



CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá, D.C., seis (6) de septiembre de dos mil diecisiete (2017)

Radicación: 20001-23-31-000-2011-00051-01 [20953]
Demandante: TRANSPORTES MONTEJO LTDA (NIT. 800035276-9)
Demandado: MUNICIPIO DE CHIRIGUANÁ
Asunto: Impuesto de Industria y Comercio – Avisos y
Tableros años gravables 2004, 2005, 2006, 2007 y 2008.

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 21 de noviembre de 2013, proferida por el Tribunal

Administrativo del Cesar, mediante la cual accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda instaurada por TRANSPORTES MONTEJO LTDA, contra la Liquidación Oficial de Aforo No. CHC 001-09 de 3 de diciembre de 2009 y la Resolución No. 386 de 14 de septiembre de 2010, expedidas por el Municipio de Chiriguaná, a través de las cuales determinó el impuesto de Industria y Comercio a cargo de la demandante por los periodos gravables 2004 a 2008¹.

La parte resolutive del fallo apelado dispuso:

«PRIMERO: Declarar no prosperas las excepciones ilegalidad de los actos administrativos demandados e inaplicabilidad de las normas invocadas, propuestas por el MUNICIPIO DE CHIRIGUANÁ, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL del acto administrativo contenido en la Liquidación Oficial de Aforo CHC 001-09 fecha Diciembre 3 del 2009, expedida por la Secretaría de Hacienda de la Alcaldía del MUNICIPIO DE CHIRIGUANÁ, en la cual se determinó el impuesto de Industria y Comercio y de Avisos y Tableros a cargo de la sociedad TRANSPORTES MONTEJO LTDA correspondiente a las vigencias 2004-2008, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO: DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL de la Resolución 386 del 14 de septiembre del 2010 expedida por el Alcalde del MUNICIPIO DE CHIRIGUANÁ, a través de la cual se desató desfavorablemente el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Aforo CHC 001-09 fecha Diciembre 3 del 2009, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

CUARTO: A título de restablecimiento del derecho, ordenar al MUNICIPIO DE CHIRIGUANÁ que corrija la liquidación oficial del impuesto de Industria y Comercio y del impuesto de Avisos y Tableros para las vigencias 2004 y 2005 y del impuesto de Industria y Comercio para las vigencias 2006, 2007 y 2008, tomando como referencia los valores contenidos en el cuadro expuesto en la parte

¹ Fl. 186 c.p.

*considerativa de esta decisión, efectuando la liquidación de los intereses moratorios conforme a lo establecido en los artículos 634-635 del Estatuto Tributario, a partir del último día de plazo que **TRANSPORTES MONTEJO LTDA** tenía para presentar la declaración y pago del impuesto para cada una de las vigencias en discusión. Así mismo, se deberá dar aplicación a lo normado en el artículo 804 ibídem referente a la prelación en la imputación de pagos en asuntos tributarios, y descontar del valor total a pagar, la suma \$358.883.000, así como los valores que hayan sido eventualmente cancelados a favor del municipio demandado por parte de **TRANSPORTES MONTEJO LTDA**.*

QUINTO: DENEGAR las demás pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte considerativa de esta sentencia.

SEXTO: Sin condena en costas.

[...]"

ANTECEDENTES

El 18 de septiembre de 2008, la Secretaría de Hacienda del Municipio de Chiriguana expidió el emplazamiento para declarar N° 2008.01.035, con el fin de que la demandante presentara las declaraciones del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, correspondientes a los periodos gravables 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 y 2008².

Una vez vencido el término otorgado en el emplazamiento sin que la actora presentara las declaraciones, la Secretaría de Hacienda Municipal profirió la Liquidación Oficial de Aforo N° CHC 001-09 de 3 de diciembre de 2009, en la que liquidó el impuesto de industria y comercio y su complementario de

² Fls. 21 y 22 c.p.

avisos y tableros por los periodos gravables 2003 a 2008, en los siguientes términos³:

INDUSTRIA Y COMERCIO	PERIODO GRAVABLE 2003
CONCEPTO	LIQUIDACIÓN
TOTAL INGRESOS BRUTOS DEL PERIODO GRAVABLE	1.035.660.731
INGRESOS NETOS GRAVABLES	1.035.660.731
TOTAL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO (Tarifa del 9.5x1000, Cod. 306, Art. 41 del Acuerdo 05 de 2005)	9.838.777
AVISOS Y TABLEROS: (Tarifa 15% sobre el impuesto de industria y comercio	1.475.817
TOTAL IMPUESTO A CARGO	11.314.594
MAS SANCIÓN POR NO DECLARAR (20% sobre los ingresos brutos)	207.132.146
INTERESES DE MORA (25.92% anual, Resolución 1486 Sep.30/09)	14.986.317
TOTAL SALDO A CARGO DEL PERIODO	233.433.057
TOTAL LIQUIDACIÓN OFICIAL PERIODO GRAVABLE 2003	233.433.057

INDUSTRIA Y COMERCIO	PERIODO GRAVABLE 2004
CONCEPTO	LIQUIDACIÓN
TOTAL INGRESOS BRUTOS DEL PERIODO GRAVABLE	3.553.523.929
INGRESOS NETOS GRAVABLES	3.553.523.929
TOTAL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO (Tarifa del 9.5x1000, Cod. 306, Art. 41 del Acuerdo 05 de 2005)	33.758.477
AVISOS Y TABLEROS: (Tarifa 15% sobre el impuesto de industria y comercio	5.063.772
TOTAL IMPUESTO A CARGO	38.822.249
MAS SANCIÓN POR NO DECLARAR (20% sobre los ingresos brutos)	710.704.786
INTERESES DE MORA (25.92% anual, Resolución 1486 Sep.30/09)	41.357.808
TOTAL SALDO A CARGO DEL PERIODO	790.884.843
TOTAL LIQUIDACIÓN OFICIAL PERIODO GRAVABLE 2004	790.884.843

INDUSTRIA Y COMERCIO	PERIODO GRAVABLE 2005
CONCEPTO	LIQUIDACIÓN
TOTAL INGRESOS BRUTOS DEL PERIODO GRAVABLE	4.551.506.747

³ Fls. 30 a 32 c.p.

INGRESOS NETOS GRAVABLES	4.551506.747
TOTAL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO (Tarifa del 9.5x1000, Cod. 306, Art. 41 del Acuerdo 05 de 2005)	43.239.314
AVISOS Y TABLEROS: (Tarifa 15% sobre el impuesto de industria y comercio)	6.485.897
TOTAL IMPUESTO A CARGO	49.725.211
MAS SANCION POR NO DECLARAR (20% sobre los ingresos brutos)	910.301.349
INTERESES DE MORA (25.92% anual, Resolución 1486 Sep.30/09)	39.600.422
TOTAL SALDO A CARGO DEL PERIODO	999.626.982
TOTAL LIQUIDACION OFICIAL PERIODO GRAVABLE 2005	999.626.982

INDUSTRIA Y COMERCIO	PERIODO GRAVABLE 2006
CONCEPTO	LIQUIDACION
TOTAL INGRESOS BRUTOS DEL PERIODO GRAVABLE	5.590.391.128
INGRESOS NETOS GRAVABLES	5.590.391.128
TOTAL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO (Tarifa del 9.5x1000, Cod. 306, Art. 41 del Acuerdo 05 de 2005)	53.108.716
AVISOS Y TABLEROS: (Tarifa 15% sobre el impuesto de industria y comercio)	7.966.307
TOTAL IMPUESTO A CARGO	61.075.023
MAS SANCION POR NO DECLARAR (20% sobre los ingresos brutos)	1.118.078.226
INTERESES DE MORA (25.92% anual, Resolución 1486 Sep.30/09)	33.402.663
TOTAL SALDO A CARGO DEL PERIODO	1.212.555.912
TOTAL LIQUIDACION OFICIAL PERIODO GRAVABLE 2006	1.212.555.912

INDUSTRIA Y COMERCIO	PERIODO GRAVABLE 2007
CONCEPTO	LIQUIDACION
TOTAL INGRESOS BRUTOS DEL PERIODO GRAVABLE	5.194.489.229
INGRESOS NETOS GRAVABLES	5.194.489.229
TOTAL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO (Tarifa del 9.5x1000, Cod. 306, Art. 41 del Acuerdo 05 de 2005)	49.347.648
AVISOS Y TABLEROS: (Tarifa 15% sobre el impuesto de industria y comercio)	7.402.147
TOTAL IMPUESTO A CARGO	56.749.795
MAS SANCION POR NO DECLARAR (20% sobre los ingresos brutos)	1.038.897.846
INTERESES DE MORA (25.92% anual, Resolución 1486 Sep.30/09)	16.327.597
TOTAL SALDO A CARGO DEL PERIODO	1.111.975.238
TOTAL LIQUIDACION OFICIAL PERIODO GRAVABLE 2007	1.111.975.238

INDUSTRIA Y COMERCIO	PERIODO GRAVABLE 2008
CONCEPTO	LIQUIDACION
TOTAL INGRESOS BRUTOS DEL PERIODO GRAVABLE	2.771.309.565
INGRESOS NETOS GRAVABLES	2.771.309.565
TOTAL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO (Tarifa del 9.5x1000, Cod. 306, Art. 41 del Acuerdo 05 de 2005)	26.327.441
AVISOS Y TABLEROS: (Tarifa 15% sobre el impuesto de industria y comercio	3.949.116
TOTAL IMPUESTO A CARGO	30.276.557
MAS SANCION POR NO DECLARAR (20% sobre los ingresos brutos)	554.261.913
INTERESES DE MORA (25.92% anual, Resolución 1486 Sep.30/09)	7.193.710
TOTAL SALDO A CARGO DEL PERIODO	591.732.180
TOTAL LIQUIDACION OFICIAL PERIODO GRAVABLE 2008	591.732.180

El 22 de febrero de 2010, la actora presentó con pago las declaraciones privadas del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros de los años gravables 2004 a 2008. En la misma fecha, interpuso recurso de reconsideración⁴ contra la liquidación oficial de aforo, en el cual pidió que se declarara la prescripción de la acción de cobro por el año gravable 2003, alegó la ilegalidad de la sanción por no declarar (*aplicación del artículo 314 del Acuerdo 005 de 2005 – Estatuto de Rentas del Municipio de Chiriquaná – Cesar*) y de la tarifa aplicable al impuesto de avisos y tableros. El mismo fue resuelto por el alcalde municipal de Chiriquaná, a través de la Resolución No. 386 de 14 de septiembre de 2010⁵, en el sentido de negar el recurso, declarar la prescripción de la acción de cobro por el año 2003 y, en cuanto a los demás periodos en discusión, ordenar la corrección de las declaraciones privadas de ICA presentadas con pago por el contribuyente, de conformidad con el parágrafo 2 del Artículo 643 del E.T. Nacional, correcciones que fueron

⁴ Fls. 36 a 42 c.p.

⁵ Fls. 52 a 66 y 12 a 20 c.p.

reflejadas en el requerimiento especial N° 001 de 13 de septiembre de 2010, expedido por la Secretaría de Hacienda Municipal de Chiriguaná.

DEMANDA

La sociedad TRANSPORTES MONTEJO LTDA, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

“1. Declarar nula la Liquidación Oficial No CHC 001-09 fecha Diciembre 3 del 2009, expedida por la Secretaría de Hacienda de la Alcaldía Municipal del municipio de Chiriguaná- Departamento del Cesar, mediante la cual se ordenó a la demandante, TRANSPORTES MONTEJO LTDA, un pago ilegal, desproporcionado y lesivo, por la suma de Cuatro mil Novecientos Cuarenta Millones Doscientos Ocho mil Doscientos doce pesos Mtc. (\$4.940.208.212.000)

2. Declarar nulos los numerales primero y tercero del Acto Administrativo Resolución 386 del 14 de septiembre del 2010, a través del cual se desató desfavorablemente el recurso de reconsideración interpuesto por la sociedad TRANSPORTES MONTEJO LTDA, contra la liquidación Oficial No. CHC 001-09 y se ordenó al demandante corregir las declaraciones privadas del impuesto de Avisos y Tableros y el complementario de Avisos y Tableros No. -004/2010, 2003, 004/2010, 2004, 005/2010, 2005, 006/2010, 2006, 007/2010, 2007, 008/2010, 2008.

3. Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca en su derecho a la sociedad demandante declarando que las Liquidaciones Privadas No. 004/2010, 2003, 004/2010, 2004, 005/2010, 2005, 006/2010, 2006, 007/2010, 2007, 008/2010, 2008, presentadas con pago por ella el día 22 de febrero del 2010, son plenamente válidas y ajustadas a la ley.

4. Que se ordene a la demandada, Alcaldía Municipal de Chiriguaná abstenerse de obligar a la sociedad Transportes Montejo Ltda, a corregir las declaraciones privadas de Industria y Comercio presentadas con pago identificadas con No. 004/2010, 2003, 004/2010, 2004, 005/2010, 2005, 006/2010, 2006, 007/2010, 2007, 008/2010, 2008.

5. Que se condene a la entidad demandada al pago de las costas del presente proceso incluidas las agencias en derecho.”

NORMAS VIOLADAS

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 29, 338 y 287 de la Constitución Política
- Artículo 66 Ley 383 de 1997
- Artículo 59 Ley 788 de 2002
- Artículos 30, 40 y 314 del Acuerdo 05 de 2005
- Artículos 59 y 64 del Acuerdo 029 de 2001

Para desarrollar el concepto de la violación, propuso los siguientes cargos:

Illegalidad de la tarifa del impuesto de avisos y tableros

La demandante indicó que respecto de los periodos gravables 2004 y 2005, no cumplía con el hecho generador del tributo de avisos y tableros en la jurisdicción del Municipio de Chiriguaná, pues no contaba con avisos, letreros, ni vallas publicitarias en las que se anunciara al público su presencia o actividad, motivo por el que no se liquidó ni pagó tal impuesto.

Adujo que imponer un impuesto cuando no se presenta el hecho generador, constituye una trasgresión a las disposiciones legales en las que se establecieron los elementos de este, contenidas en los artículos 59 y 64 del Acuerdo Municipal 029 de 2001 y el artículo 338 Constitucional.

Manifestó que en relación con los años 2006 a 2008, en las declaraciones privadas liquidó el impuesto de ICA y su complementario de avisos y tableros, con la tarifa vigente para ese momento, establecida en el artículo 41 del Acuerdo Municipal 005 de 2005, según la cual, para la actividad que desarrolla la demandante prevista con el Código 306 «otros servicios», se debe aplicar la «tarifa del 9.5% X 1000», y no la del 15% exigida por la Administración.

