

**EMPLAZAMIENTO PARA DECLARAR - Es el paso previo a expedir la sanción por no declarar / SANCION POR NO DECLARAR – Es la consecuencia por no presentar la declaración. Acto previo a la liquidación de aforo / LIQUIDACION DE AFORO - Procede después de expedir el emplazamiento / PROCEDIMIENTO DE AFORO – Etapas**

De conformidad con las normas transcritas, el trámite que se adelanta contra los obligados a declarar, que omitan el cumplimiento del deber de presentar la correspondiente declaración tributaria, se inicia con el denominado emplazamiento para declarar, acto mediante el cual la Administración invita a los que previamente haya comprobado que están obligados, para que cumplan ese deber dentro del término de un (1) mes y les advierte de las consecuencias en caso de persistir en su omisión. La consecuencia de no presentar la declaración respectiva, dentro del término que otorga el emplazamiento, es la imposición de la sanción por no declarar, prevista en el ordenamiento jurídico, que para el caso, está señalada en el artículo 345 del Acuerdo 041 de 1998. Agotado el procedimiento previsto en los citados artículos 643, 715 y 716 del Estatuto Tributario, dentro de los cinco años siguientes al vencimiento del plazo señalado para declarar, la administración puede determinar mediante liquidación oficial de aforo la obligación tributaria de quien no haya declarado, según lo dispuesto en el artículo 717 íb. En suma, el procedimiento de aforo comprende 3 etapas a saber: el emplazamiento por no declarar, la sanción por no declarar y la liquidación de aforo. El emplazamiento, si bien es un acto de trámite, su expedición previa es requisito de validez para el debido adelantamiento del proceso de aforo; así también debe ser previa la sanción por no declarar, a la determinación oficial del tributo. De lo anterior se colige que para la imposición de la sanción por no declarar, el acto previo establecido por la ley es el emplazamiento para declarar, sin que el legislador hubiera previsto que además de dicho acto, debiera formularse pliego de cargos.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 643 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTIUCLO 715 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 716 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 717

**EXTEMPORANEIDAD EN LA PRESENTACION DE LAS DECLARACIONES CON POSTERIORIDAD AL EMPLAZAMIENTO – Sólo procede cuando se presenta la declaración después del emplazamiento / SANCION POR NO DECLARAR – Procede cuando no se ha presentado declaración / EMPLAZAMIENTO PARA DECLARAR – Es el acto previo a la imposición de la sanción por no declarar**

Observa la Sala que acorde con lo señalado por el a quo, el artículo 642 del Estatuto Tributario sólo se aplica cuando el declarante presenta su declaración con ocasión del emplazamiento para declarar. En el caso concreto, toda vez que la Compañía Panameña de Aviación COPA AIRLINES presentó las declaraciones de ICA sólo con ocasión a la interposición del recurso de reconsideración en contra de las resoluciones sancionatorias (determinando la correspondiente sanción por extemporaneidad) en tal instancia no era procedente la determinación de la sanción atendiendo al artículo 642 del Estatuto Tributario, sino la sanción por no declarar establecida en el artículo 643 íb, tal como lo efectuó la administración tributaria. Como quedó anotado anteriormente, la ley sólo estableció como acto previo a la imposición de la sanción por no declarar el emplazamiento para declarar, sin que al efecto hubiera previsto que adicionalmente debía formularse pliego de cargos.

**IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Grava los ingresos percibidos en la jurisdicción del municipio / ESTABLECIMIENTO COMERCIAL – No es**

**necesario para que exista impuesto de industria y comercio / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Hechos generadores / HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO EN VARIOS MUNICIPIOS – Se debe aportar la contabilidad para determinar los ingresos obtenidos en el respectivo municipio / BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO CUANDO LA ACTIVIDAD SE DESARROLLA EN VARIOS MUNICIPIOS – Se determina a través de los registros contables del contribuyente / CARGA DE LA PRUEBA – Le corresponde al contribuyente / CONTABILIDAD – Permite determinar el quantum de la base gravable del impuesto de industria y comercio en cada municipio**

Los ingresos obtenidos por COPA AIRLINES, declarados como actividad de servicios durante los años gravables 2001 a 2004, tienen su origen en la totalidad de las ventas efectuadas por tiquetes de transporte aéreo de pasajeros; sin embargo, la venta de tiquetes aéreos no se realiza totalmente en la jurisdicción del Municipio de Soledad, razón por la cual la Administración tributaria se equivoca cuando pretende gravar la totalidad de los ingresos por ventas de tiquetes que se realizan en la ciudad de Barranquilla. Observa la Sala que con la expedición de la Ley 14 de 1983 se operó un cambio fundamental en el impuesto de industria y comercio, toda vez que el gravamen no se hizo depender de la existencia de un establecimiento comercial, como era antes, si no de la realización de actividades industriales, comerciales o de servicio dentro del territorio de un municipio. Trazó así la ley el marco legal del impuesto de industria y comercio pero omitió señalar normas con relación al lugar en donde debía entenderse realizado el ingreso por el contribuyente, especialmente cuando los sujetos pasivos desarrollan actividades en varios municipios y más aún en casos como el del sub-lite cuando la actora para realizar su actividad necesariamente utiliza el territorio de otros municipios, siendo imposible determinar si el ingreso se causa donde se vende el tiquete, el sitio de abordaje, el de destino de la nave y sí también se causa al sobrevolar el territorio de otros municipios, evento en el cual todos los municipios podían gravar proporcionalmente el ingreso. Fue entonces necesario que el Gobierno Nacional a través de la potestad reglamentaria precisara lo relativo a la situación de estos contribuyentes que desarrollan actividades gravadas en varios municipios, disponiendo en el Decreto 3070 de 1983 artículo 1o inciso 1o: que los contribuyentes deben llevar registros contables que permitan la determinación del volumen de ingresos obtenidos por las operaciones realizadas en dichos municipios. Tales ingresos constituirán la base gravable. En consecuencia, fue la misma ley la que designó la contabilidad del contribuyente como principal medio que permitiera determinar el quantum de la base en cada municipio.

