



República de Colombia
Rama Judicial del Poder Público
Juzgado Once Administrativo Oral del Circuito Judicial de Tunja

Tunja, dieciocho (18) de abril de dos mil dieciséis (2016)

Accionante : Bavaria S.A.
Demandado : Departamento de Boyacá
Expediente : 150013331011201000119-00
Acción : Nulidad y Restablecimiento del Derecho

Decide el Despacho en primera instancia sobre la demanda de Nulidad y Restablecimiento del derecho, instaurada por Bavaria S.A., contra el Departamento de Boyacá.

I. ANTECEDENTES

1. Pretensiones

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, consagrada en el artículo 85 del C.C.A, Bavaria S.A., a través de apoderado judicial, solicita que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 0022 de 02 de diciembre de 2008 y de la Resolución No. 000023 de 07 de enero de 2010, expedidos por la Secretaría de Hacienda del Departamento de Boyacá, mediante los cuales se determinó oficialmente el impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos, correspondientes al mes de abril de 2006.

A título de restablecimiento del derecho, solicita que se declare que Cervecería Leona S.A. hoy Bavaria S.A., no adeuda suma alguna por concepto de impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos para el mes de abril de 2006.

2. Hechos

El apoderado de la parte actora refiere que la Dirección de Recaudo y Fiscalización de la Secretaría de Hacienda de Boyacá notificó el

Requerimiento Especial No. 0013 de 3 de abril de 2008, proponiendo la modificación de la Liquidación Privada presentada por la Sociedad, por concepto de impuesto al consumo del mes de abril de 2006. Agrega que se planteó adicionar al impuesto declarado, la suma de \$21.745.000, que corresponde a productos cambiados de destino y calificados como reenvíos, además que el Departamento propuso la imposición de una sanción por inexactitud de \$34.360.000.

Indica que la Dirección de Recaudo y Fiscalización resolvió practicar Liquidación de Revisión No. 0022 de 2 de diciembre de 2008, adicionando como mayor valor del impuesto la suma de \$21.475.000 y determinando la sanción por inexactitud en cuantía de \$34.360.000.

Aduce que la Administración sustentó su actuación afirmando que las cifras adicionales correspondían a cambios de destino del producto que constituyen reenvíos, los cuales han debido transportarse con el respaldo de una tornaguía de reenvío.

Finalmente señala que la Empresa demandante presentó recurso de reconsideración contra la Liquidación de Revisión, el cual fue fallado en forma desfavorable mediante la Resolución No. 000023 de 07 de enero de 2010, notificada por edicto desfijado el 8 de febrero de 2010.

3. Normas Violadas y Concepto de la Violación

Señala como violados los artículos 6, 29 y 83 de la Constitución Política; 647, 683, 732, 734 y 772 y siguientes del Estatuto Tributario Nacional; 185, 186, 188, 194 y 197 de la Ley 223 de 1995; 13, 14 y 23 del Decreto 2141 de 1996 y 3,8 y 16 del Decreto 3071 de 1997.

Afirma que los actos administrativos acusados son nulos por violación al debido proceso, a la buena fe y al derecho de defensa, dado que se profirieron sin el debido análisis de las pruebas y argumentos presentados, rechazando las pruebas aportadas, como es el caso la práctica de la inspección contable, la revisión de los archivos de tornaguías. Agrega que la Resolución 000023 de 07 de enero de 2010, mediante la cual se desató el recurso de reconsideración

interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión 0022 de 2008, fue notificada fuera del término legal previsto el Estatuto Tributario y en el Estatuto de Rentas de Boyacá (Ordenanza 053 de 2004).

Expresa que el recurso de reconsideración fue interpuesto el día 20 de enero de 2009, pues así consta en el expediente que contiene los antecedentes administrativos y en el último párrafo de la parte considerativa de la Resolución 000023 de 2010 y que por tal razón este último acto debió notificarse a más tardar el 20 de enero de 2010, lo cual no sucedió, pues según lo revela la copia del edicto, la notificación se surtió con su desfijación el día 08 de febrero de 2010, esto es, por fuera del término legal contenido en el artículo 437 de la Ordenanza 053 de 2004 o Estatuto de Rentas de Boyacá, en concordancia con el artículo 732 del Estatuto Tributario.

Sostiene que como la notificación no se dio dentro del término señalado, debe entenderse que se configuró el silencio positivo establecido en los artículos 734 y 439, posición que ha sido sostenida por el Consejo de Estado, “...*que en repetidas oportunidades se ha referido a este tema precisando que la decisión a la cual se refiere la ley es la ‘notificada legalmente’ ...*” (f. 7). Cita la sentencia de 23 de junio de 2000, proferida en el expediente No. 10045 y refiere que la armonización de las disposiciones constitucionales y legales a que hace referencia la jurisprudencia conduce a sostener que en materia de decisión de recursos, la Administración solamente tiene competencia temporal para desatar los recursos, hasta el año siguiente a la fecha de presentación del memorial mediante el cual se interponen y que las expedidas por fuera de dicho término son nulas por falta de competencia temporal.

Aclara que en el presente evento no hubo auto inadmisorio del recurso porque se presentó con el lleno de los requisitos previstos para su viabilidad y que por ello el término previsto en el artículo 437 se cuenta a partir de la fecha de presentación, esto es, desde el 20 de enero de 2009.

Solicita que en caso que el anterior argumento sea desechado, se estudie la nulidad de los actos por violación de las normas que tienen que ver con el tema específico del impuesto al consumo de cervezas y a la sanción por inexactitud.

