Tribunal Administrativo de Boyacá
Sala de Decisión No 3
Magistrada Ponente: Clara Elisa Cifuentes Ortiz

Tunja, marzo doce (12) de dos mil veinte (2020)

Medio de control: Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante: ***Agencia Nacional de Seguridad Privada Ltda.***
Demandado: Municipio de Tunja
*Expediente: 15001-23-33-000-****2019-00159-00***

Procede la Sala a proferir sentencia de primera instancia dentro del proceso de la referencia.

I. ANTECEDENTES

1.1. Demanda y subsanación (f. 1-28 y 175-201):

1.1.1. Pretensiones:

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, la Agencia Nacional de Seguridad Privada ANSE Ltda., a través de apoderado judicial, solicitó:

1.1.1.1. Pretensiones principales:

a. *Declarar la nulidad de la Resolución No. 283 de 18 de octubre de 2018 expedida por el Secretario de Hacienda del Municipio de Tunja, por falta de competencia temporal para resolver el recurso de reconsideración interpuesto por la demandante contra la Resolución No. 1942 de 3 de octubre de 2017 que impuso una sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio del año gravable 2014.*

b. *Declarar la nulidad de la Resolución No. 282 de 14 de octubre de 2018 expedida por el Secretario de Hacienda del Municipio de Tunja por falta de competencia temporal para resolver el recurso de reconsideración*

interpuesto contra la Resolución No. 1043 de 3 de octubre de 2017 en la cual se impuso una sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio del año gravable 2015.

c. *A título de restablecimiento del derecho, "QUE HA OPERADO EL SILENCIO ADMINISTRATIVO POSITIVO" respecto del recurso de reconsideración interpuesto el 1 de noviembre de 2017 contra las Resoluciones 1942 y 1943 de 2017.*

1.1.1.2. Pretensiones subsidiarias:

a. *Declarar la nulidad de la Resoluciones No. 1942 y 1943 de 3 de octubre de 2017 expedidas por el Jefe de la Unidad de Liquidación de Impuestos de Tunja, mediante la cual se impuso una sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio correspondientes a los años 2014 y 2015.*

b. *Se declare la nulidad de la Resoluciones No. 283 y 282 de 14 de octubre de 2018 expedidas por el Secretario de Hacienda del Municipio de Tunja, por las cuales se resolvieron los recursos de reconsideración contra las resoluciones anteriormente señaladas.*

c. *A título de restablecimiento del derecho, se ordene al Municipio de Tunja a liquidar el impuesto de industria y comercio, incluida la sanción que debe pagar la demandante por los años gravables 2014 y 2015, con fundamento en el artículo 462-1 del Estatuto Tributario, es decir, teniendo en cuenta la base gravable del 16% del A.I.U.*

También solicitó se condene en costas a la entidad demandada, Municipio de Tunja.

1.1.2. Hechos:

El sustento fáctico del petitum, es el siguiente:

- *La Unidad de Liquidación de la Oficina de Impuestos de Tunja emplazó a la sociedad demandante por no declarar el impuesto de industria y comercio y complementarios por los años gravables 2014 y 2015.*

- *La empresa no declaró el impuesto, dentro del plazo señalado en el artículo 400 del Decreto 389 de 2006.*

- *La Unidad de Liquidación de la Oficina de Impuestos de Tunja tuvo en cuenta los ingresos declarados por la empresa ante la DIAN, la cual informó que, para el año 2014 registró ingresos por $7.064.725.000 y para 2015 de 7.314.688.000.*

- *Con ocasión de la información antedicha y en virtud del artículo 333 del Estatuto de Rentas, la misma dependencia del Municipio de Tunja, a través de los actos administrativos demandados, impuso a la demandante sanción equivalente al 20% de los ingresos brutos obtenidos durante los años 2014.*

- *Contra los actos administrativos, la sociedad presentó recurso de reconsideración.*

- *Mediante las Resoluciones No. 283 y 282 de 2018, el Municipio de Tunja reconsideró el monto de las sanciones y las disminuyó a $348.560.163 y $478.744.637, respectivamente. Los actos fueron notificados el 19 de noviembre de 2018.*

- *La Gobernación de Boyacá al hacer los pagos contractuales por el servicio de vigilancia y seguridad prestado por 2014 y 2015, mes a mes hizo la retención correspondiente por el impuesto de industria y comercio y complementarios, teniendo en cuenta la base gravable especial prevista en el artículo 462-1 del Estatuto Tributario Nacional para las empresas de vigilancia autorizadas por la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada.*

1.1.3. Cargos de nulidad:

a. *<u>El silencio administrativo positivo de la administración y la falta de competencia temporal (f. 184):</u>*

Indicó que el artículo 84 de la Ley 1437 de 2011 prevé que, en los casos expresamente previstos en las leyes, el silencio de la administración equivale a decisión positiva; ello, sumado a que los términos para que se entienda producida la decisión comienzan a contarse a partir del día en que se presentó la petición o recurso.

Dijo que en los artículos 406 a 428 del Estatuto de Rentas del Municipio de Tunja, Decreto 389 de 2006, se previó que los recursos de reposición o reconsideración serían resueltos en el término de un (1) año.

Agregó que en el artículo 415 del mismo estatuto, se indicó que una de las causales de nulidad de los actos de liquidación de impuestos y solución de recursos, ocurre "Cuando no se notifiquen dentro del término legal" (f. 185).

Advirtió que el recurso de reconsideración debe resolverse dentro del término señalado en precedencia, pero además, debe ser notificado en el mismo lapso; a su juicio, de nada vale que la resolución que desata el recurso se expida dentro del año siguiente si la notificación no se hace en el término legal.

Para soportar tal dicho, citó la sentencia proferida por el Consejo de Estado el 18 de octubre de 2018, radicación 05001-23-33-000-2013-01705-01, Consejera Ponente Doctora Stella Jeannette Carvajal Basto.

Afirmó que las Resoluciones No. 282 y 2836 fueron expedidas el 14 de octubre de 2018, sin embargo, la notificación personal se realizó hasta el 19 de noviembre de 2018, es decir, superado el término de un año. A renglón seguido, afirmó:

> *"Más aún, en el supuesto de que la administración hubiese enviado al día siguiente la citación para que el representante legal de la empresa se notificara personalmente, los diez días de que habla el artículo 288 del Decreto 389 de 2006 (Estatuto Tributario Municipal), vencían el 2 de noviembre de 2018, es decir, con posterioridad al término de un año para resolver el recurso de reconsideración, dando paso al silencio administrativo positivo. En efecto, la norma en cita dispone que las providencias que deciden los recursos se notificarán personalmente, o por edicto si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no compareciera dentro del término de los diez (10) siguientes –sic-, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación; en consecuencia, es evidente que la citación se envió, como en efecto ocurrió, cuando avanzaba el mes de noviembre de 2018" (f. 189).*

b. <u>La nulidad de los actos administrativos sancionatorios (f. 190):</u>

Advirtió que este cargo corresponde a las pretensiones subsidiarias. Argumentó que los funcionarios de la entidad territorial no tuvieron en cuenta la naturaleza del servicio prestado por la demandante y, por tanto, omitieron aplicar las normas especiales que buscan compensar el esfuerzo de las empresas de vigilancia y seguridad privada para mantenerse en el renglón de la economía por prestación de servicios, cuya ganancia es mínima, pues la mayor parte de los ingresos brutos

se destinan al pago de salarios, prestaciones sociales, carga tributaria y mantenimiento de los bienes utilizados para la prestación del servicio.

Lo anterior, dijo, fue la razón por la cual el legislador incluyó a las empresas autorizadas por la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada como destinatarias de una base gravable diferencial que fijó el 16% del A.I.U., sin que pueda ser inferior al 10% del contrato respectivo. Trajo en cita el artículo 462-1 del Estatuto Tributario y la sentencia C-495 de 1998 proferida por la Corte Constitucional.

Precisó que la entidad demandada calculó el impuesto y la sanción sin tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 y la Ley 1819 de 2016. En su criterio, el municipio "se excedió" al calcularlo sobre la base de los ingresos brutos del respectivo año y no sobre la base especial contemplada en el artículo 462-1 del Estatuto Tributario Nacional.

c. *Falta de competencia funcional (f. 196):*

Señaló que en las Resoluciones No. 1942 y 1943 de 2017 se anunció que "El Jefe de la Unidad de Liquidación de Impuestos Municipales de Tunja, en uso de sus facultades conferidas por los artículos 284 y 285, y acatando las disposiciones de los Artículos 328, 333 y 371 del Decreto 389 de 2006. (...)", sin embargo, firmó "OSCAR MEJIA MEJIA, PROFESIONAL UNIVERSITARIO – UNIDAD DE LIQUIDACIÓN", descartando que no funge como jefe de la unidad, además, que no precisó si quiera si se trataba de un funcionario encargado o comisionado para proferir los actos administrativos acusados. Citó el artículo 371 del Estatuto de Rentas del Municipio de Tunja.

Arguyó que si el empleado en mención no tenía la función de proferir los actos administrativos demandados, la falta de competencia no sanea las decisiones adoptadas por el Secretario de Hacienda de la Alcaldía Mayor de Tunja.

1.2. Auto admisorio de la demanda:

La demanda, luego de su corrección, fue admitida en auto proferido el 16 de mayo de 2019 (f. 204-205).

1.3. Contestación de la demanda (f. 211-219):

Frente a los ingresos que la Administración tuvo en cuenta para efectuar la liquidación, precisó que ***(i)*** *impuso la sanción por no declarar, conforme al artículo 333 del Decreto 389 de 2006 y* ***(ii)*** *las resoluciones se pronunciaron únicamente frente a la sanción por no declarar (incumplimiento de la obligación formal de declarar) más no de la obligación sustancial que corresponde al pago efectivo del tributo.*

Dijo que el recurso de reconsideración fue resuelto dentro del término legalmente establecido para el efecto, es decir, un año; ello, en la medida que el escrito de impugnación se radicó el 1 de noviembre de 2017 y se resolvió el 14 de octubre de 2018.

Agregó que, en virtud de los argumentos presentados en el recurso, el municipio accedió a la petición de revocar la sanción y, en su lugar, tener en cuenta valores diferentes por concepto de ingresos, solicitando una liquidación distinta. Insistió que el acto que resolvió el recurso de reconsideración accedió a lo pedido por el contribuyente, es decir, impuso la sanción atendiendo la certificación expedida por la Gobernación de Boyacá.

Indicó que la norma es clara al indicar que lo exigido es resolver el recurso, de forma que las resoluciones son válidas desde el mismo momento de su expedición, "de tal forma que el debate jurídico respecto de las consecuencias de una indebida notificación no corresponde al juicio de validez o legalidad, pues, se reitera, el requisito de publicidad no afecta o vicia el acto como tal pues corresponde a un tema de eficacia del mismo" (f. 213). Citó la sentencia C-957 de 1999 proferida por la Corte Constitucional.

Argumentó que este Tribunal ha señalado que el particular no puede valerse de la figura del silencio administrativo positivo para obtener la declaratoria de un derecho, máxime cuando prevalece el interés de la comunidad sobre el personal.

Propuso como excepciones:

i. Legalidad de las actuaciones de la Secretaría de Hacienda de la Alcaldía de Tunja.
ii. Genérica.

1.4. Audiencia inicial:

El 8 de noviembre de 2019 se realizó la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011; se agotaron las etapas de saneamiento del proceso, excepciones, fijación del litigio, conciliación, medidas cautelares y se decretaron pruebas (f. 300-302 y CD f. 305).

1.5. Alegaciones finales:

En la audiencia de pruebas realizada el 8 de noviembre de 2019, el Despacho consideró innecesaria la celebración de la audiencia de alegaciones y juzgamiento y, dispuso que los apoderados presentaran sus alegatos de forma escrita dentro de los 10 días siguientes a la celebración de la audiencia (f. 303 y vto. y CD f. 305).

1.5.1. Municipio de Tunja (f. 306-311):

Después de referir los problemas jurídicos planteados en la audiencia inicial, advirtió que en mayo de 2011 la demandante radicó formulario de registro de industria y comercio de Tunja, para el efecto, allegó el RUT y la copia de la cédula de ciudadanía del representante legal. En virtud de ello, se le asignó el Registro No. 228768, número de identificación municipal que es ***1)*** *la base de identificación para iniciar el proceso tributario y* ***2)*** *la obligación formal de declarar que contrae el contribuyente, conforme lo establece el artículo 294 del Decreto 389 de 2006 (Obligados a cumplir con los deberes formales). Mencionó la diferencia entre la obligación tributaria formal y sustancial.*

Luego, citó los artículos 123 y 300 del Decreto 389 de 2006 para señalar que si a la fecha de inicio de la auditoría no se informa a la Oficina de Impuestos sobre el cese de actividades o solicitud de cancelación de registro, el contribuyente está obligado a presentar las respectivas declaraciones de impuesto de industria y comercio.

Resaltó que el municipio pretende que se dé cumplimiento a la obligación formal de presentar la declaración del impuesto, indistintamente que haya percibido o no ingresos gravados en la jurisdicción.

Mencionó el procedimiento administrativo adelantado para imponer la sanción por no declarar y sostuvo que "procedió a determinar la base sancionatoria para la resolución sanción por no declarar el impuesto a cargo, equivalente a cargo, equivalente al 20% del reporte de información suministrada por la DIAN (...) donde dicha entidad certificó ***ingresos brutos*** *para el año 2014 y 2015..." (f. 309). Sin embargo, advirtió, esta información fue modificada al resolver los recursos de reconsideración, en tanto se tomaron los ingresos certificados por la Gobernación de Boyacá que fueron allegados por la misma sociedad demandante.*

Frente a la aplicación del artículo 462-1 del Estatuto Tributario Nacional, manifestó lo siguiente:

> *"...tenemos que el demandante solicita a su señoría se dé aplicación al artículo 462-1 del Estatuto Tributario, el cual ha sufrido algunas modificaciones a través del artículo 182 de la Ley 1819 de 2016, no obstante, debo precisar que los actos administrativos Resolución No. 1942 y 1943, las cuales imponen sanción por no declarar Impuesto de Industria y Comercio de los años gravables 2014 y 2015 de la respectiva vigencia fiscal 2015 y 2016 no está cuantificando la base gravable especial como lo consigna la demanda sino sancionando el incumplimiento de una obligación formal como lo es la presentación de la declaración, razón por la cual la sanción impuesta mediante la resolución sanción corresponde al 20% que en virtud del artículo 333 del Acuerdo Municipal No. 389 de 2006, no sobre el AIU que consigna el artículo 462-1 del Estatuto Tributario Nacional como lo pretende ANSE, toda vez que este (AIU) solo es procedente en la determinación de la base gravable, la cual determina el valor monetario del hecho o bien gravado, sobre el cual debe aplicarse la tarifa y así determinar el monto de la obligación tributaria a pagar" (f. 310) (Subrayas del original)*

Agregó que, para imponer la sanción por no declarar, la administración no puede realizar ningún análisis a la clase de actividad comercial o de servicios prestados por la empresa, pues el artículo 333 del Acuerdo Municipal No. 389 de 2006 no plantea dicha distinción, sino que "de forma plana y automática exige la imposición de una sanción por el veinte por ciento (20%) del valor de las consignaciones bancarias o ingresos brutos de quien persiste en su incumplimiento..." (f. 310).

Por lo anterior, solicitó se nieguen las pretensiones de la demanda.

1.5.2. Agencia Nacional de Seguridad Privada ANSE Ltda. (f. 312-334):

Reiteró los argumentos esgrimidos en la demanda para dar respuesta a los problemas jurídicos determinados en la audiencia inicial. Adicionalmente, frente al primer problema jurídico establecido en la audiencia inicial, sostuvo que no es lo

mismo la eficacia y validez de los actos administrativos, pues si bien en virtud del principio de presunción de legalidad estos son válidos desde el momento mismo de su expedición, hasta tanto no se revoque o declare nulo, su eficacia o capacidad de producir efectos jurídicos solamente surge cuando ha sido notificado a sus destinatarios. Citó la sentencia C-069 de 1995 proferida por la Corte Constitucional para referir que no es suficiente la producción del acto administrativo, porque para que sea eficaz o produzca efectos jurídicos se requiere su notificación en debida forma.

Sostuvo que la sentencia citada por la entidad demandada, C-975 de 1999, hizo alusión a la constitucionalidad del artículo 8 de la Ley 57 de 1985 que respalda lo considerado por la Corte Constitucional y el Consejo de Estado frente a la necesidad de los actos administrativos. Trajo en cita las sentencias proferidas por el Consejo de Estado el 12 de abril de 2007 (núm. 15532), 26 de febrero de 2014 (núm. 19219).

1.5.3. Ministerio Público: *No emitió concepto.*

II. CONSIDERACIONES

Una vez surtidas todas las etapas procesales, procede la Sala a abordar el caso bajo los problemas jurídicos establecidos en la audiencia inicial.

2.1. Problemas jurídicos:

En la audiencia inicial celebrada el 8 de noviembre de 2019, se fijó el litigio de la siguiente forma:

2.1.1. Problemas jurídicos de las pretensiones principales:

i. ¿Los actos administrativos por los cuales se resolvieron los recursos de reconsideración fueron expedidos dentro del término legal?

ii. ¿Dentro del término previsto en el Estatuto Tributario y el Estatuto de Rentas de Tunja, para resolver el recurso de reconsideración debe tenerse la notificación del acto administrativo, o basta la expedición del mismo?

2.1.2. Problemas jurídicos de las pretensiones subsidiarias:

i. *¿En los actos administrativos acusados el Municipio de Tunja tuvo en cuenta la naturaleza del servicio prestado por la sociedad demandante?*

ii. *¿Debía aplicarse la base gravable del 16% del A.I.U. del valor del contrato suscrito con la Gobernación de Boyacá, conforme al artículo 462-1 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 46 de las Leyes 1607 de 2012 y 1819 de 2016?*

iii. *¿El Municipio de Tunja desbordó los parámetros de la autonomía tributaria de la cual goza?*

iv. *¿Se desconoció el Estatuto Tributario al calcular la sanción por no declarar del Impuesto de Industria y Comercio de los años gravables 2014 y 2015 sobre los ingresos brutos del año y no sobre la base especial del 16% del A.I.U.?*

v. *¿Se configura la falta de competencia funcional porque en las Resoluciones No. 1942 y 1943 de 3 de octubre de 2017 se anunció al Jefe de la Unidad de Liquidación de Impuestos Municipales de Tunja, pero fueron suscritas por Oscar Mejía Mejía, Profesional Universitario – Unidad de Liquidación, sin que se indicara si actuaba como funcionario comisionado o encargado?*

2.2. Asunto previo

Sea lo primero advertir que revisado el recurso de reconsideración en el mismo no se formuló inconformidad alguna en relación con la falta de competencia funcional de quien suscribió las Resoluciones 1942 y 1943 de 2017, es decir, constituye un aspecto ajeno al debate que circunscribió el procedimiento administrativo y por ello este cargo no podía ser introducido en la demanda.

En auto proferido el 30 de agosto de 2018 por la Sección Cuarta del Consejo de Estado con ponencia del Consejero Doctor Julio Roberto Piza Rodríguez, en el expediente con radicación número: 44001-23-33-000-2016-00057-01(23229),

Actor: Empresas Públicas de Medellín S. A. ESP, Demandado: Municipio de Uribía, se recordó:

> *"...Sobre el particular, la Sala precisa que si bien es cierto que los hechos que se proponen en la discusión administrativa, al interponer el recurso de reconsideración, le imponen un marco a la demanda, en la medida en que no se aceptan nuevos hechos en la vía contencioso administrativa, porque ello atenta contra el debido proceso, también lo es que este criterio no impide que con ocasión de la demanda se puedan exponer nuevas argumentaciones tendentes a reforzar la petición de nulidad de los actos administrativos..."*

A su turno, la sentencia de 2 de julio de 2015 proferida por la misma sección dentro del proceso radicado con el número 52001-23-33-000-2013-00133-01 (20672), se señaló:

> *"Una vez se han decidido los recursos de la actuación administrativa y esta ha sido despachada desfavorablemente para el peticionario, este queda en libertad para acudir ante la jurisdicción a demandar la nulidad del acto, pero deberá impetrar las mismas pretensiones,* ***con fundamento en los mismas razones de hecho y de derecho que presentó ante la administración****, (...)" (Resaltado fuera de texto)*

Y a renglón seguido, en la misma sentencia, se citó la sentencia de 26 de septiembre de 2007, expediente 25000-23-24-000-2001-00082-01 (14847), magistrado ponente Juan Ángel Palacio Hincapié, en la cual se señaló:

> *"En concordancia con lo anterior, el artículo 63 ibídem, consagra como hipótesis haber decidido los recursos en la vía gubernativa, lo cual implica* ***la existencia de una discusión previa que el peticionario ha planteado a la Administración contra el acto administrativo de carácter particular y concreto*** *y cuya decisión por esa vía no ha satisfecho las pretensiones del contribuyente.*
>
> *Ahora bien, la procedencia o no de plantear nuevos hechos de inconformidad por vía de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, es un tema que la jurisprudencia[1] ha precisado por vía de interpretación, y en esta forma, se estructuró la tesis según la cual "****Los hechos que se presentan en la vía gubernativa imponen el marco de la demanda ante la jurisdicción no siendo viable aceptar nuevos hechos,*** *aunque si mejores argumentos de derecho.*
>
> *Si bien es cierto que los hechos que se proponen en la vía gubernativa le imponen un marco a la demanda, en la medida en que* ***no se aceptan nuevos hechos en la vía contencioso administrativa****,* ***porque ello atenta contra el debido proceso****, también lo es, que este criterio no impide que con ocasión de la demanda se expongan nuevas argumentaciones tendientes a reforzar*

---

[1] Sentencias del 23 de marzo de 2000, Exp. 5658, C.P. Dr. Juan Alberto Polo Figueroa, del 20 de octubre de 2000, Exp. 10665 C.P. Dr. Daniel Manrique G. Y del 23 de febrero de 1996, Exp. 7262 C.P. Dr. Delio Gómez Leyva.

> *la petición de nulidad de los actos administrativos acusados." (Se destaca fuera del original)*

Esta tesis, también encuentra respaldo en la sentencia proferida por la misma sección en sentencia de ***5 de julio de 2018****, radicación 25000-23-27-000-2010-00176-02 (20918), Consejera Ponente Dr. Stella Jeannette Carvajal Basto; demandante Hermerich & Payne (Colombia) Drilling Go y demandado: DIAN, en la cual señaló:*

> *"La Sección2 en forma reiterada ha expresado que «al contribuyente le es dable alegar "argumentos nuevos" en la etapa jurisdiccional, es decir, no planteados en la etapa gubernativa, si lo pretendido es la 'nulidad' de los actos administrativos, en razón a que el examen de legalidad del acto acusado debe efectuarse respecto de los fundamentos de derecho expuestos en la demanda, que a su vez deben concretarse a las causales de nulidad previstas en el Estatuto Tributario y las generales a que se refiere el inciso 2° del artículo 84 del Código Contencioso Administrativo3».*
>
> ***Y ha precisado que ante la Jurisdicción no pueden plantearse hechos nuevos -diferentes a los invocados en sede administrativa-, aunque sí mejores*** *o nuevos argumentos y fundamentos de derecho respecto de los planteados en los recursos interpuestos en la vía gubernativa4. Lo anterior, porque ello implica la violación del debido proceso de la Administración." (Se resalta)*

Como adelante se verá adelante en detalle, el recurso de reconsideración únicamente se contrajo a discutir la base de liquidación de la sanción por no declarar, pues para ello se tuvo en cuenta los ingresos brutos de la empresa y no los reales de la actividad de vigilancia desarrollados en el Municipio de Tunja y la base gravable del ICA, pero para nada se aludió a falta de competencia funcional de quien suscribió los actos administrativos que impusieron sanción por no declarar. Entonces, en este caso, no se trata de nuevas argumentaciones, sino de un hecho nuevo que, de atenderse, pondría en riesgo el debido proceso.

Por lo anterior, la Sala se abstendrá de ocuparse de este cargo.

---

[2] Entre otras, se pueden consultar las sentencias: del 19 de octubre de 2006, Exp. 15147, C.P. María Inés Ortiz Barbosa, del 3 de diciembre de 2009, Exp. 16183, C.P. Héctor J. Romero Díaz, del 16 de septiembre de 2010, Exp. 16691, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, del 3 de marzo de 2011, Exp. 16184, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 12 de agosto de 2014, Exp. 19036, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

[3] Cfr. la sentencia del 23 de noviembre de 2005, Exp. 14891, C.P. María Inés Ortiz Barbosa, que reiteró lo expuesto en la sentencia del 23 de marzo de 2001, Exp. 11686, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

[4] Entre otras, las sentencias del 3 de marzo de 2011, Exp. 16184, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, del 31 de enero de 2013, Exp. 18878, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, del 6 de noviembre de 2014, Exp. 20356, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 30 de agosto de 2016, Exp. 20281, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

2.3. De las excepciones:

El Municipio de Tunja propuso la excepción de "legalidad de las actuaciones de la Secretaría de Hacienda de la Alcaldía de Tunja"; comoquiera que se trata de un argumento de defensa, se resolverá en el fondo del asunto.

2.4. De la acumulación de pretensiones:

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, la Agencia Nacional de Seguridad Privada ANSE Ltda., a través de apoderado judicial, solicitó:

Pretensiones principales	***Pretensiones subsidiarias:***
Declarar la nulidad de la Resolución No. 283 de 18 de octubre de 2018 expedida por el Secretario de Hacienda del Municipio de Tunja, por falta de competencia temporal para resolver el recurso de reconsideración *interpuesto por la demandante contra la Resolución No. 1942 de 3 de octubre de 2017 que impuso una sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio del año gravable 2014.*	*Declarar la nulidad de la* ***Resoluciones No. 1942 y 1943 de 3 de octubre de 2017 expedidas por el Jefe de la Unidad de Liquidación de Impuestos de Tunja, mediante la cual se impuso una sanción por no declarar*** *el impuesto de industria y comercio correspondientes a los años 2014 y 2015.*
Declarar la nulidad de la Resolución No. 282 de 14 de octubre de 2018 expedida por el Secretario de Hacienda del Municipio de Tunja por falta de competencia temporal para resolver el recurso de reconsideración *interpuesto contra la Resolución No. 1943 de 3 de octubre de 2017 en la cual se impuso una sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio del año gravable 2015.*	
A título de restablecimiento del derecho, "QUE HA OPERADO EL SILENCIO ADMINISTRATIVO POSITIVO" respecto del ***recurso de reconsideración*** *interpuesto el 1 de noviembre de 2017 contra las Resoluciones 1942 y 1943 de 2017.*	*A título de restablecimiento del derecho, se ordene al Municipio de Tunja a liquidar* ***el impuesto de industria y comercio, incluida*** *la sanción que debe pagar la demandante por los años gravables 2014 y 2015,* ***con fundamento en el artículo 462-1 del Estatuto Tributario, es decir, teniendo en cuenta la base gravable del 16% del A.I.U.***

A primera vista se devela que la prosperidad de las pretensiones principales, conduce a un restablecimiento del derecho que coincide parcialmente, con las pretensiones subsidiarias: la sanción que debe pagar el demandante por no declarar el impuesto de industria y comercio.

Sin embargo, la pretensión subsidiaria de restablecimiento, además de pedir que se ordene liquidar la sanción por no declarar, introduce la que apunta a la liquidación del impuesto de industria y comercio.

En materia de la acumulación de pretensiones principales y subsidiarias la Sala precisa que el artículo 165 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo permite la acumulación de pretensiones y señala como uno de los requisitos que todas sean conexas, es decir, deben guardar relación entre sí, además que no se excluyan entre sí, salvo que se propongan como principales y subsidiarias.

En este caso, la pretensión principal de nulidad recae sobre los actos que resolvieron el recurso de reconsideración frente a la sanción por no declarar, en consecuencia, no pueden escindirse de los actos que impusieron la sanción. En esta medida, no puede la Sala considerar que, en realidad, está ante una acumulación de pretensiones, sino que todas ellas resultan ser principales, así:

- *La nulidad de la Resolución No. 1942 de 3 de octubre de 2017 que impuso una sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio del año gravable 2014 y de la Resolución No. 283 de 18 de octubre de 2018 que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra el acto inicial, las dos expedidas por el Secretario de Hacienda del Municipio de Tunja.*

- *La nulidad de la Resolución No. 1943 de 3 de octubre de 2017 que impuso una sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio del año gravable 2015 y de la Resolución No. 282 de 18 de octubre de 2018 que resolvió el recurso de reconsideración contra el acto inicial, las dos expedidas por el Secretario de Hacienda del Municipio de Tunja.*

En efecto, la nulidad no podría ser estudiada de forma independiente, como pretensiones principales y subsidiarias, pues, conforme lo prevé el artículo 163 del CPACA, si el acto objeto de demanda ***fue objeto de recursos*** *se entenderán*

demandados los que lo resolvieron. Únicamente, de esta forma, quedará debidamente individualizada la pretensión.

En tales condiciones, tampoco puede escindirse el fundamento principal de la demanda, que es la configuración del silencio administrativo positivo que se pide declarar respecto del recurso de reconsideración pues, no queda duda, operado el mismo, la consecuencia es que, lo expuesto en el recurso de reconsideración se entenderá resuelto a favor del recurrente.

Entonces, en materia del restablecimiento del derecho, se anticipa, la consecuencia de la nulidad, no puede trascender la materia que ha sido decidida tanto en el acto inicial, como en el recurso de reconsideración, en este caso, la sanción por no declarar, sin avanzar a temas diferentes, como la liquidación del impuesto de industria y comercio.

Sobre las anteriores bases se examinará el caso.

2.5. El silencio administrativo positivo en asuntos de naturaleza tributaria:

El artículo 732 del Estatuto Tributario prevé que la Administración de Impuestos tendrá ***un (1) año*** *para* ***resolver*** *los recursos de reconsideración o reposición, el cual será contado a partir de* ***su interposición en debida forma.***

A su turno, el artículo 734 del mismo cuerpo normativo establece que si transcurre el término antes señalado (1 año), sin perjuicio de la suspensión del término para resolver por inspección tributaria (art. 733), ***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.*

Y en el artículo 730[5], estableció que los actos de liquidación de impuestos y resolución de recursos, proferidos por la Administración Tributaria, serían nulos, entre otros, cuando ***no se notifiquen dentro del término legal.***

De otra parte, el Decreto 389 de 29 de diciembre de 2006 "Por medio del cual se ordena y renumera el Estatuto de Rentas del Municipio de Tunja compilando en un solo

---

[5] Norma vigente para la causación del impuesto, pues fue derogado por el artículo 122 de la Ley 1943 de 2018 y el artículo 160 de la Ley 2010 de 2019.

cuerpo jurídico la totalidad de la normatividad tributaria del Municipio de Tunja" (f. 73 y ss.), en los artículos 415[6], 417[7] y 419[8] transcribió las disposiciones del estatuto nacional.

La Sección Cuarta del Consejo de Estado en la sentencia proferida el 13 de septiembre de 2017 dentro del proceso radicado con el número 05001-23-31-000-2011-00984-01(21514) y con ponencia del Consejero Doctor Jorge Octavio Ramírez Ramírez, explicó:

> *"3.1 El silencio administrativo es un fenómeno en virtud del cual la ley contempla que, en determinados casos, a la falta de decisión de la Administración frente a peticiones o recursos elevados por los administrados, se le da un efecto que puede ser negativo o positivo. Ese efecto se conoce como acto ficto o presunto pues, aunque en tales eventos no existe una decisión expresa que contenga la voluntad de la Administración frente al asunto que ha sido sometido a su consideración, la ley le da al silencio de la Administración unos efectos similares a los del acto administrativo expreso. La razón de ser del fenómeno del silencio administrativo es la de evitar que los asuntos que la Administración debe resolver queden sin decidir de manera indefinida. En el caso del silencio negativo, le abre al interesado la posibilidad de demandar el acto ficto negativo, a pesar de que las autoridades hayan omitido su deber de pronunciarse. Y* ***en el caso del silencio positivo, el acto presunto hace que el administrado vea satisfecha su pretensión como si la autoridad la hubiera resuelto de manera favorable.***
>
> *3.2 Existen algunas diferencias entre los efectos del acto ficto negativo y del acto ficto positivo. Una de ellas es que mientras que la ocurrencia del silencio negativo no impide que la Administración se pronuncie sobre el asunto, a pesar de haber transcurrido el plazo legal para ello,* ***la configuración del silencio 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 recurso respectivos.***
>
> *3.3 Ahora bien, 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 (en nuestro ordenamiento, la regla general es el silencio negativo); y iii) que la autoridad que estaba en la obligación de resolver, no lo haya hecho dentro del plazo legal. Respecto de este último requisito, ha dicho la Sala que* ***dentro del plazo señalado no solo debe emitirse la decisión, sino notificarse en debida forma***[9]*." (Resaltado fuera de texto)*

---

[6] *Causales de nulidad.*
[7] *Término para resolver los recursos*
[8] *Silencio administrativo.*
[9] *Al respecto, la Sala ha manifestado: 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. Sentencia del 17 de*

Así mismo, en la sentencia proferida el 15 de agosto de 2018 dentro del proceso radicado con el número 76001-23-33-000-2012-00608-01(22565) y con ponencia del mismo ponente, precisó:

> *"2.1.- De conformidad con el artículo 732 del E.T., la administración tributaria* ***tiene un término de un año para resolver los recursos de reconsideración*** *o reposición, contado a partir de su interposición en debida forma.*
>
> *Esta Sección[10] ha precisado que* ***el término "resolver" al que se refiere la norma, comprende la notificación del respectivo acto administrativo****, pues mientras el contribuyente no conozca la determinación de la administración, esta no produce efectos jurídicos y no puede considerarse resuelto el recurso.*
>
> *2.2.- Tratándose de los actos de liquidación de impuestos y resolución de recursos,* ***la sola notificación extemporánea de los mismos da lugar a su nulidad,*** *por expresa disposición del artículo 730-3 del Estatuto Tributario, que señala:*
>
> > *"ARTICULO 730. CAUSALES DE NULIDAD. Los actos de liquidación de impuestos y resolución de recursos, proferidos por la Administración Tributaria, son nulos:*
> > *(...)*
> > *3. Cuando no se notifiquen dentro del término legal.*
> > *(...)"*
>
> *Todo, con fundamento en la pérdida de competencia temporal de la administración para pronunciarse y liquidar o modificar el gravamen.*
>
> *Tales actos – los notificados extemporáneamente- pueden ser objeto de una solicitud de declaratoria de ocurrencia del silencio administrativo positivo, o bien, ser demandados ante la jurisdicción contenciosa, con fundamento en la causal de nulidad del artículo 730-3 ib., en concordancia con el artículo 137 del CPACA, que consagra la expedición sin competencia, como causal de anulación.*
>
> ***2.3.- Eso es así, porque aunque comparten una causa común (la pérdida de competencia temporal de la administración), se trata de vías independientes: con ocasión de la primera, se produce un acto nuevo, que puede o no, ser favorable a los intereses del recurrente, mientras que cuando se acude a la sede contenciosa, el juez declarará la nulidad de la decisión recurrida, con los efectos que esto genera; esto es, la firmeza de la declaración privada, la desaparición de la sanción, la prosperidad de lo pretendido en la solicitud o recurso respectivo, etc.***
>
> *La ocurrencia del silencio administrativo positivo en este caso concreto, no impide que el contribuyente acuda a la jurisdicción contenciosa, porque se trata de una ficción que opera en su favor; luego, este tiene la opción de*

---

julio de 2014, radicado No. 15001-23-31-000-2010-00982-01 (19311) C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

[10] Ver Exp.; 19515 de Septiembre 12 de 2013, 17142 de octubre 21 de 2010, y 15532 de abril 12 de 2007.

> *hacer uso o no de la misma. Por eso, se reitera, el ciudadano tiene la posibilidad de acudir a una u otra vía, elección que dependerá de sus intereses particulares." (Destacado fuera del texto original)*

A su turno, en la sentencia proferida el 5 de abril de 2018, radicación 05001-23-33-000-2012-00645-02 (21550)[11]*, se precisó que el término* ***"resolver"***[12] *al que se refiere la norma,* ***comprende la notificación del respectivo acto administrativo****, pues mientras el contribuyente no conozca la determinación de la administración, esta no produce efectos jurídicos y no puede considerarse resuelto el recurso. Aunado a lo anterior, luego de referir las causales de nulidad y la configuración del silencio administrativo positivo, dijo:*

> *"Todo, con fundamento en la pérdida de competencia temporal de la Administración para pronunciarse y liquidar o modificar el gravamen.*
>
> *Tales actos – los notificados extemporáneamente-* ***pueden*** *ser objeto de una solicitud de declaratoria de ocurrencia del silencio administrativo positivo,* ***o bien, ser demandados ante la jurisdicción contenciosa,*** *con fundamento en la causal de nulidad del artículo 730-3 ib., en concordancia con el artículo 137 del CPACA, que consagra la expedición sin competencia, como causal de anulación.*
>
> *2.3.- Eso es así, porque aunque comparten una causa común (la pérdida de competencia temporal de la Administración), se trata de vías independientes: con ocasión de la primera, se produce un acto nuevo, que puede o no, ser favorable a los intereses del recurrente,* ***mientras que cuando se acude a la sede contenciosa, el juez declarará la nulidad de la decisión recurrida, con los efectos que esto genera****; esto es, la firmeza de la declaración privada, la desaparición de la sanción,* ***la prosperidad de lo pretendido en la solicitud o recurso respectivo****, etc.*
>
> *La ocurrencia del silencio administrativo positivo en este caso concreto, no impide que el contribuyente acuda a la jurisdicción contenciosa, porque se trata de una ficción que opera en su favor; luego,* ***este tiene la opción de hacer uso o no de la misma****. Por eso, se reitera,* ***el ciudadano tiene la posibilidad de acudir a una u otra vía, elección que dependerá de sus intereses particulares***[13]*." (Resaltado fuera de texto)*

---

[11] *C.P. Doctor Jorge Octavio Ramírez*

[12] *Este criterio también fue zanjado en las siguientes sentencias:* ***1)*** *1 de agosto de 2018, radicación 13001-23-31-000-2012-00408-01(22061), C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto;* ***2)*** *21 de febrero de 2019, radicación 15001-23-31-000-2005-01241-01(21974), C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez;* ***3)*** *20 de septiembre de 2017, radicación 15001-23-33-000-2013-00035-01(20890), C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto (E);* ***4)*** *25 de septiembre de 2017, radicación 19001-23-31-000-2007-00001-01(21055), C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto;* ***5)*** *5 de abril de 2018, radicación 19001-23-33-000-2013-00156-01(21200), C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.*

[13] *Piénsese, por ejemplo, en aquel que no desee someterse a la contingencia de que la administración niegue su solicitud de declarar la existencia del acto ficto, sumada al posterior juicio de dicha decisión, y elija entonces acudir directamente al juez. Por el contrario, puede suceder que el contribuyente confíe en una decisión favorable por parte de la Administración, y en consecuencia, escoja pedir que se declare la ocurrencia del silencio administrativo positivo.*

En ese orden de ideas, en términos de la misma sentencia, resulta irrelevante la omisión o falta de protocolización[14] del silencio administrativo positivo, pues la ***nulidad*** *deriva directamente del incumplimiento del plazo contemplado por la ley para la resolución del recurso. Ello, sin perderse de vista que la regla general es que el silencio de la administración* ***opera de pleno derecho, por el mero transcurso del tiempo:***

> *"3.4.- El Estatuto Tributario prevé que sea la Administración la que de oficio o a petición de parte declare la ocurrencia del silencio administrativo positivo. Eso significa que el acto ficto surte efectos, igualmente, a partir del día siguiente a la configuración del silencio administrativo, sin perjuicio del reconocimiento que de esa situación haga, mediante acto expreso declarativo, la Administración."*

Criterio que fue reiterado en la sentencia proferida el 18 de octubre de 2018[15] con ponencia de la Consejera Doctora Stella Jeannette Carvajal Basto, cuando se indicó que no procedía el argumento de falta de presentación de la solicitud de declaratoria del silencio administrativo positivo como requisito para su configuración; dijo que la regla general es que opera de pleno derecho. Además, en la sentencia proferida el 3 de mayo de 2018[16] se precisó también que la protocolización del silencio administrativo positivo establecida en el artículo 85 del CPACA tiene un valor declarativo más no constitutivo.

2.6. Caso concreto:

2.6.1. Del silencio administrativo positivo en relación con la sanción por no declarar:

En el plenario se encuentran probadas las siguientes actuaciones adelantadas por el Municipio de Tunja:

Actuación	***Año gravable 2014***	***Año gravable 2015***
Sanción por no declarar	*Resolución No. 1942 de 3 de octubre de 2017*	*Resolución No. 1943 de 3 de octubre de 2017*

---

[14] *En la sentencia proferida el 3 de mayo de 2018 (Radicación 05001-23-33-000-2013-01971-01(22243), C.P. Dr. Milton Chaves García), indicó que "a partir de la interposición del recurso de reconsideración en debida forma, la Administración cuenta con el término de un (1) año para resolverlo,* ***so pena de que opere la figura del silencio administrativo positivo****, el cual ha de ser declarado de oficio por la Administración o a petición de parte, esto es, una vez se cumpla con los presupuestas legales, el silencio administrativo positivo en materia tributaria opera por mandato legal y así ha de reconocerlo la Autoridad Tributaria,* ***sin que sea necesaria su protocolización****." (Resaltado fuera de texto)*

[15] *Radicación número 05001-23-33-000-2013-01705-01(22099).*

[16] *Ídem 7.*

Recurso reconsideración	*Presentado para las dos resoluciones el **1 de noviembre de 2017** (f. 63 y 72)*	
Auto que admitió recurso de reconsideración	*Auto No. 213 de 1 de diciembre de 2017 (f. 268). Notificación de 29 de diciembre de 2017 (f. 270)*	*Auto No. 212 de 1 de diciembre de 2017 (f. 229). Notificación de 16 de febrero de 2018 (f. 231)*
Actos que resolvieron los recursos de reconsideración	*Resolución No. 283 de 14 de octubre de 2018 (f. 259).*	*Resolución No. 282 de 14 de octubre de 2018.*
	***Notificación personal:** 19 de noviembre de 2018 (f. 266)*	***Notificación personal:** 19 de noviembre de 2018 (f. 227)*

*Como se observa, la sociedad demandante presentó el recurso de reconsideración contra las Resoluciones No. 1942 y 1943 de 2017 el **1 de noviembre de 2017**, es decir, que el Municipio de Tunja debía **resolver**, es decir, expedir el acto administrativo y **notificarlo,** a más tardar el **1 de noviembre de 2018**; sin embargo, la diligencia de notificación personal se realizó hasta el **19 de noviembre de 2018**, esto es, cuando ya había fenecido el término legal.*

En ese sentido, la Secretaría de Hacienda perdió competencia para pronunciarse sobre el recurso de reconsideración al configurarse el silencio administrativo positivo.

*Corolario de lo expuesto, con el fin de dar respuesta a los dos problemas jurídicos principales, deberá decirse que si bien es cierto que los actos administrativos por los cuales se resolvieron los recursos de reconsideración fueron expedidos dentro del término legal, esto es, un año, no lo es menos que **no fueron notificados en el mismo tiempo.** En otras palabras, no fue **resuelto** oportunamente.*

2.6.2. Del silencio administrativo positivo en relación con la liquidación del impuesto - artículo 462-1 del Estatuto Tributario:

*Conforme se ha analizado los actos administrativos demandados decidieron sancionar a la ahora demandante **por no declarar** el impuesto de industria y comercio.*

La norma que se pide aplicar por ocurrencia del silencio administrativo positivo, prevé:

> *"Art. 462-1. Base gravable especial.*
>
> *Para los servicios integrales de aseo y cafetería, de vigilancia, autorizados por la Superintendencia de Vigilancia Privada, de servicios temporales prestados por empresas autorizadas por el Ministerio del Trabajo y en los*

prestados por las cooperativas y pre-cooperativas de trabajo asociado en cuanto a mano de obra se refiere, vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria o quien haga sus veces, a las cuales se les haya expedido resolución de registro por parte del Ministerio del Trabajo, de los regímenes de trabajo asociado, compensaciones y seguridad social, como también a los prestados por los sindicatos con personería jurídica vigente en desarrollo de contratos sindicales debidamente depositados ante el Ministerio de Trabajo, la tarifa será del 16% en la parte correspondiente al AIU (Administración, Imprevistos y Utilidad), que no podrá ser inferior al diez por ciento (10%) del valor del contrato.

Para efectos de lo previsto en este artículo, el contribuyente deberá haber cumplido con todas las obligaciones laborales, o de compensaciones si se trata de cooperativas, pre-cooperativas de trabajo asociado o sindicatos en desarrollo del contrato sindical y las atinentes a la seguridad social.

***PARÁGRAFO.** Esta base gravable especial se aplicará igualmente al Impuesto de Industria y Comercio y complementarios, para efectos de la aplicación de la retención en la fuente del impuesto sobre la renta y de la retención en la fuente sobre el Impuesto de Industria y Comercio y Complementarios, así como para otros impuestos, tasas y contribuciones de orden territorial."*

En la **Resolución No. 1942 de 3 de octubre de 2017** expedida por el Jefe de la Unidad de Liquidación de la Oficina de Impuestos Municipales de Tunja, se consideró:

"Que por verificación efectuada por la Unidad de Fiscalización de la Secretaría de Hacienda Municipal se determinó que el Contribuyente AGENCIA NACIONAL DE SEGURIDAD PRIVADA ANSE (...) omitió la presentación de la declaración de Industria y Comercio correspondiente al periodo gravable 2014, fiscal 2015.

Que acatando lo dispuesto por el artículo 400 del Decreto 289 de 2006, concorde con el Art 715 del Estatuto Tributario, mediante Emplazamiento Previo por No Declarar No. 184-228768-2017 de fecha 14 de agosto de 2047, notificado el día 16 de agosto de 2017 (...), se invitó al contribuyente para que, dentro del término de un (1) mes contado a partir de su notificación, presentara la declaración tributaria por el concepto y periodo señalados.

(...)

*Que al no presentar información, de conformidad con los parámetros establecidos en las normas procedimentales y dentro de los términos señalados, se procederá a proferir el acto correspondiente imponiendo la Sanción del 20% de los ingresos brutos de quien persiste en su Incumplimiento, que determine la Administración Municipal por el periodo al cual corresponda la declaración no presentada, con ingresos brutos por valor de **SIETE MIL SESENTA Y CUATRO MILLONES SETECIENTOS VEINTICINCO MIL PESOS M/CTE ($ 7.064.725.000)**, es decir que la sanción se cuantifica de acuerdo a los Ingresos Brutos del año gravable 2014 (...).*

(...)

Así las cosas, dado que el contribuyente para el año gravable 2014 realizó actividad comercial, generando ingresos que constituyeron incremento en su patrimonio, los cuales no fueron declarados, el Despacho procederá aplicar (sic) la sanción liquidada, ello sin perjuicio de la facultad del contribuyente de reducir el valor de la misma, siempre que presente la respectiva declaración en los términos del parágrafo segundo del artículo 333 del Decreto 389 de 2006..." [f. 278] (Subrayado fuera de texto)

Por lo anterior, resolvió:

*"**ARTÍCULO 1º: IMPONER** Sanción por No Declarar a AGENCIA NACIONAL DE SEGURIDAD PRIVADA ANSE (...), por valor de **MIL CUATROCIENTOS SESENTA Y DOS MILLONES NOVECIENTOS TREINTA Y OCHO MIL PESOS M/CTE ($ 1.462.938.000)**, de conformidad con lo expuesto en la parte emotiva (sic)." (f. 243). (Subrayado fuera de texto)*

A su turno, en la **Resolución No. 1943 de 3 de octubre de 2017** expedida por el Jefe de la Unidad de Liquidación de la Oficina de Impuestos Municipales de Tunja, también se consideró:

"Que por verificación efectuada por la Unidad de Fiscalización de la Secretaría de Hacienda Municipal se determinó que el Contribuyente AGENCIA NACIONAL DE SEGURIDAD PRIVADA ANSE (...) omitió la presentación de la declaración de Industria y Comercio correspondiente al periodo gravable 2015, fiscal 2016.

Que acatando lo dispuesto por el artículo 400 del Decreto 289 de 2006, concorde con el Art 715 del Estatuto Tributario, mediante Emplazamiento Previo por No Declarar No. 185-228768-2017 de fecha 14 de agosto de 2047, notificado el día 16 de agosto de 2017 (...), se invitó al contribuyente para que, dentro del término de un (1) mes contado a partir de su notificación, presentara la declaración tributaria por el concepto y periodo señalados.

(...)

*Que al no presentar información, de conformidad con los parámetros establecidos en las normas procedimentales y dentro de los términos señalados, se procederá a proferir el acto correspondiente imponiendo la Sanción del 20% de los ingresos brutos de quien persiste en su Incumplimiento, que determine la Administración Municipal por el periodo al cual corresponda la declaración no presentada, con ingresos brutos por valor de **SIETE MIL TRESCIENTOS CATORCE MILLONES SEISCIENTOS OCHENTA Y OCHO MIL PESOS M/CTE ($ 7.314.688.000)**, es decir que la sanción se cuantifica de acuerdo a los Ingresos Brutos del año gravable 2015 (...).*
(...)

Así las cosas, dado que el contribuyente para el año gravable 2015 realizó actividad comercial, generando ingresos que constituyeron incremento en su patrimonio, los cuales no fueron declarados, el Despacho procederá

> *aplicar (sic) la sanción liquidada, ello sin perjuicio de la facultad del contribuyente de reducir el valor de la misma, siempre que presente la respectiva declaración en los términos del parágrafo segundo del artículo 333 del Decreto 389 de 2006..." (f. 243) (Subrayado fuera de texto)*

Por lo anterior, resolvió:

> *"**ARTÍCULO 1º: IMPONER** Sanción por No Declarar a AGENCIA NACIONAL DE SEGURIDAD PRIVADA ANSE (...), por valor de **MIL CUATROCIENTOS SESENTA Y DOS MILLONES NOVECIENTOS TREINTA Y OCHO MIL PESOS M/CTE ($ 1.462.938.000)**, de conformidad con lo expuesto en la parte emotiva (sic)." (f. 243). (Subrayado fuera de texto)*

No queda duda, entonces, que en ellos nada se decidió en relación con la liquidación del impuesto, en consecuencia, no puede el actor pretender que, a partir de la nulidad de los actos demandados, se determine el valor del ICA a pagar por los años 2014 y 2015, tal pretensión no puede ser consecuencia de lo decido en las Resoluciones Nos. 1942 y 1943 de 3 de octubre de 2017 expedidas por el Jefe de la Unidad de Liquidación de Impuestos de Tunja, mediante la cual se impuso una sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio correspondientes a los años 2014 y 2015.

Ha dicho la doctrina que el acto administrativo es "toda manifestación unilateral de voluntad por parte de quienes ejercen funciones administrativas, sean órganos públicos del Estado o simples particulares tendiente a la producción de efectos jurídicos. Es decir, con la capacidad suficiente para alterar el mundo jurídico. ***Si la manifestación de voluntad no decide, no es un acto administrativo***"[17], *así mismo la jurisprudencia ha sostenido:*

> *"...El acto en la doctrina general, en forma simple, es una manifestación de voluntad de un ente de derecho. Es una decisión que produce efectos jurídicos.* ***La noción de decisión es entonces un concepto central dentro de esta materia y se infiere que para que la jurisdicción intervenga a modo de control se requiere que el objeto sobre el cual actúa, constituya en materia de manifestación intencional, la voluntad de una decisión****...Así, el acto administrativo, a la luz de la ley colombiana es un manifestación de voluntad, mejor se diría de la intención,... en virtud de la cual se dispone, se decide, se resuelve una situación o una cuestión jurídica, para como consecuencia, crear, modificar o extinguir una relación de derecho*[18]" [19]

---

[17] *SANTOFIMIO, Jaime Orlando, El acto administrativo, Universidad Externado de Colombia, 1994, pág. 59*
[18] *Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia de 22 de enero de 1987; M.P. Hernán Guillermo Aldana Duque, Exp. 549.*
[19] *Consejo De Estado, Sección Tercera, sentencia proferida el 20 de febrero de 2008, en el proceso con radicación número 11001-03-26-000-2001-00062-01(21845) y ponencia de la doctora Myriam Guerrero de Escobar.*

Dicho de otra forma, si los actos que impusieron la sanción por no declarar ***no decidieron sobre la determinación del impuesto****, mal puede acudirse a la jurisdicción para solicitarle que, a título de restablecimiento del derecho, en aplicación del artículo 462-1 del Estatuto Tributario, se ordene al Municipio de Tunja a liquidar el impuesto de industria y comercio, teniendo en cuenta la base gravable del 16% del A.I.U., ello como consecuencia de la nulidad de las Resoluciones No. 1942 y 1943 de 3 de octubre de 2017 expedidas por el Jefe de la Unidad de Liquidación de Impuestos de Tunja, mediante la cual se impuso una sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio correspondientes a los años 2014 y 2015.*

Como los actos iniciales, se reitera, ***no determinaron el impuesto a pagar****, de su nulidad no puede derivarse el restablecimiento deprecado. Por tal circunstancia, la demanda es sustancialmente inepta, para perseguir que con fundamento en el silencio administrativo positivo se liquide el impuesto de industria y comercio.*

Ahora, en los recursos de reconsideración presentados contra las Resoluciones Nos. 1942 y 1943 de 3 de octubre de 2017, la Agencia Nacional de Seguridad Privada ANSE Ltda. manifestó:

> *"Es necesario tener en cuenta que acorde con la jerarquía de las leyes, PRIMAN las de ORDEN NACIONAL es así como debe tenerse en cuenta que es la ley 1607 de 2012; por la cual se expidieron normas en materia tributaria y se dictaron otras disposiciones, y que ha sido Reglamentada por el Decreto Nacional 2763 de 2012, Reglamentada por el Decreto Nacional 862 de 2012, Reglamentada Parcialmente por el Decreto Nacional 803 de 2013, Reglamentada Parcialmente por el Decreto Nacional 568 de 2013. Reglamentada parcialmente por el Decreto Nacional 1793 de 2013, Reglamentada parcialmente por el Decreto 1794 de 2013, Reglamentada parcialmente por el Decreto Nacional 23418 de 2013, Reglamentada por el Decreto Nacional 2701 de 2013."*

A renglón seguido, transcribió el artículo 462-1 y dijo que la norma, en forma taxativa, estableció que el A.I.U. correspondía al 10% del valor total del contrato y que la base especial se aplicaría para efectos de retención en la fuente del impuesto sobre la renta, al igual que para los impuestos territoriales, más adelante sostuvo:

> *"2.-2.- Es por esta razón JURÍDICA y teniendo en cuenta que los servicios que prestamos como AGENCIA NACIONAL DE SEGURIDAD PRIVADA son de VIGILANCIA autorizados por la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada, la base legal que se debe tomar p**ara liquidar los***

> ***impuestos de industria y comercio*** *deben ser el valor del AIU el cual corresponde a la suma de (...) valor que fue tomado correctamente por la Gobernación de Boyacá para efectuarnos la retención de Industria y Comercio en el año 2014 [2015] tal como se prueba con la certificación adjunta.*
>
> *2.3.- Por lo expuesto con antelación, tenemos que concluir que legalmente* ***la base correcta a tener en cuenta para liquidar y pagar el impuesto de Industria y Comercio*** *del año 2014 [2015] será el valor correspondiente al AIU con fundamento además en la Certificación expedida por la Gobernación de Boyacá que corresponde a un valor de (...)." (f. 284 y 249)*

Por lo anterior, solicitó:

> *"**SEGUNDO.** Consecuencia de lo anterior se sirva,* ***liquidar el impuesto*** *correspondiente con fundamento en los parámetros de la ley 1607 2012 artículo 462-1" (f. 62 y 71)*

Como se observa, en el procedimiento administrativo que, sea dicho se inició de oficio, ***se abrió el debate sobre la sanción por no declarar****, no sobre* ***monto del impuesto de industria y comercio****, es decir,* ***únicamente*** *se hizo alusión a la obligación formal a cargo del contribuyente: la de* ***declarar el impuesto****, pero en manera alguna se hizo una liquidación oficial del mismo.*

En ese orden de ideas, si en la actuación administrativa había decidido sobre ***la sanción por no declarar*** *y no sobre la determinación del impuesto, que ya había sido retenido por la Gobernación de Boyacá, en el recurso de reconsideración* ***no*** *era procedente para la sociedad, ahora demandante, debatiera éste último asunto - la determinación del impuesto -.*

En ese contexto, si bien es cierto que la actuación administrativa inició de oficio en virtud de la función fiscalizadora del Municipio de Tunja, no lo es menos que la decisión administrativa ***invitó al contribuyente a presentar la liquidación del impuesto y ante tal omisión aplicó sanción por no declarar****, en esas condiciones, al interponer el recurso de reconsideración lo único que podía debatirse era* ***la sanción por no declarar y no la liquidación del impuesto de lo cual nunca se ocuparon los actos proferidos por el municipio****. En tales condiciones, aprovechar el recurso de reconsideración para solicitar la liquidación del impuesto, era, cuando menos incongruente, por las siguientes razones:*

1. *Como lo señala la parte actora, "[l]a Gobernación de Boyacá al hacer los pagos contractuales por el servicio de vigilancia y seguridad privada (...) hizo la retención correspondiente por el impuesto de Industria y Comercio y*

Complementarios", es decir que la determinación del ***impuesto*** *había sido decidida por el Departamento de Boyacá y no por el Municipio de Tunja en los actos cuya nulidad se pretende.*

2. *En estas condiciones, la pretensión de restablecimiento del derecho, dirigida a que* ***se liquide el impuesto conforme*** *a la Ley 1607 2012 artículo 462-1, no puede lograrse en vía judicial porque ello nunca fue objeto de la decisión por la cual se sancionó a la demandante por* ***no declararlo*** *y, en consecuencia, no puede quedar inmerso en el silencio administrativo positivo que se demanda y, en efecto, se precisa configurado.*

3. *El recurso de reconsideración avanza a la forma como se liquidó* ***la sanción por no declarar****, pero no a la liquidación del ICA que corresponde a un debate distinto o, si se quisiera un hecho nuevo, como es la obligación sustancial de pago del impuesto. Recuérdese que, en este caso, se sancionó a ANSE Ltda, por* ***no cumplir con la obligación formal de declarar el impuesto****, nada más.*

En otras palabras, si la sociedad demandante estaba inconforme con la liquidación del ICA, como tal liquidación la hizo el Departamento de Boyacá, ante esa entidad tenía que acudir para que procediera a determinarlo conforme a la norma que consideraba aplicable, no introduciéndolo en el trámite adelantado por el municipio en ejercicio del recurso de reconsideración y luego en la demanda, pues, se reitera, aquél no dio origen a ello. Como se observa en las Certificaciones expedidas por la Gobernación de Boyacá vistas a folios 253 y 288, el ICA fue retenido por el Departamento, frente a ello no se pronunció el municipio en los actos demandados.

En ese entendido, en términos de la sentencia T-033 de 2002 proferida por la Corte Constitucional, la congruencia es una regla que condiciona la competencia otorgada a la autoridad administrativa y, por tanto, delimita el contenido de las decisiones que deben expedir, "de tal manera que: a) solamente pueden resolver sobre lo solicitado o, b) ***en relación directa con aspectos vinculados a lo pedido por los interesados y que se encuentren debidamente probados****". Así entonces, la congruencia es un principio para la administración y para* ***el administrado****, de manera que no puede desviarse el objeto del procedimiento tributario, es imprescindible* ***guardar congruencia con el tema que da lugar al procedimiento administrativo.***

A juicio de esta Sala, el recurso de reconsideración y la demanda, confunden, por decir lo menos, los conceptos de determinación del impuesto (base gravable) con la obligación formal de declarar.