**PRESUNCION DE VERACIDAD DE LAS DECLARACIONES - Opera siempre que sobre los hechos declarados no se haya solicitado una comprobación especial / ADMINISTRACION TRIBUTARIA – Le corresponde desvirtuar la presunción de veracidad de las declaraciones / FACULTAD DE FISCALIZACION TRIBUTARIA DE LA DIAN - No puede verse obstaculizada por la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias / PRESENTACION DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS – Aunque se hagan por fuera del término establecido no significa que la infracción tributaria no se haya cometido / SANCION REDUCIDA – Procede cuando se presentan las declaraciones aunque por fuera del término legalmente establecido**

En relación con la responsabilidad probatoria en el proceso tributario, el artículo 746 del Estatuto Tributario señala que: “Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o

en las respuestas o requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial ni la ley la exija.” De acuerdo con lo anterior, le corresponde en principio a la Administración desvirtuar la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias utilizando las amplias facultades de fiscalización e investigación con las que cuenta para obtener las pruebas correspondientes. Pero también puede solicitar al contribuyente la comprobación de los requisitos específicos que la ley exige para el reconocimiento de un descuento, exención, ingreso no gravado, costo, deducción, pasivos, etc. Como lo ha señalado la Corporación, la presunción de veracidad de las declaraciones tiene como condición que sobre lo hechos allí consignados no se exija una comprobación especial. “Esta condición tiene por finalidad hacer efectivos la facultad y el deber de investigar y fiscalizar que tiene la Administración tributaria e impedir que el contribuyente escudado en la presunción de veracidad obstaculice la labor de inspección y se niegue a comprobar los hechos cuando así se requiera en ejercicio del control sobre el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Lo anterior significa que a la fecha en que se resolvió el recurso de reconsideración la sociedad demandante ya había cumplido su obligación de declarar aunque por fuera del término legalmente establecido. El hecho de que con ocasión de la interposición del recurso de reconsideración, la actora haya presentado las declaraciones, no significa que la infracción tributaria no se haya cometido, pues esta se configuró al no haberse presentado las declaraciones dentro del término señalado en el emplazamiento para declarar. Cosa distinta es que la misma ley permita figuras como la sanción reducida, (artículo 643 del Estatuto Tributario) en virtud de la cual, se permite el pago del 10% de la suma determinada como sanción, si después de proferido y notificado el acto administrativo que impone la sanción se cumple con el deber formal dentro del término previsto para interponer el recurso contra la resolución que impone la sanción. En el caso concreto, la sociedad actora subsanó la omisión por la cual se le formuló resolución sanción con ocasión de la interposición del recurso de reconsideración lo que, se reitera, no elimina la infracción por la cual se le propuso sanción. Sin embargo se le debe dar validez a los datos consignados en las respectivas declaraciones, toda vez que éstas están investidas de la presunción de legalidad al no ser cuestionadas por la administración tributaria. Si bien es cierto, la presentación de las declaraciones dentro del término establecido en el emplazamiento para declarar no le permitió a la actora “eliminar” la infracción, también lo es, que al presentarlas con la interposición del recurso de reconsideración, debe tener algún efecto favorable, máxime si se tiene en cuenta que la propia Administración, en la resolución que resolvió el aludido recurso les dio validez al señalar que la administración ya no adelantará las actuaciones correspondientes a expedir y notificar liquidaciones oficiales (aforo), sino las tendientes a la verificación de la exactitud de la información consignada por el contribuyente en las declaraciones.

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

Bogotá, D. C., veintiocho (28) de junio de dos mil diez (2010)

**Radicación número: 08001-23-31-000-2007-00576-01(17415)**

**Actor: COMPAÑÍA PANAMEÑA DE AVIACION S.A.**

**Demandado: MUNICIPIO DE SOLEDAD – ATLANTICO**

## **FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 21 de mayo de 2008 proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, denegatoria de las súplicas de la demanda interpuesta en contra de los actos administrativos mediante los cuales el Municipio de Soledad (Atlántico) impuso a la demandante sanción por no declarar los Impuestos de Industria, Comercio, Avisos y Tableros por los años gravables 2001, 2002, 2003 y 2004.

## **ANTECEDENTES**

El 13 de enero de 2005, la Secretaría de Hacienda del Municipio de Soledad (Atlántico) notificó a la demandante el emplazamiento para declarar No. 493-680, en el que le solicitó la presentación de las declaraciones del Impuesto de Industria y Comercio.

El 11 de febrero de 2005, la demandante presentó respuesta al aludido emplazamiento, alegó que la obligación de declarar y pagar el Impuesto de Industria y Comercio se cumplió en el Municipio de Barranquilla, porque allí opera un establecimiento de comercio.

El 11 de abril de 2006, la Secretaría de Hacienda del Municipio de Soledad (Atlántico), profirió los emplazamientos para declarar ICA Nos. 0215, 0216, 0217 y 0218 por los años gravables 2001, 2002, 2003 y 2004.

El 13 de octubre de 2006, la demandante respondió dichos emplazamientos, alegó que la etapa del emplazamiento para declarar se encontraba precluída, pues ya se había notificado un emplazamiento previo.

El 15 de noviembre de 2006, la Administración Tributaria profirió las Resoluciones Sanción Nos. 0484, 0485, 0486 y 0487, por medio de las cuales sancionó a la demandante por no presentar las declaraciones de ICA en la jurisdicción del Municipio de Soledad (Atlántico).

El 28 de diciembre de 2006, la demandante presentó las declaraciones de ICA en el Municipio de Soledad, liquidó el impuesto a cargo con base en los ingresos obtenidos en la jurisdicción de dicho ente territorial.

El 26 de enero de 2007, la sociedad demandante presentó el recurso de reconsideración contra las Resoluciones Sanción 0484, 0485, 0486 y 0487, todas del 15 de noviembre de 2006, el cual fue resuelto mediante Resolución 656-004 del 16 de mayo de 2007, confirmando los actos recurridos pero reduciendo la cuantía de la sanción al 10% de la determinada inicialmente.

## **DEMANDA**

La COMPAÑÍA PANAMEÑA DE AVIACIÓN COPA AIRLINES por intermedio de apoderado y en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho presentó demanda en la que solicitó la nulidad de los siguientes actos administrativos:

- Resolución Sanción por no declarar No. 0484 del 15 de noviembre de 2006, por la cual se impone sanción por no declarar el Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros por el año gravable 2001.
- Resolución Sanción por no declarar No. 0485 del 15 de noviembre de 2006, por la cual se impone sanción por no declara los seis bimestres del año gravable 2002.
- Resolución Sanción por no declarar No. 0486 del 15 de noviembre de 2006, por la cual se impone sanción por no declara los seis bimestres del año gravable 2003.
- Resolución Sanción por no declarar No. 0487 del 15 de noviembre de 2006, por la cual se impone sanción por no declarar los seis bimestres del año gravable 2004.
- La Resolución No. 656-004 del 16 de mayo de 2007, por la cual se confirman en todas sus partes las resoluciones sanción antes relacionadas.

A título de restablecimiento del derecho solicitó se declare que no hay lugar a la sanción que se impuso.

Como pretensión subsidiaria, solicitó se minore la sanción por no declarar liquidada por el Municipio de Soledad y, en consecuencia, se calcule con base en los ingresos brutos obtenidos por COPA AIRLINES en dicha jurisdicción y esta a su vez sea reducida al 10% en aplicación del parágrafo 2º del artículo 643 del Estatuto Tributario.

Invocó como normas violadas los artículos 29, 95-1 y 363 de la Constitución Política; 638 y 642 del Estatuto Tributario; 1º del Decreto 3070 de 1983; 345 del Acuerdo Municipal 041 de 1998 y 99 del Acuerdo Municipal 024 de 2002.