Indica que la Ley 223 de 1995 define el hecho generador del impuesto y el momento de su causación, disposiciones de las cuales se puede concluir que **i)** el hecho que genera el impuesto es **el consumo** de los productos gravados **en cada jurisdicción territorial**; **ii)** que **se causa** en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta, publicidad, promoción etc.; y que **iii)** los sujetos pasivos del impuesto tienen expresamente determinadas sus obligaciones frente al manejo del impuesto, por lo que deben llevar su contabilidad con el cumplimiento de los requisitos legales.

Manifiesta que Bavaria S.A. es sujeto pasivo del impuesto al consumo porque es productor de cervezas, mezclas y sifones y que por ello está obligada a declarar el impuesto que se cause durante cada vigencia fiscal, “...*en proporción al consumo que se realice de tales productos en cada jurisdicción territorial...*” (f. 10). Agrega que en la cuenta contable, la Empresa está obligada a registrar las entregas, despachos, retiros etc, para que al final de cada periodo fiscal se pueda determinar la base gravable y el impuesto de cada mes, lo cual demuestra que es la contabilidad del productor la que de conformidad con lo dispuesto en los artículos 772 y siguientes del Estatuto Tributario, constituye plena prueba de los datos presentados en la declaración del impuesto al consumo.

Expone que la Ley 223 de 1995 en su artículo 197 otorgó facultades para la adopción de un sistema único para el control del transporte de productos generadores del impuesto al consumo y que el Decreto 3071 de 1997 en términos generales, dispuso que la movilización de tales productos debe estar autorizada por la autoridad competente mediante la expedición de un documento llamado tornaguía, el cual fue definido como “...*el certificado que autoriza y controla la entrada, salida y movilización de productos gravados...*” (f. 10). Agrega que de acuerdo con el artículo 8 del citado Decreto, existe tres (3) clases de tornaguías: **i) Tornaguías de movilización**, a través de las cuales se autoriza el transporte entre entidades territoriales; **ii) Tornaguías de reenvíos**, mediante las cuales se autoriza el transporte de mercancías gravadas, entre entidades territoriales, cuando dichas mercancías habían sido declaradas para consumo en la Entidad Territorial de origen y **iii) Tornaguías de tránsito**, a través de las cuales se autoriza el transporte de mercancías al interior de la misma Entidad Territorial o el paso de mercancías hacia otro país.

Señala que no existe norma alguna que determine que los entes territoriales deban utilizar la tornaguía como documento que cause el impuesto, pues dicho elemento solo autoriza y controla la movilización de productos, de manera que solo puede ser utilizado para efectos de control del contrabando y decomiso. Agrega que no existe autorización para que los Entes Territoriales utilicen la tornaguía como documento de fiscalización del impuesto ya que su función está definida como de control de transporte.

Refiere que el Departamento de Boyacá resolvió adicionar el impuesto declarado por la sociedad durante el mes de abril de 2006, aduciendo que los descuentos efectuados como cambios de destino, debieron cumplir con las exigencias de los artículos 13 y 14 del Decreto 2141 de 1996, con lo cual está presumiendo que todos los cambios son reenvíos. Agrega que durante el trámite de investigación, la Sociedad ha informado que no son reenvíos sino simples cambios de destino “...ya que los productos no han sido declarados ante ese Departamento...” (f. 12), pero que la administración se negó sistemáticamente a realizar las pruebas solicitadas por la Empresa para demostrar que tal afirmación no es conducente, violando en esta forma el principio constitucional del debido proceso.

Manifiesta que durante el trámite de la vía gubernativa se aportó una relación discriminada a nivel de factura, cantidad de producto, fecha, impuesto, etc., para que el Ente Departamental confrontara la información con las tornaguías expedidas para verificar que sí se había solicitado tornaguía de movilización y para establecer la fecha de cada cambio de destino, además que durante el mes de abril también hubo operaciones de productos dados de baja, cuyo impuesto debe descontarse por ausencia de causación efectiva, “...como lo es la ausencia de consumo ya que los productos se dan de baja por mandato expreso de las normas sanitarias...” (f. 13). Alega que tales pruebas fueron desechadas sin análisis, con lo cual se violó el debido proceso.

Aduce que de acuerdo con lo previsto en los artículos 13 y 14 del Decreto 2141 de 1996, para la utilización de la tornaguía es presupuesto indispensable que los productos hayan sido declarados ante la Entidad Departamental dentro de los quince (15) días siguientes al respectivo periodo fiscal (artículo 19 Ley 223

de 1995) y que por consiguiente, si el producto llegó al final del mes de marzo, la declaración debe presentarse hasta el quince (15) del mes siguiente “...y si el movimiento del producto se realiza antes del 15 la declaración no se ha presentado y por tanto el movimiento no constituye un reenvío... ”.

Insiste que el movimiento del producto, cuyo impuesto se adicionó, no puede clasificarse como reenvío porque los productos transportados no habían sido declarados ante la Entidad Territorial, circunstancia cuya veracidad no pudo ser corroborada dado que el Departamento no atendió la solicitud de inspección contable.

Arguye que conforme al artículo 188 de la Ley 223 de 1995, el impuesto al consumo se causa en el momento que el producto es entregado en fábrica o en planta y que en ese mismo instante se causa contablemente el impuesto a favor de la Entidad Territorial de destino, descontando de la cuenta el impuesto que corresponde a los cambios de destino y a los productos dados de baja, pues como se advirtió, el impuesto no existe en la jurisdicción territorial por ausencia del hecho generador o por sucederse en otro territorio. Aclara que conforme al literal a) del artículo 194 de la Ley 223 de 1995 y el artículo 23 del Decreto 2141 de 1996, el productor está obligado a registrar en la cuenta de cada Ente Territorial por cada vigencia fiscal los despachos, los retiros y en general toda cifra que conlleve un ajuste al impuesto de cada entidad territorial.

