



Radicación: 05001-23-33-000-2017-01166-00 (27322)
Demandante: Cervecería Unión SA
Fallo

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., veintiocho (28) de septiembre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 05001-23-33-000-2017-01166-00 (27322)
Demandante: CERVECERÍA UNIÓN SA
Demandado: DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA

Temas: Impuesto al Consumo. Silencio Administrativo Positivo. Inspección Tributaria. Suspensión del término para notificar la resolución que resuelve el recurso de reconsideración.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 30 de septiembre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Tercera de Oralidad, que accedió a las pretensiones de la demanda y en su parte resolutive dispuso:

“PRIMERO: CONCEDER LAS PRETENSIONES de la demanda interpuesta por CERVECERÍA UNIÓN S.A. en contra del DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: DECLARAR LA NULIDAD de los actos administrativos Liquidación Oficial de Revisión No. 201500280553 del 19 de junio de 2015, así como de la Resolución 201-606-008-2685 del 25 de octubre de 2016, por medio de la cual se resuelve un recurso de reconsideración, expedidos por el DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO: A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO SE DECLARA que se configuró en favor de la sociedad CERVECERÍA UNIÓN S.A. el silencio administrativo positivo derivado del recurso de reconsideración interpuesto el 21 de agosto de 2015, frente a la Liquidación Oficial de Revisión No. 201500280553 del 19 de junio de 2015, por lo que se entiende fallado en su favor, en consecuencia, **SE DECLARA** que dicha demandante se encuentra a paz y salvo por concepto del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas, correspondiente al periodo de junio de 2012, y que no hay lugar a imponerle sanción por inexactitud.

CUARTO: NO CONDENAR en costas.

(...)”.

ANTECEDENTES

El 13 de junio de 2012, CERVECERÍA UNIÓN SA presentó la declaración del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas del periodo junio del año 2012.



Previo requerimiento especial y ampliación al requerimiento, la Dirección de Rentas de la Secretaría de Hacienda de la Gobernación de Antioquia profirió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 21500280553 del 19 de junio de 2015, por la cual modificó la declaración del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas del periodo junio del año 2012, para determinar un mayor impuesto a cargo e imponer la respectiva sanción por inexactitud.

El 21 de agosto de 2015, la demandante interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión mencionada, el cual fue resuelto mediante Resolución Nro. 201-606-008-2685 del 25 de octubre de 2016, confirmando el acto recurrido.

DEMANDA

En ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y Contencioso Administrativo, CERVECERÍA UNIÓN S.A. formuló las siguientes pretensiones:

“1) Que se declare probada la ocurrencia del Silencio Administrativo Positivo de conformidad con los artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario Nacional, respecto del recurso de reconsideración presentado por Cervecería Unión S.A. contra la Liquidación Oficial de Revisión núm. 201500280553 del 19 de junio de 2015.

2) En forma subsidiaria, se solicita que se declare la nulidad total de la actuación administrativa integrada por los siguientes actos administrativos:

a) Liquidación Oficial de Revisión núm. 21500280553 del 19 de junio de 2015, por medio de la cual se modifica la liquidación privada que el mes de junio de 2012, presentó Cervecería Unión S.A. respecto del Impuesto al Consumo de Cervezas, Sifones, Refajos y Mezclas de producción nacional ante el Departamento de Antioquia.

b) Resolución núm. 2016060082685 del 25 de octubre de 2016, que decide el recurso de reconsideración interpuesto por Cervecería Unión S.A. contra la ya referida Liquidación Oficial de Revisión núm. 201500280553.

3) Que como consecuencia de las declaraciones anteriores, se restablezca el derecho de Cervecería Unión S.A. declarando:

a) La firmeza de la liquidación privada que por el mes de junio de 2012, presentó Cervecería Unión S.A. respecto del Impuesto al Consumo de Cervezas, Sifones, Refajos y Mezclas de producción nacional, ante el departamento de Antioquia.

b) Que Cervecería Unión S.A. en relación con el Impuesto al Consumo de Cervezas, Sifones, Refajos y Mezclas del periodo gravable junio de 2012, no tiene obligación de pagar al departamento de Antioquia, suma adicional a lo que ya pagó conforme a su liquidación privada, por concepto de impuesto, sanciones e intereses.

4) En forma subsidiaria, en caso de no accederse a las anteriores pretensiones, se anule la sanción pecuniaria impuesta en la Liquidación Oficial de Revisión núm. 201500280553 del 19 de junio de 2015, por no corresponder a la realidad fáctica de la norma que la autoriza, ni encajar en la hipótesis sancionable.

5) Que se condene en costas al demandado”.