El concepto de violación se resume así:

**PRIMER CARGO: El procedimiento seguido por la administración Tributaria viola el artículo 638 del Estatuto Tributario Nacional y el artículo 29 de la Constitución Política, por omitir un pliego de cargos previo a la Resolución Sancionatoria.**

Conforme al artículo 638 del Estatuto Tributario, el pliego de cargos es un requisito de procedibilidad para la imposición de todas las sanciones mediante resolución independiente, incluida la sanción por no declarar.

El artículo 638 del Estatuto Tributario no exime del pliego de cargos a ningún tipo de resolución sanción, sólo distingue, en forma de salvedad, aquellos términos de caducidad de cinco años, que la ley denomina “prescripción”, ya que de ordinario, este plazo es de dos años contados después de presentada la declaración.

Señaló el demandante: *“Siendo entonces evidente que el citado artículo 638 hace referencia a la oportunidad para imponer una sanción, dentro de una liquidación oficial o en resolución independiente, siendo en éstas últimas procedente el pliego de cargos, se equivoca la administración cuando afirma en la resolución que resuelve el recurso, que el artículo 638 E.T. se refiere a la imposición de sanciones por las inconsistencias detectadas en las “declaraciones presentadas”,*

*aserto que no tiene ningún respaldo en el texto de la ley ni en su sana hermenéutica”*

**SEGUNDO CARGO: El procedimiento seguido por el Municipio de Soledad viola el artículo 642 del Estatuto Tributario por falta de aplicación, en cuanto desconoce la sanción aplicable en la etapa procesal en la que se encontraba COPA AIRLINES.**

El artículo 642 del Estatuto Tributario señala que el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante que presente la declaración con posterioridad al emplazamiento (y antes del pliego de cargos), debe liquidar una sanción por extemporaneidad por cada mes calendario de retardo, equivalente al 10% del total del impuesto a cargo sin exceder el 200%.

La sanción por extemporaneidad incrementada al 10%, que prevé el artículo 642 citado, es procedente en la etapa procesal en la cual la Administración Tributaria ha proferido emplazamiento para declarar pero aún no ha proferido pliego de cargos en donde se anuncie al contribuyente la imposición de la sanción por no declarar.

En el caso concreto, el municipio de Soledad le notificó a la demandante unos emplazamientos para declarar, pero no profirió el pliego de cargos, en contravía con lo dispuesto en el artículo 638 del Estatuto Tributario, por lo que la etapa procesal en la cual COPA AIRLINES podía liquidar la sanción por no declarar no se cerró, circunstancia que permite considerar que las declaraciones presentadas en las cuales se liquidó el impuesto a cargo y la sanción por extemporaneidad sean completamente válidas.

**TERCER CARGO: Los actos administrativos demandados violan el artículo 1º del Decreto 3070 de 1983, por cuanto desconoce los componentes del hecho generador y de la base gravable, elementos esenciales del impuesto de industria y comercio.**

El régimen del Impuesto de Industria y Comercio establece una regla específica para la territorialidad del tributo, al considerar la causación del impuesto en el lugar donde se generan los ingresos. Con este criterio, se fija la potestad tributaria de los municipios sobre los ingresos obtenidos en ejercicio de una actividad, limitándola a aquellos ingresos obtenidos en su jurisdicción de forma separada a los que obtenga en otros municipios.

En consecuencia, los ingresos por tiquetes de transporte aéreo vendidos y facturados en Barranquilla, resultan gravados en esa ciudad, como lo enseña el principio de la fuente territorial del ingreso que marca el volumen de la actividad ejercida en Barranquilla. En el mismo sentido, los ingresos obtenidos por venta de tiquetes en el counter ubicado en el Aeropuerto deben ser objeto de tributo en el Municipio de Soledad.

La mayoría de las ventas de tiquetes de la región de la Costa Norte se realizan en la ciudad de Barranquilla. Una pequeña porción se efectúa en el Municipio de Soledad, donde COPA AIRLINES tiene su counter, por lo tanto, dando aplicación a la regla del artículo 1º del Decreto 3070 de 1983, la demandante debió declarar y pagar en Soledad el impuesto correspondiente a los ingresos obtenidos por las ventas en esa jurisdicción, omisión que corrigió durante el término para recurrir la sanción, pero en todo caso, antes de que se le expidiera liquidación de aforo, mediante la presentación de las declaraciones del impuesto de industria y

comercio por los años gravables 2001 a 2004, con su respectiva sanción de extemporaneidad.

Las ventas de tiquetes realizadas en el *counter* ubicado en el aeropuerto corresponden a viajeros de última hora, que fijan las condiciones de su viaje con poca antelación a su desplazamiento, pero la gran mayoría obtiene orientación y adquiere los tiquetes en Barranquilla por lo que es allí donde se entiende causado el ingreso proveniente de los tiquetes, razón por la que se paga el impuesto de industria y comercio en dicha ciudad.

La administración tributaria violó el artículo 1º del Decreto 3070 de 1983 pues pretende liquidar una sanción por no declarar que no corresponde a los ingresos que obtuvo COPA AIRLINES en dicha jurisdicción, extendiendo con ello su competencia material a otras jurisdicciones municipales. De acuerdo con la certificación expedida por el Revisor Fiscal que se adjuntó como prueba en el recurso de reconsideración, los ingresos obtenidos en el Municipio de Soledad durante los años gravables 2001 a 2004 fueron los siguientes: año 2001 \$383.960.165,67; año 2002 \$464.549.709.00; año 2003 \$452.121.633.00; Año 2004 \$286.786.587.00. Por tal razón, estimó que la sanción por extemporaneidad a determinar por todos los períodos discutidos es de \$14.588.900.

La administración tributaria en las resoluciones sanción, señaló que la base para calcular la sanción se tomó de los ingresos brutos certificados por la Revisora Fiscal Paola Navas García el día 4 de febrero de 2005, sin embargo, se trata de una “prueba diabólica”, pues cuando la administración solicitó esta certificación pidió el monto de los ingresos brutos obtenidos por COPA AIRLINES y no únicamente los recibidos en el Municipio de Soledad, lo que hubiese sido la actuación correcta.

**CUARTO CARGO: Violación de los artículos 95-1, 363 de la Constitución y 683 del Estatuto Tributario por falta de aplicación. Violación del numeral 1º del artículo 345 del Acuerdo Municipal No. 041 de 1998 y 99 del Acuerdo 024 de 2002. Principio de proporcionalidad de la sanción, en este caso en función de los ingresos territoriales. Petición subsidiaria.**

La potestad sancionatoria de la Administración está regida por los principios de razonabilidad y proporcionalidad de la pena, los que fueron ignorados por el Municipio de Soledad (Atlántico) al momento de tasar la sanción por no declarar a COPA AIRLINES.

El numeral 1º del artículo 345 del Acuerdo Municipal No. 041 de 1998 establece que en caso que la omisión de la declaración se refiera a la declaración del Impuesto de Industria y Comercio, la sanción se tasaré en el 2% de las consignaciones bancarias o de los ingresos brutos del período al cual corresponda la declaración no presentada, o de los ingresos brutos que figuren en la última declaración presentada.

Por su parte el artículo 99 del Acuerdo Municipal No. 024 de 2002 señala que, la sanción por no declarar se tasaré en un 10% de las consignaciones o ingresos brutos del período al cual corresponda la declaración no presentada.

Si bien, no existe debate en relación con el porcentaje aplicable para liquidar la sanción, en tanto que contribuyente y municipio están de acuerdo conforme a los Acuerdos 041 de 1998 y 024 de 2002, para el año 2001 este era del 2% y para los

años 2002, 2003 y 2004 eran del 10%, la discrepancia surge al momento de determinar la base para liquidar la sanción.

La expresión “*ingresos brutos del período*” contenida en los artículos 345 y 99 de los Acuerdos 041 de 1998 y 024 de 2002 respectivamente, hacen referencia a los ingresos que obtiene el contribuyente en la jurisdicción del sujeto activo del tributo, en este caso el Municipio de Soledad. Por lo tanto, no puede entenderse como lo hace erróneamente la administración, que la sanción por no declarar se liquida sobre la totalidad de los ingresos brutos obtenidos por la Compañía, incluyendo los percibidos en otros municipios.

Señaló el demandante: “...*si se considera que el procedimiento fue el correcto, solicito se de aplicación del artículo 643 E.T., norma que prevé la reducción de la sanción por no declarar al 10% de la sanción impuesta según las reglas vigentes, si después de proferido y notificado el acto administrativo que impone la sanción se cumple con el deber formal de declarar dentro del término previsto para interponer el recurso. Así las cosas, toda vez que COPA AIRLINES reconoció su deber de declarar en la jurisdicción del Municipio de Soledad y presentó las declaraciones privadas dentro del plazo para interponer el recurso de reconsideración, la sanción por no declarar calculada con base en los ingresos obtenidos en dicha jurisdicción, debe ser reducida al 10%, como lo aceptó la propia Administración Municipal demandada*”.

Estimó que la sanción por no declarar que debió pagar COPA AIRLINES, en caso de que se entienda que el procedimiento seguido por la administración no adolece de nulidad, debe ser de \$12.802.499, suma que resulta de aplicar el 10% a la sanción liquidada con base en los ingresos obtenidos en Soledad (Atlántico) y no de \$151.054.700 como lo pretende la parte demandada.

### **CONTESTACIÓN A LA DEMANDA**

El apoderado judicial del Municipio de Soledad (Atlántico) dio respuesta a la demanda, oponiéndose a sus pretensiones.

Señaló que se encuentra demostrado que la Administración Municipal actuó en derecho, observando el debido proceso, permitiendo el derecho de defensa y de contradicción, de tal forma que no hay lugar a la prosperidad de la acción impetrada.

En cuanto a las disposiciones violadas y el concepto de violación solicitó se tenga como contestación las consideraciones expuestas en la Resolución No. 656-004 del 16 de mayo de 2007, que decidió el recurso de reconsideración, y que fue aportada al proceso por el demandante.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo del Atlántico, mediante Sentencia del 21 de mayo de 2008, denegó las súplicas de la demanda.

Los fundamentos de la decisión se resumen así:

Conforme al artículo 638 del Estatuto Tributario, la regla general es que cuando la sanción se impone por resolución independiente debe darse previamente un traslado de cargos, empero, cuando existe una regulación especial, ésta debe cumplirse, como es el caso de la sanción por no declarar, que tiene un

procedimiento específico, previsto en los artículos 715 y 716 del Estatuto Tributario, que establecen que quienes incumplan con la obligación de presentar las declaraciones tributarias, estando obligados, serán emplazados por la Administración para que lo hagan en el mes siguiente, advirtiéndole que en caso de persistir su omisión se aplicará la sanción contemplada en el artículo 643 del E.T.

La sanción por extemporaneidad de que trata el artículo 642 del Estatuto Tributario, sólo se aplica cuando el declarante presente su declaración después del emplazamiento, para lo cual deberá liquidar la respectiva sanción.

En el caso concreto, la demandante presentó sus declaraciones del Impuesto de Industria y Comercio y la respectiva liquidación de la sanción por extemporaneidad, con el recurso de reconsideración interpuesto en contra de las resoluciones sanción por no declarar que le fueran impuestas, es decir, por fuera de la oportunidad señalada para el efecto, razón por la cual no era procedente imponer la sanción por extemporaneidad contemplada en el artículo 642 del E.T., sino la sanción por no declarar establecida en el artículo 643 ib, tal como se hizo.

Señaló el a quo: *“ No puede concluirse, como lo manifiesta el demandante, que la etapa procesal para que ésta presentara las declaraciones extemporáneas y la liquidación de la sanción a cargo, nunca se cerró por no haberse proferido pliego de cargos en su contra, ya que como viene de verse, dentro del procedimiento aplicado por la Secretaría de Hacienda del Municipio de Soledad, para la imposición de las sanciones a la entidad demandante, (sic) no se requería elevar un pliego de cargos previo a la expedición de los actos sancionatorios, toda vez que con el emplazamiento para declarar y la advertencia de las consecuencias por su incumplimiento, que se hiciera, se agotó el debido proceso”*.

La sociedad Compañía Panameña de Aviación COPA AIRLINES, de conformidad con su certificado de existencia y representación legal, tiene como objeto social, *“...la explotación del negocio del transporte aéreo de pasajeros, carga y correo entre la República de Colombia y el exterior...”*, es decir que ejerce una actividad de servicio generadora del Impuesto de Industria y Comercio.

Es la actividad de transporte ejercida en el Municipio de Soledad, la que se constituye en el hecho gravado con el impuesto de industria y comercio, y no, como lo pretende el demandante, *“la actividad de venta de tiquetes aéreos y entrega de pasabordos”* desarrollada en su mayor parte en la ciudad de Barranquilla, y solo una pequeña porción en el Municipio de Soledad.

### **RECURSO DE APELACIÓN**

Inconforme con la decisión de primera instancia, el apoderado de la sociedad Compañía Panameña de Aviación, interpuso recurso de apelación.

Los fundamentos del recurso se resumen así:

**1. Los actos administrativos demandados violan el artículo 638 del Estatuto Tributario, por imponer una sanción por no declarar mediante resolución independiente, omitiendo el pliego de cargos previo exigido por la ley.**

Conforme al artículo 638 del Estatuto Tributario, en caso de que las sanciones se impongan en una resolución sanción independiente, debe hacerse sólo mediante la expedición previa de un pliego de cargos, pues éste es el mecanismo procesal por el cual se da a conocer al contribuyente los términos de la propuesta de la

sanción, precisamente con el fin de salvar su derecho a la defensa y al debido proceso. Si se impone una sanción mediante resolución independiente, sin que medie un pliego de cargos previo, se pretermitiría la oportunidad que debe tener el contribuyente para pronunciarse sobre la sanción que pretende imponer la administración tributaria, con anterioridad a su imposición efectiva.