Alega que de acuerdo el artículo 647 del Estatuto Tributario Nacional, en concordancia con el artículo 351 del Estatuto de Rentas Departamental, no es procedente la sanción por inexactitud, “...en razón a que en la declaración no se incluyeron descuentos por reenvíos inexistentes o no permitidos pues como se demuestra en los apartes anteriores los descuentos efectuados corresponden a cambios de destino y a bajas del producto y no a reenvíos como equivocadamente los está clasificando la Administración Departamental...” (f. 15).

Indica que la adición del impuesto, tiene su origen en diferencias de criterio en la aplicación de las normas, lo que permite afirmar que en este caso, la sanción es improcedente por ausencia del hecho sancionable, pues cuando el contribuyente presentó su declaración tenía suficientes argumentos para considerar que los productos cambiados de destino que no habían sido

declarados se movilizaban con tornaguía de movilización y que las bajas no causaban el impuesto, dado que no se tipificaba el consumo.

Afirma que la sanción por inexactitud tiene como fin castigar al contribuyente que ha pretendido defraudar al fisco o que ha sido negligente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y que de acuerdo con lo señalado por el Consejo de Estado, la sanción no procede automáticamente por prosperar la glosa planteada por la Administración.

Explica que en este caso la Sociedad no incluyó en sus declaraciones, datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados y que tampoco ha usado maniobras fraudulentas para disminuir el impuesto al consumo, sino que, con base en sus registros contables, consideró que el impuesto causado por los productos cambiados de destino no era de propiedad del Departamento de Boyacá, porque en este caso no se había realizado el consumo de los mismos *“...y que en el caso de las bajas el producto no fue consumido y por tanto no causa el impuesto...” (f. 17)*. Concluye que no se configuran los supuestos previstos en los artículos 647 y 351 del Estatuto Tributario, por lo que su liquidación es improcedente.

Finalmente reitera que en este caso se presentó una clara diferencia de criterios entre la Administración y la Sociedad contribuyente, por lo que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 647 del Estatuto de Rentas de Boyacá, la sanción es improcedente.

4. Contestación de la Demanda

El apoderado judicial de la parte accionada contestó la demanda en los siguientes términos (f. 185 s.):

Señala que la actuación administrativa está ajustada a derecho y que la Empresa no solicitó a la Dirección de Impuestos, la expedición de las tornaguías de reenvío, por lo que no cumplió con las formalidades establecidas en los artículos 198 de la Ley 223 de 1995 y 14 del Decreto 2114 de 1996.

Señala que la Administración tiene la facultad de modificar la Liquidación Privada y que al momento de efectuar el requerimiento especial explicó las razones por las cuales la Empresa infringió la normatividad, señalando que se descontaron valores por reenvíos, lo cual derivó en un menor impuesto. Luego de hacer alusión a la definición jurídica de la tornaguía y describir las distintas clases de tornaguías que existen, sostiene que tales documentos constituyen un elemento eficaz de fiscalización, para el control a la evasión al impuesto.

Refiere que el artículo 14 del Decreto 2141 de 1996 establece que para la efectividad de los reenvíos es necesario **i)** que las operaciones se encuentren respaldadas en la contabilidad del contribuyente (lo cual se cumplió y no se discute); **ii)** que los productos hayan sido declarados y pagados en declaraciones anteriores y **iii)** que haya sido legalizada la tornaguía. Agrega que Bavaria S.A. no cumplió con las formalidades legales previstas para el reenvío y que para hacer los descuentos por concepto de reenvíos que ingresaron al Departamento con anterioridad, se debió cumplir con la obtención de la tornaguía, la cual da fe que dichos productos habían sido declarados y pagados, lo cual no se probó.

Afirma que los descuentos efectuados por el contribuyente para el mes de abril de 2006 son contrarios a derecho, pues no se ajustan a los cambios de destino y mucho menos a reenvíos, “...pues si bien se encuentran justificados en la documentación anexa y soportados en la contabilidad de la entidad...” (f. 189), no pueden desdibujar las figuras contempladas para el descuento del impuesto, pues el contribuyente debía encargarse de la solicitud y legalización de la tornaguía ante las autoridades de los lugares de origen y de destino, para efectos de las deducciones, tal como se explicó en el requerimiento especial.

Describe que la Entidad contribuyente debe incluir en su declaración el gravamen generado por los despachos, entregas o retiros efectuados de productos con destino a distribución, venta o permuta en el país, publicidad, promoción, donación, comisión o autoconsumo, a donde fueron movilizados y amparados con la tornaguía. Insiste que para el reenvío debió obtener la tornaguía, para hacer los respectivos descuentos, pues solo así se puede verificar que habían ingresado antes y que ya se había pagado el impuesto.

Señala que al configurarse la inexactitud en la liquidación del impuesto, procede la sanción establecida en los artículos 647 del Estatuto Tributario y 351 de la Ordenanza 053 de 2004 (Estatuto de Rentas de Boyacá). Agrega que la precitada norma establece que la sanción procede cuando el contribuyente efectúe deducciones entre otras, por reenvíos inexistentes, es decir, sin derecho a ello, como aquí aconteció.

Formula las siguientes excepciones:

Inexistencia de la causal de nulidad invocada (f. 192): Refiere que los actos demandados se proferieron con fundamento en las facultades conferidas por los artículos 691 y 702 del Estatuto Tributario entre otras, en donde se realizó el estudio y análisis de la declaración presentada. Agrega que los argumentos de hecho y de derecho planteados por la parte actora no alcanzan a evidenciar la configuración de alguna causal de nulidad, pues su sustento recae en apreciaciones que escapan a la realidad.

Temeridad y mala fe (f. 193): Luego de hacer referencia a los conceptos de temeridad y buena fe, señala que la conducta temeraria debe estar plenamente acreditada, lo cual ocurre cuando se alegan hechos contrarios a la realidad.