Ilegalidad de la sanción por no declarar

Afirmó que en la liquidación de aforo se impuso una sanción por no declarar correspondiente al 20% de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente en la jurisdicción del ente demandado, de acuerdo con lo establecido por el artículo 643 del Estatuto Tributario Nacional.

Al efecto, señaló que la Ley 788 de 2002 no dispuso que las sanciones establecidas para los impuestos nacionales se pudieran aplicar directamente respecto de un tributo del orden territorial, pues no es posible interferir en las competencias atribuidas por el Constituyente a los departamentos y a los municipios.

Resaltó que lo establecido en el artículo 59 de la Ley 788 de 2002 no implica que respecto de las normas de carácter sustantivo, como son las que establecen las sanciones, esté vedada la regulación a los concejos municipales.

Al contrario, de acuerdo con la citada norma, los entes territoriales pueden regular los montos de las sanciones, acorde con la naturaleza de sus

tributos, teniendo en cuenta la proporcionalidad respecto del monto de los impuestos.

Expresó que en su caso, la sanción por no declarar que debió imponerse en la liquidación oficial era la que se encontraba regulada en el artículo 314 del Acuerdo Municipal 005 de 2005, y no la del artículo 643 del E.T.N., teniendo en cuenta que en la primera se estableció que tal sanción era del *“9% del impuesto a pagar en la última declaración presentada, actualizada año por año en el índice de inflación respectivo, por mes o fracción de mes sin que dicha sanción exceda tres veces el valor total del impuesto. Si no existe declaración de referencia, la sanción se aplicará sobre el impuesto a pagar que resulte en la liquidación de aforo”*.

Concluyó que al desconocer la norma en que debía fundarse para expedir los actos administrativos cuestionados, la Administración violó el principio normativo de que las leyes de carácter especial priman sobre las de carácter general, consagrado en la Ley 57 de 1887, y es una restricción a la autonomía regulatoria impositiva de los entes territoriales.

OPOSICIÓN

El **Municipio de Chiriguaná**, a través de apoderado judicial, formuló las excepciones de «legalidad de los actos administrativos demandados», «inaplicabilidad de las normas invocadas» y la «excepción genérica oficiosa», al considerar que la actuación administrativa se fundamentó en las normas Constitucionales y legales que rigen la materia, aplicables al caso discutido.

Se opuso a las pretensiones de la demanda y frente al juicio de legalidad, indicó que a partir de la Ley 383 de 1997, en materia sancionatoria impositiva, prevalecen las normas del Estatuto Tributario Nacional, motivo por el cual adujo que los actos acusados se encuentran ajustados al marco constitucional y legal vigente.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Cesar, en sentencia de 21 de noviembre de 2013, no le dio prosperidad a las excepciones formuladas, anuló parcialmente los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, ordenó al ente demandado corregir la liquidación oficial del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros de las vigencias 2004 y 2005 y, del impuesto de industria y comercio unificado para las vigencias 2006, 2007 y 2008:

*«tomando como referencia los valores contenidos en el cuadro expuesto en la parte considerativa de esta decisión, efectuando la liquidación de los intereses moratorios conforme a lo establecido en los artículos 634-635 del Estatuto Tributario, a partir del último día de plazo que **TRANSPORTES MONTEJO LTDA** tenía para presentar la declaración y pago del impuesto para cada una de las vigencias en discusión. Así mismo, se deberá dar aplicación a lo normado en el artículo 804 ibídem referente a la prelación en la imputación de pagos en asuntos tributarios, y descontar del valor total a pagar, la suma \$358.883.000, así como los valores que hayan sido eventualmente cancelados a favor del municipio demandado por parte de **TRANSPORTES MONTEJO LTDA**».*

Respecto de las **excepciones** propuestas por el Municipio de Chiriguaná, señaló que como las razones que las sustentan van encaminadas a cuestionar el fondo del asunto, defería su estudio al análisis de los argumentos fundamento de la demanda. En lo atinente a la excepción

genérica, no advirtió la configuración de ninguna que debiera declararse de oficio.

Luego de aludir a la autonomía de los entes territoriales y a la normativa que regula el impuesto de industria y comercio, el *a quo* señaló que, de acuerdo con el artículo 59 de la Ley 788 de 2002 y la jurisprudencia del Consejo de Estado⁶, si bien los entes territoriales deben emplear los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional para efecto de imponer sanciones relacionadas con los impuestos administrados por ellos, a partir de la vigencia de la Ley 788 de 2002, también están facultados para disminuir las sanciones establecidas en la norma nacional, de modo que sean éstas las que se empleen en el régimen territorial específico y no las contenidas en el régimen nacional.