En el caso concreto, tanto el *a quo* como el Municipio de Soledad confunden los procedimientos, suponiendo erróneamente que el proceso de determinación del impuesto, mediante emplazamiento, puede reemplazar el requisito legal del pliego de cargos.

La sentencia impugnada supone que el hecho de que se haya proferido un emplazamiento previo, releva a la administración de la obligación legal de proferir pliego de cargos, confundiendo así el proceso de determinación del impuesto, con el de la imposición de la sanción. Si la sanción se impone mediante resolución independiente es porque no constan en los actos de determinación (como el emplazamiento), los motivos que justifican, a juicio de la administración, la imposición de la sanción. No puede sostener el *a quo* que el emplazamiento respeta y facilita la defensa del contribuyente, pues en éste no constan los motivos que llevan al municipio a imponer una sanción, sino que se refieren únicamente a la liquidación del impuesto.

El pliego de cargos es un requisito de procedibilidad de una resolución sanción independiente, y por ende, un elemento intrínseco a la legalidad de ésta. El artículo 638 del Estatuto Tributario no exime del pliego de cargos a ningún tipo de resolución sanción, sino que lo exige para todos los casos en que la sanción sea impuesta mediante una resolución sanción independiente. Por tanto, no es posible escudarse en la existencia de un proceso (paralelo y diferente) de estimación oficial de las obligaciones tributarias, que no se refieren a la sanción, para justificar la imposición de una sanción que carece de un requisito legal.

Señaló el apelante: “ *Siendo entonces evidente que el citado artículo 638 hace referencia a la oportunidad para imponer una sanción, dentro de una liquidación oficial o en resolución independiente, siendo en éstas últimas procedente el pliego de cargos, se equivoca la sentencia impugnada al considerar que el emplazamiento debidamente notificado es condición suficiente para que se entienda a salvo el derecho de defensa del sancionado, con relación a la sanción. Tal como dice la sentencia, hay un procedimiento especial, contemplado en los artículos 715 y 716 E.T., por medio del cual la administración exige la presentación de la declaración a quien estando obligado, no lo ha hecho; pero ese es un procedimiento de determinación del tributo, y no uno sancionatorio, por lo que mal puede considerarse como una garantía suficiente para pronunciarse sobre la procedencia de la sanción*”.

En el caso concreto la Administración Tributaria profirió los emplazamientos para declarar números 218, 217, 216 y 215 correspondiente a los años gravables 2001, 2002, 2003 y 2004 respectivamente, en donde concedió a la demandante el plazo de un mes para presentar las declaraciones del Impuesto de Industria y Comercio. Dentro del término concedido, la actora no presentó las liquidaciones solicitadas, pero dio respuesta al emplazamiento para declarar (en dos ocasiones), justificando su negativa con apoyo en normas vigentes que indican el lugar de tributación, de acuerdo a las reglas de territorialidad en materia del impuesto de Industria y Comercio.

La Administración no avanzó en el procedimiento del pliego de cargos, sino que decidió directamente imponer la sanción por no declarar sin clarificar las razones por las cuales COPA AIRLINES debía ser considerado contribuyente en Soledad, y sin explicar qué razones lo llevaron a tomar los ingresos obtenidos por la Compañía en la ciudad de Barranquilla, actuación violatoria de las normas sobre territorialidad del ICA.

**2. Desconocimiento de la sanción aplicable. Los actos administrativos violan el artículo 642 del Estatuto Tributario, al imponer una sanción diferente a la aplicable a la situación procesal de COPA.**

Señaló el apelante que la sanción por extemporaneidad incrementada al 10% que prevé el artículo 642 del Estatuto Tributario es procedente en la etapa procesal en la cual, la administración tributaria ha proferido un emplazamiento para declarar pero aún no ha proferido el pliego de cargos que le anuncia el contribuyente la imposición de la sanción por no declarar.

El Municipio de Soledad le notificó a la demandante unos emplazamientos para declarar, pero nunca profirió el pliego de cargos, en contravía con lo dispuesto por el artículo 638 del Estatuto Tributario.

**3. Violación del artículo 1º del Decreto 3070 de 1983, al desconocer el régimen de territorialidad del impuesto de industria y comercio. Desconocimiento de la base gravable (territorialidad).**

Con fundamento en el artículo 1º del Decreto 3070 de 1983, una sociedad que cuente con diferentes puntos de ventas de sus bienes o servicios a través de sucursales o agencias debe separar los ingresos que obtiene en cada jurisdicción mediante sus registros contables. Dicha cedulación de las rentas por municipios donde se opera, permite determinar con exactitud la materia imponible en cada jurisdicción, al determinar que cada ente territorial sólo puede cobrar el impuesto sobre los ingresos discriminados por el contribuyente como percibidos en su jurisdicción, con exclusión de otros ingresos percibidos en otros municipios.

Los ingresos obtenidos por COPA AIRLINES, declarados como actividad de servicios durante los años gravables 2001 a 2004, tienen su origen en la totalidad de las ventas efectuadas por tiquetes de transporte aéreo de pasajeros; sin embargo, la venta de tiquetes aéreos no se realiza totalmente en la jurisdicción del Municipio de Soledad, razón por la cual la administración tributaria se equivoca cuando pretende gravar la totalidad de los ingresos por ventas de tiquetes que se realizan en la ciudad de Barranquilla.

Señaló el apelante: *“...dando aplicación a la regla del artículo 1º del Decreto 3070 de 1983, mi representada debió declarar y pagar en Soledad el impuesto correspondiente a los ingresos obtenidos por las ventas en esa jurisdicción (en el counter del aeropuerto), omisión que corrigió durante el término para recurrir la sanción, y en todo caso antes de que se expidiera liquidación de aforo, mediante la presentación de las declaraciones del impuesto de industria y comercio por los años gravables 2001 a 2004, con su respectiva sanción de extemporaneidad”.*

Señaló la actora: *“...aunque no es procedente la sanción impuesta en los actos demandados, luego la sanción por no declarar que debería pagar COPA AIRLINES, en caso de que se entienda que el procedimiento seguido por la Administración no adolece de nulidad, debe ser de \$12.802.499, suma que resulta*

*de aplicar el 10% a la sanción liquidada con base en los ingresos obtenidos en Soledad y no de \$151.054.700 como lo pretende la parte demandada”.*

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**La parte demandante** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

**La parte demandada** señaló que la demandante ejecuta el hecho generador del Impuesto de Industria y comercio en jurisdicción del Municipio de Soledad (Atlántico), al despachar pasajeros desde el Aeropuerto Ernesto Cortissoz de Soledad y esta actividad de transporte se encuentra gravada con ICA, al tenor de lo dispuesto en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, en concordancia con el artículo 199 del Decreto 1333 de 1986, concordantes con el Acuerdo Municipal 041 de 1998, art. 43.

**El Ministerio Público** no intervino en esta etapa procesal.

### **CONSIDERACIONES DE LA SECCIÓN**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 21 de mayo de 2008 proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico.