Carencia de fundamento legal, fáctico y objeto de la acción (f. 193): Afirma que no se puede inferir que por haberse proferido la liquidación oficial de revisión se violaron los derechos de la demandante, por lo que la acción resulta fútil y no susceptible de protección por vía de acción de nulidad y restablecimiento del derecho, dado que la acción para su materialización requiere que los actos administrativos infrinjan las normas en que deberían fundarse.

5. Alegatos de conclusión

Corrido el traslado para alegar (f. 375-376), **el Departamento de Boyacá** guardó silencio. Por su parte, **BAVARIA S.A.** presentó alegatos en los siguientes términos (f. 377 s.):

Insiste que la nulidad de los actos es procedente porque la Administración violó el debido proceso al efectuar la notificación por fuera del término legal contenido en el artículo 732 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 437 del Estatuto de Rentas Departamental, hecho suficiente para que opere el silencio positivo.

Alega que el productor está obligado a llevar contabilidad para cada entidad territorial, en la cual se anota no solo la causación contable que se efectúa a la salida del producto de fábrica, sino que en ella se registran las compras, entregas, despachos o retiros de cada Entidad Territorial, la base gravable del impuesto y el valor del impuesto de cada período fiscal. Agrega que los cambios de destino y las bajas efectuadas durante la vigencia fiscal deben disminuirse porque el consumo del producto no se ha realizado en la jurisdicción territorial, razón por la cual la conducta de la Administración está violando el mandato legal contenido en el artículo 185 de la Le 223 de 1995, cuando establece que el impuesto es de propiedad de la Nación y que se encuentra cedido a los Departamentos, en proporción al consumo de los productos gravados en sus jurisdicciones.

Manifiesta que el Departamento presume que los movimientos de productos realizados durante la vigencia fueron reenvíos y que por ello debían salir del Departamento con tornaguía de reenvío, presunción que debía probar para desvirtuar la veracidad de la declaración del impuesto, lo cual no se logró pues se negó a revisar la contabilidad, la cual es la única fuente que permite establecer la calificación de tales movimientos.

Aclara que en los eventos de cambios de destino, el impuesto se causa a favor del Ente Territorial donde se realiza el consumo y por ello, si éste no se realizó en el Departamento de Boyacá, debe descontarse para aplicarlo en el Departamento de destino final, movimientos que tienen que calificarse con fundamento en la contabilidad, lo cual no se pudo lograr, dado que el Ente Territorial se negó a revisarla.

Anota que el descuento del impuesto correspondiente al producto dado de baja es procedente, en razón a la ausencia de uno de los elementos que tipifican el impuesto. Aclara que como no hay consumo no puede haber

impuesto, pues así lo establece el artículo 1º del Estatuto Tributario comentado en la demanda. Expone que la misma División de Apoyo Fiscal afirma que la causación del impuesto lleva implícita una presunción legal, pues se presume que el consumo del producto se hará, pero que dicha presunción se desvirtúa con la contabilidad de la empresa, cuando se da fe de la destrucción de los productos, demostrándose que la obligación tributaria no puede exigirse por falta de consumo.

Indica que el dictamen pericial obrante a folios 241-268, contrario a lo afirmado por la Entidad demandada al momento de objetarlo, no puede revelar la existencia de reenvíos, precisamente porque los mismos no existieron. Agrega que precisamente a folios 16 y siguientes del dictamen (258 y siguientes del expediente) se relacionan los cambios de destino y las bajas, *"...indicando claramente el número de documento contable que soporta tales movimientos con la indicación de la fecha, marca de producto, presentación, cantidad, valor del impuesto y destino de los productos..."* (f. 382). Agrega que el valor del impuesto determinado en el dictamen corresponde a los productos que se movilizaron durante la vigencia fiscal.

Expone que la Entidad demandada al no pagar los honorarios ordenados mediante auto de 5 de marzo de 2013 desistió de la prueba que ordenó el Despacho para atender la objeción, lo cual debe entenderse como un desistimiento a lo manifestado en su memorial de 20 de octubre de 2011.

Sostiene que la sanción por inexactitud es improcedente, pues no existe prueba que demuestre que el cambio de destino no se realizó y tampoco elemento que evidencie que el producto dado de baja no se contabilizó o que fue inexistente, sino que por el contrario, con el dictamen pericial se demostró su contabilización. Alega que la Entidad demandante aplicó en forma correcta las normas relacionadas con el descuento de los productos dados de baja y que no se puede perseguir el pago de un impuesto que no se ha causado, por falta de consumo y por ello no es posible sostener que se incurrió en una conducta sancionable.

Finalmente insiste que la contribuyente no utilizó datos falsos, engañosos, incompletos ni desfigurados, pues las cifras presentadas corresponden a la

contabilidad, por lo que, acorde con la jurisprudencia, la sanción no resulta procedente.

II. CONSIDERACIONES

Surtido del trámite legal del proceso ordinario y sin que se observe vicio de nulidad que invalide lo actuado, procede el Despacho a adoptar la decisión que en derecho corresponda, previo el análisis de los elementos probatorios allegados de la siguiente manera.

1. Competencia

A efectos de determinar la competencia del Despacho se debe tener en cuenta el numeral 4º del artículo 132A del Código Contencioso Administrativo, de conformidad con el cual, los Juzgados Administrativos tienen competencia para conocer en primera instancia “...De los procesos que se promuevan sobre el monto, distribución o asignación de impuestos, contribuciones y tasas nacionales, departamentales, municipales o distritales, cuando la cuantía no exceda de trescientos (300) salarios mínimos legales mensuales...”.