La demandante invocó como normas violadas los artículos 2, 6, 13, 23, 29, 83, 209, 286 y 287 de la Constitución Política de Colombia; 194, 197 y 198 de la Ley 223 de 1995; 647, 683, 703, 707, 730, 732, 734 y 746 del Estatuto Tributario y 137 y 138 del CPACA.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Sostuvo que el recurso de reconsideración se presentó en debida forma el 21 de agosto de 2015, por lo que la Administración tenía hasta el 21 de agosto de 2016 para expedir el acto administrativo y ponerlo en conocimiento de la interesada. Sin embargo, la parte demandada notificó el acto por edicto desfijado hasta el 2 de diciembre de 2016. En consecuencia, el silencio administrativo positivo operó de conformidad con lo previsto en los artículos 732 y 734 del ET.

Dijo que la inspección tributaria no suspendió el término para resolver el recurso de reconsideración. No obstante, si en gracia de discusión se considera que la referida inspección se prolongó por los tres meses que señala el artículo 733 del ET, el recurso de reconsideración debió resolverse y notificarse antes del 21 de noviembre de 2016, lo cual no sucedió y, en esa medida, procede la nulidad de los actos en virtud de lo previsto en el numeral 3 del artículo 730 del ET.

Expresó que los actos acusados fueron expedidos con desconocimiento de los derechos de audiencia y de defensa, toda vez que no se dio la oportunidad a la contribuyente de controvertir las pruebas recaudadas en la inspección. Además, afirmó que la Administración no demostró que la actora liquidó y pagó un menor impuesto al consumo.

Finalmente, manifestó que no procede la sanción por inexactitud, pues en la declaración no se incurrió en alguno de los supuestos del artículo 647 del ET.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El **Departamento de Antioquia** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos:

Expresó que el silencio administrativo positivo no se configuró, pues la resolución por la que se resolvió el recurso de reconsideración se resolvió y notificó dentro de los términos legales establecidos.

Señaló que los actos administrativos demandados fueron expedidos con base en las diferencias establecidas en la investigación adelantada por la entidad demandada en relación con los productos movilizados con las tornaguías y los productos declarados por CERVECERÍA UNIÓN S.A.

Sostuvo que la demandante estaba en la obligación de pagar el impuesto independientemente de circunstancias externas como es el derrame, descarte o destrucción del producto, pues el pago no puede quedar supeditado a hechos posteriores a la causación.



Concluyó que es procedente la sanción por inexactitud, al evidenciarse que se causó el impuesto al consumo sobre productos que no fueron declarados.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia accedió a las pretensiones de la demanda y no condenó en costas, bajo los siguientes argumentos:

De las pruebas allegadas al proceso, se evidencia que el 21 de agosto de 2015 la contribuyente interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial, por lo que en atención a lo previsto en el artículo 732 del ET, la Administración debía resolverlo, en principio, el 21 de agosto de 2016.

Aunado a lo anterior, se encuentra acreditado que la inspección tributaria solicitada por la contribuyente fue decretada mediante auto del 5 de julio de 2016 y practicada ese mismo día, razón por la cual el término para resolver el recurso de reconsideración se suspendió por un solo día y el plazo para notificar la mencionada resolución venció el 22 de agosto de 2016. No obstante, como la notificación de la Resolución 201-606-008-2685 del 25 de octubre de 2016, se surtió hasta el 2 de diciembre de ese año, es claro que el recurso de reconsideración fue resuelto de manera extemporánea y se configuró el silencio administrativo positivo.

En esas condiciones, siendo que el término en favor de la Administración para resolver el recurso de reconsideración interpuesto por el contribuyente es preclusivo, al haberse resuelto por fuera del plazo legal, tal circunstancia conlleva la nulidad de los actos demandados por falta de competencia temporal del funcionario que lo resolvió.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandada apeló con fundamento en los siguientes argumentos:

Afirmó que la inspección tributaria suspendió por tres meses el término para resolver el recurso de reconsideración y una vez notificada el acta de la inspección tributaria, de forma oportuna la Administración expidió la Resolución 201-606-008-2685 del 25 de octubre de 2016. Este acto fue notificado el 2 de diciembre de 2016. En consecuencia, procede la revocatoria de la sentencia apelada y, en su lugar, que se nieguen las pretensiones de la demanda.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La **parte demandante** no se pronunció frente al recurso de apelación presentado por el demandado en los términos previstos en el numeral 4º del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

Por su parte el **Ministerio Público** guardó silencio durante la oportunidad prevista en numeral 6º del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, la Sala decide si la inspección tributaria decretada a solicitud de parte suspendió el término para resolver y notificar el recurso de reconsideración. En consecuencia, establece si el departamento de Antioquia notificó de forma oportuna la Resolución Nro. 201-606-008-2685 del 25 de octubre de 2016, mediante la cual resolvió el recurso de reconsideración presentado contra la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 21500280553 del 19 de junio de 2015, o si, por el contrario, se configuró el silencio administrativo positivo.