La Sala resolverá el asunto en el orden propuesto por el apelante así:

#### **1. Los actos administrativos demandados violan el artículo 638 del Estatuto Tributario, por imponer una sanción por no declarar mediante resolución independiente, omitiendo el pliego de cargos previo exigido por la ley.**

Según el apelante, el artículo 638 del Estatuto Tributario no exime del pliego de cargos a ningún tipo de resolución sanción, sino que lo exige para todos los casos en que la sanción sea impuesta mediante una resolución sanción independiente. Estimó que se equivoca la sentencia impugnada al considerar que el emplazamiento debidamente notificado es condición suficiente para que se entienda a salvo el derecho de defensa del sancionado.

Observa la Sala que en el caso concreto se discute la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales la Secretaría de Hacienda del Municipio de Soledad (Atlántico) impuso sanción por no declarar ICA a la sociedad demandante por los años gravables 2001, 2002, 2003 y 2004.

El ordenamiento jurídico establece un trámite particular dirigido contra quienes, estando obligados a presentar declaraciones tributarias, omitan su cumplimiento. En el Estatuto Tributario Nacional está previsto en los artículos 715 a 719, normas aplicables al Municipio de Soledad, conforme con lo dispuesto en los artículos 66 de la Ley 383 de 1997<sup>1</sup> y 59 de la Ley 788 de 2002<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> ARTICULO 66. ADMINISTRACION 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.

A su vez, por medio del Acuerdo No. 041 del 10 de diciembre de 1998 el Concejo Municipal de Soledad expidió el Estatuto de Rentas del municipio y respecto al emplazamiento previo para declarar señaló:

**“ARTÍCULO 415. EMPLAZAMIENTO PREVIO**

*Quienes incumplan con la obligación de presentar las declaraciones tributarias estando obligados a ello, o quienes no estando obligados a ello no cancelen los impuestos, serán emplazados por la autoridad competente de la Secretaría de Impuesto o quien haga sus veces, previa comprobación de su omisión, para que declaren o cumplan con su obligación en el término perentorio de un (1) mes, advirtiéndoles de las consecuencias legales en caso de persistir en su omisión”.*

El 4 de diciembre de 2002 el Concejo Municipal profirió el Acuerdo No. 024, “ Por medio del cual se adoptan modificaciones, procedimientos tributarios y se armoniza con el Estatuto Tributario Nacional modificando a los Acuerdos No. 030/01 y el 041/98, se toman medidas de carácter impositivo y se dictan otras disposiciones”, en el artículo 134 dispuso:

*“Artículo 134. EMPLAZAMIENTO PREVIO POR NO DECLARAR. Quienes incumplan con la obligación de presentar las declaraciones tributarias, estando obligados a ello, serán emplazados por la Secretaría de Impuestos, previa comprobación de su obligación, para que los hagan en el término perentorio de un (1) mes, advirtiéndoseles de las consecuencias legales en caso de persistir su omisión.*

*“El contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que presente la declaración con posterioridad al emplazamiento, deberá liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad, en los términos previstos en el presente acuerdo”.*

Los artículos 715 y 716 del Estatuto Tributario disponen:

**“Artículo 715. Emplazamiento previo por no declarar.** *Quienes incumplan con la obligación de presentar las declaraciones tributarias, estando obligados a ello, serán emplazados por la Administración de Impuestos, previa comprobación de su obligación, para que lo hagan en el término perentorio de un (1) mes, advirtiéndoseles de las consecuencias legales en caso de persistir su omisión.*

*“El contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que presente la declaración con posterioridad al*

---

<sup>2</sup> **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

*emplazamiento, deberá liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad, en los términos previstos en el artículo 642.*

**“Artículo 716. Consecuencia de la no presentación de la declaración con motivo del emplazamiento.** *Vencido el término que otorga el emplazamiento de que trata el artículo anterior, sin que se hubiere presentado la declaración respectiva, la Administración de Impuestos procederá a aplicar la sanción por no declarar prevista en el artículo 643”.*

De conformidad con las normas transcritas, el trámite que se adelanta contra los obligados a declarar, que omitan el cumplimiento del deber de presentar la correspondiente declaración tributaria, se inicia con el denominado **emplazamiento para declarar**, acto mediante el cual la Administración invita a los que previamente haya comprobado que están obligados, para que cumplan ese deber dentro del término de un (1) mes y les advierte de las consecuencias en caso de persistir en su omisión.

La consecuencia de no presentar la declaración respectiva, dentro del término que otorga el emplazamiento, es la imposición de la **sanción por no declarar**, prevista en el ordenamiento jurídico, que para el caso, está señalada en el artículo 345 del Acuerdo 041 de 1998<sup>3</sup>.

Agotado el procedimiento previsto en los citados artículos 643, 715 y 716 del Estatuto Tributario, dentro de los cinco años siguientes al vencimiento del plazo señalado para declarar, la administración puede determinar mediante liquidación oficial de aforo la obligación tributaria de quien no haya declarado, según lo dispuesto en el artículo 717 íb.

En suma, el procedimiento de aforo comprende 3 etapas a saber: el emplazamiento por no declarar, la sanción por no declarar y la liquidación de aforo<sup>4</sup>. El emplazamiento, si bien es un acto de trámite, su expedición previa es requisito de validez para el debido adelantamiento del proceso de aforo; así también debe ser previa la sanción por no declarar, a la determinación oficial del tributo.

De lo anterior se colige que para la imposición de la sanción por no declarar, el acto previo establecido por la ley es el **emplazamiento para declarar**, sin que el legislador hubiera previsto que además de dicho acto, debiera formularse pliego de cargos<sup>5</sup>.

---

<sup>3</sup> ARTICULO 345.- SANCION 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 de Industria y Comercio, al 2% del valor de las consignaciones bancarias o de los ingresos brutos del período al cual corresponda la declaración no presentada, o de los ingresos brutos que figuren en la última declaración presentada. (El acuerdo No. 024 de 2002 modificó dicho porcentaje al 10%)

<sup>4</sup> Sentencia de 3 de octubre de 2007, expediente 17001-23-31-000-2002-01149-01 (15530), Actor: Hidromiel S.A. E.S.P., C. P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

<sup>5</sup> Se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencia del 13 de noviembre de 2008, exp. 16350 C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

En el caso se observa que dentro del proceso de aforo iniciado contra la sociedad actora, vencida la etapa inicial, esto es, el emplazamiento para declarar y ante la persistencia del incumplimiento de tal obligación, la Administración se vio avocada a imponer la sanción discutida, consecuencia prevista por el legislador.

De otra parte, el recurrente afirma que el artículo 638 del Estatuto Tributario exige la formulación de pliego de cargos, previo a la sanción por no declarar, al respecto se destaca que dicha norma establece el término de prescripción de la facultad para imponer sanciones y se refiere a la *sanción por no declarar* solo en la parte final del inciso 1° para señalar que el término de prescripción de la misma, es de cinco años, sin que esto implique de manera alguna la exigencia pretendida por la sociedad, pues como ya se dijo, la normatividad que regula la sanción en cuestión sólo consagra como acto previo el emplazamiento para declarar.