En el año de presentación de la demanda de la referencia (2010) la cuantía para que los Juzgados Administrativos conocieran tales asuntos era de ciento cincuenta y cuatro millones quinientos mil pesos (\$154.500.000). Como quiera que en el acápite de estimación razonada de la cuantía (f. 20), la parte actora señaló que ésta ascendía a cincuenta y cinco millones ochocientos treinta y cinco mil pesos (\$55.835.000), se concluye que el Despacho es competente para conocer del presente asunto en primera instancia.

2. Caducidad

Tal como se señaló al momento de admitir la demanda (f. 134), en el presente caso la Resolución 000023 de 7 de enero de 2010 se notificó mediante Edicto desfijado el 8 de febrero de 2010 (f. 50), mientras que la demanda se presentó el 8 de junio de 2010 (f. 20), razón por la cual no operó el fenómeno de caducidad, pues no se había cumplido el término de cuatro (4) meses previsto para el efecto en el numeral 2º del artículo 136 del Código Contencioso

Administrativo.

3. De las excepciones

El Departamento de Boyacá formuló las excepciones denominadas **Inexistencia de la causal de nulidad invocada Temeridad y mala fe y Carencia de fundamento legal, fáctico y objeto de la acción**, frente a las cuales debe decirse que no tienen la calidad de previas por cuanto no dan lugar a la inhibición para conocer sobre el asunto, ni son tampoco excepciones de fondo, en cuanto no suponen el previo derecho de la demandante que *a posteriori* y como consecuencia de un hecho nuevo y probado abaten la prosperidad total o parcial de la pretensión. Así pues, los argumentos en que se sustentan se deberán tener como alegaciones de la defensa susceptibles de ser analizadas junto con los demás fundamentos.

4. Problema Jurídico

Problema jurídico principal: Se contrae a determinar si se configuró el silencio administrativo positivo, como consecuencia de la interposición del recurso de reconsideración formulado contra la Resolución 0022 de 02 de diciembre de 2008.

Problema jurídico subsidiario: En caso de resultar necesario, el Despacho deberá establecer el momento de causación del impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos y la procedencia de la sanción por inexactitud, frente a la declaración efectuada por la Sociedad demandante.

Para desatar el problema jurídico, el Despacho abordará el fondo del asunto de la siguiente manera:

5. De la configuración del silencio administrativo positivo

El Estatuto Tributario Nacional consagró en su artículo 734 que “...*Si transcurrido el término señalado en el artículo 732, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, el recurso no se ha resuelto, se entenderá fallado a favor del*

recurrente, en cuyo caso, la Administración, de oficio o a petición de parte, así lo declarará... ”.

El mencionado artículo 732 señala que la Administración de Impuestos “...tendrá un (1) año para resolver los recursos de reconsideración o reposición, **contado a partir de su interposición en debida forma...**”, mientras que el artículo 437 de la Ordenanza 053 de 2004, a través de la cual se expidió el Estatuto de Rentas del Departamento de Boyacá (f. 51 s.), regula los términos para fallar el recurso de reconsideración, señalando que “...*El funcionario competente de la Secretaría de Hacienda tendrá un (1) año para resolver los recursos de reconsideración, **contado a partir de la admisión...***” (f. 115) (Negrilla fuera de texto).

Como se observa, las normas previamente citadas contemplan un término distinto para resolver el recurso de reconsideración, circunstancia que resulta de trascendental importancia para efectos de la configuración del fenómeno del silencio administrativo positivo. Sin embargo, frente a la divergencia de las normas referidas se manifestó en forma expresa el Consejo de Estado, a través de sentencia de 17 de julio de 2014, en la cual señaló que “...*la norma territorial modifica el momento a partir del cual se contabiliza el término para resolver el recurso de reconsideración consagrado en el E.T. en virtud del cual, valga decir, no se simplifica dicho procedimiento*¹. Con ello, contraría abiertamente la orden contenida en el artículo 59 de la Ley 788, sobre la aplicación del procedimiento tributario nacional a nivel territorial... ”.²

Concluyó la Máxima Corporación, que “...*el precitado artículo 437 es contrario al ordenamiento jurídico, luego se hace necesario inaplicarlo por la vía de la excepción de ilegalidad. En su lugar, deberá atenderse el contenido del artículo 732 del Estatuto Tributario, según el cual, la administración cuenta con un (01) año para pronunciarse frente al recurso de reconsideración, desde que éste es presentado en debida forma...*” (Negrilla fuera de texto)³, de manera que para solucionar el problema jurídico principal planteado, es preciso atender el marco decantado por la jurisprudencia citada, esto es, inaplicando la norma contenida en el

¹ Bajo este supuesto-cuando se simplifica el trámite-, podría admitirse la diferencia con la norma superior.

² **CONSEJO DE ESTADO.** Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Consejero ponente: Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Sentencia de 17 de julio de 2014. Rad.: 15001-23-31-000-2010-00982-01 (19311). Actor: BAVARIA S.A. Demandado: Departamento de Boyacá. Fallo.

³ **Ibíd.**

Estatuto de Rentas de Boyacá, adoptado por la Ordenanza 053 de 2004, lo cual implica que el estudio del caso se debe efectuar atendiendo a la norma contenida en el Estatuto Tributario.

Descendiendo entonces al caso concreto, encuentra el Despacho que Bavaria S.A., presentó Liquidación Privada radicada bajo el número 006-589, de fecha 15 de mayo de 2006, correspondiente al impuesto de consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de producción nacional (f. 142), la cual fue objeto de requerimiento especial por parte de la Secretaría de Hacienda Departamental (f. 141 s.).

Posteriormente, se produjo Liquidación Oficial de Revisión No. 0022 de 02 de diciembre de 2008, cuya notificación se efectuó el día 3 de diciembre de 2008, a través de correo certificado, según se acreditó con la copia de la guía expedida por la empresa Interrapidísimo (f. 165), la cual fue objeto de recurso de reconsideración interpuesto el día 20 de enero de 2009.

Si bien es cierto, al plenario no se allegó copia del memorial contentivo del recurso de reconsideración, la Resolución 000023 de 07 de enero de 2010, a través de la cual se desató el recurso, señaló en su parte considerativa que *"...mediante escrito radicado en ésta Dirección el 20 de enero de 2009, el contribuyente interpuso recurso de Reconsideración en contra de la liquidación oficial referida..."* (f. 166) (Negrilla del texto original), circunstancia que evidencia con suficiente claridad, la fecha en que se interpuso el precitado recurso.

En consecuencia, atendiendo a los parámetros legales contenidos en el precitado artículo 732 del Estatuto Tributario Nacional y según lo concluido por la jurisprudencia del Consejo de Estado, el término que tenía la Administración Departamental para resolver el recurso era de un (1) año, contado a partir de la fecha de interposición, esto es, desde la radicación del recurso en debida forma, lo cual significa que para el caso concreto, recurso de reconsideración debió ser resuelto antes del 20 de enero de 2010.

Ahora bien, es cierto que la Resolución 00023 de 2010 presenta fecha de expedición el día 07 de enero de 2010, lo cual permitiría afirmar en principio, que el recurso fue desatado dentro del término legal. Sin embargo, según se

encuentra demostrado, la notificación del acto se llevó a cabo solo hasta el 8 de febrero de 2010, fecha en que se desfijó el edicto que había sido fijado el 26 de enero de 2010 (f. 172-174), circunstancia que lleva al Despacho a concluir que se configuró el silencio administrativo positivo, pues según lo ha decantado la jurisprudencia “...el término “resolver” comprende también la notificación del respectivo acto...”. Al respecto se precisó en el fallo de 17 de julio de 2014:

“...3.5.- La Sala ha considerado⁴, que el término “resolver” comprende también la notificación del respectivo acto, pues mientras el contribuyente no conozca la determinación de la administración, ésta no produce efectos jurídicos y no puede considerarse resuelto el recurso. Esa intelección del artículo 732 del E.T., vigente para la época de ocurrencia de los hechos, no se opone a lo dispuesto en el artículo 52 de la Ley 1437, precisamente por ser aquella la norma aplicable al caso, en virtud del factor temporal y la especialidad de la regla tributaria.

3.7.- Del cotejo de esas fechas -16 de enero y 8 de febrero-, se infiere que el plazo del año se superó, lo que acarrea la consecuencia prevista en el artículo 734 del E.T.:

“Artículo 734. Silencio administrativo. Si transcurrido el término señalado en el artículo 732, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, el recurso no se ha resuelto, se entenderá fallado a favor del recurrente, en cuyo caso, la Administración, de oficio o a petición de parte, así lo declarará.”

3.8.- Así las cosas, la administración había perdido competencia para pronunciarse, por la ocurrencia del silencio administrativo positivo procesal, por lo que el recurso de reconsideración interpuesto contra la decisión que se discutía, debe estimarse resuelto en forma favorable. En consecuencia, los actos así proferidos deben ser anulados, por falta de competencia...”
(Negrilla fuera de texto).

Sobre el tema también se dijo en sentencia de 21 de agosto de 2014:

*“...Para que se configure el fenómeno del silencio positivo se deben cumplir tres requisitos: i) que la ley le haya dado a la administración un plazo dentro del cual debe resolver la petición, recurso etc.; ii) que la ley contemple de manera expresa que el incumplimiento del plazo tiene efectos de silencio positivo y iii) que la autoridad que estaba en la obligación de resolver, no lo haya hecho dentro del plazo legal. **Respecto de este último***

⁴ Ver Exp.; 19515 de Septiembre 12 de 2013, 17142 de octubre 21 de 2010, 10070 de junio 23 de 2000 y 15532 de abril 12 de 2007.

requisito, ha dicho la Sala que dentro del plazo señalado no solo debe emitirse la decisión, sino notificarse en debida forma...”⁵

A folio 171 del plenario, obra Oficio No. D.R.F. 006 de fecha 07 de enero de 2010, suscrito por la Directora de Recaudo y Fiscalización de la Secretaría de Hacienda de Boyacá, a través de la cual se cita a la señora Ligia Sarmiento de Peña, para que comparezca a notificarse personalmente “...de decisiones – Resoluciones, emitidas dentro de los procesos administrativos tributarios Nos. 022, 025, 023, 024, 043, 044 de 2008, adelantados por parte del Departamento en contra del contribuyente CERVECERÍA UNIÓN S.A., CERVECERÍA LEONA S.A. y CERVECERÍA BAVARIA S.A., los cuales usted representa...”, advirtiéndose “...nos reservamos el derecho de realizar la notificación personal de las decisiones referidas mediante el procedimiento señalado en el Art. 290 *ibídem*, de ser necesario y sin perjuicio de efectuarse notificación por edicto...” (f. 171).

Sin embargo, a pesar que dicho documento fue allegado como parte de los antecedentes administrativos, no obra copia de la planilla o sello que demuestre su fecha de envío, de manera que aunque la fecha de expedición de la citada comunicación es 07 de enero de 2010, no se puede sostener que la resolución del recurso se dio dentro de la oportunidad legal, dado que su notificación solo se logró hasta el día 8 de febrero de 2010, esto es, con la desfijación del edicto, de manera que como no obra prueba que demuestre que el acto fue notificado a la empresa accionante, operó a su favor el silencio positivo contenido en el artículo 734 del Estatuto Tributario.