En desarrollo de dicha facultad, el Concejo Municipal de Chiriguaná expidió el Acuerdo Municipal No. 005 de 2005, en el cual definió una sanción por no declarar, aplicable a cualquier tipo de impuesto causado en su territorio, del 9% del impuesto a pagar en la última declaración presentada⁷, por lo que, con base en ese régimen sustancial territorial propio, en relación con las sanciones por el incumplimiento de la obligación tributaria, el contribuyente bien podía acogerse a tal régimen y liquidar la sanción a su cargo por la no declaración del impuesto de industria y comercio, conforme con lo dispuesto por el citado artículo 314 del Estatuto Tributario Municipal.

Señaló que el Acuerdo 005 de 2005 entró a regir el 1º de enero de 2006 y permaneció vigente hasta el 31 de diciembre de 2009, sin que hubiera sido anulado o suspendido por una autoridad judicial, de modo que era la normativa aplicable para el momento del incumplimiento de la obligación

⁶ Sentencia de 10 de noviembre de 2000, Exp. 10870.

⁷ Artículo 314 del Acuerdo N° 005 de 2005 – folios 56, 57 y 181 c.p.

tributaria discutida (*como lo indica la entidad demandada en la Resolución 386 de 2010 – folios 16 y 17*) y, por ende, la que debía tener en cuenta la Administración para garantizar el principio de legalidad de la sanción.

Con base en lo aducido, indicó que el municipio demandado desconoció los preceptos contenidos en las referidas Leyes 383 de 1997 y 788 de 2002, así como el Acuerdo Municipal 005 de 2005, al no liquidar la sanción por no declarar conforme con lo previsto en dichas normas, esto es, el 9% del impuesto a pagar en la última declaración presentada, como lo solicitó la demandante.

El Tribunal advirtió que, no obstante lo anterior, la actora incurrió en inexactitud al presentar sus declaraciones privadas, pues no declaró el valor del impuesto anual de avisos y tableros, según lo previsto por el artículo 30 del Acuerdo 005 de 2005. Y que, a pesar de que la demandante manifestara que en los años 2004 y 2005, no era sujeto pasivo del impuesto de avisos y tableros en la jurisdicción de Chiriguaná, dentro del proceso no se allegó ninguna prueba tendiente a demostrar ese hecho, razón por la cual, al no haberse desvirtuado la presunción de legalidad de los actos administrativos demandados en ese sentido, resulta procedente aceptar la determinación oficial de tal tributo con la aclaración de que se debe liquidar aplicando la tarifa contemplada en el Acuerdo Municipal No. 029 de 2001, vigente al momento de la causación del referido impuesto para dichos periodos.

Aclaró que debido a que en el expediente no obra copia del Acuerdo Municipal 029 de 2001, se debía dar credibilidad a lo señalado por la demandada en el Requerimiento Especial No. 001 de 13 de septiembre de

2010⁸, según el cual, de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 59 y 64 de la norma en mención, la tarifa del impuesto de avisos y tableros era del 15% sobre el impuesto de industria y comercio que resultara a cargo, tarifa que ya se encontraba determinada en el artículo 37 de la Ley 14 de 1983.

Frente a los periodos gravables 2006, 2007 y 2008, expresó que el artículo 30 del Acuerdo 005 de 2005 fusionó los referidos impuestos en un único tributo denominado «Industria y Comercio Unificado», y se incrementaron las tarifas del ICA en un 15%, por lo que la tarifa del 9.5 X 1000, para el nuevo tributo unificado pasó al 10.925 X 1000, como lo aplicó la Administración en la liquidación oficial de aforo cuya nulidad se pretende.

En el *sub examine* se evidenció que respecto de la sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio de las vigencias 2004 y 2005, y el impuesto de industria y comercio unificado de las vigencias 2006, 2007 y 2008, Transportes Montejo Ltda. aplicó una sanción menor al 9% del impuesto a pagar, lo que evidencia error al presentar la liquidación privada.

De acuerdo con lo aducido, el Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos demandados por vulneración de los artículos 66 de la Ley 383 de 1997, 59 de la Ley 788 de 2002 y 314 del Acuerdo Municipal N° 005 de 2005 “al momento de liquidar la sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio”, y ordenó al ente demandado que procediera a corregir la liquidación oficial del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros de las vigencias 2004 y 2005 y del impuesto de industria y comercio unificado de las vigencias 2006 a 2008, conforme con los valores contenidos en el siguiente cuadro:

VIGENCIAS				
2004	2005	2006	2007	2008

⁸ Fl. 27 c.p.

Total Ingresos Netos Gravables	3.553.523.929	4.551.506.747	5.590.391.128	5.194.489.229	2.771.309.565	
Impuesto de Industria y Comercio (9.5x 1.000)	33.758.478	43.239.314				
Impuesto de Avisos y Tableros (Tarifa del 15% sobre el impuesto de ICA – Art. 59 y 64 Acuerdo 029 de 2001)	5.063.772	6.485.897				
<u>Total Impuesto a Cargo</u>	<u>38.822.249</u>	<u>49.725.211</u>				
<u>Total Impuesto de Industria y Comercio Unificado</u> (Tarifa 10.925X 1000- Art. 30 y 41 Acuerdo 05 de 2005)			<u>61.075.023</u>	<u>56.750.000</u>	<u>30.276.000</u>	
<u>Más sanción por no declarar (9% del impuesto a cargo – Art.314 Acuerdo 05 de 2005)</u>	<u>3.494.002</u>	<u>4.475.269</u>	<u>5.496.752</u>	<u>5.107.500</u>	<u>2.724.840</u>	
<u>TOTAL IMPUESTO Y SANCIÓN POR NO DECLARAR</u>	<u>42.316.431</u>	<u>54.200.480</u>	<u>66.571.775</u>	<u>61.857.500</u>	<u>33.000.840</u>	<u>257.947.026</u>

Adicionalmente, indicó que la demandada debía liquidar los intereses moratorios conforme a lo establecido en los artículos 634 y 635 del Estatuto Tributario, a partir del último día de plazo que TRANSPORTES MONTEJO LTDA. tenía para presentar la declaración y pago del impuesto para cada una de las vigencias en discusión.

Finalmente, señaló que se debía aplicar lo establecido por el artículo 804 *ibídem*, sobre la prelación en la imputación de pagos en asuntos tributarios, y descontar del valor total a pagar, la suma de \$358.883.000, que ya había sido pagada a favor de la Alcaldía del Municipio de Chiriguaná por parte de la

demandante, así como los valores que hayan sido eventualmente cancelados a favor del municipio por parte de Transportes Montejo Ltda.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte **demandada**, inconforme con la decisión de primera instancia, interpuso recurso de apelación, con fundamento en lo siguiente:

Expresó no compartir la decisión de primera instancia, puesto que con base en lo establecido en el artículo 66 de la Ley 383 de 1997, en concordancia con el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, los municipios deben aplicar los procedimientos dispuestos en el estatuto tributario, teniendo en cuenta que por tratarse de normas de procedimiento, son de aplicación inmediata.

Aludió a la sentencia C-232 de 1998 de la Corte Constitucional, relativa a que *«la aplicación de las normas procedimentales establecidas en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional a las entidades territoriales, tiene como finalidad la unificación a nivel nacional del régimen procedimental»*, y destacó que es imperativo para la Administración Municipal la aplicación de la sanción establecida en el artículo 643 del Estatuto Tributario Nacional y no la señalada en el Acuerdo Municipal 005 de 2005.

La parte **demandante**, dentro del término de traslado para alegar de conclusión, presentó escrito de “Apelación sentencia”, que tal como se advierte del expediente⁹, fue radicado ante la Corporación el 25 de julio de 2014, esto es, en forma extemporánea.

⁹ Fls. 214 a 221 c.p.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **demandante** no presentó alegatos de conclusión.

La **demandada** no presentó alegatos de conclusión.

El **Ministerio Público** señaló que si bien es cierto que el artículo 59 de la Ley 788 de 2002 ordenó a los entes territoriales la aplicación de los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional a los impuestos por ellos administrados, no lo es menos que las normas que imponen sanciones, como la de no declarar, son de carácter sustancial y no procedimental.

Afirmó que, de acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado¹⁰, como las normas que regulan conductas e imponen sanciones tienen carácter sustancial y no procedimental, no es posible concluir que la sanción por no declarar es una norma procedimental y, mucho menos, que por mandato del artículo 59 de la ley 788 de 2002, deba ser aplicada para sancionar la no presentación de la declaración del impuesto de industria y comercio en el Municipio de Chiriguaná.

Adujo que en aplicación del artículo 59 de la Ley 788 de 2002, (*norma que dispuso que el monto de las sanciones y el término de la aplicación de los procedimientos podrán disminuirse y simplificarse acorde con la naturaleza de los tributos administrados por los entes territoriales*), el Concejo Municipal de Chiriguaná expidió el Acuerdo 005 de 2005, que en su artículo 314 reguló

¹⁰ Sentencia de 21 de octubre de 2004, Exp. 13828, C.P. Juan Ángel Palacio H.

lo relativo a la sanción por no declarar, por lo que no hay excusa para que la Administración Municipal omitiera su aplicación, ni mucho menos para que impusiera la sanción por no declarar establecida en el E.T.N.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En el caso se discute la legalidad de la Liquidación de Aforo N° **CHC 001-09 de 3 de diciembre de 2009** y la Resolución N° **386 de 14 de septiembre de 2010**, proferidas por la Secretaría de Hacienda y el Alcalde Municipal de Chiriguaná, respectivamente, mediante las cuales se determinó y corrigió las declaraciones del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, y del impuesto de industria y comercio unificado, presentadas por la sociedad TRANSPORTES MONTEJO LTDA, correspondientes a los años gravables 2004, 2005, 2006, 2007 y 2008.