En este orden de ideas, no le asiste razón a la parte apelante en cuanto a que además del emplazamiento para declarar, debe proferirse pliego de cargos previo a imponer la sanción por no declarar, toda vez que, se reitera, la ley sólo estableció como acto previo a la imposición de la misma el *emplazamiento para declarar*, sin que al efecto hubiera previsto que adicionalmente debía formularse pliego de cargos<sup>6</sup>.

## **2. Desconocimiento de la sanción aplicable. Los actos administrativos violan el artículo 642 del Estatuto Tributario, al imponer una sanción diferente a la aplicable a la situación procesal de COPA.**

Señaló el apelante que la sanción por extemporaneidad incrementada al 10% que prevé el artículo 642 del Estatuto Tributario es procedente en la etapa procesal en la cual la administración tributaria ha proferido un emplazamiento para declarar pero aún no ha proferido un pliego de cargos que le anuncia el contribuyente la imposición de la sanción por no declarar.

El Municipio de Soledad le notificó a la demandante unos emplazamientos para declarar, pero nunca profirió el pliego de cargos, en contravía con lo dispuesto por el artículo 638 del E.T.

Observa la Sala que acorde con lo señalado por el *a quo*, el artículo 642 del Estatuto Tributario sólo se aplica cuando el declarante presenta su declaración con ocasión del emplazamiento para declarar. En el caso concreto, toda vez que la Compañía Panameña de Aviación COPA AIRLINES presentó las declaraciones de ICA sólo con ocasión a la interposición del recurso de reconsideración en contra de las resoluciones sancionatorias (determinando la correspondiente sanción por extemporaneidad) en tal instancia no era procedente la determinación de la sanción atendiendo al artículo 642 del Estatuto Tributario, sino la sanción por no declarar establecida en el artículo 643 ib, tal como lo efectuó la administración tributaria.

Como quedó anotado anteriormente, la ley sólo estableció como acto previo a la imposición de la sanción por no declarar el *emplazamiento para declarar*, sin que al efecto hubiera previsto que adicionalmente debía formularse pliego de cargos. En consecuencia no prospera el cargo.

---

<sup>6</sup> Sentencia de 13 de octubre de 2000, expediente 25000-23-27-000-1999-0226-01, número interno 10657, Actor: Consultar Mercadeo y Promociones Ltda. - En Liquidación, C.P. Dr. Daniel Manrique Guzmán.

### **3. Violación del artículo 1º del Decreto 3070 de 1983, al desconocer el régimen de territorialidad del impuesto de industria y comercio. Desconocimiento de la base gravable (territorialidad).**

Según el apelante, dando aplicación a la regla del artículo 1º del Decreto 3070 de 1983, la demandante sólo debió declarar y pagar en Soledad el impuesto correspondiente a los ingresos obtenidos por las ventas en esa jurisdicción.

Los ingresos obtenidos por COPA AIRLINES, declarados como actividad de servicios durante los años gravables 2001 a 2004, tienen su origen en la totalidad de las ventas efectuadas por tiquetes de transporte aéreo de pasajeros; sin embargo, la venta de tiquetes aéreos no se realiza totalmente en la jurisdicción del Municipio de Soledad, razón por la cual la Administración tributaria se equivoca cuando pretende gravar la totalidad de los ingresos por ventas de tiquetes que se realizan en la ciudad de Barranquilla.

Observa la Sala que con la expedición de la Ley 14 de 1983 se operó un cambio fundamental en el impuesto de industria y comercio, toda vez que el gravamen no se hizo depender de la existencia de un establecimiento comercial, como era antes, si no de la realización de actividades industriales, comerciales o de servicio dentro del territorio de un municipio. Trazó así la ley el marco legal del impuesto de industria y comercio pero omitió señalar normas con relación al lugar en donde debía entenderse realizado el ingreso por el contribuyente, especialmente cuando los sujetos pasivos desarrollan actividades en varios municipios y más aún en casos como el del *sub-lite* cuando la actora para realizar su actividad necesariamente utiliza el territorio de otros municipios, siendo imposible determinar si el ingreso se causa donde se vende el tiquete, el sitio de abordaje, el de destino de la nave y sí también se causa al sobrevolar el territorio de otros municipios, evento en el cual todos los municipios podían gravar proporcionalmente el ingreso.<sup>7</sup>

Fue entonces necesario que el Gobierno Nacional a través de la potestad reglamentaria precisara lo relativo a la situación de estos contribuyentes que desarrollan actividades gravadas en varios municipios, disponiendo en el Decreto 3070 de 1983 artículo 1o inciso 1o:

*"Los contribuyentes que realicen actividades industriales, comerciales o de servicios en más de un municipio, a través de sucursales o agencias constituidas de acuerdo con lo definido en los artículos 263 y 264 del Código de Comercio o de establecimientos de comercio debidamente inscritos, deberán registrar su actividad en cada municipio y llevar registros contables que permitan la determinación del volumen de ingresos obtenidos por las operaciones realizadas en dichos municipios. Tales ingresos constituirán la base gravable." (Subraya la Sala).*

En consecuencia, fue la misma ley la que designó la contabilidad del contribuyente como principal medio que permitiera determinar el *quantum* de la base en cada municipio.

En este orden de ideas era preciso dar aplicación al artículo 1o inciso 1o del Decreto 3070 de 1983, para determina con base en las pruebas, entre ellas las

---

<sup>7</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 12 de noviembre de 1993, exp. 4390, C.P. Delio Gómez Leyva.

contables arrimadas al proceso, los ingresos obtenidos en el Municipio de Soledad (Atlántico), sin olvidar que es al actor a quien incumbe la carga de la prueba.

En el caso concreto se observa que en desarrollo del procedimiento de aforo, la administración municipal notificó a la demandante las Resoluciones Sanción por no declarar Nos 0484, 0485, 0486 y 0487, todas del 15 de noviembre de 2006, en relación con el impuesto de Industria y Comercio, correspondiente a los períodos gravables 2001 y bimestres 1,2,3,4,5 y 6 de 2002; 1,2,3,4,5 y 6 de 2003 y 1,2,3,4,5 y 6 de 2004.

La sociedad presentó las declaraciones por los períodos gravables objeto de sanciones por no declarar, (folios 122 a 140 c. de a.) dentro del término para interponer el recurso de reconsideración. (dos meses siguientes)

En relación con la responsabilidad probatoria en el proceso tributario, el artículo 746 del Estatuto Tributario señala que: *“Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas o requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial ni la ley la exija.”*

De acuerdo con lo anterior, le corresponde en principio a la Administración desvirtuar la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias utilizando las amplias facultades de fiscalización e investigación con las que cuenta para obtener las pruebas correspondientes. Pero también puede solicitar al contribuyente la comprobación de los requisitos específicos que la ley exige para el reconocimiento de un descuento, exención, ingreso no gravado, costo, deducción, pasivos, etc.