La base gravable de un impuesto es la magnitud o medición del hecho gravado, a la cual se le aplica la correspondiente tarifa, para de esta manera ***liquidar el monto de la obligación tributaria***[20]*, en otros términos, constituye el quantum del hecho generador sobre el que se aplica la tarifa.*

El concepto mencionado, este es, el de base gravable, es ***distinto*** *a la* ***sanción por no declarar****, ésta -la sanción- ocurre cuando quien tiene el deber de declarar no lo hace y persiste en la omisión de presentar la liquidación tributaria una vez vencido el término otorgado en el emplazamiento para que presentara la declaración.*

Recuérdese que de la relación jurídica – tributaria, surgen dos clases de obligaciones[21]*:* ***(i)*** *las sustanciales que se relacionan con la determinación y pago del tributo y* ***(ii)*** *las formales que tienen una naturaleza instrumental, en la medida que facilitan las tareas de investigación, determinación y recaudo del tributo, sin que por ello pierdan su carácter autónomo frente a las primeras. Esto significa que la obligación tributaria sustancial apareja una serie de deberes formales que, por lo general, comportan una obligación de hacer o no hacer, cuyo fin es asegurar el pago del tributo*[22]*; en ese orden de ideas,* ***la sanción deviene de la omisión en el cumplimiento de la obligación formal, no de la liquidación del impuesto****.*

En ese orden de ideas, si mediante las Resoluciones No. 1942 y 1943 de 2017 la entidad territorial ***únicamente*** *se decidió sobre la obligación de* ***declarar el impuesto,*** *deviene claro que en el recurso de reconsideración era incongruente incluir una petición que no hacía parte del debate jurídico ante la autoridad tributaria, Municipio de Tunja, como era la* ***liquidación del impuesto****.*

Nótese que en el recurso de reconsideración se solicitó se ***liquidara*** *"****el impuesto correspondiente****" con fundamento en los parámetros de la Ley 1607 de 2012 lo que, se insiste, resulta* ***incongruente*** *pues en la ejecución del contrato el Departamento*

---

[20] *Corte Constitucional, sentencia C-155 de 2013.*
[21] *Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia de 10 de marzo de 2016, radicación 760001-23-31-000-2008-00397-01(19888), C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.*
[22] *Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia de 17 de julio de 2014; radicación 25000-23-27-000-2008-00227-01(19053); C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.*

de Boyacá tuvo en cuenta "AC/ RETEICA 10 X 1000 SERVICIOS" (f. 253 y 288), además, se repite, en el procedimiento adelantado ***no se hizo alusión a la determinación del impuesto sino a la sanción por no declarar.***

En suma, si la segunda petición de los recursos de reconsideración presentados por la sociedad demandante resultaban incongruentes con la imposición de la sanción por no declarar, la pretensión dirigida a que a título de restablecimiento del derecho, se ordene al Municipio de Tunja a liquidar el impuesto de industria y comercio con fundamento en el artículo 462-1 del Estatuto Tributario, es decir, teniendo en cuenta la base gravable del 16% del A.I.U., es sustancialmente inepta pues no puede derivar de la nulidad pretendida; ello impone a la Sala inhibirse frente a ella.

2.6.3. De la nulidad:

En consonancia con lo anterior, se declarará ***parcial*** *en cuanto a la liquidación de la sanción por no declarar, contenida en los siguientes actos administrativos:*

- ***La Resolución No. 1942 de 3 de octubre de 2017*** *que impuso una sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio del año gravable 2014.*

- ***La Resolución No. 1943 de 3 de octubre de 2017*** *que impuso una sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio del año gravable 2015.*

Y la nulidad por falta de competencia temporal de:

- ***Resolución No. 282 de 18 de octubre de 2018,*** *expedida por el Secretario de Hacienda del Municipio de Tunja que resolvió el recurso de reconsideración contra la Resolución No. 1943 de 2017.*

- ***Resolución No. 283 de 18 de octubre de 2018,*** *expedida por el Secretario de Hacienda del Municipio de Tunja que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución No. 1942 de 2017.*

2.6.4. *Restablecimiento del derecho - liquidación de la sanción por no declarar:*

El artículo 72 del Decreto 389 de 2006 prevé que el hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad ***en la jurisdicción del Municipio de Tunja****.*

*A su turno, el artículo 371 del mismo cuerpo normativo previó que los contribuyentes que omitan la presentación de las declaraciones tributarias municipales serán objeto de una sanción equivalente al "**20%** del valor de las consignaciones bancarias o ingresos brutos de quien persiste en su Incumplimiento, que determine la Administración Municipal por el periodo al cual corresponda la declaración no presentada, o al veinte por ciento (20%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración de Industria y Comercio, el que fuere superior". (Se destaca)*

En ese orden, de conformidad con los principios de proporcionalidad y razonabilidad, resulta consecuente imponer la sanción por no declarar sobre los ***ingresos efectivamente percibidos en el Municipio de Tunja****, máxime porque los demás fueron sujetos al impuesto y/o sanción en otras jurisdicciones.*

Entonces, de acuerdo con los Certificados de Retenciones en la Fuente realizadas por la Gobernación de Boyacá que obran a folios 253 y 288, se tiene que los ingresos devengados en los años 2014 y 2015 fueron:

	2014	***2015***
Ingresos	*$1.742.800.818,30*	*$2.393.723.188*
X 20% (valor de la sanción)	***$348.560.163***	***$478.744.637***

Así las cosas, además de declarar la ocurrencia del silencio administrativo positivo, se declarará que la Agencia Nacional de Seguridad ANSE Ltda., por concepto de sanción por no declarar los años gravables 2014 y 2015, deberá cancelar las sumas de trescientos cuarenta y ocho millones quinientos sesenta mil ciento sesenta y tres pesos ($348.560.163) y cuatrocientos setenta y ocho millones setecientos cuarenta y cuatro mil seiscientos treinta y siete pesos ($478.744.637), respectivamente.

3. Costas:

Tal como lo dispone el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011 el juez en la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, excepto que se trate de un interés público. Tal condena se sujetará a las normas del ordenamiento procesal civil.

En tanto las pretensiones de la demanda ***prosperarán parcialmente****, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 365 numeral 5º no se condenará en costas por esta instancia.*

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo de Boyacá, Sala No. 3 de Decisión, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA:

Primero. ***Declarar*** *probada de oficio la excepción de ineptitud sustantiva de la demanda en relación con la pretensión de determinación del impuesto de industria y comercio causado en los años gravables 2014 y 2015, por las razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia.*

Segundo. *Declarar la nulidad parcial de la Resolución No. 1942 de 3 de octubre de 2017 que impuso una sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio del año gravable 2014, en lo referente a la liquidación de la sanción por no declarar.*

Tercero. *Declarar la nulidad de la Resolución No. 283 de 18 de octubre de 2018 que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución No. 1942 de 2017.*

Cuarto. *Declarar la nulidad parcial de la Resolución No. 1943 de 3 de octubre de 2017 que impuso una sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio del año gravable 2015, en lo referente a la liquidación de la sanción por no declarar.*

Quinto. *Declarar la nulidad de la Resolución No. 282 de 18 de octubre de 2018 que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución No. 1943 de 2017.*

Sexto. *A título de restablecimiento del derecho,* ***declarar****:*

i. La ocurrencia del silencio administrativo positivo *frente a los recursos de reconsideración formulados por la Agencia Nacional de Seguridad Privada ANSE Ltda, contra las Resoluciones No. 1942 y 1943 de 3 de octubre de 2017, en relación con la liquidación de la sanción por no declarar.*

ii. *La Agencia Nacional de Seguridad Privada ANSE Ltda,* ***pagará*** *por concepto de sanción por no declarar las siguientes sumas:*

a. Trescientos cuarenta y ocho millones quinientos sesenta mil ciento sesenta y tres pesos ($348.560.163) *por la omisión en el deber de declarar por el año gravable 2014.*

b. Cuatrocientos setenta y ocho millones setecientos cuarenta y cuatro mil seiscientos treinta y siete pesos ($478.744.637), *por la omisión en el deber de declarar por el año gravable 2015.*

Séptimo. ***Negar*** *las demás pretensiones de la demanda.*

Octavo. *Sin costas en esta instancia.*

Noveno. *En firme esta providencia, archívese el expediente previo las anotaciones de rigor.*

La anterior providencia fue estudiada y aprobada por la Sala de Decisión No. 3, en sesión celebrada en la fecha.

Notifíquese y cúmplase,

CLARA ELISA CIFUENTES ORTIZ
Magistrada

JOSÉ A. FERNÁNDEZ OSORIO
Magistrado

OSCAR ALFONSO GRANADOS NARANJO
Magistrado

HOJA DE FIRMAS
Medio de control: Nulidad y restablecimiento del derecho
*Expediente: 15001-23-33-000-**2019-00159-00***