

DEBIDO PROCESO – Derecho fundamental. Aplicación / DOCUMENTO PUBLICO – Presunción de autenticidad / PODER Y CONTESTACION DE LA DEMANDA – Son documentos públicos que se presumen auténticos / DERECHO DE DEFENSA – Se vulnera cuando no se tiene en cuenta la contestación de la demanda cuando ésta se presume auténtica

Sobre el particular, se precisa que el debido proceso consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política es una garantía y un derecho fundamental de aplicación inmediata, compuesto por tres ejes fundamentales: (i) el derecho de defensa y contradicción, (ii) el impulso y trámite de los procesos conforme con las formas establecidas para cada juicio o procedimiento y (iii) que el asunto sea resuelto por el juez o funcionario competente para ello. La grave violación de cualquiera de esos ejes comporta la vulneración de esa garantía fundamental. De hecho, es la ley, en sentido amplio, la encargada de materializar las reglas derivadas del debido proceso. Los documentos que aportó el Departamento de La Guajira junto con el poder anexo a la contestación de la demanda, a pesar de ser copias simples, conforme con el artículo 252 ibídem son documentos de carácter público que se presumen auténticos, y resultan suficientes para acreditar que quien otorgó el poder al abogado Blas Osorio, en representación del departamento, laboraba para la entidad y estaba facultado para el efecto. Las copias que aportó la administración departamental junto con el poder y la contestación de la demanda son documentos públicos que no fueron tachados de falsos, y tienen el reconocimiento implícito de quien los aportó, razón por la que no puede descartarse de plano su valor probatorio en la forma como lo hizo el Tribunal. De tal manera que, para la Sala, el hecho de que el Tribunal haya tenido por no contestada la demanda y no presentados los alegatos violó el derecho de defensa del Departamento de La Guajira, razón por la que en esta instancia se le otorgará el valor probatorio suficiente a los anexos del poder aportado junto con la contestación de la demanda, y, en consecuencia, para efectos del presente recurso, se tendrán en cuenta los argumentos esgrimidos en ella y en los alegatos de conclusión.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA – ARTICULO 29 / CONSTITUCION POLITICA – ARTICULO 252

EMPLAZAMIENTO POR NO DECLARAR – Acto previo y preparatorio de la sanción por no declarar / ERROR MECANOGRAFICO – Cuando en el requerimiento hay error en el nombre del contribuyente pero existen otros medios que permiten identificarlos, no existe violación al derecho de defensa

El artículo 715 del Estatuto Tributario establece que el emplazamiento por no declarar es aquel acto previo y preparatorio del proceso administrativo, encauzado a la aplicación de la sanción por no declarar de que trata el artículo 643 del mismo ordenamiento. Conforme con el citado artículo 715, 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 1 mes, con advertencia de las consecuencias legales que acarrea su omisión. Para la Sala, el error mecanográfico en que incurrió el Departamento de La Guajira, no impedía saber identificar que a quien se emplazaba era a la demandante, por cuanto no cambió ostensiblemente el nombre que la identificaba. Además, existían otros datos que permitían identificar que el acto estaba dirigido a EXXONMOBIL DE COLOMBIA S.A., como es el caso del número de NIT. Precisamente por ello, la demandante respondió el emplazamiento, razón suficiente para considerar que aun cuando

conocía del error, sabía que estaba dirigido a ella. Por lo tanto, no es válido el argumento de la demandante en este sentido, porque es evidente que no se le vulneró el derecho de defensa.

ESTAMPILLA PRO DESARROLLO FRONTERIZO – Gravamen de orden departamental. Finalidad. Consagración legal / OBLIGACION DE DECLARAR ESTAMPILLA PRO DESARROLLO FRONTERIZO – Es de causación mensual. Sujetos pasivos y forma de pago

De conformidad con la Ley 191 de 1995, la Estampilla Pro Desarrollo Fronterizo es un gravamen del orden departamental, aplicable únicamente en los departamentos fronterizos, destinada a la financiación del plan de inversiones del departamento en materia de infraestructura y dotación en educación básica, media, técnica y superior; preservación del medio ambiente; investigación y estudios en asuntos fronterizos; agua potable y saneamiento básico; bibliotecas departamentales; proyectos derivados de los convenios de cooperación e integración y desarrollo del sector agropecuario. El legislador estableció este gravamen de manera general, pero autorizó a las asambleas departamentales para que, en ejercicio de su autonomía, definieran los elementos del tributo, determinando las características y la obligatoriedad del uso de la estampilla en las actividades y operaciones que se realicen en el departamento y en los municipios del mismo. Como ya lo ha precisado esta Sala, la Estampilla Pro-Desarrollo Fronterizo, en el Departamento de La Guajira, fue creada por la Ordenanza 025 de 1995, modificada a su vez por las Ordenanzas 014 de 1996, 046 de 1996, 016 de 1998, 045 de 1998, 002 de 2000, 009 de 2000, 038 de 2000, 019 de 2001 y 117 de 2003. Luego, mediante la Ordenanza 125 del 26 de mayo de 2004, la Asamblea Departamental de La Guajira modificó las disposiciones que regulaban el tributo, estableció el régimen normativo y derogó expresamente las anteriores ordenanzas. De acuerdo con los anteriores artículos, la Estampilla Pro Desarrollo Fronterizo, en el Departamento de La Guajira, es de causación mensual y los sujetos pasivos y agentes retenedores están obligados a declarar y pagar el tributo dentro del término y en los lugares allí señalados. Además, preceptúan que la obligación de declarar debía cumplirse “en los formularios que para el efecto establezca u homologue la Secretaría de Hacienda”, pero disponen expresamente que mientras la autoridad no implemente los formatos oficiales, “la simple consignación se asimilará a la declaración.”