Como lo ha señalado la Corporación, la presunción de veracidad de las declaraciones tiene como condición que sobre lo hechos allí consignados no se exija una comprobación especial. *“Esta condición tiene por finalidad hacer efectivos la facultad y el deber de investigar y fiscalizar que tiene la Administración tributaria e impedir que el contribuyente escudado en la presunción de veracidad obstaculice la labor de inspección y se niegue a comprobar los hechos cuando así se requiera en ejercicio del control sobre el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.”*<sup>8</sup>

En el caso concreto, si bien la sociedad demandante presentó las declaraciones tributarias con posterioridad al término establecido en el emplazamiento para declarar, la administración tuvo la oportunidad de pronunciarse sobre su contenido en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto en contra de las resoluciones sancionatorias, oportunidad en la cual guardó silencio y por el contrario les otorgó validez al señalar:

*“... la presentación de las declaraciones el día 28 de diciembre de 2006, aún sin el cumplimiento de los requisitos para acogerse a la sanción reducida contemplada en la norma, conlleva a que la Administración modifique el procedimiento de aforo, por cuanto ya no adelantará las actuaciones correspondientes a expedir y notificar las liquidaciones oficiales, sino las tendientes a las verificaciones de la exactitud de la información consignada por el contribuyente en las declaraciones”.* (folio 249 c. de a.)

---

<sup>8</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 13 de marzo de 2003, exp. 12946, M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

Lo anterior significa que a la fecha en que se resolvió el recurso de reconsideración la sociedad demandante ya había cumplido su obligación de declarar aunque por fuera del término legalmente establecido.

El hecho de que con ocasión de la interposición del recurso de reconsideración, la actora haya presentado las declaraciones, no significa que la infracción tributaria no se haya cometido, pues esta se configuró al no haberse presentado las declaraciones dentro del término señalado en el emplazamiento para declarar.

Cosa distinta es que la misma ley permita figuras como la sanción reducida, (artículo 643 del Estatuto Tributario) en virtud de la cual, se permite el pago del 10% de la suma determinada como sanción, si después de proferido y notificado el acto administrativo que impone la sanción se cumple con el deber formal dentro del término previsto para interponer el recurso contra la resolución que impone la sanción.

En el caso concreto, la sociedad actora subsanó la omisión por la cual se le formuló resolución sanción con ocasión de la interposición del recurso de reconsideración lo que, se reitera, no elimina la infracción por la cual se le propuso sanción. Sin embargo se le debe dar validez a los datos consignados en las respectivas declaraciones, toda vez que éstas están investidas de la presunción de legalidad al no ser cuestionadas por la administración tributaria.

Si bien es cierto, la presentación de las declaraciones dentro del término establecido en el emplazamiento para declarar no le permitió a la actora “eliminar” la infracción, también lo es, que al presentarlas con la interposición del recurso de reconsideración, debe tener algún efecto favorable, máxime si se tiene en cuenta que la propia Administración, en la resolución que resolvió el aludido recurso les dio validez al señalar que la administración ya no adelantará las actuaciones correspondientes a expedir y notificar liquidaciones oficiales (aforo), sino las tendientes a la verificación de la exactitud de la información consignada por el contribuyente en las declaraciones.

Ahora bien, teniendo en cuenta que la Administración tomó como base para determinar la sanción por no declarar, ingresos obtenidos en otros municipios, la Sala revocará la sentencia apelada para efectuar una nueva liquidación, conforme a lo dispuesto en el artículo 1º del Decreto 3070 de 1983 y los ingresos declarados por la sociedad en el Municipio de Soledad (Atlántico). Adicionalmente procede la reducción de la sanción al 10% contenida en el artículo 643 del Estatuto.

La nueva liquidación quedará así:

<b>PERIODO</b>	<b>BASE</b>	<b>TARIFA</b>	<b>SANCIÓN</b>	<b>SANCIÓN REDUCIDA AL 10% ART 643 E.T.</b>
AÑO 2001	383.960.000	2%	7.679.200	767.920
1 BIM 2002	69.686.000	10%	6.968.600	696.860
2 BIM 2002	60.296.000	10%	6.029.000	602.900
3 BIM 2002	78.253.000	10%	7.825.300	782.530

4 BIM 2002	106.544.000	10%	10.654.400	1.065.440
5 BIM 2002	75.373.000	10%	7.537.300	753.730
6 BIM 2002	74.399.000	10%	7.439.900	743.990
1 BIM 2003	95.548.000	10%	9.554.800	955.480
2 BIM 2003	91.876.000	10%	9.187.600	918.760
3 BIM 2003	68.670.000	10%	6.867.000	686.700
4 BIM 2003	66.013.000	10%	6.601.300	660.130
5 BIM 2003	68.655.000	10%	6.865.500	686.550
6 BIM 2003	61.358.000	10%	6.135.800	613.580
1 BIM 2004	41.870.000	10%	4.187.000	418.700
2 BIM 2004	40.302.000	10%	4.030.200	403.020
3 BIM 2004	34.351.000	10%	3.435.100	343.510
4 BIM 2004	62.194.000	10%	6.219.400	621.940
5 BIM 2004	52.151.000	10%	5.215.100	521.510
6 BIM 2004	55.917.000	10%	5.591.700	559.170
<b>TOTAL</b>			<b>128.024.800</b>	<b>12.802.420</b>

En mérito a 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,

**F A L L A:**

1. REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar se dispone:
2. DECLÁRASE la nulidad parcial de Los siguientes actos administrativos, proferidos por la Secretaría de Hacienda del Municipio de Soledad (Atlántico):
  - Resolución Sanción por no declarar No. 0484 del 15 de noviembre de 2006, por la cual se impone sanción por no declarar el Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros por el año gravable 2001.
  - Resolución Sanción por no declarar No. 0485 del 15 de noviembre de 2006, por la cual se impone sanción por no declara los seis bimestres del año gravable 2002.
  - Resolución Sanción por no declarar No. 0486 del 15 de noviembre de 2006, por la cual se impone sanción por no declara los seis bimestres del año gravable 2003.

- Resolución Sanción por no declarar No. 0487 del 15 de noviembre de 2006, por la cual se impone sanción por no declara los seis bimestres del año gravable 2004.
- La Resolución No. 656-004 del 16 de mayo de 2007, por la cual se confirman en todas sus partes las resoluciones sanción antes relacionadas.

3. En consecuencia, y de conformidad con la liquidación inserta en la parte motiva de esta providencia fíjase en la suma de DOCE MILLONES OCHOCIENTOS DOS MIL CUATROCIENTOS VEINTE PESOS MONEDA CORRIENTE (M/CTE) (**\$12.802.420.**) el valor a pagar por concepto de sanción por no declarar Impuesto de Industria y Comercio a cargo de la sociedad demandante por los años gravables 2001 a 2004.

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

Esta providencia fue estudiada y aprobada en la sesión de la fecha.

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidente

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**