquidado en cuantía de \$457.553.000, por lo que su denuncia arrojó un total a pagar en cuantía de \$121.252.000, correspondiente a los impuestos complementarios, que fue debidamente cancelado¹⁵.

Con miras a desvirtuar las anteriores autoliquidaciones de la actora, en tanto en ellas se aplicó un beneficio tributario de exención del pago del ICA, la Administración emitió la Resolución nro. 80, del 13 de julio de 2021, en cuya parte motiva se advierte lo siguiente:¹⁶

(...) Que realizado un análisis a los acuerdos municipales y a los actos administrativos mediante los cuales se reglamentaron el otorgamiento de la exención tributaria para el no pago del Impuesto de Industria y Comercio, la COOPERATIVA COLANTA no ha cancelado los siguientes periodos:

[inserta un cuadro en el que relaciona 6 acuerdos municipales que habrían permitido a Colanta la exoneración del tributo desde 1988 hasta 1998 y desde 2005 hasta 2020]

Que en respuesta al REQUERIMIENTO TRIBUTARIO de fecha 07/07/2021, emanado de la Secretaría de Hacienda, mediante el cual se le solicitaba a la COOPERATIVA COLANTA para que procediera al pago del Impuesto de Industria y Comercio-vigencia 2020, la entidad manifestó que la entidad cooperativa "... cuenta con un tratamiento tributario especial, contemplado en el Acuerdo Municipal 07 del 29 de agosto de 2014, que actualmente sigue vigente, y que concede una exoneración del impuesto de industria y comercio por un periodo de 10 años, contados a partir del 01 de enero de 2015".

(...)

Por lo tanto, al no demostrar la Cooperativa Colanta las circunstancias que la hacían acreedora a tal beneficio y aportar la certificación de PAZ Y SALVO con el Tesoro Municipal, la Secretaría de Hacienda no podía reconocer la exención tributaria, mediante la expedición del acto administrativo, por lo cual, la entidad cooperativa no podía acogerse al beneficio tributario por los años 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 y 2020. (Se destaca).

Entre tanto, en la parte dispositiva del mismo acto administrativo resuelve lo siguiente:

Artículo Primero: Determinar como sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio a la COOPERATIVA COLANTA, Nit: 890904478-6, con personería jurídica No. 00000255, otorgada por el DANCOOP el 24/06/1964, inscrita en la Cámara de Comercio de Medellín el 15/01/1997, por la realización de sus actividades industriales, comerciales y de servicios en jurisdicción del Municipio de Planeta Rica-Córdoba.

Artículo Segundo: Declarar que la COOPERATIVA COLANTA no está exenta de la obligación tributaria de cancelar el Impuesto de Industria y Comercio, ya que no la cubre la dispensa tributaria parcial autorizada por el Acuerdo 07 de 29 de agosto de 2014, por los motivos expuestos.

¹³ PDF 09 del cuaderno 01 de primera instancia. Expediente digital.

¹⁴ PDF 14 del cuaderno 01 de primera instancia. Expediente digital.

¹⁵ PDF 10 del cuaderno 01 de primera instancia. Expediente digital.

¹⁶ PDF 20 del cuaderno 01 de primera instancia. Expediente digital.

Artículo Tercero: Ordenar a la Cooperativa Colanta cancelar las obligaciones tributarias del impuesto de Industria y Comercio, dejadas de cancelar durante las vigencias 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 y 2020, dentro de un plazo máximo de 3 meses, contados a partir de la notificación de la presente RESOLUCIÓN.

PARÁGRAFO: En caso de que la Cooperativa Colanta no cancele el Impuesto de Industria y Comercio determinado en el presente artículo, la Secretaría de Hacienda procederá a expedir el acto administrativo correspondiente e iniciar el proceso de cobro coactivo de las obligaciones tributarias.

(...)

Adicionalmente, en la Resolución nro. 0247, del 16 de septiembre de 2021, que resolvió el recurso de reconsideración contra la anterior, se evidencia que la Administración tiene como acto de determinación del ICA por lo periodos 2015 a 2020 la referida Resolución 080¹⁷.

Para efectos de mayor ilustración, véase como en el acto que decidió las excepciones contra el mandamiento de pago emitido por la autoridad fiscal, respecto de los periodos 2016 a 2020, la Administración decide la excepción de inexistencia de título ejecutivo explicando lo siguiente¹⁸:

Para la Administración Tributaria Municipal las declaraciones y liquidaciones privadas presentadas por la empresa COLANTA por periodos fiscales 2016, 2017, 2018, 2019 y 2020, contienen una obligación clara, expresa y exigible por concepto de Impuesto de Industria y Comercio y sus complementarios de Avisos y Tableros y Sobretasa Bomberil, en las que se liquida el impuesto a cargo del contribuyente "COLANTA", el cual, no obstante que declarar y liquidar el Impuesto de Industria y Comercio en el Formulario adoptado por la Administración Tributaria para el año 2016 (Renglón 2020-total Impuesto de Industria y Comercio y renglón 22- valor excluido) y en el formulario único nacional para declaración y pago del Impuesto de Industria y Comercio que presentó para los años 2017, 2018, 2019 y 2020, declara y liquida en su (Renglón 20-TOTAL IMPUESTO INDUSTRIA Y COMERCIO) se deduce por el contribuyente por considerar que está exento de pagarlo (Renglón 26-MENOS AVLOR DE EXENCION O EXONERACION SOBRE EL IMPUESTO Y NO SOBRE LOS INGRESOS), lo que se le aclara jurídicamente por la RESOLUCIÓN ICA N° 80 "Por medio de la cual se determinó como sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio a un contribuyente de 13 de julio de 2021", (...) quedando en firme la decisión (...).