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO – Si las entidades territoriales no han expedido una reglamentación especial, deben aplicar el establecido en el Estatuto Tributario Nacional / NORMAS SANCIONATORIAS – Norma aplicable / SANCION POR NO DECLARAR – La establecida en el Estatuto Tributario Nacional es aplicable en el departamento de la Guajira al contribuyente que no declarara la Estampilla pro desarrollo fronterizo

Para la Corte Constitucional, la aplicación de las normas procedimentales que establece el Estatuto Tributario Nacional a las entidades territoriales tiene la finalidad de unificar a nivel nacional el régimen procedimental, lo que no excluye las reglamentaciones expedidas por las asambleas departamentales y por los concejos distritales y municipales, en relación con los tributos y contribuciones que éstos administran. El artículo 59 de la Ley 788 ibídem, agregó la Corte, “deja a salvo la facultad de las entidades territoriales de disminuir el monto de las sanciones y simplificar los procedimientos, dependiendo de la naturaleza de los tributos y la proporcionalidad de las sanciones respecto del monto de los impuestos. Entonces, no se trata de una interferencia ilimitada del legislador, sino de una interferencia razonable, orientada a la promoción de procedimientos tributarios equitativos para los administrados y eficaces para la administración y

susceptible de adecuarse a las connotaciones propias de la materia tributaria a cargo de esas entidades.” En ese orden, las entidades territoriales, en tanto no expidan una reglamentación especial, tienen la obligación de aplicar en sus jurisdicciones las normas procedimentales que prevé el Título V del Estatuto Tributario. La facultad de reglamentación, por su parte, se limita a la disminución del monto de las sanciones y a la simplificación de los procedimientos, teniendo en cuenta, en todo caso, la naturaleza de los impuestos y la proporcionalidad de las sanciones respecto del monto de los impuestos. En materia de sanciones, esta Sección ha reiterado que las normas sancionatorias son de carácter sustancial y deben ser preexistentes a los hechos sancionables, pues de lo contrario se les otorgaría un carácter retroactivo violatorio del derecho de defensa. También ha indicado que en materia sancionatoria las normas aplicables son las vigentes al momento en que se incurre en la conducta sancionable, “o de la ocurrencia de los hechos respecto de los cuales se ejerce la facultad sancionatoria, independientemente de que la actuación administrativa de verificación al cumplimiento de las obligaciones fiscales y la expedición de los actos sancionatorios ocurran con posterioridad (...)”. Para la Sala, el Departamento de La Guajira, en ejercicio de las facultades que le fueron otorgadas por las Leyes 383 de 1997 y 788 de 2002, podía acoger en su jurisdicción el procedimiento sancionatorio que para el efecto prevé el Estatuto Tributario Nacional, en la forma como lo hizo en la Ordenanza 117 de 2003, al señalar, en el artículo décimo tercero, que el incumplimiento de la obligación de presentar la declaración del impuesto Estampilla Por Desarrollo Fronterizo conlleva la imposición de las sanciones a que aluden los artículos 642 y 643 del E.T. La facultad otorgada al gobernador del departamento en el artículo 15 de la Ordenanza 117 de 2003 para adoptar las normas contempladas en el Estatuto Tributario Nacional no debe interpretarse en el sentido de que está facultado para “crear” sanciones; sino que debe entenderse como una facultad para armonizar y compilar lo que ya está consagrado en el Estatuto Tributario Nacional, con el régimen impositivo de los entes territoriales. Por lo tanto, contrario a lo afirmado por la parte actora, para el momento en que se impuso la sanción por no declarar la estampilla sí había norma preexistente que regulara el procedimiento y la cuantía para su imposición, pues era el artículo 643 del E.T. el llamado a aplicarse en este caso, por expresa disposición del artículo 13 de la Ordenanza 117. Se aclara que si bien la sanción que contempla el numeral segundo del artículo 643 E.T. no se refiere propiamente a la sanción por no declarar la “Estampilla Pro Desarrollo Fronterizo”, sí establece unos parámetros y unos elementos que permiten cuantificar el monto de la sanción a cargo de la demandante, y que eran viablemente aplicables en virtud de la facultad que le fue otorgada al Gobernador del Departamento de La Guajira por las Leyes 383 de 1997 y 788 de 2002.

ACTO ADMINISTRATIVO – Debe ser motivado / AUMENTO DE LA SANCION – Se vulnera el derecho de defensa y audiencia cuando la administración allega pruebas fuera del término para aumentarla

Los actos administrativos que contienen decisiones que afectan a los particulares deben motivarse al menos de forma sumaria, pues el análisis de los hechos y de las razones que fundamentan la decisión garantiza el derecho de defensa y de audiencia del contribuyente, y enmarcan el contenido de la liquidación de revisión y su discusión. Por lo anterior, los motivos de los actos administrativos constituyen un elemento estructural y su ausencia o la falsa motivación generan la nulidad del acto, de conformidad con el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo. En el caso concreto, es evidente que la Resolución No. 005 de 2004 no satisfizo la motivación sumaria que manda el artículo 35 del C.C.A., toda vez que, como se observa en la parte considerativa de la misma, la administración departamental

liquidó la sanción conforme con el numeral 2º del artículo 643 del E.T. a partir de cierta suma de dinero. En efecto, en el inciso segundo de la parte considerativa, el departamento de La Guajira afirmó que la demandante había facturado por venta de combustible a Carbones del Cerrejón durante los meses de enero a mayo de 2004 la suma de \$ 7.035.465.750, pero no indicó la fuente de donde tomó dicha información. Adicionalmente, la Resolución No. 005/2004 carece del análisis de los hechos y razones que fundamentaron la información que fue tenida en cuenta para calcular la sanción por no declarar, y respecto de la cual la demandante no tuvo la oportunidad de controvertir cuando se le formuló el emplazamiento para declarar, en clara violación del derecho de defensa y de audiencia que le asisten. También se violó el derecho de defensa y de contradicción de la demandante, con el hecho de que la administración departamental haya aumentado el monto de la sanción en la Resolución No. 234 del 12 de abril de 2005 a partir de una prueba que no fue aportada en debida forma al proceso gubernativo, y que fue obtenida de un proceso diferente al cuestionado. En consecuencia, como la certificación de ingresos fue aportada por la demandante en el proceso de determinación del impuesto, distinto al proceso sancionatorio que culminó con los actos acusados, no era pertinente que la administración departamental la hubiera tomado como prueba para incrementar el monto de la sanción por no declarar, toda vez que, se reitera, esta no fue oportunamente allegada al proceso, en la forma como lo manda el artículo 744 del E.T

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 744 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 84 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 35

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá, D.C., primero (1º) de septiembre de dos mil once (2011)

Radicación número: 44001-23-31-000-2005-00548-01(17396)

Actor: EXXONMOBIL DE COLOMBIA S.A., ANTES MOBIL DE COLOMBIA S.A.

Demandado: DEPARTAMENTO DE LA GUAJIRA

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el apoderado del Departamento de la Guajira contra la sentencia del 1º de agosto de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo de la Guajira, que falló lo siguiente:

“PRIMERO.- Declarar la nulidad de las resoluciones 005 de octubre 28 de 2004, por medio de la cual se impuso una sanción por la supuesta infracción de no haber presentado declaración de estampilla Pro desarrollo Fronterizo,

por los meses de enero a mayo de 2004, expedidas por el Director de Rentas e Impuestos Departamentales de la Gobernación de la Guajira, y la No 234 de 12 de abril de 2005, por medio de la cual se resolvió el recurso de reposición, y se aumento (sic) la sanción por no declarar el impuesto ya citado.

SEGUNDO.- A título de restablecimiento del derecho se declara que “la compañía EXXONMOBIL DE COLOMBIA S.A. no está obligada a pagar suma alguna de dinero por concepto de no haber presentado la declaración del Impuesto de Estampilla Pro-Desarrollo Fronterizo por los meses de enero a mayo de 2.004.

TERCERO.- No se condena en costas por no observarse temeridad ni mala fe en la actuación del demandado.

CUARTO.- En firme esta decisión, archívese el expediente y háganse las desanotaciones del caso.

QUINTO.- Líquidense por secretaría los gastos del proceso y si quedaren remanentes, devuélvanse a la parte actora”

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El 21 de septiembre de 2004, la Secretaría de Hacienda Departamental de la Gobernación de La Guajira emplazó al contribuyente “ESSON (sic) MOBIL S.A.” (sic), NIT. 860.002.554, para que presentara las declaraciones del impuesto Estampilla Pro-Desarrollo Fronterizo de los meses enero a mayo del año 2004. (Folio 150)
- Previa respuesta al anterior emplazamiento, el Director de Rentas e Impuesto Departamental, mediante la Resolución No. 005 del 28 de octubre de 2004 y de conformidad con los artículos 715 y 716 E.T., le impuso a la demandante sanción por no declarar el impuesto Estampilla Pro-desarrollo Fronterizo de los meses enero a mayo de 2004, liquidada de conformidad con el numeral 2º del artículo 643 E.T., en cuantía de \$ 703.546.575. (Folios 146 y 147)
- Mediante la Resolución No. 234 del 12 de abril de 2005, el Director de Rentas e Impuestos del departamento de La Guajira, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la demandante, confirmó la sanción impuesta en la Resolución No. 005 *ibídem* y aumentó la liquidación de la misma a \$ 953.433.347. (Folios 92 a 98 y 136 a 138)

2. ANTECEDENTES PROCESALES

• LA DEMANDA

La sociedad EXXON MOBIL DE COLOMBIA S.A. (ANTES MOBIL DE COLOMBIA S.A.), a través de apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

“PRIMERA.- Que son nulos los siguientes actos administrativos:

1º. La resolución No. 005 del 28 de octubre de 2004, originaria del Director de Rentas e Impuestos Departamentales de la Guajira, por medio de la cual se impuso una sanción de \$ 703.546.545 por la supuesta infracción de no haber presentado declaración tributaria del Impuesto de Estampilla Pro-Desarrollo Fronterizo, por los meses de enero a mayo de 2004.

2º. La resolución No. 234 del 12 de abril de 2005, originaria del Director de Rentas e Impuestos Departamentales de la Guajira, por medio de la cual, al resolver el recurso de reposición contra la anterior resolución, se aumentó a la cantidad de \$ 953.433.347 la sanción por no declarar el Impuesto de Estampilla Pro-Desarrollo Fronterizo, por los meses de enero a mayo de 2004.

SEGUNDA.- Que, como consecuencia de la nulidad de que se trata, se declare que la Compañía EXXONMOBIL DE COLOMBIA S.A. no está obligada a pagar suma alguna por concepto de no haber presentado la declaración del Impuesto de Estampilla Pro-Desarrollo Fronterizo por los meses de enero a mayo de 2004.

TERCERA.- Que el Departamento de la Guajira está obligado a pagar las costas del presente proceso.”

Invocó como disposiciones violadas los artículos 29 de la Constitución Política; 643, 715 y 742 del Estatuto Tributario y 59 de la Ley 788 de 2002.

En síntesis, los cargos de violación que propuso la demandante fueron los siguientes:

➤ **Insuficiencia de la normatividad legal**

Para el demandante, al no estar reglamentada la presentación de las declaraciones del Impuesto de Estampilla Pro-Desarrollo Fronterizo, así como las fechas de presentación y los formatos oficiales de liquidación y recaudo, no existía la obligación de presentar las declaraciones tributarias cuestionadas, y mucho menos razón para imponer la sanción por no presentarlas.

Puso de presente que la Ordenanza No. 117 de 2003 otorgó facultades especiales al Gobernador del Departamento de La Guajira, para que, dentro de los dos meses siguientes a su expedición y mediante decreto, adoptara las normas del Estatuto Tributario Nacional a su legislación interna.

Que, sin embargo, el Gobernador de la Guajira no expidió el Estatuto Tributario en su jurisdicción dentro del término fijado por la Ordenanza 117. De tal manera que, agregó, entre enero y mayo del año 2004 no existían normas de procedimiento tributario en el departamento.

Dijo que si bien el 26 de enero de 2004 se expidió el Decreto Reglamentario No. 018, que reguló la retención en la fuente y la presentación de declaraciones tributarias del impuesto de Estampilla Pro-Desarrollo Fronterizo, para el año 2004 no estaba vigente, porque nunca se publicó en la gaceta de la Guajira.

Agregó que en la Ordenanza No. 125 del 26 de mayo de 2004 [artículo 11] se reconoció que antes de entrar en vigencia este acto no era posible que se recaudara el impuesto, ante la ausencia de un ordenamiento que lo desarrollara.

Sostuvo que se violaron los artículos 29 de la Constitución Política, por falta de ley preexistente relativa a la presentación de la declaración del impuesto, y el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, que impone la obligación a los departamentos, de adaptar el Estatuto Tributario Nacional en cuanto a la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones y régimen sancionatorio, de los impuestos adoptados en su jurisdicción.

➤ **Nulidad del emplazamiento para declarar**

El demandante consideró que el emplazamiento para declarar que le fue proferido el 21 de septiembre de 2004 es nulo, porque se dirigió a una persona jurídica inexistente ("ESSON MOBIL S.A."), porque no se indicó cuáles eran los períodos gravables objeto de presentación y porque no se indicó el valor de la sanción a la que podría estar sometida la empresa por la supuesta omisión de presentar las declaraciones.

Lo anterior, a juicio del demandante, violó los artículos 29 de la Constitución Política (garantía del debido proceso) y 715 del E.T., que regula lo relativo al emplazamiento para declarar.

➤ **Violación del principio "nulla poena sine lege"**

El demandante explicó que el artículo 643 del E.T. se refiere a la sanción por no presentar las declaraciones del IVA.

Dijo que el acto acusado violó el artículo 29 de la Constitución Política, en la medida en que se fundamentó en el numeral segundo del artículo 643 del E.T., el cual no tiene nada que ver con la no presentación de la declaración del impuesto de Estampilla Pro-Desarrollo Fronterizo.

Sostuvo que al no existir norma departamental que consagre la sanción por no presentar la declaración de la estampilla, no era posible que el departamento le impusiera una sanción por dicha omisión.

➤ **Falta de competencia para aumentar la sanción**

La demandante puso de presente que inicialmente se le había impuesto una sanción por no declarar por \$ 703.546.575, y que, posteriormente, con ocasión del recurso de reconsideración que impuso contra dicho acto, la Administración aumentó la sanción a \$ 953.433.347.

A su juicio, el aumento de la sanción violó su derecho de defensa pues, al estudiar el recurso de reconsideración, la Administración sólo podía revocar la sanción inicial o reducirla, pero nunca aumentarla. Agregó que esta situación violó el derecho al debido proceso consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política.

➤ **Ausencia de pruebas**

El demandante dijo que de conformidad con los artículos 742 del E.T. y 59 de la Ley 788 de 2002, la imposición de sanciones debe fundarse en hechos debidamente probados.

Sin embargo, dijo que la Resolución 05 de 2004 le impuso una sanción, sin señalar qué pruebas tuvo en cuenta para liquidarla, y específicamente para concluir que la

empresa, entre los meses de enero a mayo de 2004, registró ventas por combustible a Carbones del Cerrejón por \$ 7.035.465.750.

A juicio del demandante, lo anterior violó el derecho de defensa que le asiste, pues la sanción se impuso con base en pruebas que no fueron controvertidas previamente por la empresa

Dijo que el hecho de que la Administración, con posterioridad a la interposición del recurso de reconsideración, haya obtenido pruebas de los ingresos que recibió la empresa en los períodos discutidos, no subsana la omisión que puso de presente.

Agregó que el recurso de reconsideración se consagró en la ley con el fin de que los contribuyentes pudieran mejorar las razones de defensa y las pruebas, y no para que la Administración pudiera conseguir las pruebas que omitió aportar, antes de imponer la sanción.

Por esta razón consideró que los actos acusados violaron el artículo 742 del E.T.

- **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

El Departamento de La Guajira, a través de apoderado judicial, se opuso a las pretensiones de demanda.

Dijo que EXXONMOBIL DE COLOMBIA S.A. sí es sujeto pasivo del tributo "Estampilla Pro-Desarrollo Fronterizo".

Explicó que la Ley 191 de 1995 creó la Estampilla Pro-Desarrollo Fronterizo y autorizó a los departamentos para que la adoptaran y fijaran los elementos del tributo. Que en ejercicio de esta potestad, la Asamblea Departamental de La Guajira expidió la Ordenanza 117 de 2003, por medio de la cual, entre otros, se adicionó el artículo 2º de la Ordenanza 025 de 1995, en lo relativo a los ingresos que se recauden por la ejecución de ciertas actividades.

Indicó que el hecho generador de la estampilla, en el caso de la demandante, son los contratos de comercialización y venta de combustible suscritos con Carbones del Cerrejón o cualquier otra persona en la jurisdicción del departamento de La Guajira.

Sostuvo que el hecho generador se materializa con la suscripción del contrato de venta de combustible, y a partir de este momento surge la obligación sustancial de la demandante de declarar y pagar el impuesto.

Dijo que los artículos 4º de la Ordenanza 046 de 1996, 9º de la Ordenanza 117 de 2003, 10º y 13 de la Ordenanza 017 de 2003 establecen clara e inequívocamente la obligación de declarar y pagar el tributo, en los plazos establecidos en la ley o cuando la Administración lo requiera.

Afirmó que la declaración del impuesto debe hacerse exista o no formulario oficial, porque el artículo 4º de la Ordenanza 046 de 1996 establece que en el evento en que no existan formularios para presentar la declaración y pago del impuesto, las cuentas de cobro, recibos o la simple consignación se asimila a la declaración.

Agregó que si el demandante hubiera presentado el recibo de pago del tributo, una vez se le emplazó, habría cumplido con el deber de declarar y no se le habría sancionado.

Por último, la Administración Departamental dijo que sí podía aplicar la sanción que establece el artículo 643 del E.T., toda vez que así lo dispuso el artículo 13 de la Ordenanza 017 de 2003. Añadió que la sanción a que alude este último artículo, le fue impuesta al demandante por no presentar la declaración de la Estampilla Pro-Desarrollo Fronterizo. Que por esta razón se le emplazó en la forma como lo dispone el artículo 715 E.T., y ante la renuencia a presentar la declaración, era procedente imponer la sanción del artículo 643 ibídem, por expresa disposición del artículo 717 E.T.

- **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de La Guajira declaró la nulidad de los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, declaró que la demandante no estaba obligada a pagar la sanción impuesta. El fallo se basó en las siguientes consideraciones:

Que la Ordenanza 117 de 2003, que preveía la posibilidad de aplicar el artículo 643 E.T., no era aplicable al caso porque fue derogada en el mes de mayo por la Ordenanza 125 de 2004. Que tampoco podía aplicarse el artículo 643 citado, porque las sanciones que éste contempla no se refieren a la obligación de presentar la declaración de la Estampilla Pro-Desarrollo Fronterizo.

Que se violó el derecho al debido proceso del demandante, pues la Administración emplazó a "ESSON MOBIL S.A." y no a EXXONMOBIL DE COLOMBIA S.A. Consideró que lo que identifica plenamente al contribuyente es su nombre. Que el NIT es accesorio al nombre. Que el hecho de que la demandante haya recurrido la Resolución 005 de 2004 no subsana este error, ya que esto impidió que la demandante pudiera *"controvertir la acción administrativa desde el mismo momento del emplazamiento, o que hubiese podido determinar una "no sanción"*.

Que el proceso de cobro que adelantó el departamento contra la demandante estuvo viciado de nulidad, por cuanto se fundamentó en las Ordenanzas 046 de 1992 y 117 de 2003, las cuales fueron derogadas para los períodos objeto de discusión.

La Magistrada María del Pilar Veloza Parra aclaró el voto. Estuvo de acuerdo con la nulidad de la sanción, pero no compartió la motivación del fallo. Dijo que no era cierto que para el año 2004 se requiriera de desarrollo normativo territorial para adelantar el procedimiento sancionatorio, porque el legislador, desde la vigencia del artículo 66 de la Ley 397 de 1997 (sic), unificó dicho procedimiento y excluyó la reglamentación territorial sobre este tópico.

Indicó que para la época de los hechos, el procedimiento tributario territorial aplicable, de conformidad con el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, era el establecido en el estatuto tributario territorial. Que, por esta razón, el fundamento de la sanción era el artículo 643 del E.T. y no las Ordenanzas 046 de 1996 y 117 de 2003.

Sostuvo que las anteriores ordenanzas sí eran aplicables, en cuanto al señalamiento de los elementos esenciales del gravamen creado por la Ley 191 de 1995.

- **RECURSO DE APELACIÓN**

El apoderado del Departamento de La Guajira, a través de apoderado judicial, interpuso recurso de apelación contra la decisión del Tribunal, con el fin de que se revoque y se nieguen las pretensiones de la demanda.

Consideró *“necesario determinar si constituye infracción desacatar la orden de autoridad competente, administrativa y judicial en segundo lugar si la conducta omisita (sic) del Demandante da lugar a sanción o beneficencia al particular en materia tributaria, fundamentado en la norma jurídica que amparen las pretensiones. En tercer lugar, demostrar y fundamentarlas (sic) razones sustentadas que premian al supuesto infractor y limiten manipuleos o desautoricen ilícitamente de la entidad pública (sic), la decisión de los actos administrativos.”*

Dijo que la nulidad declarada por el a quo no se fundamentó en hechos probados, sino en supuestos. Además, dijo que es *“inverosímil o disímil , que un supuesto infractor confieso (sic) violando disposiciones legales en materia tributaria, resulte beneficiado por la autoridad judicial competente en la demanda ordinaria, que debe garantizar la imparcialidad, el respeto a las normas legales vigentes y las decisiones proferidas para la autoridad administrativa, en uso de sus atribuciones y funciones.”*

Sostuvo que el a quo violó el derecho de defensa que le asiste al departamento, pues profirió un fallo sin tener en cuenta la contestación de la demanda y los alegatos finales, que desvirtuaban la demanda, con el argumento de que al apoderado del departamento no se le reconoció personería para actuar en el proceso.

Indicó que *“[E]s improcedente y viola el derecho de defensa el hecho de que se tramite un proceso contra una persona entidad, negando, omitiendo o excluyendo de las oportunidades, n (sic) las cuales se ejerza el derecho de defensa; a partir de la contestación, pruebas y alegatos. Tiene la autoridad judicial la obligación de requerir a la parte demandada (sic), que asigne un profesional del derecho en calidad de apoderado en la participación del juicio o en su defecto tiene la facultad de designar un defensor;”*.

Reiteró que la demandante no cumplió con la obligación de presentar la copia simple del recibo de consignación que acreditara la declaración y pago de la Estampilla Pro-Desarrollo Fronterizo por las vigencias discutidas, en la forma como lo ordena la Ordenanza 046 de 1996. Esto acarreó la sanción que le fue impuesta en los actos acusados, establecida en el artículo 13 de la Ordenanza 117 de 2003 y en el Estatuto Tributario Nacional.

- **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandante** reiteró los argumentos de la demanda.

El **Departamento de La Guajira** no presentó alegatos de conclusión

El **Ministerio Público** conceptuó sobre el caso. Dijo que el hecho de que la Administración haya señalado en el emplazamiento, por error, un sujeto diferente a la demanda, a pesar de que el NIT era correcto, no es una causal suficiente para declarar la nulidad de los actos.

Que el Decreto 2788 de 2008, que reglamentó el artículo 555-2 E.T., le atribuyó al NIT la calidad de ser un instrumento a través del cual la DIAN identifica a los

sujetos inscritos en el RUT, lo que permite la individualización de los contribuyentes y usuarios para todos los efectos en materia tributaria, aduanera y cambiaria. De tal manera que, agregó, el haberse emplazado a la demandante con la indicación del NIT que lo identifica, pero con un nombre distinto, constituye un mero vicio de forma que no tiene la identidad suficiente para anular los actos acusados.

Que la anterior irregularidad no puede ser subsanada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 849-1 del E.T., como lo sugirió el departamento, toda vez que dicha norma alude a la posibilidad de subsanar irregularidades procesales que se presenten en el procedimiento administrativo de cobro coactivo, pero atinentes a los procesos de sucesión, quiebra, concurso de acreedores y liquidaciones de sociedades, los que distan del tipo de cobro que pretendió efectuar el Departamento de La Guajira, por el impuesto de Estampilla Pro-Desarrollo Fronterizo.

Que la Resolución 234 de 2005 adolece de falsa motivación, por haberse fundamentado en el artículo 849-1 del E.T., no aplicable al caso. Por lo tanto, dijo que los actos acusados son nulos.

Que el procedimiento sancionatorio aplicable al caso era el previsto en el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, al que se remitió expresamente el artículo 11 de la Ordenanza 125 de 2004.

Que a pesar de que el a quo concluyó equivocadamente que para el momento de ocurrencia de los hechos no existía legislación departamental aplicable en materia sancionatoria, tal situación no incide en la falsa motivación evidenciada, que resulta suficiente para anular los actos.

Por último, sostuvo que en esta instancia no es procedente hacer cuestionamientos relacionados con la negativa del a quo de reconocerle personería al apoderado judicial de la demandada, toda vez que el marco de discusión en la segunda instancia se contrae a absolver las inconformidades que plantea el apelante, relacionadas con los asuntos materia de discusión que se proponen en la demanda. Para el Ministerio Público, esta instancia no es la apropiada para resolver esta situación, máxime si al admitirse el recurso le fue reconocida la personería al apoderado del departamento.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por el municipio demandado, la Sala decidirá si se ajustan a derecho la Resolución No. 005 del 28 de octubre de 2004, por medio de la cual el Director de Rentas e Impuestos del Departamento de La Guajira impuso sanción a EXXONMOBIL DE COLOMBIA S.A., por no declarar la Estampilla Pro Desarrollo Fronterizo en los meses enero a mayo de 2004, en cuantía de \$ 703.546.575, y de la Resolución No. 234 del 12 de abril de 2005, que incrementó la sanción a \$ 953.433.347.

En primer lugar, en aras de garantizar el derecho fundamental al debido proceso y a la defensa del Departamento de La Guajira, la Sala se pronunciará frente al argumento del apelante en el sentido de que el Tribunal a quo no tuvo en cuenta las razones que esgrimió en la contestación de la demanda y en los alegatos finales. Toda vez que este fue un asunto que sólo se resolvió en el fallo objeto de apelación, resulta ésta la instancia pertinente para resolver el cargo, por estar en juego derechos fundamentales.

Sobre el particular, se precisa que el debido proceso consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política es una garantía y un derecho fundamental de aplicación inmediata, compuesto por tres ejes fundamentales: (i) el derecho de defensa y contradicción, (ii) el impulso y trámite de los procesos conforme con las formas establecidas para cada juicio o procedimiento y (iii) que el asunto sea resuelto por el juez o funcionario competente para ello. La grave violación de cualquiera de esos ejes comporta la vulneración de esa garantía fundamental. De hecho, es la ley, *en sentido amplio*, la encargada de materializar las reglas derivadas del debido proceso.¹

En el caso en examen, el Departamento de La Guajira aportó junto con el poder otorgado al doctor Blas Osorio la copia de cierta constancia expedida por la Directora Administrativa de Talento Humano del Departamento de la Guajira, que acreditaba que el señor José Franciso Cruz Zabaleta laboraba en la entidad desde el 30 de agosto de 2004, ocupando el cargo de Jefe de la Oficina Jurídica. También aportó copia del Decreto Departamental No. 248 del 21 de septiembre de 2004, que da cuenta de que el señor Cruz Zabaleta, en calidad de Jefe de la Oficina Jurídica del Departamento, estaba facultado para *“otorgar los poderes correspondientes a los diferentes abogados que deban actuar en defensa de los intereses legítimos”* del Departamento de La Guajira.

En el auto de pruebas decretadas en primera instancia (folio 55), el Tribunal a quo no reconoció personería al doctor Blas Osorio Narváez, como apoderado del Departamento de La Guajira, porque *“(…) los anexos del poder fueron aportados en copia simple, adicionalmente no se allegó certificación de funciones de quien dice ser el representante legal de la entidad demandada.”* En la sentencia objeto de apelación, el fallador a quo tuvo por no presentados el escrito de contestación de la demanda y los alegatos de conclusión.

El artículo 252 del Código de Procedimiento Civil, aplicable al caso por remisión del artículo 267 del C.C.A., establece que el documento público² se presume auténtico, mientras no se compruebe lo contrario mediante tacha de falsedad.

Los documentos que aportó el Departamento de La Guajira junto con el poder anexo a la contestación de la demanda, a pesar de ser copias simples, conforme con el artículo 252 *ibídem* son documentos de carácter público que se presumen auténticos, y resultan suficientes para acreditar que quien otorgó el poder al abogado Blas Osorio, en representación del departamento, laboraba para la entidad y estaba facultado para el efecto.

Las copias que aportó la administración departamental junto con el poder y la contestación de la demanda son documentos públicos que no fueron tachados de falsos, y tienen el reconocimiento implícito de quien los aportó, razón por la que no puede descartarse de plano su valor probatorio en la forma como lo hizo el Tribunal.

De tal manera que, para la Sala, el hecho de que el Tribunal haya tenido por no contestada la demanda y no presentados los alegatos violó el derecho de defensa

¹ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Bogotá, siete (7) de junio de dos mil once (2011). Magistrado ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. REF.:EXPEDIENTE N° 25000-23-15-000-2011-00637-01. ACCIÓN: TUTELA. DEMANDANTE: LOS TRES ELEFANTES S.A. DEMANDADO: SECRETARÍA DE PLANEACIÓN DISTRITAL DE BOGOTÁ.

² El documento público es aquel que es otorgado por funcionario público en ejercicio de su cargo o con su intervención. (Art. 251 C. de P.C.)

del Departamento de La Guajira, razón por la que en esta instancia se le otorgará el valor probatorio suficiente a los anexos del poder aportado junto con la contestación de la demanda, y, en consecuencia, para efectos del presente recurso, se tendrán en cuenta los argumentos esgrimidos en ella y en los alegatos de conclusión.

Resuelto lo anterior, la Sala abordará el estudio del caso teniendo en cuenta los argumentos de las partes, incluyendo aquellos que no fueron considerados por el Tribunal a quo.

- ***Emplazamiento para declarar. Violación de los artículos 29 de la Constitución Política y 715 del E.T., por violación del debido proceso.***

La parte actora alegó que los actos acusados son nulos, porque el emplazamiento para declarar la Estampilla Pro Desarrollo Fronterizo, proferido por la Administración Tributaria, se dirigió a ESSON MOBIL S.A., cuando el verdadero nombre de la compañía es EXXONMOBIL DE COLOMBIA S.A. También, porque en el emplazamiento no se indicó cuáles eran los períodos gravables por los que debía presentarse la declaración y el valor de la multa que podía ser impuesta si no se presentaban tales declaraciones.

El artículo 715 del Estatuto Tributario establece que el emplazamiento por no declarar es aquel acto previo y preparatorio del proceso administrativo, encauzado a la aplicación de la sanción por no declarar de que trata el artículo 643 del mismo ordenamiento. Conforme con el citado artículo 715, 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 1 mes, con advertencia de las consecuencias legales que acarrea su omisión.

En primer término, se observa que en la referencia del emplazamiento 025 del 21 de septiembre de 2004, se identificó al contribuyente como “ESSON MOBIL S.A.” cuando realmente correspondía a EXXONMOBIL DE COLOMBIA S.A. Sin embargo, como coinciden las partes en afirmar, el NIT que fue puesto en el acto corresponde a ésta última empresa.