La anterior postura ha sido además prohijada por el Tribunal Administrativo de Boyacá, que en casos de idénticos contornos al presente, con fundamento en la jurisprudencia del Consejo de Estado ha manifestado:

“...En lo referente a la notificación del acto que resuelve el recurso de reconsideración interpuesto por contribuyente, el H. Consejo de Estado, en sentencia de 10 de septiembre de 2009, señaló:

“...Así mismo se ha precisado el alcance de las expresiones “resolver” y “resuelto” que utilizan las normas transcritas, para señalar que la decisión a la que ellas se refieren, es la

⁵ **CONSEJO DE ESTADO.** Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Consejero Ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Sentencia de 21 de agosto de 2014. Rad. 540012331000200900170-01 (19001). Demandante: BAVARIA S.A. Demandado: Departamento de Norte de Santander. Acción de nulidad y restablecimiento del derecho. Impuesto al consumo de cervezas.

de “notificada legalmente”, dentro de la oportunidad prevista en los mismos ya que de otra manera no puede considerarse resuelto el recurso, como quiera que si el contribuyente no ha tenido conocimiento del acto administrativo, éste no produce los efectos jurídicos correspondientes y por lo tanto, no puede tenerse como fallado el recurso presentado. Lo anterior porque los actos administrativos no surten efectos con su simple expedición, sino que se requiere de su notificación, la cual no es un requisito de legalidad del acto, pero si de su aplicabilidad...”⁶ (Negrilla de la Sala)

Posteriormente en providencia de fecha veintiuno (21) de octubre de 2010, el H. Consejo de Estado señaló que la resolución de un recurso, para que sea eficaz y, por lo tanto, tenga la vocación de interrumpir el término que corre a favor del contribuyente, para que se configure el silencio administrativo positivo en el caso particular del recuso de reconsideración, debe ser notificada, en estricto acatamiento de las reglas de notificación especialmente previstas en materia tributaria; de lo contrario, la Administración pierde competencia para pronunciarse. En efecto la Sala dijo:

(...)

Por lo anterior, la Sala considera que sólo en aquellos eventos en los que la norma utiliza vocablos que no permiten dilucidar la voluntad del legislador debe entenderse incluida la notificación, porque sólo a partir de la notificación el acto es eficaz.

En el presente caso, el artículo 734 del E.T. utiliza la locución “resuelto” para referirse al recurso de reconsideración y, por tanto, se enmarca dentro de aquellos casos en los que no es clara la intención del legislador. En consecuencia, conforme con lo expuesto, se analizará el caso concreto bajo el presupuesto de que el Municipio de Santiago de Cali debió no sólo expedir, sino notificar el acto administrativo.”⁷ (Negrilla de la Sala)

Recientemente el H. Consejo de Estado, en providencia de fecha diecinueve (19) de mayo de 2011, aclaró que la decisión a la que se refieren los artículos 732 y 734 del E.T., es la notificada legalmente, dentro de la oportunidad legal:

(...)

En relación con el segundo evento, la Sala ha sido reiterativa en considerar que, la decisión a la que se refiere

⁶ CONSEJO DE ESTADO, Sentencia de 10 de septiembre de 2009, Exp. No. 85001-23-31-000-2007-00031-01(17277), C.P. Dra. MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA.

⁷ CONSEJO DE ESTADO, Sección Cuarta, Sentencia de fecha Veintiuno (21) de octubre de 2010, C. P. HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS, Radicación número: 76001-23-31-000-2004-04214-01(17142).

la norma, es la notificada legalmente, dentro de la oportunidad legal, pues no de otra manera puede considerarse resuelto el recurso, como quiera que si el contribuyente no ha tenido conocimiento del acto administrativo, éste no produce los efectos jurídicos correspondientes, por lo tanto, no puede tenerse como fallado el recurso presentado.

Considerar que la decisión a la que se refiere la ley es el simple acto administrativo sin notificación, contraría la finalidad del silencio administrativo positivo, que pretende garantizarles a los contribuyentes que las reclamaciones se decidan cumplidamente.

(...)

Así las cosas, acogiendo lo señalado bajo el acápite “DEL SILENCIO ADMINISTRATIVO POSITIVO”, frente a la notificación de la decisión del recurso de reconsideración y lo señalado en las normas y jurisprudencia anteriormente citadas, reitera la Sala que el término para resolver el Recurso de Reconsideración es de un (1) año, contado a partir de la fecha de su interposición en debida forma. Que dentro de este plazo, la Administración no sólo debe proferir el acto por el cual se resuelve el Recurso de Reconsideración, sino que debe notificarlo, pues es a partir de la notificación que los actos administrativos de carácter particular y concreto surten sus efectos jurídicos.⁸ ... ”.⁹

Luego entonces, es indiscutible para el Despacho que en este caso, como la notificación del acto que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto en debida forma contra la Liquidación Oficial de Revisión se efectuó en fecha posterior al vencimiento del término legal establecido en el artículo 732 del Estatuto Tributario Nacional, pues se notificó mediante edicto fijado el 26 de enero de 2010 y desfijado el 08 de febrero de 2010 (f. 172-174), mientras que el recurso se interpuso el 20 de enero de 2009 (f. 166), se configuró el silencio administrativo positivo regulado en el artículo 734 ibídem, razón por la cual la Resolución No. 00023 de 2010 se encuentra viciada de nulidad pues la

⁸ CONSEJO DE ESTADO, Sentencia de 12 de abril de 2012, Exp. No. 25000-23-27-000-2010-00037-01(18613), C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

“... Uno de los contenidos del derecho fundamental al debido proceso es el principio de publicidad. La notificación es el medio por el cual la Administración pone en conocimiento las decisiones de carácter subjetivo con el fin de garantizar, de una parte, la publicidad de sus actos y, de otra, los derechos constitucionales, de defensa y contradicción, de los directamente interesados...”

⁹ TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE BOYACÁ. Sala de Decisión No. 119. Magistrado Ponente: Dr. Javier Humberto Pereira Jáuregui. Radicación: 150013331704200800049-01. ACCIONANTE: BAVARIA S.A. Accionado: Departamento de Boyacá. Asunto: Silencio Administrativo Positivo en materia tributaria. Ref. Sentencia de segunda instancia.