Silencio administrativo positivo

En relación con el silencio administrativo, la Sala ha señalado¹ que se trata de un fenómeno en virtud del cual la ley contempla que, en determinados casos, hay un efecto para el administrado (negativo o positivo), derivado de la falta de decisión de la Administración frente a peticiones o recursos elevados por los administrados. En el caso del silencio positivo, el acto presunto hace que el administrado vea satisfecha su pretensión como si la autoridad lo hubiera resuelto de manera favorable.

La configuración del silencio administrativo positivo genera un acto presunto que tiene que ser respetado por la Administración. En otras palabras, una vez se ha producido el silencio positivo, la Administración pierde competencia para decidir la petición o los recursos respectivos.

Como lo ha sostenido esta Sección², para que se configure el silencio administrativo positivo se deben cumplir tres requisitos: i) que la ley haya dado a la Administración un plazo dentro del cual debe resolver la petición o recurso; 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 del último requisito, se debe entender que dentro del término señalado no solo debe emitirse la decisión, sino notificarse en debida forma.

De igual manera, en oportunidad anterior, la Sala precisó que el plazo de un año previsto en el artículo 732 del Estatuto Tributario es un término preclusivo, porque el artículo 734 del Estatuto Tributario establece que se configura el silencio administrativo positivo ante su incumplimiento. Al ser un término preclusivo, se entiende que, al vencimiento del mismo, la Administración pierde competencia para manifestar su voluntad y, por tanto, el acto deviene en nulo³.

La ley contempla la suspensión del término para resolver el recurso de reconsideración con ocasión de la realización de una inspección tributaria, así:

¹ Sentencias del 12 de noviembre de 2015, Exp. 20259, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 18 de octubre de 2018, Exp. 22099, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; del 12 de junio de 2019, Exp. 20613, C.P. Milton Chaves García; del 31 de marzo de 2022, Exp. 25677, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; entre otras.

² Sentencia del 13 de septiembre de 2017, exp. 21514, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Reiterada en las sentencias del 3 de mayo de 2018, Exp. 22243 y del 12 de junio de 2019, Exp. 20613, C.P. Milton Chaves García.

³ Sentencia del 21 de octubre de 2010, Exp. 17142, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Reiterada en sentencia del 24 de febrero de 2022, Exp. 25348, C.P. Milton Chaves García.



“Artículo 733. Suspensión del término para resolver. Cuando se practique inspección tributaria, el término para fallar los recursos, se suspenderá mientras dure la inspección, si ésta se practica a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, y hasta por tres (3) meses cuando se practica de oficio”. (Subraya la Sala)

La norma transcrita dispuso la existencia de dos situaciones: i) que la inspección se practique a solicitud del contribuyente, en cuyo caso, la suspensión del término para resolver opera «...*mientras dure la inspección*» y, ii) que la inspección se realice de oficio, para lo cual, prevé que la suspensión del plazo para resolver es «...*hasta por tres (3) meses*».

Por su parte, el artículo 779 del ET dispone que la inspección tributaria se inicia una vez notificado el auto que la ordena, es decir, que el término para resolver el recurso de reconsideración se suspende con la notificación del auto que ordena la inspección tributaria.

En este caso, se advierte que el 21 de agosto de 2015, CERVECERÍA UNIÓN S.A interpuso recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 21500280553 del 19 de junio de 2015, proferida por la Dirección de Rentas de la Secretaría de Hacienda del departamento de Antioquia, lo que daría lugar a considerar como fecha límite para emitir y notificar la decisión del recurso el 21 de agosto de 2016. No obstante, el término para resolver el recurso se suspendió porque se decretó y practicó una inspección tributaria el 5 de julio de 2016, a petición de la parte actora.

En esas condiciones, nos encontramos bajo el primer supuesto que prevé el artículo 733 del ET y, por tanto, la suspensión del término opera por el tiempo de duración de la inspección.

Como la diligencia se decretó y practicó en un día (5 de julio de 2016)⁴, el término para resolver el recurso de reconsideración venció el 22 de agosto de 2016. Sin embargo, el 25 de octubre de 2016, la Administración expidió la Resolución Nro. 201-606-008-2685, que resolvió el recurso de reconsideración, y la notificó el 2 de diciembre del mismo año, es decir, de forma extemporánea. En consecuencia, no prospera el cargo de apelación.

Condena en costas

No se condena en costas en esta instancia, pues conforme con el artículo 188 del CPACA⁵, 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 esta instancia.

⁴ Según consta en el informe realizado por el auditor encargado de realizar la inspección tributaria y en el acta de inspección tributaria – Folio 28 c.a.

⁵ 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”.



Radicación: 05001-23-33-000-2017-01166-00 (27322)
Demandante: Cervecería Unión SA
Fallo

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

FALLA

PRIMERO: CONFIRMAR la sentencia de primera instancia.

SEGUNDO: Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN