

NO REFORMATIO IN PEJUS EN MATERIA TRIBUTARIA - Fuente normativa y finalidad. Principio previsto en el artículo 23 del Decreto Extraordinario 2821 de 1974 que garantiza que, sin excepción, al decidir los recursos contra los actos de determinación de impuestos y o sanciones, la administración no pueda aumentar la suma fijada en la liquidación del tributo a cargo del contribuyente / PRINCIPIO DE LA NO REFORMATIO IN PEJUS - Hace parte del debido proceso en el trámite de discusión de los actos de determinación de impuestos y o sanciones / PRINCIPIO DE LA NO REFORMATIO IN PEJUS - Se vulnera al aumentar la liquidación del impuesto con ocasión de la decisión del recurso de reconsideración

[...] el artículo 23 del Decreto Extraordinario 2821 de 1974 “Por el cual se dictan normas procedimentales en materia tributaria”, que hace parte del capítulo III sobre recursos, prevé: “ART. 23.- En las decisiones de los recursos, los funcionarios podrán corregir oficiosamente los errores de los actos sometidos a su conocimiento y efectuar las compensaciones a que haya lugar, pero no podrán aumentar la suma total fijada a cargo del sujeto pasivo en la liquidación recurrida” (...) De acuerdo con esta norma, los funcionarios que deciden los recursos no pueden aumentar la suma que fijó la liquidación a cargo del contribuyente, lo que constituye una garantía para quien recurra dicho acto definitivo, pues, por ninguna circunstancia, el acto que decide el recurso puede fijar una suma mayor a la que impuso el acto que liquidó el tributo. Así, la garantía en mención, hace parte del debido proceso en el trámite de discusión de los actos de determinación de impuestos y/o sanciones. Es de anotar que el artículo 23 del Decreto Extraordinario 2821 de 1974 es aplicable a los municipios y departamentos, según lo previsto en el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, en concordancia con el artículo 285 del Acuerdo 29 de 2005, conforme con el cual son aplicables al municipio las normas del Estatuto Tributario Nacional sobre procedimiento y discusión de los tributos, entre otros aspectos. El hecho de que con posterioridad al acto definitivo la Administración hubiera practicado inspección tributaria y que como resultado de dicha diligencia hubiera encontrado datos que hacían variar la liquidación del impuesto, no autorizaba el aumento de la carga tributaria fijada en la liquidación de aforo, ya que la garantía del artículo 23 del Decreto 2821 de 1974 consiste, precisamente, en impedir que se dé esa modificación en perjuicio del recurrente. Ello, porque, como se precisó, se trata de una garantía en la etapa de discusión del acto, que no admite excepciones. No es admisible el argumento planteado por el Municipio de que la modificación de la liquidación de aforo no fue el resultado del recurso de reconsideración sino de la inspección tributaria practicada ni que la reliquidación, “se haría como acto administrativo independientemente del recurso interpuesto”. Para desvirtuar dicho planteamiento basta observar la Resolución 0560 del 6 de julio de 2007, que resolvió el recurso, en la cual se hace referencia a los datos que se encontraron en desarrollo de la inspección tributaria y como consecuencia de los cuales se adoptó la decisión de modificar la liquidación de aforo. Es decir, es claro que el aumento de la carga tributaria de la actora se hizo con ocasión del recurso de reconsideración y no de un acto administrativo distinto. Así pues, como consecuencia de la violación del debido proceso porque la Administración no aplicó el artículo 23 del Decreto 2821 de 1974, procede la nulidad de la Resolución 560 de 2007, porque excede los valores a cargo de la actora, fijados en la Resolución 290 de 2006. Además, procede la modificación del último de los actos en mención, según las precisiones que anteceden, para lo cual la Sala tendrá en cuenta los ingresos gravables que se determinaron en la inspección tributaria, pues esta prueba no fue desvirtuada por la demandante y, por el contrario, permite determinar los ingresos que ésta obtuvo por cada año en discusión, precisión que no se hizo en la Resolución 290 de 2006.

FUENTE FORMAL: DECRETO 2821 DE 1974 - ARTICULO 23

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del asunto es la siguiente: Alvarado y Daring Ltda. demandó los actos administrativos por los que el Municipio de Barrancabermeja le practicó liquidación de aforo del ICA de los años 2004, 2005 y 2006 y la sancionó por no declarar el gravamen respecto de los mismos años. La Sala revocó la sentencia del Tribunal Administrativo de Santander que negó la nulidad y, en su lugar, anuló parcialmente dichos actos, en cuanto liquidaron indebidamente la sanción por no declarar de 2004 y 2005; determinaron el ICA del 2006 e impusieron sanción por no declarar respecto de dicha anualidad sin que el tributo se hubiera causado, a la par que incrementaron el impuesto y la sanción por no declarar, al decidir el recurso de reconsideración contra la liquidación de aforo. Al respecto la Sala recordó que, en aplicación del artículo 59 de la Ley 788 de 2002, si el Concejo de Barrancabermeja expidió un Acuerdo que disminuía el monto de dicha sanción, el Municipio debía aplicar esa norma y no el artículo 643 del Estatuto Tributario, toda vez que éste prevé una sanción mayor que la de la norma territorial. Por ende, dispuso que la sanción se debía liquidar en los términos del artículo 272 del Acuerdo 29 de 2005, esto es, por una suma equivalente al 150% del impuesto que debía pagar el contribuyente y no por el 20% de sus ingresos brutos, como lo dispone el E.T. Señaló que no había lugar a liquidar el gravamen ni la sanción por no declarar por el año 2006, dado que a la fecha del aforo éste no se había causado, pues es de causación anual y periodo vencido, hecho que las entidades territoriales no pueden variar. Por último, sostuvo que la administración no podía aumentar el tributo al resolver el recurso de reconsideración y que al hacerlo violó el principio de la non reformatio in pejus, razón por la cual anuló el acto que resolvió el recurso y dispuso reliquidar el gravamen y la sanción con base en los ingresos brutos obtenidos en la inspección tributaria, toda vez que esos valores no fueron discutidos por la actora.

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - Es de periodo vencido y causación anual y se declara anualmente / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - Periodo gravable y causación. Los previstos en la Ley no pueden ser modificados por las entidades territoriales / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - Base gravable. Son los ingresos brutos del año inmediatamente anterior a la vigencia fiscal declarada

[...] desde el punto de vista del elemento temporal, el impuesto de industria y comercio es de periodo vencido y de causación anual. Por ende, no es admisible el argumento del demandado de que el impuesto de industria y comercio se causa bimensualmente en Barrancabermeja. En reiteradas oportunidades, la Sala ha sostenido que, con excepción de Bogotá D.C. que se rige por el Decreto Ley 1421 de 1993, dicho impuesto es de causación anual, conforme con lo dispuesto por el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, que señala: "Artículo 33º.- El Impuesto de Industria y Comercio se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional y obtenidos por las personas y sociedades de hecho indicadas en el artículo anterior, con exclusión de: Devoluciones ingresos proveniente de venta de activos fijos y de exportaciones, recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios". En consecuencia, los entes territoriales no pueden establecer un periodo de causación diferente al anual para el impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros. Por su parte, y de manera coherente, el artículo 7[numeral 2] del Decreto 3070 de 1983 señala que el impuesto de industria y comercio debe declararse anualmente. En el municipio de Barrancabermeja, el impuesto también es de causación anual, como lo prevé el artículo 36 del Acuerdo 29 de 2005, que dice: "ARTÍCULO 36:

PERÍODO GRAVABLE: El período gravable es anual y se entiende como el lapso dentro del cual se causa la obligación tributaria del impuesto de industria y comercio". Por su parte, el artículo 5 del Acuerdo 39 de 1998 según el cual los responsables de ICA del régimen común deben declarar bimensualmente, fue derogado por el artículo 63 del Acuerdo 29 de 2005. Dicha norma prevé que los plazos para presentar la declaración y pagar el impuesto son mensuales, bimestrales o anuales, dependiendo del monto de ingresos de ingresos brutos y del régimen al que pertenezcan. No obstante, el artículo 63 del Acuerdo 29 de 2005 es contrario a lo dispuesto por el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, en cuanto fija periodos de pago diferentes al anual, pues, obliga a declarar un tributo que no se debe porque no se ha causado durante el año. Por ende, es inaplicable al caso concreto. Ahora bien, como el periodo de causación del impuesto de industria y comercio es anual y no mensual ni bimestral, la base gravable es el total de ingresos brutos derivados de las actividades gravadas del año inmediatamente anterior a la vigencia fiscal respectiva. Así lo dispone el artículo 33 de la Ley 14 de 1983. La actora alegó que no procedía el aforo del año 2006, porque a la fecha de la liquidación no se había causado el impuesto de ese periodo. La Sala encuentra que, en el caso sub exámine, la Administración practicó la liquidación de aforo (Resolución 290) el 27 de abril de 2006, esto es, cuando no había transcurrido el año gravable. Lo anterior, significa que asiste razón al demandante al sostener que a la fecha de aforo, el municipio no podía determinar el impuesto de industria y comercio del año 2006, pues, no cabe duda de que el 27 de abril de ese año todavía no se había causado el tributo del referido periodo. Cabe precisar que la demandante solo cuestionó la legalidad de la liquidación de aforo por el año 2006. Nada dijo de los aforos correspondientes a los años 2004 y 2005, por lo que procede la nulidad de la Resolución 290 de 2006, respecto a la determinación del impuesto de industria y comercio y el de avisos y tableros del año 2006.

FUENTE FORMAL: LEY 14 DE 1983 - ARTICULO 33 / DECRETO 3070 DE 1983 - ARTICULO 7 NUMERAL 2

NOTA DE RELATORIA: Sobre el periodo de causación anual del impuesto de industria y comercio se reiteran sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 5 de junio de 2008, Exp. 16603, M.P. Ligia López Díaz y de 26 de abril de 2007, Exp. 15074, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

REGIMEN SANCIONATORIO TERRITORIAL EN MATERIA TRIBUTARIA - Alcance. En vigencia de la Ley 788 de 2002, las entidades territoriales están facultadas para disminuir el monto de las sanciones del Estatuto Tributario Nacional y simplificar los procedimientos, según la naturaleza del tributo y con respeto del principio de proporcionalidad entre el impuesto y la sanción / SANCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA - Autonomía impositiva de las entidades territoriales. Si en vigencia de la Ley 788 de 2002 tales entidades establecen sanciones menores a las previstas en el Estatuto Tributario Nacional, las deben aplicar en lugar de las normas nacionales

Para efectos de unificar el procedimiento tributario a nivel territorial, el artículo 59 de la Ley 788 de 2002 dispuso lo siguiente: ART. 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 (...). Es decir, que las entidades territoriales deben aplicar las normas de procedimiento del Estatuto Tributario Nacional en todo lo relacionado con la administración, determinación, discusión cobro, devoluciones y régimen sancionatorio. No obstante, tienen la facultad de disminuir el monto de las sanciones y simplificar los procedimientos de acuerdo con la naturaleza del tributo respectivo y respetando el principio de proporcionalidad entre el impuesto y la sanción. En vigencia del artículo 59 de la Ley 788 del 2002, el Concejo Municipal de Barrancabermeja expidió el Acuerdo 029 de 2005, "Por medio del cual se adopta el Estatuto Tributario para el municipio de Barrancabermeja". El artículo 272 de dicho Acuerdo dispuso: "ARTÍCULO 272: SANCIÓN POR NO DECLARAR: La falta absoluta de declaración acarreará una sanción equivalente al ciento cincuenta por ciento (150%) del impuesto anual asignado. Se presume falta absoluta de declaración cuando no se da respuesta oportuna al emplazamiento contemplado en este Estatuto. PARÁGRAFO: Cuando se trate de una declaración que se da por no presentada, la sanción será del setenta y cinco por ciento (75%) del impuesto anual asignado". En la Resolución 290 de 2006, la Administración le impuso a la actora una sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio equivalente al 20% de los ingresos brutos obtenidos por sus actividades durante los años 2004, 2005 y 2006, con fundamento en el artículo 643 del Estatuto Tributario Nacional. A su vez, en el acto administrativo mediante el cual resolvió el recurso de reconsideración, la Administración argumentó que calculó el monto de la sanción sobre los ingresos brutos de la sociedad con base en lo dispuesto por el parágrafo primero del artículo 643 del Estatuto Tributario Nacional, según el cual "Cuando la Administración de Impuestos disponga solamente de una de las bases para practicar las sanciones a que se refieren los numerales de este artículo, podrá aplicarla sobre dicha base sin necesidad de calcular las otras". Si bien es cierto que el artículo 643 del Estatuto Tributario Nacional dispone que la sanción por no declarar renta corresponde al 20% de los ingresos brutos de quien incumplió la obligación de declarar, si el Concejo de Barrancabermeja expidió un Acuerdo mediante el cual había disminuido el monto de dicha sanción, la Secretaría de Hacienda debía aplicar la última norma y no el artículo 643 del Estatuto Tributario Nacional, tal como se desprende del artículo 59 de la Ley 788 de 2002. La sanción contemplada en el artículo 272 del Acuerdo 29 de 2005 es inferior a la prevista en el artículo 643 del Estatuto Tributario Nacional, porque la última equivale al 20% de los ingresos brutos, al paso que la que consagra el Acuerdo equivale al 150% del impuesto liquidado, que, a su vez, corresponde a una tarifa por mil de los ingresos brutos. No es admisible el argumento expuesto por el demandado, según el cual tenía que aplicarse el artículo 643 del Estatuto Tributario Nacional en virtud de que el mismo Acuerdo 029 de 2005 hace una remisión a dicho Estatuto. Lo anterior, porque si bien es cierto que el artículo 285 del citado acuerdo dispone que "Las normas del Estatuto Tributario Nacional sobre procedimiento sanciones, declaración, recaudación, fiscalización, determinación, discusión, cobro y en general la administración de los tributos serán aplicables en el Municipio conforme a la naturaleza y estructura funcional de sus impuestos", esta norma debe ser interpretada en armonía con el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, lo que significa que el Estatuto Tributario Nacional se aplica a nivel territorial en todos los aspectos allí mencionados, con la salvedad hecha en la misma disposición respecto de la facultad de los entes territoriales de disminuir el monto de las sanciones, como ocurrió en el caso bajo estudio. Por lo anterior, los actos administrativos acusados, en lo que tiene que ver con la sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio que se le impuso a la demandante, están afectados de nulidad por violación del artículo 643 del Estatuto Tributario Nacional, por aplicación indebida, y del artículo 272 del Acuerdo 029 de 2005, expedido por

el Concejo de Barrancabermeja, por falta de aplicación.

FUENTE FORMAL: LEY 788 DE 2002 - ARTICULO 59 / ACUERDO 029 DE 2005
CONCEJO MUNICIPAL DE BARRANCABERMEJA - ARTICULO 272

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D. C., veintiocho (28) de agosto de dos mil trece (2013)

Radicación número: 68001-23-31-000-2007-00566-01(18712)

Actor: ALVARADO Y DURING LTDA

Demandado: MUNICIPIO DE BARRANCABERMEJA

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 30 de septiembre de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

El 24 de diciembre de 2003, ALVARADO Y DURING LIMITADA celebró con el INSTITUTO NACIONAL DE VÍAS el contrato N° 556, cuyo objeto fue la construcción de un muelle sobre el río Magdalena en el municipio de Barrancabermeja¹.

El 11 de noviembre de 2004, la Secretaría de Hacienda de Barrancabermeja profirió emplazamiento para declarar, mediante el cual conminó a ALVARADO Y DURING LTDA. a presentar declaración del impuesto de industria y comercio, derivado de los ingresos brutos obtenidos por esa sociedad por las actividades realizadas en desarrollo de las obras de construcción del muelle mencionado. Para el efecto, le concedió un término de 30 días calendario².

¹ Fls. 204 a 215, c.p.

² Fl. 216, c.p.

Dentro del término en mención, el contribuyente no presentó las declaraciones del impuesto ni hizo manifestación alguna.

El 27 de abril de 2006, el Municipio expidió la Resolución 290, mediante la cual practicó liquidación de aforo del impuesto de industria y comercio y del complementario de avisos y tableros, correspondiente a los años 2004, 2005 y 2006³. En el mismo acto, impuso a la contribuyente sanción por no declarar, equivalente al 20% de los ingresos brutos obtenidos por ésta durante los años 2004, 2005 y 2006, sanción que fue liquidada en \$1.041.983.722.

En la liquidación de aforo, la Secretaría de Hacienda determinó el impuesto y la sanción por no declarar de la siguiente manera⁴:

CONCEPTO	LIQUIDACIÓN DE AFORO
Promedio ingresos brutos recibidos periodos gravables 2004, 2005 y 2006	\$5.209'918.611
Tarifa (actividad contrato obras civiles)	9 por mil
Impuesto de industria y comercio	\$46'889.267
Impuesto de avisos (15% del impuesto de industria y comercio)	\$7'033.390
Total impuestos	\$53'922.657
Sanción (20% de los ingresos brutos del contribuyente)	\$1.041'983.722
TOTAL A PAGAR	\$1.095'906.379

ALVARADO Y DURING LTDA interpuso recurso de reconsideración⁵ contra la liquidación de aforo, el cual fue resuelto mediante la Resolución N° 0560 del 6 de julio de 2007⁶, que desestimó los argumentos del recurso y modificó la liquidación de aforo en el sentido de aumentar el monto de ingresos brutos y, por ende, el impuesto de industria y comercio y de avisos y tableros, al igual que el valor de la sanción por no declarar.

La modificación de las sumas liquidadas se hizo de la siguiente manera:

CONCEPTO	LIQUIDACIÓN DE AFORO	RESOLUCIÓN QUE RESOLVIÓ EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN
----------	----------------------	---

³ Fls. 173 a 176, c.p.

⁴ Fls. 175 y 176, c.p.

⁵ Fls. 138 a 151, c.p.

⁶ Fls. 4 a 19, c.p.

Promedio ingresos brutos recibidos	\$5.209'918.611	\$5.964'090.898
Tarifa	9 por mil	9 por mil
Impuesto de industria y comercio	\$46'889.267	\$53'676.818
Impuesto de avisos (15% del impuesto de industria y comercio)	\$7'033.390	\$8'051.523
Total impuestos	\$53'922.657	\$61'728.341
Sanción por no declarar(20% de los ingresos brutos del contribuyente)	\$1.041'983.722	\$1.192'818.180
TOTAL A PAGAR	\$1.095'906.379	\$1.254'546.521

Según la Resolución que resolvió el recurso, la modificación de las sumas liquidadas obedeció a que la Administración practicó diligencia de inspección tributaria y contable, ordenada mediante providencia del 15 de mayo de 2007, con el objeto de determinar el valor de los ingresos brutos de la demandante para los años 2004, 2005 y 2006. Dicha diligencia se adelantó durante los días 12, 13, 14 y 15 de junio de 2007 y, como resultado de la misma, se determinó que los ingresos brutos ascendían a la suma de \$5.964'090.898⁷.

DEMANDA

ALVARADO Y DURING LTDA. en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, solicitó la nulidad del acto que practicó la liquidación de aforo e impuso sanción por no declarar y del acto que resolvió el recurso de reconsideración presentado contra dicha decisión.

A título de restablecimiento del derecho, pidió que se ordene al municipio demandado que expida nuevas liquidaciones del impuesto de industria y comercio y del complementario de avisos y tableros, por los años gravables 2004, 2005 y 2006, con base en las normas consagradas en el Acuerdo Municipal 029 de 2005⁸.

Como pretensión subsidiaria, solicitó que se anule parcialmente el acto que practicó la liquidación de aforo e impuso sanción por no declarar y totalmente el acto que decidió el recurso. En consecuencia, pidió que se liquide la sanción por

⁷ Fl. 6, c.p.

⁸ Fl. 127, c.p.

no declarar de conformidad con lo establecido en el artículo 272 del Acuerdo 029 de 2005.

La demandante citó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 31 de la Constitución Política.
- Artículos 683, 742 y 743 del Estatuto Tributario.
- Artículos 36, 37, 272 y 284 del Acuerdo 029 de 2005, expedido por el Concejo Municipal de Barrancabermeja.
- Artículo 5 del Acuerdo 039 de 1998, expedido por el Concejo Municipal de Barrancabermeja.
- Artículos 2 y 3 de la Ley 153 de 1887.

El concepto de violación se sintetiza así:

1) Violación del principio de “prevalencia de la ley posterior”

Para efectos de la sanción por no declarar, la Administración invocó el numeral primero y el párrafo primero del artículo 643 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 59 de la Ley 788 de 2002.

El municipio no tuvo en cuenta que el artículo 272 del Acuerdo Municipal 029 de 2005, que contiene el Estatuto Tributario de Barrancabermeja, establece que la falta de declaración acarrea una sanción equivalente al 150% del impuesto asignado. Y, la norma municipal es aplicable porque el artículo 59 de la Ley 788 de 2002 permite a los entes territoriales establecer sanciones por montos inferiores a los contemplados en el Estatuto Tributario Nacional.

Los actos acusados se fundamentaron en el artículo 643 del Estatuto Tributario Nacional, que no era aplicable, ya que es general y anterior al Acuerdo 029 de 2005, por lo cual se violaron los artículos 2 y 3 de la Ley 153 de 1887, que consagran el principio de la prevalencia de la ley posterior.

2) Nulidad por liquidar el impuesto sin que el periodo gravable hubiera transcurrido

Según la Resolución 290 del 27 de abril de 2006 (liquidación de aforo), el impuesto de industria y comercio y el complementario de avisos y tableros se

liquidaron con base en el promedio de ingresos brutos recibidos durante los años 2004, 2005 y 2006.

De la simple confrontación de la fecha del acto, con uno de los periodos liquidados (2006), se concluye que la Administración liquidó el impuesto sin que se hubiera causado la obligación tributaria, ya que, de acuerdo con los artículos 36 y 37 del Acuerdo 029 de 2005, la base gravable del impuesto está constituida por los ingresos brutos obtenidos en el año respectivo.

En síntesis, para la fecha de la liquidación de aforo no había transcurrido el año gravable 2006 y, por ende, no se había causado el tributo por dicho periodo.

3. Indebida aplicación del artículo 5 del Acuerdo Municipal 039 de 1998

No existe norma alguna que haya fijado los plazos de presentación de las declaraciones del impuesto de industria y comercio, cuando estas deben presentarse anualmente. El artículo 5 del Acuerdo 039 de 1998 estableció plazos para la presentación de las declaraciones cuando se trata de periodos bimensuales.

Por lo anterior, la Administración no podía determinar el incumplimiento del deber de presentar las declaraciones del impuesto correspondiente a los años gravables 2004 y 2005, pues si no hay un plazo que se venza no puede haber incumplimiento de éste.

4. Violación del principio de la *no reformatio in pejus*

Según el inciso 2° del artículo 31 de la Constitución Política, la decisión de un recurso no puede empeorar la situación de quien lo interpuso.

El artículo 357 del Código de Procedimiento Civil desarrolla el principio de la *reformatio in pejus*, y dice que el recurso debe entenderse interpuesto con respecto a lo desfavorable para el impugnante y que la decisión que se profiera no puede modificar la decisión inicial en lo que no fue objeto del mismo.

Esta norma es aplicable a las actuaciones administrativas por remisión del artículo 267 del Código Contencioso Administrativo, pues, además, el Acuerdo 29 de 2005, que es la norma aplicable a este asunto, no prevé nada sobre el particular.

Adicionalmente, la jurisprudencia del Consejo de Estado ha dicho que en materia tributaria se aplica el principio de la *no reformatio in pejus*, y que la resolución que desate un recurso no puede aumentar la carga fiscal impuesta inicialmente al contribuyente. Citó la sentencia del 23 de noviembre de 2005, expediente 13983.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El MUNICIPIO DE BARRANCABERMEJA se opuso a las pretensiones de la demanda⁹, con base en los siguientes argumentos:

1) Violación del principio de “prevalencia de la ley posterior”

El cargo no tiene fundamento, ya que la Administración aplicó el Estatuto Tributario Nacional, en virtud de la remisión hecha por el Acuerdo 029 de 2005.

2) Nulidad por liquidar el impuesto sin que el periodo gravable hubiere transcurrido e indebida aplicación del artículo 5 del Acuerdo 39 de 1998

No es cierto que se hubiera liquidado el impuesto sin que la obligación tributaria se hubiera causado, dado que según lo dispuesto por el artículo 5 del Acuerdo 039 de 1998, para los inscritos en el régimen común, la declaración se debe presentar en forma bimensual y en las mismas fechas establecidas por la DIAN para la presentación de las declaraciones de IVA.

Por las mismas razones, no existió indebida aplicación del artículo 5 del Acuerdo 039 de 1998.

3. Violación del principio de la *no reformatio in pejus*

El principio de la *no reformatio in pejus* no se aplica en este caso, ya que la modificación de los artículos 2, 3 y 5 de la Resolución 290 de 2006 no fue consecuencia de la decisión del recurso gubernativo, sino de la inspección tributaria y contable practicada por la Administración, que produjo resultados que imponían la modificación y “...la cual se haría como acto administrativo independientemente del recurso interpuesto”¹⁰.

⁹ Fls. 44 a 53 c.a.

¹⁰ Fl. 224, c.p.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda, por las razones que se resumen a continuación:

La Secretaría de Hacienda de Barrancabermeja siguió el procedimiento previsto en los artículos 715 a 717 del Estatuto Tributario. Así, emplazó a la actora para que declarara y en vista de que no lo hizo, la Administración practicó liquidación de aforo e impuso sanción por no declarar.

La liquidación de aforo no está afectada por ninguna causal de nulidad, ya que no transgredió ninguna de las normas en que debía fundarse. Además, es un acto que se encuentra debidamente motivado, no hubo desviación de las atribuciones del funcionario que lo expidió y éste era competente para expedirlo.

Respecto de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, no se violó el principio de la *no reformatio in pejus*, ya que era necesario modificar la liquidación de aforo en virtud de “unos resultados distintos” que la Administración encontró en la inspección tributaria ordenada el 15 de mayo de 2007.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló la sentencia de primera instancia. Los argumentos de la apelación se resumen así:

1. Interpretación errónea del artículo 59 de la Ley 788 de 2002

El Tribunal consideró que según el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, los entes territoriales deben aplicar el Estatuto Tributario Nacional en lo que tiene que ver con la imposición de las sanciones.

Esa interpretación es errada, pues lo que dice la norma es que los entes territoriales deben sujetarse al Estatuto Tributario Nacional en cuanto al procedimiento tributario, pero las sanciones pueden ser reducidas por dichos entes. El Estatuto Tributario de Barrancabermeja contempló una sanción por no declarar, que es la que ha debido aplicarse en el caso bajo análisis.

Además, el artículo 59 de la Ley 788 de 2002 obedece a un principio de proporcionalidad en virtud del cual las sanciones deben ser proporcionales al

impuesto. No está acorde con dicho principio que por la no presentación de una declaración del impuesto por \$61.728.341 se imponga una sanción de \$1.192.818.180.

2. La sentencia no se pronunció sobre la totalidad de los argumentos de la demanda

El *a quo* no se pronunció sobre el cargo relativo a que no podía liquidarse el impuesto de industria y comercio por el año 2006, dado que cuando fue expedida la liquidación de aforo, la obligación tributaria no se había causado.

Respecto de la sanción por no declarar para el año gravable 2006, tampoco era factible imponerla, ya que en el momento en que se expidió la liquidación de aforo no se había causado el impuesto y, por ende, no existía la obligación de declarar.

El Tribunal se equivocó al decir que el artículo 5 del Acuerdo 039 de 1998 era aplicable y que por tratarse de una declaración bimensual sí se podía establecer la cuantía de la sanción, ya que las normas aplicables eran los artículos 36 y 37 del Acuerdo 029 de 2005, según los cuales la base gravable del impuesto estaba constituida por los ingresos brutos obtenidos en el año.

Además, el artículo 5 del Acuerdo 039 de 1998, en cuanto fija para el régimen común un periodo bimensual, es contrario a la Ley 14 de 1983 y debió inaplicarse en virtud de la excepción de ilegalidad, ya que ningún municipio puede establecer un periodo diferente al anual, para el impuesto de industria y comercio.

3. Violación del debido proceso al expedir la liquidación de aforo

Para expedir la liquidación de aforo, la Administración estaba obligada a expedir primero el acto administrativo mediante el cual se impone la sanción por no declarar. En el caso bajo estudio, la sanción por no declarar y la liquidación de aforo se expidieron en el mismo acto, lo cual es violatorio del artículo 717 del Estatuto Tributario Nacional. Citó las sentencias de esta Corporación, del 20 de febrero de 2008 (expediente 16250) y del 12 de junio de 2008 (expediente 16037).

4. Violación del principio de la no *reformatio in pejus*

La resolución que resolvió el recurso de reconsideración es nula por violación del artículo 31 de la Constitución Política, que consagra el principio de la no *reformatio*

in pejus. Ello, porque en la citada resolución se aumentó tanto el valor del impuesto liquidado como el valor de la sanción.

Si la Administración encontró datos en el curso de la inspección tributaria que practicó, debió modificar la liquidación de aforo, iniciando nuevamente la actuación administrativa.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** insistió en los argumentos del recurso.