Administración había perdido competencia para desatar el recurso, dado el vencimiento del término legal que tenía para resolverlo.

Así lo concluyó el Consejo de Estado en el pronunciamiento de 17 de julio de 2014, en donde se desató un asunto idéntico al presente, en donde señaló que “...la administración había perdido competencia para pronunciarse, por la ocurrencia del silencio administrativo positivo procesal, por lo que el recurso de reconsideración interpuesto contra la decisión que se discutía, debe estimarse resuelto en forma favorable. En consecuencia, los actos así proferidos deben ser anulados, por falta de competencia...”.

Para concluir, considera el Despacho relevante señalar que si bien es cierto, el artículo 734 del Estatuto Tributario Nacional dispone que el silencio administrativo positivo debe ser declarado por la Administración de oficio o a petición de parte, en este caso, atendiendo a los parámetros establecidos por la jurisprudencia del Consejo de Estado, es posible que el Juez Administrativo la declare en caso que se configuren los presupuestos para ello. Así lo decantó la Máxima Corporación en providencia de 23 de junio de 2000:

“...De otro lado, si bien de conformidad con el artículo 734 del Estatuto Tributario, el silencio administrativo positivo debe ser declarado por la Administración de oficio o a solicitud de parte, reitera la Sala que si en sede administrativa la autoridad no lo hace o el contribuyente no lo solicita, ello no impide que tal pretensión pueda solicitarse ante la Jurisdicción...”¹⁰

El precitado criterio se encuentra además acogido por el Tribunal Administrativo de Boyacá, que en la sentencia de 5 de septiembre de 2013, a través de la cual encontró ajustada a derecho la determinación adoptada por un Juez Administrativo en el que resolvió declarar que operó el silencio administrativo positivo. Se dijo entonces:

“...Por lo anteriormente expuesto, es claro que los cargos expuestos en el recurso de alzada no están llamados a prosperar, por lo que al encontrarse ajustada a derecho la decisión del Juez de Primera Instancia, habrá de confirmarse en su integridad a sentencia mediante la cual se declara operado el fenómeno del silencio administrativo positivo solicitado y consecuentemente se declara la nulidad de las liquidaciones oficiales de revisión 0052

¹⁰ CONSEJO DE ESTADO. Sección Cuarta. Sentencia de 23 de junio de 2000. Exp. 10045, M.P. Delio Gómez Leyva.

de 7 de septiembre de 2006 y 0055 de 5 de octubre de 2006, así como las extemporáneas Resoluciones 00662 y 00665 de 6 de noviembre de 2007, con las cuales se resolvieron los mencionados recursos de reconsideración... ”¹¹

Con la declaratoria de nulidad de la Resolución 000023 de 2010, es claro para el Despacho que la decisión que queda en firme es el acto ficto positivo, de manera que atendiendo al principio general del derecho que señala que en derecho las cosas se deshacen como se hacen,¹² se entiende revocada la Liquidación Oficial de Revisión 002 de 2008 y por ende la liquidación que se encuentra en firme es la presentada por el contribuyente, de manera que así se declarará en la parte resolutive como restablecimiento del derecho.

Finalmente dirá se dirá que como el problema jurídico principal prosperó, el Despacho se releva del estudio del planteamiento subsidiario expuesto en la demanda.

6. Costas

Finalmente, el Despacho observa que, de conformidad con lo previsto en el artículo 55 de la Ley 446 de 1998, sólo hay lugar a la imposición de costas cuando alguna de las partes haya actuado temerariamente y en el *sub lite* ninguna procedió de tal forma; en consecuencia, no habrá lugar a imponerlas.

En mérito de lo expuesto, el Juzgado Once Administrativo del Circuito Judicial de Tunja, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

FALLA:

PRIMERO: DECLÁRESE la nulidad de la Resolución No. 00023 de 2010, proferida por la Directora de Recaudo y Fiscalización de la Secretaría de

¹¹ **TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE BOYACÁ.** Sala de Decisión No. 119. Magistrado Ponente: Dr. Javier Humberto Pereira Jáuregui. Radicación: 150013331704200800049-01. ACCIONANTE: BAVARIA S.A. Accionado: Departamento de Boyacá. Asunto: Silencio Administrativo Positivo en materia tributaria. Ref. Sentencia de segunda instancia.

¹² **CORTE CONSTITUCIONAL.** Sentencia C-983 de 2010. Magistrado ponente: Luis Ernesto Vargas Silva.

Hacienda del Departamento de Boyacá, por las razones expuestas en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: DECLÁRASE que operó el silencio administrativo positivo, como consecuencia del recurso de reconsideración interpuesto el 20 de enero de 2009, en contra de la Liquidación Oficial de Revisión No. 0022 de 2008, proferida por el Profesional de Liquidación de la Dirección de Recaudo y Fiscalización de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Boyacá, por las razones expuestas en la parte motiva.

TERCERO: Como consecuencia de la anterior declaración y a título de restablecimiento del derecho, **ENTIÉNDASE REVOCADA** la Liquidación Oficial de Revisión No. 0022 de 2008 y por ende, **DECLÁRASE En Firme**, la Liquidación Privada del impuesto al consumo de cerveza, sifones, refajos y mezclas de productos nacionales, radicada por BAVARIA S.A., el 15 de mayo de 2006, bajo el número 006-589, correspondiente al periodo fiscal de abril de 2006.

CUARTO: ABSTIENESE de condenar en costas en esta instancia.

QUINTO: En firme esta providencia archívense las diligencias, déjense constancias y anotaciones de rigor. Si existe excedente de gastos procesales devuélvase al interesado.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE


PATRICIA SALAMANCA GALLO
Juez