

PROCESO DE AFORO POR DECLARACIONES TRIBUTARIAS - Etapas. Comprende tres etapas: emplazamiento por no declarar, sanción por no declarar y liquidación de aforo / SANCIÓN POR NO DECLARAR - El hecho de que no se imponga en un mismo acto junto con la liquidación de aforo no genera la nulidad de esta / LIQUIDACIÓN DE AFORO - La actuación administrativa para imponerla puede adelantarse en forma independiente o conjunta con la de la sanción por no declarar / ACTO SANCIONATORIO POR NO DECLARAR - No se requiere que se expida como acto previo para la liquidación de aforo / SANCIÓN POR NO DECLARAR - El hecho de que no se imponga no constituye un vicio de procedimiento que genere la nulidad de la liquidación de aforo / LIQUIDACIÓN DE AFORO - Se puede expedir sin que exista previamente la sanción por no declarar

En atención a lo dispuesto en los artículos 66 de la Ley 383 de 1997 y 59 de la Ley 788 de 2002, el municipio de Cúcuta, mediante el Acuerdo 30 del 6 de septiembre de 2005, adoptó un Estatuto Tributario Municipal, que se ajustó a los lineamientos previstos en el Estatuto Tributario Nacional para la expedición de liquidaciones oficiales de aforo, que están previstos en los artículos 574 a 576 del Estatuto Tributario de Cúcuta. Con fundamento en el Estatuto Tributario, la Sala ha dicho, que el procedimiento de aforo comprende tres etapas: i) el emplazamiento por no declarar, ii) la sanción por no declarar y, iii) la liquidación de aforo. Y, en el entendido de que la sanción por no declarar constituye un requisito previo a la liquidación de aforo, en las sentencias del 12 de noviembre de 2015 [expediente 19967] y del 4 de febrero de 2016 [expediente 20979], la Sala consideró que se vulnera el derecho al debido proceso si la liquidación de aforo se formula en el mismo acto que impone la sanción por no declarar. En la sentencia del 26 de mayo de 2016, se moduló ese criterio pues se precisó que formular la liquidación de aforo en el mismo acto que impone la sanción por no declarar no constituye irregularidad sancionable con la nulidad del acto, por las siguientes razones: (...) Fíjese que en la sentencia citada se precisó que la administración tributaria puede iniciar dos actuaciones administrativas. Una, para imponer la sanción por no declarar y, otra, para liquidar de aforo. También se dijo que la administración puede iniciar la actuación administrativa prevista para imponer la sanción por no declarar y, posteriormente, la prevista para formular la liquidación de aforo. Pero que también puede adelantarlas de manera simultánea e independientemente o de manera acumulada, al punto de que se plasmen ambas decisiones en dos resoluciones o en una sola. Pero ¿qué ocurre si la administración tributaria decide formular únicamente la liquidación de aforo? (...) Sobre el particular, la Sala reitera que son dos las actuaciones administrativas que la autoridad tributaria puede iniciar de oficio: la que tiene como fin imponer la sanción y la que tiene como fin liquidar de aforo el impuesto. Como tal, cada actuación administrativa requiere indispensablemente del emplazamiento para declarar, para garantizar el derecho de defensa. Por ese emplazamiento se conmina al contribuyente a cumplir el deber legal de declarar. Si el contribuyente no presenta la declaración, bien puede la administración imponer la sanción por no declarar y la liquidación de aforo. Pero si la administración tributaria decide no imponer la sanción por no declarar en acto previo e independiente de la liquidación de aforo, eso no implica vulnerar ni el debido proceso ni el derecho de defensa, como lo alegó la demandante. En efecto, una vez formulado el emplazamiento para declarar, cada actuación sigue su curso de manera independiente, simultánea o de manera acumulada, sin que pueda considerarse que la actuación administrativa prevista para imponer la sanción constituye una etapa previa e ineludible para adelantar la actuación administrativa para formular la liquidación de aforo. (...) De hecho, la Sala ha precisado que los actos derivados de las dos actuaciones administrativas son independientes pues tienen una relación de

contingencia más que de necesidad. Que, por eso, la nulidad del acto de liquidación de aforo no apareja inexorablemente la desaparición de la sanción. Y que, además, el juicio de legalidad de uno no necesariamente afecta el análisis de legalidad que corresponda hacer del otro. De manera que, si la sanción por no declarar fuera una etapa previa e ineludible de la liquidación de aforo, constituiría con la liquidación de aforo un acto administrativo complejo y, como tal, debería demandarse como una proposición jurídica completa. Pero tan no es así, que si la administración decide imponerlos en actos administrativos independientes, pueden demandarse de manera separada y, en ningún caso, la no imposición de la sanción por no declarar puede considerarse como un vicio de procedimiento que dé lugar a declarar la nulidad de la liquidación de aforo.

FUENTE FORMAL: LEY 383 DE 1997 - ARTÍCULO 66 / LEY 788 DE 2002 - ARTÍCULO 59 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 574 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 575 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 576

DEBIDO PROCESO DEL CONTRIBUYENTE - No se vulnera cuando previo a la notificación de la liquidación de aforo se ha expedido el emplazamiento para declarar / EMPLAZAMIENTO PARA DECLARAR - Alcance. Es el acto previo que conmina al contribuyente a declarar y a aportar la declaración o explicar por qué no la presentó / PRINCIPIO DE NO ACTUAR CONTRA ACTOS PROPIOS - Aplicación / ACTO SANCIONATORIO POR NO DECLARAR - El no expedirlo previamente a la liquidación de aforo no genera la nulidad de esta

La parte actora alegó que el municipio de Cúcuta no podía dictar las liquidaciones de aforo sin antes proferir resolución sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio de los años 2002 a 2005. (...) Para la Sala, esa situación, como se precisó, tampoco configura la vulneración del debido proceso, puesto que, en todo caso, previo a dictar las liquidaciones de aforo cuestionadas, el municipio de Cúcuta requirió a Helicol para que declarara y, de este modo, le permitió defenderse por el hecho que se le imputa: no haber presentado la declaración del impuesto de industria y comercio de los años 2002 a 2005. Dado que el artículo 715 del Estatuto Tributario Nacional prevé que el emplazamiento es el acto previo que conmina al contribuyente a declarar y a la vez le brinda la oportunidad para aportar la declaración o explicar por qué no la presentó, ese emplazamiento es el acto previo e ineludible que le permite al contribuyente ejercer el derecho de defensa en el sentido de exponer ante la administración las razones por las que no cabría imponer la sanción por no declarar ni la liquidación de aforo. Además, en el caso concreto, la demandante salió más que beneficiada puesto que no se le impuso sanción, luego, ¿sobré qué base pretendía reducir el 10% que alega, si se la exoneró del 100% de la sanción? El principio general del derecho que proclama que es inadmisibles actuar contra los propios actos o ir en contra del comportamiento propio [venire contra factum proprium non valet] resulta acertado mencionarlo en esta oportunidad para precisar que si la demandante decidió no declarar, resulta ser inconsecuente con sus propios actos, alegar que es nula la liquidación de aforo, por violación al debido proceso por el hecho de que no se la sancionó o que no tuvo la oportunidad de reducir una sanción que no le fue impuesta, cuando fue ella misma la que omitió cumplir el deber de declarar, omisión que fundamenta per se tanto la sanción como la liquidación de aforo. En ese contexto, la Sala concluye que no se configura la causal de nulidad por el hecho de que no exista acto que imponga la sanción por no declarar, puesto que, se reitera, el municipio de Cúcuta sí dictó el emplazamiento para que Helicol declarara el impuesto de industria y comercio. En

conclusión, no se configura la nulidad de los actos cuestionados por vulneración del debido proceso.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO

NORMA SANCIONATORIA - Alcance. Es de carácter sustancial y debe ser preexistente al hecho sancionable / NORMA SANCIONATORIA APLICABLE - Es la vigente al momento en que se incurre en la conducta sancionable o de los hechos respecto de los cuales se ejerce la facultad sancionatoria / SANCIÓN POR NO DECLARAR EL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - No procede cuando la norma que la impone no estaba vigente para el momento en que se omitió ese deber / PRINCIPIO DE TIPICIDAD EN MATERIA SANCIONATORIA - Exige que las sanciones siempre atiendan a la descripción normativa y no al parecer de la administración

En materia de sanciones, esta Sección 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. También ha indicado que en materia sancionatoria las normas aplicables son las vigentes al momento en que se incurre en la conducta sancionable, «o de la ocurrencia de los hechos respecto de los cuales se ejerce la facultad sancionatoria, independientemente de que la actuación administrativa de verificación al cumplimiento de las obligaciones fiscales y la expedición de los actos sancionatorios ocurran con posterioridad». Es manifiesto que la sanción impuesta en la liquidación de aforo del año 2002 se sustentó en una norma posterior a la ocurrencia de la omisión en la presentación de la declaración, esto es, en el Acuerdo 30 de 2005. Es decir, la norma utilizada para sancionar a la sociedad actora por incumplir el deber de declarar no estaba vigente para el momento en que fue omitido ese deber. Debe decirse que, además, el municipio de Cúcuta no dio cuenta de la existencia de normas locales que previeran la sanción para quienes omitieran el deber de declarar el impuesto de industria y comercio del año 2002 ni los plazos y condiciones en que debía presentarse la declaración de ese año. También es evidente que los actos cuestionados son contradictorios, pues impusieron una sanción por declaración extemporánea y la conducta reprochada es la omisión del deber de declarar. La sanción a imponer era por no declarar, toda vez que la infracción tributaria se configuró al no haberse presentado la declaración del año gravable 2002. (...) Para la Sala, el hecho de que la sanción por extemporaneidad sea menos gravosa que la sanción por no declarar no justifica el proceder del municipio de Cúcuta, puesto que, se repite, el principio de tipicidad en materia sancionatoria exige que las sanciones siempre atiendan a la descripción normativa y no al parecer de la administración. Ese principio es parte integrante del principio de legalidad y es el que impide que se impongan sanciones que no atienden al contenido de la norma sancionatoria. En conclusión, como la sanción impuesta en la liquidación de aforo no se sustentó en norma preexistente y aplicable a la conducta reprochada, la Sala anulará los actos cuestionados en lo referente a la sanción impuesta en la liquidación de aforo del año 2002.

NORMA SANCIONATORIA PREEXISTENTE - De no existir al momento de la ocurrencia del hecho sancionable no es posible la imposición de la sanción / PRINCIPIO DE COMPATIBILIDAD SANCIONATORIA - Se vulnera cuando la sanción impuesta es completamente disímil frente a lo previsto en la norma para el hecho sancionable / SANCIÓN POR NO DECLARAR INDUSTRIA Y COMERCIO - Es nula cuando se aparta de la norma que la impone

Bien pudo ocurrir que durante el año 2003 Helicol no obtuviera ingresos por concepto de servicio de transporte prestado en el municipio de Cúcuta y, por consiguiente, no se generara impuesto a cargo, pero lo cierto es que la norma transcrita la obligaba a presentar la declaración, por la porción de año en la que desarrolló la actividad gravada. En ese contexto, podría concluirse que la liquidación de aforo del año 2003 fue debidamente dictada. No obstante, en esa liquidación el municipio de Cúcuta cometió el mismo yerro identificado en la liquidación de aforo del año 2002, esto es, no sustentó la sanción impuesta en norma preexistente ni realizó una correcta adecuación típica de la conducta reprochada. No es necesario extenderse más en ese punto, pues son suficientes los argumentos ya expuestos respecto de la liquidación de aforo del año 2002. Adicionalmente, la Sala encuentra que la sanción impuesta por el municipio de Cúcuta es abiertamente desproporcionada, toda vez que no tiene en cuenta que durante el año 2003 no se generaron ingresos gravables ni que la omisión del deber de declarar solo se predica de una pequeña proporción del periodo gravable, esto es, del 1° de enero de 2003 al 7 de febrero de 2003. De hecho, sanción impuesta en la liquidación de aforo del año 2002 no atiende al principio de compatibilidad, puesto que es completamente disímil frente a lo previsto en el Estatuto Tributario Nacional [artículo 643, numeral 1°]. En efecto, el municipio de Cúcuta impuso una sanción equivalente a 200 salarios mínimos legales mensuales [calculada de conformidad con la parte final del inciso segundo del artículo 398 del Estatuto Tributario de Cúcuta], mientras que el Estatuto Tributario Nacional señala que la sanción por no declarar puede equivaler: (i) al 20 % de las consignaciones bancarias o ingresos brutos determinados por la administración durante el periodo no declarado, o (ii) al 20 % de los ingresos brutos que figuren en la última declaración de renta presentada. Entonces, en cuanto a la liquidación de aforo del año 2003, también se decretará la nulidad parcial, en lo atinente a la sanción impuesta.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 643 NUMERAL 1

CESE RETROACTIVO DE ACTIVIDAD GRAVADA EN INDUSTRIA Y COMERCIO - Ante su comprobación, se puede invocar para impugnar una liquidación de aforo expedida años después / LIQUIDACIÓN DE AFORO EN INDUSTRIA Y COMERCIO - Su expedición no es óbice para aceptar el cese retroactivo del registro de la actividad gravada / PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD EN MATERIA SANCIONATORIA - Se vulnera cuando se aplican normas sancionatorias a hechos ocurridos antes de su expedición

Ahora bien, a juicio de la Sala, Helicol demostró que era procedente el cese retroactivo de la actividad gravada con el impuesto de industria y comercio (servicio de transporte), pues formuló la respectiva solicitud y la sustentó en los medios de prueba requeridos por la norma tributaria local. En efecto, el 16 de abril de 2007 Helicol formuló la solicitud de cese retroactivo de la actividad gravada (servicio de transporte) y de cancelación del registro y la acompañó de las declaraciones extraproceso rendidas por Julián Andrés Suárez Peñuela (director financiero de Helicol) y Guzmán Rojas Amaya, que señalan que desde el 7 de febrero de 2013 Helicol cedió el contrato que sustentaba la realización de la actividad gravada. Debe decirse que el hecho de que se hayan dictado las liquidaciones aforo de los años 2004 y 2005 no es óbice para denegar el cese retroactivo del registro de la actividad gravada y de la responsabilidad frente al impuesto de industria y comercio, toda vez que las normas descritas no condicionan ese cese retroactivo a la ausencia de liquidación de aforo. Además, el propio municipio de Cúcuta acepta que para los años 2004 y 2005 Helicol no obtuvo ingresos susceptibles de ser gravados con el impuesto de industria y

comercio, por cuanto el rubro de ingresos de las liquidaciones de aforo de esos años aparece en ceros. (...) Por lo demás, las liquidaciones de aforo de los años 2004 y 2005 contienen los mismos errores advertidos frente a las liquidaciones de aforo de 2002 y 2003, esto es, desconocimiento de los principios de irretroactividad y tipicidad en materia sancionatoria tributaria. De hecho, también desconocen los principios de proporcionalidad y compatibilidad, en los mismos términos expuestos para la liquidación de aforo del periodo gravable 2003. En ese contexto, es procedente declarar la nulidad de las liquidaciones de aforo de los años 2004 y 2005.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá D. C., quince (15) de septiembre de dos mil dieciséis (2016)

Radicación número: 54001-23-31-000-2007-00349-01(20181)

Actor: HELICOPTEROS NACIONALES DE COLOMBIA S.A. (HELICOL S.A.)

Demandado: MUNICIPIO DE CUCUTA

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 5 de abril de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, que dispuso:

PRIMERO: NEGAR las súplicas de la demanda.

SEGUNDO: DEVOLVER a la demandante el remanente de los dineros consignados para los gastos ordinarios del proceso.

TERCERO: Una vez en firme la presente archívese el expediente, previas las anotaciones secretariales de rigor¹.

I. ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

- El 29 de junio de 2006, el municipio de Cúcuta emplazó a Helicol para que declarara el impuesto de industria y comercio de los años gravables 2002 a 2005.

¹ Folio 289 del cuaderno principal.

- Mediante Requerimiento Especial 10 del 22 de septiembre de 2006, el municipio de Cúcuta propuso a Helicol liquidaciones del impuesto de industria y comercio para los años gravables 2002 a 2005.
- El 20 de diciembre de 2006, Helicol respondió el requerimiento especial formulado por el municipio de Cúcuta.
- Por Resolución 219/07 del 15 de marzo de 2007, el municipio de Cúcuta formuló liquidación de aforo para el impuesto de industria y comercio de los años gravables 2002 a 2005.
- Helicol interpuso recurso de reconsideración contra la Resolución 219/07 de 2007.
- El 16 de abril de 2007, Helicol solicitó al municipio de Cúcuta la cancelación «retroactiva» de la inscripción como contribuyente del impuesto de industria y comercio, pues en los años 2003 a 2007 no ha prestado el servicio de transporte en la jurisdicción de municipio.
- El 4 de mayo de 2007, el municipio de Cúcuta denegó la solicitud de cancelación retroactiva de la inscripción de Helicol como responsable del impuesto de industria y comercio².
- El municipio de Cúcuta, mediante Resolución 520/07 del 13 de junio de 2007, resolvió el recurso de reconsideración, en el sentido de confirmar las liquidaciones de aforo dispuestas en la Resolución 219 de 2007.

II. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, Helicol formuló las siguientes pretensiones:

² Este acto es citado a modo meramente ilustrativo, pues no fue objeto de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho.

1ª.- Que es NULA la Resolución No. 219/07 del 15 de marzo de 2007, por medio de la cual la Alcaldía de San José de Cúcuta efectúa una liquidación oficial de aforo relacionada con los impuestos de industria y comercio, avisos y tableros por los periodos fiscales de 2002, 2003, 2004 y 2005.

2ª.- Que es NULA la Resolución No. 520/07 del 13 de junio de 2007 mediante la cual el subsecretario de despacho del Área de Rentas e Impuestos de la Alcaldía de San José de Cúcuta falló en forma desfavorable el recurso de reconsideración propuesto contra el acto administrativo citado en el numeral anterior.

3ª.- Que, como consecuencia de la declaratoria de nulidad anteriormente solicitada, se restablezca el derecho a la sociedad HELICÓPTEROS NACIONALES DE COLOMBIA, HELICOL S.A. declarando que no existe suma alguna a cancelar por concepto de impuesto de industria y comercio y sanciones por los periodos fiscales de 2002, 2003, 2004 y 2005 y ordenando la devolución de la suma de VEINTIDÓS MILLONES SEISCIENTOS SESENTA Y SEIS MIL (\$22.666.000) PESOS M/cte., más los intereses que se causen hasta el día en que se efectúe tal devolución, cancelados a cuenta del impuesto correspondiente al año 2002 y que efectivamente fueron recibidos en la cuenta corriente del municipio No. 489-08766-0 del Banco Santander como expresamente lo manifiesta en su texto literal la Resolución 520/07³.

2.1.1. Normas violadas

La sociedad demandante citó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 6, 29 y 83 de la Constitución Política
- Artículo 3 del Decreto 01 de 1984
- Artículos 703 y 716 del Estatuto Tributario
- Artículo 66 de la Ley 383 de 1997
- Artículo 59 de la Ley 788 de 2002
- Artículos 399, 574, 575 y 576 del Estatuto Tributario de San José de Cúcuta.

³ Folios 4 y 5 del cuaderno principal.

2.1.2. Concepto de la violación

En el concepto de la violación, la parte actora dijo:

a. De la expedición indebida de los actos cuestionados

Que los actos cuestionados son nulos porque desconocen el procedimiento previsto en el Estatuto Tributario Nacional y en el Estatuto Tributario de Cúcuta para la imposición de la sanción por no declarar y la formulación de liquidaciones oficiales de aforo. Que, en efecto, el municipio demandado no podía dictar liquidaciones de aforo sin previamente haber proferido resolución sanción por no declarar.

Que no era procedente que el municipio de Cúcuta dictara requerimiento especial, puesto que no existía declaración privada del impuesto de industria y comercio de los años 2002 a 2005. Que, según los artículos 562, 563 y 702 a 714 del Estatuto Tributario Nacional y 399 y 575 del Estatuto Tributario de Cúcuta, el requerimiento especial es una etapa previa de la liquidación oficial de revisión y necesariamente presupone la existencia de una liquidación privada del impuesto.

Que lo procedente era que el municipio demandado dictara una resolución sanción por no declarar, toda vez que es el paso a seguir ante la falta de pronunciamiento de Helicol frente al emplazamiento para declarar.

b. De la falsa motivación de los actos cuestionados

Que tampoco era procedente que las liquidaciones de aforo impusieran la sanción por extemporaneidad en la presentación de la declaración del impuesto de industria y comercio de los años 2005 a 2005, pues justamente ocurre que Helicol no presentó la declaración. Que, de hecho, en Concepto 4320 del 25 de enero de 2010, la DIAN señala que las liquidaciones de aforo no pueden imponer sanciones por extemporaneidad en la presentación de la declaración.

Que se configura el vicio de falsa motivación de los actos cuestionados, por cuanto no están dados los presupuestos para imponer una sanción por extemporaneidad en las liquidaciones de aforo. Que, se reitera, lo procedente era

que en acto independiente el municipio demandado impusiera sanción por no declarar, pero no lo hizo.

Que la ausencia de resolución sanción por no declarar impidió que Helicol se beneficiara de lo previsto en el parágrafo 2 del artículo 399 del Estatuto Tributario de Cúcuta, que reduce la sanción en un 10 % cuando el contribuyente presenta la declaración en el término previsto para recurrirla.

Que Helicol prestó el servicio de transporte aéreo en el municipio de Cúcuta solo durante los años 2001 y 2002. Que el contrato de transporte suscrito con Ecopetrol, que sustentaba la prestación del servicio de transporte en la jurisdicción del municipio de Cúcuta, fue cedido a Helivalle el 7 de febrero de 2003.

Que desde el año 2003 la prestación del servicio de transporte a Ecopetrol se limitó a los municipios de Barrancabermeja (Santander) y Coveñas (Sucre).

Que, a causa de la nulidad de los actos cuestionados, debe ordenarse que el municipio de Cúcuta devuelva a Helicol la suma de \$22.666.000, pagados a título de abono del impuesto de industria y comercio del año 2002.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

2.2.1. Excepción previa

El municipio de Cúcuta propuso la excepción previa de inepta demanda, por cuanto, a su juicio, la parte actora se limitó a transcribir las normas violadas y no explicó el concepto de la violación frente a la conducta desplegada por la administración, tal y como lo exige el numeral 4 del artículo 137 del Decreto 01 de 1984.

2.2.2. Del fondo del asunto

El municipio de Cúcuta se opuso a las pretensiones de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho. Para tal fin, alegó:

Que en el *sub lite* Helicol no discute la obligación de declarar en el municipio de Cúcuta el impuesto de industria y comercio de los años 2002 a 2005, sino que se

limita a alegar situaciones referidas al procedimiento de emplazamiento para declarar y formulación de liquidaciones de aforo.

Que, en todo caso, para tales años Helicol tenía la obligación de declarar, por causa de los ingresos derivados de un contrato de transporte que suscribió con Ecopetrol.

Que, según el artículo 101 del Estatuto Tributario de Cúcuta, la obligación de declarar cesó el año 2007, toda vez que solo en ese año Helicol informó de la cesión del contrato de transporte a otra empresa.

Que el artículo 574 del Estatuto Tributario de Cúcuta prevé que serán emplazados quienes incumplan la obligación de declarar, para que lo hagan en el término de un mes. Que, además, señala que cuando la presentación de la declaración sea posterior al emplazamiento deberá imponerse una sanción por extemporaneidad. Que en el mismo sentido se encuentra el artículo 715 del Estatuto Tributario Nacional.

Que la misma similitud se aprecia entre los artículos 576 del Estatuto Tributario de Cúcuta y el 717 del Estatuto Tributario Nacional, pues ambos establecen que puede dictarse liquidación de aforo después de agotado el emplazamiento para declarar.

Que lo anterior denota que el municipio demandado cumple con lo dispuesto por el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, toda vez que el Estatuto Tributario Municipal es acorde con lo dispuesto en el Estatuto Tributario Nacional.

Que, por consiguiente, no se evidencia la vulneración del debido proceso que Helicol alegó en la demanda.

2.3. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Norte de Santander, mediante sentencia del 5 de abril de 2013, denegó las pretensiones de la demanda. Esa decisión se sustentó en las consideraciones que se resumen enseguida:

a. De la liquidación de aforo y el debido proceso

Que, en cuanto al procedimiento de liquidación de aforo, existe una clara coincidencia entre las normas del Estatuto Tributario de Cúcuta y el Estatuto Tributario Nacional, que prevén las siguientes etapas: **(i)** formulación de emplazamiento para declarar, **(ii)** de persistir la omisión, imponer sanción por no declarar, y **(iii)** dictar liquidación de aforo.

Que no está demostrada la vulneración del debido proceso de Helicol, pues en el trámite adelantado por el municipio de Cúcuta se garantizó la defensa y la contradicción. Que el hecho de dictar un requerimiento especial no previsto en el trámite de la liquidación de aforo no desconoce el debido proceso, pues, por el contrario, otorga una oportunidad adicional para que el contribuyente corrija la omisión o cuestione la decisión de la administración.

Que el municipio de Cúcuta no omitió una etapa del procedimiento, sino que la adicionó y, por consiguiente, permitió una oportunidad adicional para el ejercicio de las garantías de defensa y contradicción.

Que, de hecho, al formular el emplazamiento para declarar, el municipio de Cúcuta informó a Helicol las consecuencias que tendría la persistencia de la omisión en el cumplimiento de la obligación de declarar, como lo es la expedición de liquidaciones de aforo del impuesto de industria y comercio de los años 2002 a 2005.

b. De la obligación de declarar el impuesto de industria y comercio de los años 2002 a 2005

Que Helicol sí estaba obligada a declarar el impuesto de industria y comercio de los años 2002 a 2005, puesto que desde el año 2001 presta el servicio de transporte aéreo a Ecopetrol en la jurisdicción del municipio de Cúcuta y solo el 16 de abril de 2007 informó que cesó en la prestación de ese servicio.

Que para los años 2002 a 2005 debía presumirse que Helicol estaba obligada a declarar el impuesto de industria y comercio, pues, según los artículos 100 y 101 del Estatuto Tributario de Cúcuta, la responsabilidad frente a ese impuesto solo termina cuando el contribuyente informa el cese de la actividad gravada y el municipio lo verifica.

Que esas circunstancias también evidencian la legalidad de las liquidaciones de aforo, por cuanto es cierto que Helicol debía declarar el impuesto de industria y comercio en el municipio de Cúcuta para los años 2002 a 2005.

2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante apeló la sentencia de primera instancia, con fundamento en las siguientes razones:

Reiteró que los actos cuestionados vulneraron el debido proceso porque desconocieron el procedimiento previsto para imponer sanciones por declarar y formular declaraciones de aforo, previsto en los artículos 643 y 715 a 719 del Estatuto Tributario Nacional y 399 y 574 a 576 del Estatuto Tributario de Cúcuta.

Recalcó que el municipio demandado no podía dictar liquidaciones de aforo sin antes imponer la sanción por no declarar y que el requerimiento especial no es procedente cuando no hay declaración privada.

Repitió que perdió la oportunidad para presentar declaración en el término para recurrir el acto que sanciona por no declarar porque el municipio demandado no dictó sanción por no declarar.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La sociedad demandante reiteró los argumentos presentados en el recurso de apelación y agregó dos alegatos que había expuesto en la demanda: **(i)** el referido a la improcedencia de la sanción por extemporaneidad, y **(ii)** el relacionado con la devolución de un pago por \$ 22.666.000.

La entidad demandada no presentó alegatos de conclusión.

El Ministerio Público no rindió concepto.

3. CONSIDERACIONES

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 5 de abril de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, que denegó las pretensiones de la demanda.

1. Planteamiento del problema jurídico

De los argumentos expuestos en el recurso de apelación, la Sala advierte que la parte actora estima que las Resoluciones 219/07 del 15 de marzo de 2007 y 520/07 del 13 de junio de 2007 fueron indebidamente expedidas, pues, en su criterio, no atendieron el procedimiento previsto para la formulación de liquidaciones de aforo.

En ese contexto, le corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad o ilegalidad de los actos administrativos que formularon declaración de aforo y sanción por extemporaneidad frente al impuesto de industria y comercio de los años gravables 2002 a 2005.

Para resolver ese problema jurídico, la Sala estudiará los siguientes ítems: **(i)** del derecho al debido proceso y de la expedición irregular de los actos administrativos; **(ii)** de la obligación de declarar en el municipio de Cúcuta **(iii)** del procedimiento para dictar liquidaciones oficiales de aforo en el municipio de Cúcuta; **(iv)** de los hechos relevantes probados en el proceso, y **(iv)** de la solución al problema jurídico planteado.

2. Del derecho al debido proceso y de la expedición irregular de los actos administrativos. Reiteración de jurisprudencia⁴.

El derecho fundamental al debido proceso, consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política, es una garantía para equilibrar la relación autoridad - libertad, relación que surge entre el Estado y los asociados, y está prevista en favor de las partes y de los terceros interesados en una actuación administrativa o judicial. Según el artículo 29 de la Constitución Política, el debido proceso comprende fundamentalmente tres grandes elementos:

⁴ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 18 de julio de 2011, expediente 110010327000200600044-00 (16191), Consejero ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

- i) El derecho al juez natural o funcionario competente.
- ii) El derecho a ser juzgado según las formas de cada juicio o procedimiento, esto es, conforme con las normas procesales dictadas para impulsar la actuación judicial o administrativa.
- iii) Las garantías de audiencia y defensa, que, desde luego, incluyen el derecho a ofrecer y producir la prueba de descargo, la presunción de inocencia, el derecho a la defensa técnica, el derecho a un proceso público y sin dilaciones, el derecho a que produzca una decisión motivada, el derecho a impugnar la decisión y la garantía de *non bis in ídem*.

La expedición irregular de los actos administrativos atañe, precisamente, al derecho a ser juzgado según las formas propias de cada procedimiento, esto es, conforme con las normas procesales dictadas para impulsar la actuación administrativa.

No obstante, no toda irregularidad constituye causal de invalidez de los actos administrativos. Para que prospere la causal de nulidad por expedición irregular es necesario que la irregularidad sea grave pues, en principio, en virtud del principio de eficacia, hay irregularidades que pueden sanearse por la propia administración, o entenderse saneadas, si no fueron alegadas. Esto, en procura de la efectividad del derecho material objeto de la actuación administrativa⁵.

Adicional a todo lo dicho, para que se configure la violación al derecho fundamental al debido proceso también es menester que se haya afectado de manera relevante alguna de las garantías que componen ese derecho, esto es, la defensa el núcleo esencial de ese derecho, esto es, juez natural, defensa o forma.

Vale decir que el artículo 29 de la Constitución Política⁶ también alude al principio de favorabilidad en materia penal; a la presunción de inocencia, presunción que se

⁵ Véase: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Sentencia del 16 octubre de 2014. Radicación: 25000-23-27-000-2011-00089-01 (19611). Demandante: Alianza Fiduciaria S.A. Como Vocera Del Fideicomiso Lote Montoya. Demandado: Distrito Capital De Bogotá.

⁶ **ARTÍCULO 29.** El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.

puede vencer o desvirtuar cuando una autoridad, conforme con el debido proceso, imputa cargos o hace reproche jurídico con base en ley preexistente al acto o conducta que se imputa; la garantía de non bis in ídem, y, por último, prevé que es nula, de pleno derecho, la prueba que se obtenga con violación al debido proceso.

3. De la obligación de reportar el cese de actividades en el municipio de Cúcuta

En cuando a la obligación de declarar el impuesto de industria y comercio, en sentencia del 17 de julio de 2014⁷, la Sala dijo que *«el deber formal de declarar surge naturalmente por la causación del impuesto que se declara. Sin embargo, el legislador, las asambleas departamentales y los concejos municipales, en principio, pueden establecer otros supuestos en los que pese a no causarse el tributo, se está en la obligación de presentar declaración»*.

Para el caso del municipio de Cúcuta, el literal b) del artículo 477 del Acuerdo 30 de 2005 (Estatuto Tributario de Cúcuta) señala que los sujetos pasivos de tributos municipales están obligados a *«presentar y pagar anualmente la declaración y liquidación privada del impuesto respectivo en el evento de estar obligados»*⁸. A su vez, el parágrafo 2° del artículo 507 ibídem estableció que *«en los casos de liquidación o terminación definitiva de las actividades, así como en los eventos en que se inicien actividades durante un periodo, la declaración se presentará por la fracción del respectivo periodo»*⁹.

También interesa poner de presente que, según el artículo 517 ibídem, las declaraciones tributarias se tienen por no presentadas en los siguientes casos: **(i)**

Nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio.

En materia penal, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable.

Toda persona se presume inocente mientras no se la haya declarado judicialmente culpable. Quien sea sindicado tiene derecho a la defensa y a la asistencia de un abogado escogido por él, o de oficio, durante la investigación y el juzgamiento; a un debido proceso público sin dilaciones injustificadas; a presentar pruebas y a controvertir las que se alleguen en su contra; a impugnar la sentencia condenatoria, y a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho.

Es nula, de pleno derecho, la prueba obtenida con violación del debido proceso.

⁷ Expediente 25000-23-27-000-2008-00227-01 (19053), demandante: FUNERARIA CAMINOS DE PAZ LTDA., Demandado: DISTRITO CAPITAL- SECRETARÍA DE HACIENDA- DIRECCIÓN DISTRITAL DE IMPUESTOS.

⁸ Folio 186 ibíd.

⁹ Folio 197 ibíd.

cuando no se radica en los lugares previamente señalados por el municipio; **(ii)** cuando no se suministra la identificación del declarante o es identificado de forma equivocada; **(iii)** cuando la declaración no contiene los elementos necesarios para determinar el impuesto a cargo, y **(iv)** cuando no está firmada por el declarante, contador público o revisor fiscal, según sea el caso.

El artículo 91 *ibídem*, por su parte, estableció que las personas que ejerzan actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros «*deben registrarse dentro del mes calendario siguiente a la iniciación de sus actividades gravadas, suministrando los datos que se le exijan en los formularios correspondientes, pero en todo caso, el impuesto se causará desde la fecha de inicio de actividades gravadas*»¹⁰.

Es decir, el municipio de Cúcuta adoptó un mecanismo de registro para la identificación de los sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio y, por tanto, los obligó a informar cualquier variación en las actividades registradas, incluso su cese o finalización. Sobre el particular, el artículo 101 *ibídem* señala:

Artículo 101° Cese de actividades. Todo contribuyente deberá Informar a la secretaría de hacienda la terminación de su actividad para que se cancele el registro y se suspenda la causación de Impuestos, para lo cual deberá presentar:

- a) Solicitud por escrito dirigida a la secretaría de hacienda según formulario diseñado para tal efecto y suministrado por este despacho.
- b) Recibo de pago y/o declaración de Industria y comercio y avisos debidamente cancelada correspondiente a la fracción del período gravable hasta el cual ejerció la actividad si ésta no se encontrar en la carpeta respectiva.
- c) Certificado de cancelación del registro mercantil si fuere necesario.

Parágrafo. - Cuando antes del 31 de diciembre del respectivo período gravable, un contribuyente clausure definitivamente sus actividades sujetas a impuestos, deberá presentar una declaración por el período de año transcurrido hasta la fecha de cierre. Posteriormente, la secretaría de hacienda, mediante inspección ocular, si se considera necesario deberá verificar el hecho antes de proceder, en caso afirmativo, a expedir el acto administrativo por medio del cual se formalice la cancelación.

Según el artículo 102 *ibídem*, la cancelación de matrícula por cese de actividades debe tramitarse en el mes siguiente a la terminación de actividades, so pena de ser sancionado de conformidad con el artículo 414 *ibídem*, denominado sanción por no informar o no enviar información.

¹⁰ Folio 70 del cuaderno de pruebas.

El municipio de Cúcuta, adicionalmente, estableció que los contribuyentes pueden solicitar el cese retroactivo de la actividad inscrita, de conformidad con los artículos 100 y 103 ibídem, que prevén lo siguiente:

Artículo 100. Presunción de ejercicio de la actividad. Se presume que toda actividad inscrita en la Secretaría de Hacienda, se está ejerciendo hasta tanto demuestre el interesado que ha cesado la actividad gravable.

Para ello se le exigirá que acredite tal situación con pruebas idóneas tales como declaraciones escritas, certificación de la cámara de comercio o de la administración de impuestos nacionales u otras pruebas estimadas pertinentes.

Si el contribuyente no demostrare por medio idóneo que la cancelación debe hacerse retroactivamente, incurrirá en la Sanción por extemporaneidad e intereses corrientes a partir del primer mes de la fecha de la cancelación retroactiva y las demás sanciones a que hubiere lugar.

En los casos de cancelación oficiosa se practicará liquidación de aforo y se impondrá la sanción que corresponda según lo previsto en este estatuto.

Parágrafo. - cuando una actividad hubiere dejado de ejercerse con anterioridad a su denuncia por parte del contribuyente, éste deberá demostrar la fecha en que ocurrió el hecho, mediante la presentación de una constancia escrita y dos declaraciones simples rendidas por dos (2) testigos diferentes que reporten su dirección precisa. A tales documentos deberá anexar la solicitud escrita de cancelación a la secretaría de hacienda. [...]

Artículo 103° Cancelación retroactiva. Cuando un contribuyente por alguna circunstancia, no efectúe ante la secretaría de hacienda la cancelación de su registro dentro del mes siguiente a la terminación de actividades, podrá solicitar por escrito anexando los siguientes documentos:

1. Dos declaraciones juradas de personas que puedan rendir testimonio, mediante las cuales se demuestre la fecha de terminación de actividades.

2. Certificado de cancelación de la matrícula mercantil o del nit y/o el registro en el IVA efectuado ante la administración de Impuestos nacionales de Cúcuta y los demás requisitos que previamente hubiere determinado la secretaría de hacienda mediante resolución.

Parágrafo.- la secretaría de hacienda podrá ordenar oficiosamente la cancelación de la matrícula de aquellos establecimientos, cuya evidencia de terminación de actividades sea tan clara que no necesite demostración, sin perjuicio de la Sanción establecida por no informar mutaciones o cambios.

4. Del procedimiento para dictar liquidaciones oficiales de aforo en el municipio de Cúcuta

El ordenamiento jurídico establece un trámite particular dirigido contra quienes, estando obligados, no presenten declaraciones tributarias. En concreto, se trata de los artículos 715 a 719 del Estatuto Tributario Nacional.

En atención a lo dispuesto en los artículos 66 de la Ley 383 de 1997¹¹ y 59 de la Ley 788 de 2002¹², el municipio de Cúcuta, mediante el Acuerdo 30 del 6 de septiembre de 2005, adoptó un Estatuto Tributario Municipal, que se ajustó a los lineamientos previstos en el Estatuto Tributario Nacional para la expedición de liquidaciones oficiales de aforo, que están previstos en los artículos 574 a 576 del Estatuto Tributario de Cúcuta.

Con fundamento en el Estatuto Tributario, la Sala ha dicho¹³, que el procedimiento de aforo comprende tres etapas: i) el emplazamiento por no declarar, ii) la sanción por no declarar y, iii) la liquidación de aforo.

¹¹ ARTICULO 66. ADMINISTRACIÓN Y CONTROL. Los municipios y distritos, para efectos 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.

¹² 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

¹³ Entre otras, ver sentencias de 3 de octubre de 2007, exp. 15530, C.P. María Inés Ortiz Barbosa y de 12 de noviembre de 2015, exp. 19967, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

Y, en el entendido de que la sanción por no declarar constituye un requisito previo a la liquidación de aforo, en las sentencias del 12 de noviembre de 2015 [expediente 19967] y del 4 de febrero de 2016 [expediente 20979]¹⁴, la Sala consideró que se vulnera el derecho al debido proceso si la liquidación de aforo se formula en el mismo acto que impone la sanción por no declarar¹⁵.

En la sentencia del 26 de mayo de 2016¹⁶, se moduló ese criterio pues se precisó que formular la liquidación de aforo en el mismo acto que impone la sanción por no declarar no constituye irregularidad sancionable con la nulidad del acto, por las siguientes razones:

En el capítulo de normas generales sobre sanciones, el artículo 637 del E.T. fija la siguiente regla general para todas las actuaciones administrativas sancionatorias tributarias¹⁷:

ARTICULO 637. ACTOS EN LOS CUALES SE PUEDEN IMPONER SANCIONES. Las sanciones podrán imponerse mediante resolución independiente, o en las respectivas liquidaciones oficiales.

En concordancia con esa disposición, el artículo 638 del E.T. fija la regla de prescripción de la facultad para imponer sanción, así¹⁸:

ARTICULO 638. PRESCRIPCIÓN DE LA FACULTAD PARA IMPONER SANCIONES. Cuando las sanciones se impongan en liquidaciones oficiales, la facultad para imponerlas prescribe en el mismo término que existe para practicar la respectiva liquidación oficial.

¹⁴ Radicación: 05001-23-31-000-2007-00590-01. M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Reiterada en la Sentencia del cuatro (4) de febrero de dos mil dieciséis (2016). M.P. MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Radicación: 08001233300020120048601 (20979). Actor: PROMOTORA HOTEL DANN CARLTON BARRANQUILLA S.A. NIT 802019166-7. Demandado: DISTRITO ESPECIAL, INDUSTRIAL Y PORTUARIO DE BARRANQUILLA.

¹⁵ En la primera sentencia, el ponente aclaró el voto, pues los actos se anularon por otras razones. En la segunda sentencia, el ponente salvó el voto.

¹⁶ CONSEJO DE ESTADO.SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., veintiséis (26) de mayo de dos mil dieciséis (2016). Radicación: 250002327000201100296 01. No. Interno: 19732. Demandante: Inversiones Birvinc S.A. e Inmobiliaria Arte S.A. Demandado: Bogotá D.C.- Dirección Distrital de Impuestos. Impuesto Predial 2005 y 2006.

¹⁷ En el mismo sentido está previsto en el artículo 393 del Acuerdo 30 de 2005.

¹⁸ En el mismo sentido está previsto en el artículo 394 del Acuerdo 30 de 2005.

Cuando las sanciones se impongan en resolución independiente, deberá formularse el pliego de cargos correspondiente, dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas. Salvo en el caso de la sanción por no declarar, de los intereses de mora, y de las sanciones previstas en los artículos 659, 659-1 y 660 del Estatuto Tributario, las cuales prescriben en el término de cinco años.

Vencido el término de respuesta del pliego de cargos, la Administración Tributaria tendrá un plazo de seis meses para aplicar la sanción correspondiente, previa la práctica de las pruebas a que hubiere lugar.

La Sala ha sido del criterio de que para imponer la sanción por no declarar no se requiere formular pliego de cargos, pues el artículo 715 del E.T. dispone que, para tales eventos, basta que se emplace al contribuyente.

El emplazamiento es el acto previo que le permite al contribuyente ejercer el derecho de defensa en el sentido de exponer ante la administración las razones por las que no cabría imponer la sanción por no declarar ni la liquidación de aforo.

En concordancia con lo anterior, el plazo para imponer la sanción y formular de aforo prescribe al cabo de los cinco años siguientes al vencimiento del plazo señalado para declarar.

Se aprecia, entonces, que la omisión de presentar la declaración tributaria es el hecho que sirve de fundamento para iniciar dos actuaciones administrativas: una para imponer la sanción y otra para formular liquidación de aforo.

En virtud de los principios de eficiencia, celeridad, eficacia y economía, el emplazamiento se instituye, además, como un mecanismo para persuadir al contribuyente para que presente la declaración so pena de la sanción y de la liquidación de aforo.

Por el emplazamiento, se conmina al contribuyente a pagar una sanción menos onerosa que la prevista por no declarar [sanción por extemporaneidad].

De manera que si el contribuyente decide no declarar, la administración puede iniciar la actuación administrativa prevista para imponer la sanción por no declarar y, posteriormente, la prevista para formular la liquidación de aforo, en ambos casos, previo emplazamiento para declarar.

Pero, además, nada se opone a que las dos actuaciones administrativas se adelanten de manera simultánea e independientemente o de manera acumulada, al punto de que se plasmen ambas decisiones en dos resoluciones o en una sola, pues, esto consulta los principios anteriormente referidos, y así lo permite hacer el artículo 637 del E.T.

Fíjese que en la sentencia citada se precisó que la administración tributaria puede iniciar dos actuaciones administrativas. Una, para imponer la sanción por no declarar y, otra, para liquidar de aforo. También se dijo que la administración puede iniciar la actuación administrativa prevista para imponer la sanción por no declarar y, posteriormente, la prevista para formular la liquidación de aforo. Pero que también puede adelantarlas de *manera simultánea e independientemente o de manera acumulada, al punto de que se plasmen ambas decisiones en dos resoluciones o en una sola.*

Pero ¿qué ocurre si la administración tributaria decide formular únicamente la liquidación de aforo?

Según la demandante, ese hecho acarrea una irregularidad procesal que tiene la virtud de viciar la liquidación de aforo en el entendido de que la resolución que impone la sanción constituye una etapa del proceso que no podría omitirse.

Sobre el particular, la Sala reitera que son dos las actuaciones administrativas que la autoridad tributaria puede iniciar de oficio: la que tiene como fin imponer la sanción y la que tiene como fin liquidar de aforo el impuesto.

Como tal, cada actuación administrativa requiere indispensablemente del emplazamiento para declarar, para garantizar el derecho de defensa.

Por ese emplazamiento se conmina al contribuyente a cumplir el deber legal de declarar. Si el contribuyente no presenta la declaración, bien puede la administración imponer la sanción por no declarar y la liquidación de aforo. Pero si la administración tributaria decide no imponer la sanción por no declarar en acto previo e independiente de la liquidación de aforo, eso no implica vulnerar ni el debido proceso ni el derecho de defensa, como lo alegó la demandante.

En efecto, una vez formulado el emplazamiento para declarar, cada actuación sigue su curso de manera independiente, simultánea o de manera acumulada, sin

que pueda considerarse que la actuación administrativa prevista para imponer la sanción constituye una etapa previa e ineludible para adelantar la actuación administrativa para formular la liquidación de aforo.

Pártase de advertir que las dos actuaciones administrativas tienen como fin imponer dos medidas desfavorables para el contribuyente: la sanción y el impuesto. Si la administración decide no imponer la sanción, ese hecho no le impide al contribuyente ejercer su derecho de defensa en la actuación administrativa adelantada para formularle la liquidación de aforo.

De hecho, la Sala ha precisado que los actos derivados de las dos actuaciones administrativas son independientes pues tienen una relación de contingencia más que de necesidad. Que, por eso, la nulidad del acto de liquidación de aforo no apareja inexorablemente la desaparición de la sanción. Y que, además, el juicio de legalidad de uno no necesariamente afecta el análisis de legalidad que corresponda hacer del otro.¹⁹

De manera que, si la sanción por no declarar fuera una etapa previa e ineludible de la liquidación de aforo, constituiría con la liquidación de aforo un acto administrativo complejo y, como tal, debería demandarse como una proposición jurídica completa. Pero tan no es así, que si la administración decide imponerlos en actos administrativos independientes, pueden demandarse de manera separada y, en ningún caso, la no imposición de la sanción por no declarar puede considerarse como un vicio de procedimiento que dé lugar a declarar la nulidad de la liquidación de aforo.

5. De los hechos relevantes probados en el proceso

En el expediente están demostrados los siguientes hechos relevantes:

5.1. Del procedimiento de expedición de las liquidaciones de aforo para los años 2002 a 2005

¹⁹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta, sentencia del 30 de agosto de 2016. Expediente 54001233100020110029101 (20833). Demandante: Colombia Móvil S.A. E.S.P. Demandado: Municipio de Ocaña. M.P. Dr. Jorge Octavio Ramirez Ramirez

- Que, mediante Oficio 0197 del 10 de enero de 2006, el municipio de Cúcuta emplazó a Helicol para que presentara las declaraciones del impuesto de industria y comercio de los años gravables 2002 a 2005²⁰.
- Que, por Requerimiento Especial 010/2006 del 22 de septiembre de 2006, el municipio de Cúcuta liquidó el impuesto de industria y comercio a cargo de Helicol por los años 2002 a 2005 e incluyó sumas por concepto de sanciones por presentación extemporánea de la declaración e intereses de mora²¹.

Esa sanción fue liquidada con base en información aportada por Ecopetrol y la Secretaría de Hacienda de Cúcuta y de conformidad con el artículo 398 del Estatuto Tributario de Cúcuta, que dice:

Sanción de extemporaneidad posterior al emplazamiento o auto que ordena inspección tributaria. *El contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que presente declaración con posterioridad al emplazamiento o al auto que ordena inspección tributaria, deberá liquidar y pagar una sanción por extemporaneidad por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, equivalente al diez por ciento (10 %) del total del impuesto a cargo retención objeto de la declaración tributaria, sin exceder el doscientos por ciento (200 %) del impuesto o retención, según el caso.*

Cuando en la declaración tributaria no resulte impuesto a cargo, la sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, será equivalente al uno por ciento (1 %) de los ingresos brutos percibidos por el declarante en el periodo objeto de declaración, sin exceder la cifra menor resultante de aplicar el diez por ciento (10 %) a dichos ingresos, o de cuatro veces el valor del saldo a favor si lo hubiere, o de la suma equivalente a doscientos (200) salarios mínimos legales mensuales vigentes, cuando no existiere saldo a favor. En caso de que no haya ingresos en el periodo, la sanción por cada mes o fracción será del dos

²⁰ No obra copia de ese oficio en el expediente, pero es citado en el Requerimiento Especial 010/2006 del 22 de septiembre de 2006. Folio 208 del cuaderno principal.

²¹ Folios 208 a 214 del cuaderno principal.

por ciento (2 %) del patrimonio líquido del año inmediatamente anterior, sin exceder la cifra menor resultante de aplicar el veinte por ciento (20 %) al mismo, o de cuatro veces el saldo a favor si lo hubiere, o en suma equivalente a doscientos (200) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

Esta sanción se cobrará sin perjuicio de los intereses que origine el incumplimiento en el pago del impuesto o retención a cargo del contribuyente o declarante²².

En concreto, de conformidad con el inciso primero de la norma citada, se analizaron los siguientes cálculos:

	2002	2003	2004	2005
Impuesto a cargo	\$39.552.000	\$32.308.000	\$607.000	\$1.681.000
Meses en mora	40	28	16	4
Sanción del 10 % del impuesto a cargo por cada mes de mora	\$158.208.000	\$90.462.400	\$971.200	\$672.400
Hasta el 200 % del impuesto a cargo	\$79.104.000	\$64.616.000	\$1.214.000	\$3.362.000
Total sanción	\$79.104.000	\$64.616.000	\$971.200	\$672.400

- Que, por Resolución 219/07 del 15 de marzo de 2007²³, el municipio de Cúcuta formuló nuevas liquidaciones de aforo, sustentadas en información aportada por Helicol y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 398 del Estatuto Tributario de Cúcuta. En ese acto, las liquidaciones de aforo propuestas fueron las siguientes:

²² Folios 160 y 161 del cuaderno de pruebas.

²³ Folios 23 a 37 del cuaderno principal.

Concepto	2002	2003*	2004*	2005*
Total ingresos ordinarios, extraordinarios u operacionales (reglón 20)	3.676.545. 000	0	0	0
Devoluciones, rebajas, descuentos en ventas (reglón 21)	0	0	0	0
Ingresos en otros municipios (reglón 22)	0	0	0	0
Otras deducciones, exenciones y actividades no sujetas (reglón 23)	0	0	0	0
Ingresos sujetos a industria y comercio en Cúcuta (reglón 24)	3.676.545. 000	0	0	0
Impuesto de industria y comercio (reglón 25)	22.059.00 0	0	0	0
Impuesto de Avisos y Tableros (reglón 26)	3.309.000	0	0	0
Total impuesto a cargo (reglón 27)	25.368.00 0	0	0	0
Sobretasa bomberil (reglón 28)	1.268.000	0	0	0
Valor impuesto oficina adicional (reglón 29)	0	0	0	0
Total saldo a cargo (reglón 30)	26.636.00 0	0	0	0
Menos saldo a favor sin solicitud de devolución o compensación (reglón 32)	0	0	0	0
Menos retenciones de ICA que le practicaron el año anterior (reglón 31)	0	0	0	0
Menos anticipo liquidado el año anterior (reglón 33)	13.614.00 0	10.147. 000	0	0
Más anticipo para el periodo siguiente (reglón 34)	10.147.00 0	0	0	
Más sanción por presentación extemporánea (reglón 35)	50.736.00 0	86.741. 000	86.741. 000	86.741. 000

Más otras sanciones (reglón 36)	0	0	0	0
Más derechos de sistematización (renglón 37)	4.000	4.000	4.000	4.000
Total saldo a pagar (reglón 38)	73.909.00	76.598.000	86.745.000	86.745.000
Total saldo a favor (Reglón 39)	0	0	0	0
Intereses a 31-03-2007	28.505.00	0	0	0
Total a pagar.	102.414.00	76.598.000	86.745.000	86.745.000

*Nota: las sanciones para los años 2003, 2004 y 2005 equivalen a 200 salarios mínimos legales mensuales vigentes, calculada de conformidad con la parte final del inciso segundo del artículo 398 del Estatuto Tributario de Cúcuta.

- Que, mediante Resolución 520/07 del 13 de junio de 2007, al resolver el recurso de reconsideración interpuesto por Helicol, el municipio de Cúcuta confirmó la Resolución 219/07 de 2007.

5.2. De la solicitud de cese retroactivo de actividades para los años 2003 a 2005

- El 16 de abril de 2007, Helicol pidió al municipio de Cúcuta la cancelación retroactiva de la inscripción como contribuyente del impuesto de industria y comercio, pues para los años 2003 a 2005 no prestó el servicio de transporte en la jurisdicción de ese municipio²⁴. Interesa resaltar que la solicitud no incluyó el año gravable 2002.
- El 4 de mayo de 2007, el municipio de Cúcuta denegó la solicitud de cancelación retroactiva de la inscripción de Helicol como responsable del impuesto de industria y comercio²⁵ durante los años 2003 a 2005, por cuanto ya se habían dictado liquidaciones de aforo respecto de esos periodos gravables.

²⁴ Folios 115 a 117 del cuaderno principal.

²⁵ Este acto es citado a modo meramente ilustrativo, pues no fue objeto de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho.

6. De la solución al problema jurídico planteado

6.1. De la supuesta vulneración del debido proceso en la expedición de los actos cuestionados

6.1.1. Por expedición irregular de requerimiento especial

La parte actora adujo que los actos que formularon las declaraciones de aforo son nulos porque, previo a ser dictados, el municipio de Cúcuta formuló un requerimiento especial improcedente. Que ese requerimiento especial es ilegal porque en el *sub lite* no existe declaración privada del impuesto de industria y comercio de los años 2002 a 2006.

En este punto la Sala concuerda con el *a quo*, pues si bien el requerimiento especial no era procedente, lo cierto es que el hecho de su expedición no vulnera ninguna de las garantías que componen el debido proceso. Por el contrario, ese requerimiento brindó una oportunidad adicional para que Helicol ejerciera las garantías de defensa y contradicción.

En conclusión, el error cometido al expedir el requerimiento especial no deriva en la nulidad de los actos cuestionados.

6.1.2. Por ausencia de resolución independiente que imponga sanción por no declarar

La parte actora alegó que el municipio de Cúcuta no podía dictar las liquidaciones de aforo sin antes proferir resolución sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio de los años 2002 a 2005.

Alegó que por la ausencia de resolución sanción por no declarar Helicol no se pudo beneficiar de la reducción de la sanción en un 10 % cuando el contribuyente presenta la declaración en el término previsto para recurrirla.

Para la Sala, esa situación, como se precisó, tampoco configura la vulneración del debido proceso, puesto que, en todo caso, previo a dictar las liquidaciones de aforo cuestionadas, el municipio de Cúcuta requirió a Helicol para que declarara y, de este modo, le permitió defenderse por el hecho que se le imputa: no haber presentado la declaración del impuesto de industria y comercio de los años 2002 a 2005.

Dado que el artículo 715 del Estatuto Tributario Nacional prevé que el emplazamiento es el acto previo que conmina al contribuyente a declarar y a la vez le brinda la oportunidad para aportar la declaración o explicar por qué no la presentó, ese emplazamiento es el acto previo e ineludible que le permite al contribuyente ejercer el derecho de defensa en el sentido de exponer ante la administración las razones por las que no cabría imponer la sanción por no declarar ni la liquidación de aforo.

Además, en el caso concreto, la demandante salió más que beneficiada puesto que no se le impuso sanción, luego, ¿sobré qué base pretendía reducir el 10% que alega, si se la exoneró del 100% de la sanción?

El principio general del derecho que proclama que es inadmisibles actuar contra los propios actos o ir en contra del comportamiento propio [*venire contra factum proprium non valet*] resulta acertado mencionarlo en esta oportunidad para precisar que si la demandante decidió no declarar, resulta ser inconsecuente con sus propios actos, alegar que es nula la liquidación de aforo, por violación al debido proceso por el hecho de que no se la sancionó o que no tuvo la oportunidad de reducir una sanción que no le fue impuesta, cuando fue ella misma la que omitió cumplir el deber de declarar, omisión que fundamenta *per se* tanto la sanción como la liquidación de aforo.

En ese contexto, la Sala concluye que no se configura la causal de nulidad por el hecho de que no exista acto que imponga la sanción por no declarar, puesto que, se reitera, el municipio de Cúcuta sí dictó el emplazamiento para que Helicol declarara el impuesto de industria y comercio.

En conclusión, no se configura la nulidad de los actos cuestionados por vulneración del debido proceso.

No obstante, dado que en el caso concreto la demandante sí fue objeto de una sanción, la Sala procede a analizar de fondo los actos demandados a efectos de establecer si era procedente que el municipio impusiera, en la liquidación de aforo, otra sanción, en sustitución de la sanción por no declarar, presuntamente por ser más favorable.

6.2. De la cuestión de fondo

6.2.1. Sobre la liquidación de aforo del año gravable 2002

Lo primero que conviene decir es que en el *sub lite* no está en discusión la obligación que tenía la parte actora de liquidar y pagar el impuesto de industria y comercio por el año gravable 2002, pues acepta que durante ese periodo sí prestó el servicio de transporte en la jurisdicción del municipio de Cúcuta.

En efecto, a folio 120 del cuaderno principal, aparece un reporte firmado por el coordinador de contabilidad y el director financiero de Helicol, que, para el año gravable 2002, da cuenta que dicha sociedad recibió \$3.676.542.243 por concepto de ingresos derivados de la prestación del servicio de transporte en la jurisdicción del municipio de Cúcuta. De hecho, como ya se dijo, la solicitud de cese retroactivo de actividades solo se refirió a los años 2003 a 2005.

En principio, lo expuesto evidenciaría que la liquidación de aforo del año 2002 se ajusta a derecho y, por ende, no sería procedente anularla.

Sin embargo, la Sala advierte que en la liquidación de aforo del año 2002 el municipio de Cúcuta desconoció el principio de tipicidad en materia sancionatoria tributaria, por dos razones fundamentales: **(i)** porque sustentó la sanción en una norma no preexistente a la ocurrencia de la conducta reprochada (no declarar), y **(ii)** porque esa norma no describe la conducta sancionada.

En materia de sanciones, esta Sección 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 defensa²⁶. También ha indicado que en materia sancionatoria las normas aplicables son las vigentes al momento en que se incurre en la conducta sancionable, *«o de la ocurrencia de los hechos respecto de los cuales se ejerce la facultad sancionatoria, independientemente de que la actuación administrativa de verificación al cumplimiento de las obligaciones fiscales y la expedición de los actos sancionatorios ocurran con posterioridad»*²⁷.

Es manifiesto que la sanción impuesta en la liquidación de aforo del año 2002 se sustentó en una norma posterior a la ocurrencia de la omisión en la presentación de la declaración, esto es, en el Acuerdo 30 de 2005. Es decir, la norma utilizada para sancionar a la sociedad actora por incumplir el deber de declarar no estaba vigente para el momento en que fue omitido ese deber.

Debe decirse que, además, el municipio de Cúcuta no dio cuenta de la existencia de normas locales que previeran la sanción para quienes omitieran el deber de declarar el impuesto de industria y comercio del año 2002 ni los plazos y condiciones en que debía presentarse la declaración de ese año.

También es evidente que los actos cuestionados son contradictorios, pues impusieron una sanción por declaración extemporánea y la conducta reprochada es la omisión del deber de declarar. La sanción a imponer era por no declarar, toda vez que la infracción tributaria se configuró al no haberse presentado la declaración del año gravable 2002.

No obstante, la declaración de aforo para el año 2002 impuso una sanción por extemporaneidad en la presentación de la declaración privada, sustentada en el artículo 398 del Estatuto Tributario de Cúcuta²⁸. Conviene decir que la liquidación de aforo tiene por objeto que la administración determine la obligación tributaria a cargo del contribuyente, cuando éste no ha cumplido el deber de declarar, estando obligado a hacerlo [artículo 717 del Estatuto Tributario Nacional]. Ante el incumplimiento de la obligación de declarar, la administración queda habilitada para que, con posterioridad al respectivo emplazamiento, imponga la sanción por no declarar [artículos 643, 715 y 716 ibídem] y no la sanción por extemporaneidad.

²⁶ Sentencias de marzo 13 de 1998, Exp. 8622, C.P. Dr. Germán Ayala Mantilla y de octubre 1° de 1999, Exp. 9546, C.P. Dr. Daniel Manrique Guzmán, entre otras.

²⁷ Sentencia de septiembre 29 del 2000, Exp. 10567, M.P. Julio E. Correa Restrepo.

²⁸ Ver nota 14.

Es importante señalar que la sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio ante el municipio de Cúcuta está prevista en el numeral 1° del artículo 399 del Estatuto Tributario de ese municipio, así:

Sanción por no declarar. La sanción por no declarar será equivalente a:

1. En el caso de que la omisión se refiera la declaración de Industria y Comercio y avisos, al cinco por ciento (5%) del valor de las consignaciones bancarias o ingresos brutos del periodo al cual corresponda la declaración no presentada, o al siete punto cinco por ciento (7.5%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración presentada por dicho impuesto, la que fuera superior.

Para la Sala, el hecho de que la sanción por extemporaneidad sea menos gravosa que la sanción por no declarar no justifica el proceder del municipio de Cúcuta, puesto que, se repite, el principio de tipicidad en materia sancionatoria exige que las sanciones siempre atiendan a la descripción normativa y no al parecer de la administración. Ese principio es parte integrante del principio de legalidad y es el que impide que se impongan sanciones que no atienden al contenido de la norma sancionatoria.

En conclusión, como la sanción impuesta en la liquidación de aforo no se sustentó en norma preexistente y aplicable a la conducta reprochada, la Sala anulará los actos cuestionados en lo referente a la sanción impuesta en la liquidación de aforo del año 2002.

6.2.2. De la liquidación de aforo del año 2003

Para la Sala, está demostrado que Helicol debía presentar declaración del impuesto industria y comercio del año 2003, por cuanto durante una parte de ese periodo desarrolló actividades gravadas en el municipio de Cúcuta. Así se evidencia de lo alegado por Helicol en la demanda, pues claramente informa que dejó de prestar el servicio de transporte en el municipio de Cúcuta desde el 7 de febrero de 2003, fecha en la que cedió el contrato de transporte que había suscrito con Ecopetrol.

Textualmente, en la demanda, Helicol dijo: «a partir del año 2003 la sociedad HELICÓPTEROS DE COLOMBIA, HELICOL S.A., dejó de prestar el servicio de transporte aéreo en la jurisdicción del municipio de San José de Cúcuta como consecuencia de la Cesión del contrato DC03-03-0012 a favor de la sociedad HELIVALLE S.A. efectuada mediante documento No. DC-03-02-0012 del 7 de febrero de 2003»²⁹.

Además, anexo a la solicitud de cese retroactivo de actividades, Helicol aportó dos declaraciones extrajuicio³⁰ que señalan: « [...] a partir del año 2003, dejó de prestar el servicio de transporte aéreo en la jurisdicción de Cúcuta, debido a la cesión del contrato DC03-02-0012 suscrito el 15 de julio de 2002, prorrogado mediante OTRO SÍ No. 1 del 29 de noviembre de 2002 y que había suscrito con ECOPETROL y CEDIDO a la empresa HELIVALLE S.A. mediante documento de cesión No. DC-03-02-0012 del 7 de febrero de 2003».

Era procedente que el municipio de Cúcuta dictara liquidación de aforo respecto del año gravable 2003, pues, según el parágrafo 2° del artículo 507 ibídem, «en los casos de liquidación o terminación definitiva de las actividades, así como en los eventos en que se inicien actividades durante un periodo, **la declaración se presentará por la fracción del respectivo periodo**» (subraya la Sala).

Bien pudo ocurrir que durante el año 2003 Helicol no obtuviera ingresos por concepto de servicio de transporte prestado en el municipio de Cúcuta y, por consiguiente, no se generara impuesto a cargo, pero lo cierto es que la norma transcrita la obligaba a presentar la declaración, por la porción de año en la que desarrolló la actividad gravada.

En ese contexto, podría concluirse que la liquidación de aforo del año 2003 fue debidamente dictada. No obstante, en esa liquidación el municipio de Cúcuta cometió el mismo yerro identificado en la liquidación de aforo del año 2002, esto es, no sustentó la sanción impuesta en norma preexistente ni realizó una correcta adecuación típica de la conducta reprochada.

No es necesario extenderse más en ese punto, pues son suficientes los

²⁹ Folio 5.

³⁰ Folios 118 y 119.

argumentos ya expuestos respecto de la liquidación de aforo del año 2002.

Adicionalmente, la Sala encuentra que la sanción impuesta por el municipio de Cúcuta es abiertamente desproporcionada, toda vez que no tiene en cuenta que durante el año 2003 no se generaron ingresos gravables ni que la omisión del deber de declarar solo se predica de una pequeña proporción del periodo gravable, esto es, del 1° de enero de 2003 al 7 de febrero de 2003.

De hecho, sanción impuesta en la liquidación de aforo del año 2002 no atiende al principio de compatibilidad³¹, puesto que es completamente disímil frente a lo previsto en el Estatuto Tributario Nacional [artículo 643, numeral 1°].

En efecto, el municipio de Cúcuta impuso una sanción equivalente a 200 salarios mínimos legales mensuales [calculada de conformidad con la parte final del inciso segundo del artículo 398 del Estatuto Tributario de Cúcuta], mientras que el Estatuto Tributario Nacional señala que la sanción por no declarar puede equivaler: **(i)** al 20 % de las consignaciones bancarias o ingresos brutos determinados por la administración durante el periodo no declarado, o **(ii)** al 20 % de los ingresos brutos que figuren en la última declaración de renta presentada.

Entonces, en cuanto a la liquidación de aforo del año 2003, también se decretará la nulidad parcial, en lo atinente a la sanción impuesta.

³¹ Ver sentencia del 6 de diciembre de 2012, expediente: 85001233100020070005901 (18016), demandante: MAURICIO ALFREDO PLAZAS VEGA, demandado: MUNICIPIO DE TAURAMENA (CASANARE), M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. En lo que interesa, esa providencia dijo:

Tratándose del régimen sancionatorio, la Ley 788 de 2002 facultó a las entidades territoriales para que disminuyeran el monto de las sanciones ya previstas en el Estatuto Tributario Nacional.

Sin embargo, la facultad otorgada a los municipios en el sentido de disminuir el monto de las sanciones no puede ser interpretada de manera restrictiva. En efecto, la facultad de las entidades territoriales de disminuir el monto de las sanciones debe entenderse referida a aquellas sanciones que son compatibles con los impuestos territoriales, dada la especialidad y particularidad de tales impuestos.

Y la compatibilidad con el régimen sancionatorio nacional se mide por el paralelismo de forma de los impuestos, es decir, se mide por aquello que se predica tanto del impuesto nacional como del impuesto territorial. Así, por ejemplo, como cuando se exige la presentación de la declaración tributaria, obligación que se predica de ciertos impuestos nacionales, como el de renta o ventas, y de ciertos impuestos territoriales, como el de industria y comercio.

En estos casos, entonces, se deberá verificar que la norma territorial no establezca una sanción mayor a la contemplada en el Estatuto Tributario Nacional. Solo en el caso de que la norma territorial establezca una sanción mayor a la prevista en el Estatuto Tributario Nacional, la norma territorial será inaplicable.

6.2.3. De las liquidaciones de aforo de los años 2004 y 2005

Para la Sala, las liquidaciones de aforo de los años 2004 y 2005 son improcedentes, toda vez que Helicol no estaba obligada a presentarlas. Veamos.

Como se vio, el Artículo 101 del Estatuto Tributario de Cúcuta prevé que los contribuyentes deberán informar a la secretaría de hacienda sobre la terminación de la actividad gravada, con el fin de que se cancele el respectivo registro y se suspenda la causación de impuesto.

El artículo 102 ibídem, por su parte, presume que la actividad inscrita ante la oficina de hacienda se está ejerciendo, hasta tanto el interesado demuestre que ha cesado. Esa norma también señala que el cese de la actividad puede demostrarse *«con pruebas idóneas tales como declaraciones escritas, certificación de la cámara de comercio o de la administración de impuestos nacionales u otras pruebas estimadas pertinentes»*.

El párrafo de dicha norma establece que *«cuando una actividad hubiere dejado de ejercerse con anterioridad a su denuncia por parte del contribuyente, éste deberá demostrar la fecha en que ocurrió el hecho, mediante la presentación de una constancia escrita y dos declaraciones simples rendidas por dos (2) testigos diferentes que reporten su dirección precisa. A tales documentos deberá anexar la solicitud escrita de cancelación a la secretaría de hacienda»*.

En ese contexto normativo, la Sala advierte que el municipio de Cúcuta permite el cese retroactivo de la actividad gravada y de la responsabilidad frente al impuesto causado, previa solicitud formulada por el interesado, que deberá apoyarse en una constancia escrita y en dos declaraciones rendidas por testigos.

En el mismo sentido fue establecido el artículo 103 ibídem, que, en lo que interesa, dice:

Cancelación retroactiva. Cuando un contribuyente por alguna circunstancia, no efectúe ante la secretaría de hacienda la cancelación de su registro dentro del mes siguiente a la terminación de actividades, podrá solicitar por escrito anexando los siguientes documentos:

1. Dos declaraciones juradas de personas que puedan rendir testimonio, mediante las cuales se demuestre la fecha de terminación de actividades.
2. Certificado de cancelación de la matrícula mercantil o del nit y/o el registro en el IVA efectuado ante la administración de Impuestos nacionales de Cúcuta y los demás requisitos que previamente hubiere determinado la secretaría de hacienda mediante resolución.

Ahora bien, a juicio de la Sala, Helicol demostró que era procedente el cese retroactivo de la actividad gravada con el impuesto de industria y comercio (servicio de transporte), pues formuló la respectiva solicitud y la sustentó en los medios de prueba requeridos por la norma tributaria local. En efecto, el 16 de abril de 2007 Helicol formuló la solicitud de cese retroactivo de la actividad gravada (servicio de transporte) y de cancelación del registro³² y la acompañó de las declaraciones extraproceso rendidas por Julián Andrés Suárez Peñuela³³ (director financiero de Helicol) y Guzmán Rojas Amaya³⁴, que señalan que desde el 7 de febrero de 2013 Helicol cedió el contrato que sustentaba la realización de la actividad gravada.

Debe decirse que el hecho de que se hayan dictado las liquidaciones aforo de los años 2004 y 2005 no es óbice para denegar el cese retroactivo del registro de la actividad gravada y de la responsabilidad frente al impuesto de industria y comercio, toda vez que las normas descritas no condicionan ese cese retroactivo a la ausencia de liquidación de aforo.

Además, el propio municipio de Cúcuta acepta que para los años 2004 y 2005 Helicol no obtuvo ingresos susceptibles de ser gravados con el impuesto de industria y comercio, por cuanto el rubro de ingresos de las liquidaciones de aforo de esos años aparece en ceros. De hecho, ese reporte en ceros tiene sustento en la información aportada por Helicol³⁵. Así lo dijo el municipio demandado: *«que, con base con la información financiera reportada por el Dr. JULIÁN ANDRÉS SUÁREZ PEÑUELA, director financiero de HELICÓPTEROS NACIONALES DE COLOMBIA S.A. – HELICOL S.A., se procede a determinar la obligación tributaria*

³² Folios 115 a 117 del cuaderno principal.

³³ Folio 118 ibíd.

³⁴ Folio 119 ibíd.

³⁵ Folio 120 ibíd.

de los años no declarados [...]»³⁶.

Por lo demás, las liquidaciones de aforo de los años 2004 y 2005 contienen los mismos errores advertidos frente a las liquidaciones de aforo de 2002 y 2003, esto es, desconocimiento de los principios de irretroactividad y tipicidad en materia sancionatoria tributaria. De hecho, también desconocen los principios de proporcionalidad y compatibilidad, en los mismos términos expuestos para la liquidación de aforo del periodo gravable 2003.

En ese contexto, es procedente declarar la nulidad de las liquidaciones de aforo de los años 2004 y 2005.

6.2.3. De la pretensión de Helicol de devolución de un pago por \$22.666.000

Helicol también pretendió la devolución de un pago de \$22.666.000, que, según lo afirmó en la demanda, fue realizado el 18 de febrero de 2003, a título de abono del impuesto de industria y comercio del año gravable 2000. Así lo dijo: *“como consecuencia de la declaratoria de nulidad solicitada en la presente demanda se concluye que el pago efectuado por la sociedad el 18 de febrero de 2003 en cuantía de \$22.666.000 como abono al impuesto del año 2000 constituye pago de lo no debido y en razón a que este fue reconocido expresamente por la administración en el texto de la Resolución 520-07, y porque en el expediente de los antecedentes administrativos figura la respectiva consignación, copia a la cual me remito, es procedente su devolución porque desaparece el objeto de dicho pago»³⁷.*

Sobre el particular, la Resolución 520/07 del 13 de junio de 2007 advirtió: *« [...] es de anotar que para la fecha no se ha presentado la declaración respectiva, por lo que la administración se pregunta de manera simple ¿cómo se puede devolver lo que no existe como declarado? HELICOL S.A. invoca que presentó declaración privada del año gravable 2002, más es determinante que para que una declaración se considere presentada debe contener unos mínimos constituidos en el Estatuto Tributario Municipal, artículo 517 declaraciones que se tienen por no presentadas, no se entenderla cumplido el deber de presentar la declaración tributaria, en los siguientes casos: entre otros motivos, cuando la declaración no*

³⁶ Folio 77 (Resolución 219/07).

³⁷Folio 14 del cuaderno principal.

se presente en los lugares señalados para tal efecto, razón por la cual se contempla como no presentada, en el expediente no existe y solo hasta el 31 de enero de 2007 se pudo establecer que el municipio recibió una consignación el día 18 de febrero de 2003 por un valor de \$22.666.000 [...]»³⁸.

En la respuesta a la demanda, el municipio demandado explicó lo siguiente: *«sabemos que la administración está cobrando el impuesto correspondiente a los años fiscales 2002, 2003, 2004 y 2005 lo que queda igualmente demostrado que no canceló ni el año 2002 y la fracción del año 2003 y que lo correspondiente al año 2001 cuyo estado de cuenta es la suma de \$107.228.000 en el mes de abril del año 2002 hizo un abono por valor de \$56.673.000 y un segundo abono el 18 de febrero de 2003 por valor de \$22.666.000, comprobando que ha sido cancelado el año 2011 en su totalidad»³⁹.*

En otras palabras, el municipio demandado explicó que, para el año gravable 2001, el impuesto de industria y comercio a cargo de Helicol ascendió a la suma de \$107.228.000 y, respecto de ese monto, se recibieron dos pagos parciales, a saber: \$56.673.000 en el mes de abril de 2002 y \$22.666.000 el 18 de febrero de 2003.

Como se ve, según lo manifiesta la administración y no fue desvirtuado por la parte actora, el pago de \$22.666.000 no corresponde al impuesto de industria y comercio del año gravable 2002, sino al del año gravable 2001.

Como el año gravable 2001 no está en discusión en el proceso de la referencia, es improcedente que la Sala se pronuncie sobre la posibilidad de devolución de pagos correspondientes a ese periodo.

La Sala, entonces, denegará la pretensión referida a la devolución de \$22.666.000, por no corresponder a un pago realizado respecto de los periodos gravables discutidos en el proceso de la referencia.

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,

³⁸ Folios 45 y 46 *ibíd.*

³⁹ Folio 161 *ibíd.*

FALLA

PRIMERO. REVOCAR la sentencia del 5 de abril de 2013, dictada por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander. En su lugar:

SEGUNDO. ANÚLASE PARCIALMENTE las Resoluciones 219/07 del 15 de marzo de 2007 y 520/07 del 13 de junio de 2007, proferidas por el municipio de Cúcuta, en los siguientes aspectos: sanciones impuestas para los años 2002 y 2003 y liquidaciones de aforo de los años 2004 y 2005.

TERCERO. A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** que las liquidaciones de aforo de los años 2002 y 2003 quedan así:

Concepto	2002	2003
Total ingresos ordinarios, extraordinarios u operacionales (reglón 20)	3.676.545.00	0
Devoluciones, rebajas, descuentos en ventas (reglón 21)	0	0
Ingresos en otros municipios (reglón 22)	0	0
Otras deducciones, exenciones y actividades no sujetas (reglón 23)	0	0
Ingresos sujetos a industria y comercio en Cúcuta (reglón 24)	3.676.545.00	0
Impuesto de industria y comercio (reglón 25)	22.059.000	0
Impuesto de Avisos y Tableros (reglón 26)	3.309.000	0
Total impuesto a cargo (reglón 27)	25.368.000	0
Sobretasa bomberil (reglón 28)	1.268.000	0
Valor impuesto oficina adicional (reglón 29)	0	0
Total saldo a cargo (reglón 30)	26.636.000	0
Menos saldo a favor sin solicitud de devolución o compensación (reglón 32)	0	0
Menos retenciones de ICA que le practicaron el año anterior (reglón 31)	0	0
Menos anticipo liquidado el año anterior	13.614.000(10.147.000(

(reglón 33)	*)	*)
Más anticipo para el periodo siguiente (reglón 34)	10.147.000(0
	*)	
Más sanción por presentación extemporánea (reglón 35)	0	0
Más otras sanciones (reglón 36)	0	0
Más derechos de sistematización (reglón 37)	4.000	4.000
Total saldo a pagar (reglón 38)	23.736.000	0
Total saldo a favor (reglón 39)	0	10.143.000
Intereses a 31-03-2007	28.505.000	0
Total a pagar	51.678.000	0

* En el expediente no se explica de donde salen estas cifras, pero como no fueron discutidas en el proceso, la Sala las mantiene tal y como aparecen en las liquidaciones de aforo formuladas por el municipio de Cúcuta⁴⁰.

CUARTO. También a título de restablecimiento del derecho, declarar que Helicol no debía declarar ni pagar impuesto de industria y comercio por los años gravables 2004 y 2005.

QUINTO. Denegar la pretensión referida a la devolución de la suma de \$22.666.000.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al tribunal de origen y cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

⁴⁰ Folios 78 y 79 ibíd.

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