El **demandado** guardó silencio en esta oportunidad.

El **Ministerio Público** solicitó revocar la sentencia de primera instancia y que, en su lugar, se acceda a las pretensiones de la demanda, por las razones que se resumen de la siguiente manera:

El artículo 59 de la Ley 788 de 2002 impuso a los municipios la obligación de aplicar los procedimientos contemplados en el Estatuto Tributario Nacional para la administración, determinación, discusión, cobro, devolución, e imposición de sanciones, respecto de los impuestos municipales.

Dicha norma también dispuso que el monto de las sanciones y el término de aplicación de los procedimientos anteriores podían ser disminuidos y simplificados por los municipios, de acuerdo con la naturaleza del tributo, teniendo en cuenta la proporcionalidad de la sanción respecto del monto del impuesto.

La Secretaría de Hacienda de Barrancabermeja no dio cumplimiento al procedimiento previsto en los artículos 715, 716 y 717 del Estatuto Tributario Nacional, que debía acatar por mandato del artículo 59 de la Ley 788 de 2002. En efecto, en el emplazamiento para declarar no señaló cuál era el periodo gravable por el que emplazaba a la actora para que presentara la declaración del impuesto de industria y comercio, lo que le impidió ejercer su derecho de defensa frente a la solicitud de la Administración.

Según el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, el impuesto de industria y comercio se liquida sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior. En consecuencia, la obligación de declarar es anual y los municipios no pueden variar esta periodicidad. Por ende, el emplazamiento para declarar, debía

indicar los periodos anuales por los cuales se requería al contribuyente para que presentara las declaraciones respectivas.

De otra parte, tampoco se respetó el procedimiento previsto en el artículo 716 del Estatuto Tributario Nacional, en cuanto a que la sanción no podía formar parte de la liquidación de aforo, sino que debía expedirse de manera independiente, para dar oportunidad al contribuyente de reducirla, en caso de que presentara la declaración dentro de la oportunidad para interponer recurso contra la misma, tal como lo prevé el artículo 643 del Estatuto Tributario Nacional.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala determinar si son nulos los actos demandados, por los cuales el municipio de Barrancabermeja practicó a la actora liquidación de aforo e impuso sanción por no declarar por los años 2004, 2005 y 2006.

Sea lo primero precisar que la Sala no analizará el cargo de violación del debido proceso por haberse expedido la sanción por no declarar y la liquidación de aforo en el mismo acto, ya que el juez solamente puede pronunciarse sobre aquellos cargos de nulidad que hayan sido debidamente enunciados y explicados en la demanda o, a más tardar, dentro de las oportunidades de aclaración o corrección de la demanda, contempladas en el Código Contencioso Administrativo.

Sería violatorio del debido proceso y del derecho de defensa permitir la inclusión de un nuevo cargo de nulidad cuando ya el trámite de la primera instancia se ha agotado por completo.

Hecha la anterior precisión, la Sala decide los restantes cargos propuestos por la recurrente.

1) Violación del artículo 272 del Acuerdo Municipal 029 de 2005, expedido por el Concejo Municipal de Barrancabermeja, por falta de aplicación; y del artículo 643 del Estatuto Tributario Nacional, por aplicación indebida

La actora alegó que para efectos de la imposición de la sanción por no declarar, la Administración debió aplicar el artículo 272 del Acuerdo Municipal 029 de 2005 (Estatuto Tributario de Barrancabermeja), norma que contempla una sanción por no declarar equivalente al 150% del impuesto liquidado, y no el artículo 643 del

Estatuto Tributario Nacional, que establece un monto de la sanción del 20% de los ingresos brutos del año gravable respectivo.

Para resolver el cargo, la Sala hace las siguientes precisiones.

El artículo 643 del Estatuto Tributario regula la sanción por no declarar así:

ART. 643. **Sanción por no declarar.** La sanción por no declarar será equivalente:

1. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, al veinte por ciento (20%) del valor de las consignaciones bancarias o ingresos brutos de quien persiste en su incumplimiento, que determine la Administración por el período al cual corresponda la declaración no presentada, o al veinte por ciento (20%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración de renta presentada, el que fuere superior.

2. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto sobre las ventas, al diez por ciento (10%) de las consignaciones bancarias o ingresos brutos de quien persiste en su incumplimiento, que determine la Administración por el período al cual corresponda la declaración no presentada, o al diez por ciento (10%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración de ventas presentada, el que fuere superior.

3. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración de retenciones, al diez por ciento (10%) de los cheques girados o costos y gastos de quien persiste en su incumplimiento, que determine la Administración por el período al cual corresponda la declaración no presentada, o al ciento por ciento (100%) de las retenciones que figuren en la última declaración de retenciones presentada, el que fuere superior.

4. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto de timbre, la sanción por no declarar será equivalente a cinco (5) veces el valor del impuesto que ha debido pagarse.

PAR. 1o.- Cuando la Administración de Impuestos disponga solamente de una de las bases para practicar las sanciones a que se refieren los numerales de este artículo, podrá aplicarla sobre dicha base sin necesidad de calcular las otras.

(...)” (Subraya la Sala)

La norma se refiere, desde luego, a la presentación de declaraciones por impuestos de carácter nacional, ya que el Estatuto Tributario regula esa clase de

impuestos. El impuesto de industria y comercio y el complementario de avisos y tableros son de carácter municipal¹¹.

Para efectos de unificar el procedimiento tributario a nivel territorial, el artículo 59 de la Ley 788 de 2002 dispuso lo siguiente:

ART. 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. (Subrayado no es del texto original).

Es decir, que las entidades territoriales deben aplicar las normas de procedimiento del Estatuto Tributario Nacional en todo lo relacionado con la administración, determinación, discusión cobro, devoluciones y régimen sancionatorio. No obstante, tienen la facultad de disminuir el monto de las sanciones y simplificar los procedimientos de acuerdo con la naturaleza del tributo respectivo y respetando el principio de proporcionalidad entre el impuesto y la sanción.

En vigencia del artículo 59 de la Ley 788 del 2002, el Concejo Municipal de Barrancabermeja expidió el Acuerdo 029 de 2005, *“Por medio del cual se adopta el Estatuto Tributario para el municipio de Barrancabermeja”*. El artículo 272 de dicho Acuerdo dispuso¹²:

“ARTÍCULO 272: SANCIÓN POR NO DECLARAR: La falta absoluta de declaración acarreará una sanción equivalente al ciento cincuenta por ciento (150%) del impuesto anual asignado.

Se presume falta absoluta de declaración cuando no se da respuesta oportuna al emplazamiento contemplado en este Estatuto.

PARÁGRAFO: Cuando se trate de una declaración que se da por no presentada, la sanción será del setenta y cinco por ciento (75%) del impuesto anual asignado”.

En la Resolución 290 de 2006, la Administración le impuso a la actora una sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio equivalente al 20% de los

¹¹ Artículos 32 a 37 de la Ley 14 de 1983

¹² Fl. 86

ingresos brutos obtenidos por sus actividades durante los años 2004, 2005 y 2006, con fundamento en el artículo 643 del Estatuto Tributario Nacional.

A su vez, en el acto administrativo mediante el cual resolvió el recurso de reconsideración, la Administración argumentó que calculó el monto de la sanción sobre los ingresos brutos de la sociedad con base en lo dispuesto por el párrafo primero del artículo 643 del Estatuto Tributario Nacional, según el cual *“Cuando la Administración de Impuestos disponga solamente de una de las bases para practicar las sanciones a que se refieren los numerales de este artículo, podrá aplicarla sobre dicha base sin necesidad de calcular las otras”*.

Si bien es cierto que el artículo 643 del Estatuto Tributario Nacional dispone que la sanción por no declarar renta corresponde al 20% de los ingresos brutos de quien incumplió la obligación de declarar, si el Concejo de Barrancabermeja expidió un Acuerdo mediante el cual había disminuido el monto de dicha sanción, la Secretaría de Hacienda debía aplicar la última norma y no el artículo 643 del Estatuto Tributario Nacional, tal como se desprende del artículo 59 de la Ley 788 de 2002.

La sanción contemplada en el artículo 272 del Acuerdo 29 de 2005 es inferior a la prevista en el artículo 643 del Estatuto Tributario Nacional, porque la última equivale al 20% de los ingresos brutos, al paso que la que consagra el Acuerdo equivale al 150% del impuesto liquidado, que, a su vez, corresponde a una tarifa por mil de los ingresos brutos¹³.

No es admisible el argumento expuesto por el demandado, según el cual tenía que aplicarse el artículo 643 del Estatuto Tributario Nacional en virtud de que el mismo Acuerdo 029 de 2005 hace una remisión a dicho Estatuto.

Lo anterior, porque si bien es cierto que el artículo 285 del citado acuerdo dispone que *“Las normas del Estatuto Tributario Nacional sobre procedimiento sanciones, declaración, recaudación, fiscalización, determinación, discusión, cobro y en general la administración de los tributos serán aplicables en el Municipio conforme*

¹³ El artículo 33 de la Ley 14 de 1983 dispone:

“[...]

Sobre la base gravable definida en este artículo [se refiere a los ingresos brutos] se aplicará la tarifa que determinen los Concejos Municipales dentro de los siguientes límites:

- 1. Del dos al siete por mil (2-7 x 1.000) mensual para actividades industriales, y**
 - 2. Del dos al diez por mil (2-10 x 1.000) mensual para actividades comerciales y de servicios.[...]**
- (Resalta la Sala)

a la naturaleza y estructura funcional de sus impuestos”, esta norma debe ser interpretada en armonía con el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, lo que significa que el Estatuto Tributario Nacional se aplica a nivel territorial en todos los aspectos allí mencionados, con la salvedad hecha en la misma disposición respecto de la facultad de los entes territoriales de disminuir el monto de las sanciones, como ocurrió en el caso bajo estudio.

Por lo anterior, los actos administrativos acusados, en lo que tiene que ver con la sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio que se le impuso a la demandante, están afectados de nulidad por violación del artículo 643 del Estatuto Tributario Nacional, por aplicación indebida, y del artículo 272 del Acuerdo 029 de 2005, expedido por el Concejo de Barrancabermeja, por falta de aplicación.

En consecuencia, la sanción por no declarar ICA por los periodos que correspondan deberá liquidarse en los términos indicados en el artículo 272 del Acuerdo 29 de 2005, esto es, por una suma equivalente al 150% del valor del impuesto que debía pagar el contribuyente.

La Sala precisa que no ordenará al municipio demandado que haga dicha liquidación, conforme se solicitó en la demanda como pretensión principal¹⁴, pues, en virtud de lo dispuesto por el artículo 170 del Código Contencioso Administrativo, para restablecer el derecho, el juez puede estatuir disposiciones nuevas en remplazo de las acusadas o modificar o reformar éstas. En consecuencia, la Sala liquidará la sanción por no declarar correspondiente.

2) Nulidad por liquidar el impuesto sin que el periodo gravable hubiera transcurrido

El cargo consiste en que la Administración liquidó el impuesto de industria y comercio por los años 2004, 2005 y 2006 y que en la fecha en que expidió la liquidación de aforo aún no había transcurrido el año 2006, razón por la cual no era factible practicar la liquidación por ese periodo gravable, pues, no se había causado la obligación tributaria y era imposible determinar el monto de ingresos del año 2006.

El municipio demandado alegó en su defensa que, según lo dispuesto por el artículo 5 del Acuerdo Municipal 039 de 1998, para los inscritos en el régimen

¹⁴ Fl. 127

común, la declaración del impuesto debe hacerse en forma bimensual y, que, por ende, la obligación tributaria del año 2006 ya se había causado.

La norma en mención dispone:

“ARTÍCULO 5º.-Para los inscritos en el régimen simplificado, la presentación y pago de la declaración de impuestos de Industria y Comercio a partir del año 1999 se hará en forma anual y para el régimen común se hará en forma bimensual y en las mismas fechas que tiene establecidas la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, para la presentación de la declaración del impuesto al valor agregado IVA”¹⁵.

Pues bien, desde el punto de vista del elemento temporal, el impuesto de industria y comercio es de periodo vencido y de causación anual¹⁶. Por ende, no es admisible el argumento del demandado de que el impuesto de industria y comercio se causa bimensualmente en Barrancabermeja.

En reiteradas oportunidades, la Sala ha sostenido que, con excepción de Bogotá D.C. que se rige por el Decreto Ley 1421 de 1993, dicho impuesto es de causación anual, conforme con lo dispuesto por el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, que señala:

“**Artículo 33º.**- El Impuesto de Industria y Comercio se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional y obtenidos por las personas y sociedades de hecho indicadas en el artículo anterior, con exclusión de: Devoluciones ingresos proveniente de venta de activos fijos y de exportaciones, recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios”.

En consecuencia, los entes territoriales no pueden establecer un periodo de causación diferente al anual para el impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros.

Por su parte, y de manera coherente, el artículo 7[numeral 2] del Decreto 3070 de 1983 señala que el impuesto de industria y comercio debe declararse anualmente.

En el municipio de Barrancabermeja, el impuesto también es de causación anual, como lo prevé el artículo 36 del Acuerdo 29 de 2005, que dice:

¹⁵ Fl. 107

¹⁶ Entre otras, ver sentencias del 5 de junio de 2008, expediente 16603 C.P. Ligia López Díaz y del 26 de abril de 2007, expediente 15074, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

“ARTÍCULO 36: PERÍODO GRAVABLE: El período gravable es anual y se entiende como el lapso dentro del cual se causa la obligación tributaria del impuesto de industria y comercio”¹⁷.

Por su parte, el artículo 5 del Acuerdo 39 de 1998 según el cual los responsables de ICA del régimen común deben declarar bimensualmente, fue derogado por el artículo 63 del Acuerdo 29 de 2005. Dicha norma prevé que los plazos para presentar la declaración y pagar el impuesto son mensuales, bimestrales o anuales, dependiendo del monto de ingresos de ingresos brutos y del régimen al que pertenezcan.

No obstante, el artículo 63 del Acuerdo 29 de 2005 es contrario a lo dispuesto por el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, en cuanto fija periodos de pago diferentes al anual, pues, obliga a declarar un tributo que no se debe porque no se ha causado durante el año. Por ende, es inaplicable al caso concreto.

Ahora bien, como el periodo de causación del impuesto de industria y comercio es anual y no mensual ni bimestral, la base gravable es el total de ingresos brutos derivados de las actividades gravadas del año inmediatamente anterior a la vigencia fiscal respectiva. Así lo dispone el artículo 33 de la Ley 14 de 1983.

La actora alegó que no procedía el aforo del año 2006, porque a la fecha de la liquidación no se había causado el impuesto de ese periodo.