También en los alegatos de conclusión, el demandado aclaró que la finalidad de los actos administrativos enjuiciados es determinar que Colanta no se encontraba exenta del pago del ICA por los periodos 2015 a 2020, pues, no cumplió los requisitos exigidos en el Acuerdo 07 de 2014, en concordancia con el Acuerdo 015 de 2011, de modo que no podía sustraerse del pago del tributo; actuación administrativa que originó el procedimiento de cobro coactivo, para obtener el pago de las sumas autoliquidadas por la contribuyente, pero que no pagó al aplicar un beneficio del que no era destinataria, conforme quedó definido en los actos aquí demandados.

Obsérvese, entonces, que el propósito de los actos demandados era desvirtuar un beneficio tributario que la contribuyente aplicó en sus autoliquidaciones del ICA por los periodos 2015 a 2020, el cual la dispensaría del pago de ese impuesto, al punto que la Administración entendió que con ellos se definiría esa situación jurídica, y tácitamente, modificaría lo declarado por la actora, lo que en su entender la habilitaría para iniciar el cobro coactivo de la obligación, razón por la cual, para la Sala, estos actos son de aquellos definitivos pasibles de control judicial.

Pese al carácter definitivo de los actos enjuiciados, para esta corporación, su expedición no se hizo con arreglo a las ritualidades propias del procedimiento de revisión de impuestos, el cual exige a la autoridad fiscal agotar irrestrictamente las etapas que para esos efectos consagró el legislador y replicó el órgano de representación popular del Municipio demandado, pues, solo así, es posible desvirtuar los conceptos fiscales registrados por la contribuyente en sus autoliquidaciones privadas del tributo en cuestión.

¹⁷ PDF 42 del cuaderno 01 de primera instancia. Expediente digital.

¹⁸ PDF 77 (págs. 131 y 132) del cuaderno 01 de primera instancia. Expediente digital.

Ello, habida consideración que la Resolución 80 y su confirmatoria no son producto de un procedimiento en el que se hubiera expedido y notificado previamente un requerimiento especial, ni su contenido se compadece de la motivación que debe observar una liquidación de revisión en los términos del artículo 712 del ET, para modificar lo declarado por la contribuyente respecto de la exención aplicada, pues, ni siquiera realiza el ejercicio de liquidación del tributo. De modo que dichos actos no tuvieron la entidad de afectar la firmeza, ni mucho menos variar el contenido de las declaraciones del ICA presentadas de forma oportuna por la contribuyente demandante respecto de las vigencias 2015 a 2020.

En este punto, debe advertirse que nunca ha estado en discusión la calidad de sujeto pasivo de la actora respecto del ICA en el municipio de Planeta Rica por los periodos 2015 a 2020, pues, de hecho, ella -en tanto sujeto pasivo del tributo- cumplió su obligación de declarar el referido impuesto por esas vigencias gravables. No obstante, en los mismos actos demandados, la Administración determinó que Colanta era sujeto pasivo del ICA, al entender de forma equivocada que ese lugar dentro de la obligación jurídico tributaria, es la consecuencia de desconocer el beneficio de exención del tributo aplicado por la contribuyente, cuando lo cierto, es que la sujeción pasiva pende de la realización del hecho generador del impuesto; aspecto que nunca ha estado en discusión y que la propia contribuyente admite al presentar sus autoliquidaciones fiscales, solo que se dispensa de su pago, aplicando en los mismos denuncios un beneficio tributario creado por la entidad territorial; declaraciones que, se insiste, solo pueden ser modificadas -aun para desconocer el beneficio aplicado- mediante el procedimiento de revisión, ampliamente descrito en el marco normativo y jurisprudencial de esta providencia.

En consecuencia, se impone anular los actos administrativos demandados al expedirse con violación del debido proceso de la demandante, y a título de restablecimiento del derecho se declarará la firmeza de sus declaraciones del ICA y complementarios por las vigencias 2015 a 2020, presentadas en el municipio de Planeta Rica.

e) Costas

Teniendo en cuenta que el criterio de decisión actual de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, es el de no condenar en costas (artículo 365.8 del CGP)¹⁹ y que, incluso, ha revocado condenas en costas en primera instancia impuestas a la parte vencida en juicio²⁰, en el presente caso la Sala se abstendrá de condenar en costas en primera instancia al Municipio demandado, atendiendo al precedente jurisprudencial de esa corporación

En mérito de lo expuesto, la Sala Quinta del Tribunal Administrativo de Córdoba, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA:

PRIMERO: Anúlase la Resolución nro. 80, del 13 de julio de 2021 y su confirmatoria, la Resolución nro. 0247, del 16 de septiembre de 2021, proferidas por el Municipio de Planeta Rica, de acuerdo con lo considerado en esta providencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **declarar** la firmeza de las declaraciones del ICA y complementarios, presentadas por la Cooperativa Colanta en el municipio demandado, por los años gravables 2015 a 2020.

TERCERO: Sin condena en costas en esta instancia.

CUARTO: Ejecutoriada esta providencia, cáncelse la radicación del presente proceso y archívese el expediente previas las anotaciones de rigor.

¹⁹ Entre otras, sentencia del 23 de febrero de 2023 (exp. 26457, C.P. Milton Chaves García).

²⁰ Entre otras, sentencia del 25 de noviembre de 2021 (exp. 25682, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez).

Se deja constancia de que la anterior providencia se discutió y aprobó en sesión virtual de la fecha.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

Los Honorables Magistrados,



EDUARDO JAVIER TORRALVO NEGRETE



NADIA PATRICIA BENÍTEZ VEGA



DIVA MARÍA CABRALES SOLANO