De acuerdo con los términos del recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada, la Sala debe resolver si la sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio por los periodos 2004 a 2008 corresponde a la establecida en el artículo 314 del Acuerdo 005 de 2005 como lo indicó el Tribunal, o si, por el contrario, es válido aplicar directamente lo previsto por el artículo 643 del Estatuto Tributario Nacional, relativo a la sanción por no declarar el impuesto sobre la renta, respecto de un tributo territorial, como lo expresa el municipio de Chiriguaná.

Norma aplicable en el Municipio de Chiriguaná

La actora expresó que la sanción por no declarar aplicable es la establecida en el artículo 314 del Acuerdo Municipal No. 005 de 2005, que corresponde al 9% del impuesto a pagar en la última declaración presentada.

Por su parte, el municipio demandado sostiene que, de acuerdo con lo señalado por los artículos 66 de la Ley 383 de 1997 y 59 de la Ley 788 de 2002, se encontraba facultado para aplicar directamente la sanción por no declarar contenida en el artículo 643 del Estatuto Tributario Nacional, de manera preferente sobre las normas locales que rigen la materia.

En casos como el que ahora se discute, la Corporación¹¹ ha señalado que debe existir una consagración normativa previa de las conductas sancionables en materia tributaria, al igual que ocurre con el régimen jurídico impositivo, que implica que, así como los tributos deben tener origen en la ley por mandato expreso de la Constitución, también las sanciones deben estar previstas en la ley.

Al respecto, esta Sección¹² ha reiterado que las normas sancionatorias son de carácter sustancial y deben ser preexistentes a los hechos sancionables, pues de lo contrario se les otorgaría un carácter retroactivo, violatorio del derecho de defensa.

En pro de la unificación de los procedimientos y del régimen sancionatorio, el legislador decidió establecer parámetros que debían seguir las entidades territoriales, para lo cual, en el artículo 66 de la Ley 383 de 1997, dispuso:

¹¹ Sentencias del 10 de noviembre de 2000, Exp. 10870, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio, de 6 de diciembre de 2012, Exp. 17554, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

¹² Sentencia de 26 de marzo de 2009, Exp. 16496, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

*«**ARTÍCULO 66. Administración y control.** Los Municipios y Distritos para efecto de las declaraciones tributarias y los **procesos** de fiscalización, liquidación oficial, imposición de sanciones, discusión y cobro relacionados con los impuestos administrados por ellos, **aplicarán** los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para los Impuestos del Orden Nacional.»*

Por lo tanto, a partir de la vigencia de esta ley, los municipios y distritos quedaron obligados a aplicar los **procedimientos** contenidos en el Estatuto Tributario para efectos de la administración, determinación, discusión, cobro y devolución de los impuestos territoriales, así como para la imposición de las sanciones con ellos relacionadas.

Posteriormente, el artículo 59 de la Ley 788 de 2002 reiteró el mandato dado a los entes territoriales para que aplicaran los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional y, dispuso que podían disminuir las sanciones y simplificar los procedimientos consagrados en la norma nacional, en los siguientes términos:

*“**ARTÍCULO 59. PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO TERRITORIAL.** Los departamentos y municipios aplicarán los **procedimientos** establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluida su imposición, a los impuestos por ellos administrados. Así mismo aplicarán el procedimiento administrativo de cobro a las multas, derechos y demás recursos territoriales. El monto de las sanciones y el término de la aplicación de los procedimientos anteriores, podrán disminuirse y simplificarse acorde con la naturaleza de sus tributos, y teniendo en cuenta la proporcionalidad de estas respecto del monto de los impuestos.”*

Sobre la disposición anterior, la Sala¹³ aclaró que los entes territoriales quedaron facultados para i) disminuir el monto de las sanciones teniendo en

¹³ Sentencia del 6 de diciembre de 2012, Exp. 17596, C. P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

cuenta su proporcionalidad con los impuestos y ii) simplificar los procedimientos.

Así las cosas, como lo precisó la Sala en las providencias referidas, tanto en vigencia de la Ley 383 de 1997 como de la Ley 788 de 2002, las entidades territoriales debían ajustar los acuerdos u ordenanzas a las previsiones del Título V del Estatuto Tributario, con la posibilidad de disminuir el monto de las sanciones y simplificar los términos de los procedimientos. Sin embargo, si la entidad territorial ya contaba con un estatuto de rentas (como ocurre en este caso), lo que corresponde es aplicar lo dispuesto por su propia normativa, siempre que las sanciones, que es lo que interesa para el asunto concreto, no sean más gravosas que las establecidas en el Estatuto Tributario Nacional.