La Sala encuentra que, en el caso *sub examine*, la Administración practicó la liquidación de aforo (Resolución 290) el 27 de abril de 2006¹⁸, esto es, cuando no había transcurrido el año gravable.

Lo anterior, significa que asiste razón al demandante al sostener que a la fecha de aforo, el municipio no podía determinar el impuesto de industria y comercio del año 2006, pues, no cabe duda de que el 27 de abril de ese año todavía no se había causado el tributo del referido periodo.

Cabe precisar que la demandante solo cuestionó la legalidad de la liquidación de aforo por el año 2006. Nada dijo de los aforos correspondientes a los años 2004 y 2005, por lo que procede la nulidad de la Resolución 290 de 2006, respecto a la determinación del impuesto de industria y comercio y el de avisos y tableros del año 2006.

¹⁷ Fl. 34

¹⁸ Fls. 133 a 136.

En consecuencia, frente a la liquidación de aforo prevista en la Resolución 290 de 2006, la Sala anulará parcialmente el acto y excluirá de la determinación oficial del tributo el impuesto del 2006, como más adelante se precisa.

De manera coherente, también debe anularse la Resolución 290 de 2006 para levantar la sanción por no declarar por el año 2006, dado que si para la fecha de la citada resolución no se había causado el impuesto de industria y comercio, tampoco existía la obligación de declararlo.

3) De la *no reformatio in pejus* en materia tributaria

Según la demandante, al resolver el recurso de reconsideración, la Administración no podía aumentar el valor del impuesto y de la sanción fijadas en la liquidación de aforo, en virtud del principio de la *no reformatio in pejus*.

El Municipio alegó que en este caso no se aplica dicho principio, debido a que la modificación de las sumas liquidadas no obedeció a la interposición del recurso de reconsideración, sino a los resultados obtenidos en la inspección tributaria que practicó y de la cual se evidenció que los ingresos gravados eran superiores a los que se habían considerado inicialmente.

Pues bien, el artículo 23 del Decreto Extraordinario 2821 de 1974 “*Por el cual se dictan normas procedimentales en materia tributaria*”, que hace parte del capítulo III sobre recursos, prevé¹⁹:

“ART. 23.-**En las decisiones de los recursos**, los funcionarios podrán corregir oficiosamente los errores de los actos sometidos a su conocimiento y efectuar las compensaciones a que haya lugar, pero **no podrán aumentar la suma total fijada a cargo del sujeto pasivo en la liquidación recurrida**”. (Resalta la Sala)

De acuerdo con esta norma, los funcionarios que deciden los recursos no pueden aumentar la suma que fijó la liquidación a cargo del contribuyente, lo que

¹⁹ En sentencia de 12 de febrero de 2004, exp 13115, que reitera el fallo de 13 de marzo de 2003, exp 13145, la Sección precisó que aunque en desarrollo de las facultades otorgadas al Gobierno Nacional por la Ley 75 de 1986, para compilar las normas tributarias de rango legal que se hallaren vigentes, no se haya incluido una norma dentro del Decreto 624 de 1989 o Estatuto Tributario, (como sucede con el Decreto 2821 de 1974, que es de rango legal), “ **no significa que haya perdido su vigencia**, pues sobre el particular la Corte Suprema de Justicia en sentencia de 27 de septiembre de 1990 señaló que “*las normas que estaban vigentes no dejaron de estarlo por la circunstancia de no haber sido incluidas ... ni puede considerarse que, a consecuencia de lo anterior, en el Estatuto Tributario, estén contenidas necesariamente todas las vigentes ...*”. (Resalta la Sala)

constituye una garantía para quien recurra dicho acto definitivo, pues, **por ninguna circunstancia**, el acto que decide el recurso puede fijar una suma mayor a la que impuso el acto que liquidó el tributo. Así, la garantía en mención, hace parte del debido proceso en el **trámite de discusión** de los actos de determinación de impuestos y/o sanciones.

Es de anotar que el artículo 23 del Decreto Extraordinario 2821 de 1974 es aplicable a los municipios y departamentos, según lo previsto en el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, en concordancia con el artículo 285 del Acuerdo 29 de 2005, conforme con el cual son aplicables al municipio las normas del Estatuto Tributario Nacional sobre procedimiento y discusión de los tributos, entre otros aspectos.

El hecho de que con posterioridad al acto definitivo la Administración hubiera practicado inspección tributaria y que como resultado de dicha diligencia hubiera encontrado datos que hacían variar la liquidación del impuesto, no autorizaba el aumento de la carga tributaria fijada en la liquidación de aforo, ya que la garantía del artículo 23 del Decreto 2821 de 1974 consiste, precisamente, en impedir que se dé esa modificación en perjuicio del recurrente. Ello, porque, como se precisó, **se trata de una garantía en la etapa de discusión del acto, que no admite excepciones.**

No es admisible el argumento planteado por el Municipio de que la modificación de la liquidación de aforo no fue el resultado del recurso de reconsideración sino de la inspección tributaria practicada ni que la reliquidación, *“se haría como acto administrativo independientemente del recurso interpuesto”*²⁰. Para desvirtuar dicho planteamiento basta observar la Resolución 0560 del 6 de julio de 2007, que resolvió el recurso, en la cual se hace referencia a los datos que se encontraron en desarrollo de la inspección tributaria y como consecuencia de los cuales se adoptó la decisión de modificar la liquidación de aforo. Es decir, es claro que el aumento de la carga tributaria de la actora se hizo con ocasión del recurso de reconsideración y no de un acto administrativo distinto.

Así pues, como consecuencia de la violación del debido proceso porque la Administración no aplicó el artículo 23 del Decreto 2821 de 1974, procede la nulidad de la Resolución 560 de 2007, porque excede los valores a cargo de la actora, fijados en la Resolución 290 de 2006. Además, procede la modificación del último de los actos en mención, según las precisiones que anteceden, para lo

²⁰ Fl. 224

cual la Sala tendrá en cuenta los ingresos gravables que se determinaron en la inspección tributaria, pues esta prueba no fue desvirtuada por la demandante y, por el contrario, permite determinar los ingresos que ésta obtuvo por cada año en discusión, precisión que no se hizo en la Resolución 290 de 2006.

En suma, conforme con el análisis efectuado por la Sala, procede la nulidad parcial de la Resolución 290 de 2006, para (i) reliquidar el impuesto de impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros correspondiente a los años 2004 y 2005, pues no procede el aforo por el año 2006 y (ii) reliquidar la sanción por no declarar de los años 2004 y 2005, comoquiera que no es viable esta sanción por el año 2006. También procede la nulidad parcial de la Resolución 560 de 2007 para confirmar la nueva liquidación de los impuestos y la sanción que practica la Sala.

Para determinar la suma correspondiente a los ingresos brutos de la actora por los años 2004 y 2005 se tendrán en cuenta los ingresos determinados en la inspección tributaria por los años en mención, debido a que, como se advirtió, la demandante no cuestionó la validez de la referida diligencia ni las cifras que allí se determinaron²¹. Además, la Resolución 290 de 2006 no discriminó los ingresos brutos de los años en mención.

Con arreglo a las bases que se definieron en la inspección²², los ingresos brutos de la demandante por el año 2004 fueron de \$4.151'594.423 y por el año 2005 ascendieron a \$87.234.200. Para calcular el impuesto de industria y comercio de los años en mención a los ingresos de cada año se les aplica la tarifa del 9°/oo²³. A su vez, el impuesto de avisos y tableros por los períodos gravables corresponde al 15% del impuesto de industria y comercio²⁴.

En consecuencia, la liquidación del impuesto de industria y comercio y avisos y tableros por los años 2004 y 2005 es la que se hace a continuación. Y, la sanción por no declarar corresponde al 150% del impuesto determinado, conforme lo prevé el artículo 272 del Acuerdo 29 de 2005²⁵, así:

²¹ Por el contrario, consta en la Resolución 560 de 2007, que resolvió el recurso de reconsideración, que el representante legal de la actora "*mediante su firma acepta y rubrica en cada una de sus partes el acta de la diligencia*".

²² Folio 62

²³ Acuerdo 59 de 1999. Sobre este aspecto no hubo controversia entre las partes.

²⁴ Artículo 89 del Acuerdo 29 de 2005

²⁵ La cifras se aproximaron con base en el artículo 868 del E.T.

Ingresos brutos según inspección tributaria ²⁶	Impuesto de industria y comercio	Impuesto de Avisos tableros	Total impuesto	Sanción por no declarar
AÑO 2004 \$4.151.594.423	\$37.364.000	\$5.605.000	\$42.969.000	\$64.453.000
AÑO 2005 87.234.200	\$ 785.000	\$ 118.000	\$ 903.000	\$ 1.354.000
			\$43.872.000	\$65.807.000
Total a pagar por impuestos y sanciones				\$109.679.000

De acuerdo con las precisiones que anteceden, la Sala revocará la sentencia apelada. En su lugar, anulará parcialmente los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, tendrá como liquidación la efectuada por la Sala.

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

REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar, dispone:

ANÚLANSE parcialmente las Resoluciones 290 del 27 de abril de 2006, mediante la cual se practicó liquidación de aforo del impuesto de industria y comercio y complementario de avisos y tableros y se impuso una sanción por no declarar a ALVARADO Y DURING LIMITADA y 0560 del 6 de julio de 2007, por la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra el acto anterior.

A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** que por concepto del impuesto de industria y comercio y el complementario de avisos y tableros y de la por sanción por no declarar por los años 2004 y 2005, ALVARADO Y DURING LIMITADA debe pagar las sumas liquidadas en la parte motiva de esta sentencia.

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

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

²⁶ Folio 51 c.ppal

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

NO REFORMATIO IN PEJUS EN MATERIA TRIBUTARIA - Alcance. No es una patente de corso para anular actos que, en su momento, fijaron los impuestos conforme a derecho. No pugna con la presunción de legalidad de los actos administrativos / PRINCIPIO DE LA NO REFORMATIO IN PEJUS EN MATERIA TRIBUTARIA - En su virtud no se pueden anular actos que rectifiquen o corrijan los errores que cometió la autoridad tributaria al valorar los hechos, pues, con ocasión de esa rectificación, si bien no es dable agravar las sanciones impuestas al contribuyente, sí se debe determinar el impuesto conforme con la ley

Según la sentencia, en esa norma está previsto el principio de la non reformatio in pejus en materia tributaria. Aunque comparto esa conclusión, simplemente aclaro que, como ocurre en materia penal, en materia administrativa el principio de la non reformatio in pejus se aplica para limitar el poder punitivo del Estado, exclusivamente. Ese principio, entonces, no es una patente de corso para declarar la nulidad de actos que, en su momento, fijaron los impuestos conforme a derecho [...] En esas condiciones, dado que el principio de la non reformatio in pejus procura salvaguardar el derecho de defensa y del debido proceso, a la jurisdicción de lo contencioso administrativo le corresponderá controlar que ese principio se cumpla. De manera que, si la autoridad tributaria excedió su poder punitivo al momento de resolver los recursos interpuestos, los actos serán nulos en cuanto incrementaron la pena. Pero no lo serán en cuanto rectificaron y corrigieron los errores que cometió la autoridad tributaria cuando valoró los hechos, pues en virtud de esa rectificación, si bien no puede agravar la situación punitiva del contribuyente, esto es, no puede agravar las sanciones impuestas, sí debe, determinar el impuesto conforme lo manda la ley.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

ACLARACION DE VOTO

Consejero: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Radicación número: 68001-23-31-000-2007-00566-01(18712)

Actor: ALVARADO Y DURING LTDA

Demandado: MUNICIPIO DE BARRANCABERMEJA

Expongo a continuación las razones por las que aclaro el voto que di en favor de la sentencia del 28 de agosto de 2013, que revocó la sentencia del 30 de septiembre de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que negó la nulidad de los actos administrativos mediante los que formuló a ALVARO Y DURING LTDA la liquidación de aforo por el impuesto de industria y comercio y complementarios y de avisos y tableros correspondiente a los años 2004 a 2006.

En la sentencia del 28 de agosto de 2013 se dijo que el artículo 23 del Decreto Extraordinario 2821 de 1974 dispone que en las decisiones de los recursos, los funcionarios podrán corregir oficiosamente los errores de los actos sometidos a su conocimiento y efectuar las compensaciones a que haya lugar, pero no podrán aumentar la suma total fijada a cargo del sujeto pasivo en la liquidación recurrida.

Según la sentencia, en esa norma está previsto el principio de la *non reformatio in pejus* en materia tributaria.

Aunque comparto esa conclusión, simplemente aclaro que, como ocurre en materia penal, en materia administrativa el principio de la *non reformatio in pejus* se aplica para limitar el poder punitivo del Estado, exclusivamente. Ese principio, entonces, no es una patente de corso para declarar la nulidad de actos que, en su momento, fijaron los impuestos conforme a derecho.

Dado que los actos administrativos se presumen legales, el principio de la *non reformatio in pejus* no pugna con esa presunción que parte de la aplicación del principio de legalidad.

Según el principio de legalidad “*En el Estado de derecho la actividad administrativa encuentra en el ordenamiento jurídico, y especialmente en la ley, no*

*solamente sus límites sino también su fundamento, ya que no se trata de una actividad originaria y autónoma. (...) La actividad del Estado es jurídica y por ello presuntivamente legal; (...)*²⁷

En esas condiciones, dado que el principio de la *non reformatio in pejus* procura salvaguardar el derecho de defensa y del debido proceso, a la jurisdicción de lo contencioso administrativo le corresponderá controlar que ese principio se cumpla. De manera que, si la autoridad tributaria excedió su poder punitivo al momento de resolver los recursos interpuestos, los actos serán nulos en cuanto incrementaron la pena. Pero no lo serán en cuanto rectificaron y corrigieron los errores que cometió la autoridad tributaria cuando valoró los hechos, pues en virtud de esa rectificación, si bien no puede agravar la situación punitiva del contribuyente, esto es, no puede agravar las sanciones impuestas, sí debe, determinar el impuesto conforme lo manda la ley.

De ahí que el artículo 742 del Estatuto Tributario disponga que *“La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto éstos sean compatibles con aquellos.”*

Por eso comparto que en este proceso se hayan tenido en cuenta los ingresos que efectivamente percibió la demandante y que fueron debidamente probados en virtud de la inspección tributaria hecha por el municipio de Barrancabermeja con posterioridad a haber formulado la liquidación de aforo, pero con ocasión de la decisión del recurso de reconsideración que interpuso la demandante.

En esta forma dejo expresadas las razones de mi aclaración de voto.

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Fecha ut supra

²⁷ Manuel María Díez. “El Acto Administrativo”. Tipográfica Editora Argentina S.A. Buenos Aires. 1993. Cita a Fiorini