En el presente caso, el Concejo Municipal de Chiriguaná en el artículo 314 del Acuerdo No. 005 de 2005, estableció:

“ARTÍCULO 314. SANCIÓN POR NO DECLARAR: *Quienes estando obligados a declarar, omitan esta obligación, se harán acreedores a una sanción por no declarar del 9% del impuesto a pagar en la última declaración presentada, actualizada año por año en el índice de inflación respectivo, por mes o fracción de mes sin que dicha sanción exceda tres veces el valor total del impuesto. Si no existe declaración de referencia, la sanción se aplicará sobre el impuesto a pagar que resulte en la liquidación de aforo.”*

De acuerdo con lo aducido, es claro para la Sala que atendiendo a lo dispuesto por las Leyes 383 de 1997 y 788 de 2002, el Municipio de Chiriguaná adecuó en el estatuto de rentas la sanción por no declarar impuestos, incluido el de ICA discutido, pues el artículo 314 del Acuerdo N° 005 de 2005 dispuso que la sanción por no declarar sería del 9% del

impuesto a pagar en la última declaración presentada, y no del 20% sobre los ingresos brutos, que establece el artículo 643 del Estatuto Tributario Nacional.

Es evidente que la norma municipal se adecúa a los preceptos superiores y no los contraría, por lo que era la aplicable para sancionar el incumplimiento con el deber de declarar el impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros en el municipio de Chiriguaná.

Ahora bien, conforme con los lineamientos expuestos en esta providencia, advierte la Sala que respecto de los periodos gravables 2004 y 2005, en el Municipio de Chiriguaná regía el Acuerdo No. 029 de 2001, vigente hasta el 31 de diciembre de 2005, tal como lo referenció el ente demandado en la Resolución que resolvió el recurso de reconsideración¹⁴, motivo por el cual, la sanción por no declarar el tributo en los referidos años era la del «6% por cada mes o fracción de retardo del total del impuesto a cargo, sin exceder del 200% del impuesto», según lo señalado en el emplazamiento para declarar que obra en el folio 21 del cuaderno principal.

Sin embargo, a pesar de que en la sentencia recurrida se liquidó la sanción por no declarar para los periodos mencionados, con base en el Acuerdo 005 de 2005, en esta instancia no es posible modificar o enmendar tal imprecisión, y con ello hacer más gravosa la situación para la entidad apelante, debido a que ese aspecto no fue objeto de apelación, de acuerdo con lo previsto por el artículo 357 del Código de Procedimiento Civil y en aplicación del principio de la *reformatio in pejus*.

¹⁴ Fl. 15 c.p.

En consecuencia, la Sala comparte la decisión del tribunal de primera instancia, en el sentido de declarar la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, pues, contrario al argumento planteado por la recurrente, sobre la aplicación de las sanciones establecidas en la norma nacional, es claro que el municipio no podía desconocer su propia normativa, plenamente aplicable al caso en discusión.

Se advierte que, a título de restablecimiento del derecho, el Tribunal ordenó al municipio de Chiriguaná corregir la liquidación oficial del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros de las vigencias 2004 y 2005 y del impuesto de industria y comercio de las vigencias 2006, 2007 y 2008, tomando los valores contenidos en el cuadro incluido en la parte considerativa.

Al efecto, se observa que el Tribunal, con fundamento en la normativa aplicable, en realidad liquidó y estableció en el referido cuadro el valor a pagar por concepto de impuesto de industria y comercio y, sanción por no declarar, con las respectivas precisiones sobre intereses e imputación de pagos.

Por lo tanto, la Sala modificará el numeral cuarto de la sentencia apelada, en el sentido de señalar que, conforme a lo expuesto en esta providencia, a título de restablecimiento del derecho, el valor total a cargo de Transportes Montejo Ltda. por concepto de impuesto de industria y comercio, avisos y tableros por las vigencias 2004 y 2005 y, del impuesto unificado de industria y comercio por las vigencias 2006, 2007 y 2008, es la suma de \$257.947.026, más los intereses moratorios conforme a lo establecido en los artículos 634 y 635 del E.T.N., teniendo en cuenta el pago realizado por la actora en cuantía de \$358.883.000, según lo previsto en el artículo 804 del E.T.N.

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: MODIFÍCASE el numeral **cuarto** de la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo del Cesar el 21 de noviembre de 2013, por las razones expuestas en esta providencia, el cual quedará así:

CUARTO: A título de restablecimiento del derecho, **FÍJASE** el valor total a cargo de Transportes Montejo Ltda. por concepto de impuesto de industria y comercio, avisos y tableros por las vigencias 2004 y 2005 y, del impuesto unificado de industria y comercio por las vigencias 2006, 2007 y 2008, en la suma de DOSCIENTOS CINCUENTA Y SIETE MILLONES NOVECIENTOS CUARENTA Y SIETE MIL VEINTISÉIS PESOS (\$257.947.026), más los intereses moratorios conforme a lo establecido en los artículos 634 y 635 del E.T.N., teniendo en cuenta el pago realizado por la actora en cuantía de TRESCIENTOS CINCUENTA Y OCHO MILLONES OCHOCIENTOS OCHENTA Y TRES MIL PESOS (\$358.883.000), según lo previsto en el artículo 804 del E.T.N.

SEGUNDO: En lo demás, **CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

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

La anterior providencia fue considerada y aprobada en la sesión de la fecha.

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

Presidenta de la Sección

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