Para la Sala, el error mecanográfico en que incurrió el Departamento de La Guajira, no impedía saber identificar que a quien se emplazaba era a la demandante, por cuanto no cambió ostensiblemente el nombre que la identificaba. Además, existían otros datos que permitían identificar que el acto estaba dirigido a EXXONMOBIL DE COLOMBIA S.A., como es el caso del número de NIT. Precisamente por ello, la demandante respondió el emplazamiento, razón suficiente para considerar que aun cuando conocía del error, sabía que estaba dirigido a ella. Por lo tanto, no es válido el argumento de la demandante en este sentido, porque es evidente que no se le vulneró el derecho de defensa.

Tampoco es cierto que el emplazamiento no especificara el período sobre el cual existió la omisión de declarar, ni las consecuencias que acarrearía dicha omisión, pues en el acto se precisan claramente las vigencias en discusión, así como las sanciones que acarrearían su incumplimiento. Así se observa de su contenido:

“(…)

EMPLAZAMIENTO No 025

PARA DECLARAR IMPUESTO DE ESTAMPILLA PRO-DESARROLLO
FRONTERIZO

REF: CONTRIBUYENTE: *ESSON MOBIL S.A.*
NIT: **860.002.554**
DIRECCIÓN: Cra. 7 No. 59-47 BOGOTA D.C.
ACTIVIDAD U OPERACIÓN: COMERCIALIZACIÓN DE COMBUSTIBLE
VIGENCIAS: **MESES ENERO A MAYO DEL 2004**
EXPEDIENTE: No 025

El jefe de Impuesto Departamental, en uso de sus atribuciones legales, y en especial los artículos 575, 576, 578, 579, 715, 716, 642 y 643 del Estatuto Tributario, considerando que se ha vencido el plazo para declarar el Impuesto Estampilla Pro-Desarrollo Fronterizo y que verificado los archivos de este despacho, no aparece radicada la Declaración del Contribuyente identificado como aparece en el encabezado.

EMPLAZA:

Al contribuyente de la referencia por un término de un (1) mes, para que formalice la presentación de la declaración mensual del Impuesto Estampilla Pro-Desarrollo Fronterizo del orden Departamental (Ley 191/95 Artículo 49, Ordenanza 117/03).

En la declaración de impuesto requerida, el contribuyente debe liquidar y pagar una sanción de DIEZ por ciento (10%) del total del impuesto a cargo por cada mes o fracción de mes retardo sin exceder del DOSCIENTOS POR CIENTO (200%) del tributo de conformidad con el artículo 642 del estatuto Tributario. Esta sanción procede a partir del día siguiente del vencimiento del plazo para declarar.

La sanción de extemporaneidad se liquidará sin perjuicio de los intereses moratorios que se origina (sic) por el incumplimiento en el pago del impuesto, los cuales también se liquidarán a partir de la fecha en que se incurre en mora de pago.

Vencido el término que otorga el emplazamiento sin que se hubiere presentado la respectiva declaración, la oficina de impuesto departamental, procederá a aplicar la sanción por no declarar prevista en los Artículos 715, 716 y 643 del Estatuto Tributario.

(...)" (Resaltado fuera de texto)

En ese orden, para la Sala no se encuentra probada la supuesta violación de los artículos 29 de la Constitución Política y 715 del Estatuto Tributario, por falta de aplicación, aplicación indebida o interpretación errónea.

- **Estampilla Pro-Desarrollo Fronterizo**

En el presente asunto se discute lo relacionado con la obligación de la demandante de declarar y pagar la Estampilla Pro-Desarrollo Fronterizo por los meses enero a mayo de 2004. La demandante consideró que no estaba obligada a presentar las declaraciones del impuesto, porque para el período en discusión no existía reglamentación alguna sobre la forma de presentar las declaraciones y las fechas en que debía cumplirse la obligación.

De conformidad con la Ley 191 de 1995, la Estampilla Pro Desarrollo Fronterizo es un gravamen del orden departamental, aplicable únicamente en los departamentos fronterizos, destinada a la financiación del plan de inversiones del departamento en materia de infraestructura y dotación en educación básica, media, técnica y superior; preservación del medio ambiente; investigación y estudios en asuntos fronterizos; agua potable y saneamiento básico; bibliotecas departamentales; proyectos derivados de los convenios de cooperación e integración y desarrollo del sector agropecuario. El legislador estableció este gravamen de manera general, pero autorizó a las asambleas departamentales para que, en ejercicio de su autonomía, definieran los elementos del tributo, determinando las características y la obligatoriedad del uso de la estampilla en las actividades y operaciones que se realicen en el departamento y en los municipios del mismo.

Como ya lo ha precisado esta Sala³, la Estampilla Pro-Desarrollo Fronterizo, en el Departamento de La Guajira, fue creada por la Ordenanza 025 de 1995, modificada a su vez por las Ordenanzas 014 de 1996, 046 de 1996, 016 de 1998, 045 de 1998, 002 de 2000, 009 de 2000, 038 de 2000, 019 de 2001 y 117 de 2003.

Luego, mediante la Ordenanza 125 del 26 de mayo de 2004, la Asamblea Departamental de La Guajira modificó las disposiciones que regulaban el tributo, estableció el régimen normativo y derogó expresamente las anteriores ordenanzas.

La Ordenanza 046 de 1996, vigente para la ocurrencia de los hechos, definió “el hecho generador, los sujetos pasivos, la base y el periodo gravable, los procedimientos de liquidación, declaración, recaudo y pago de la Estampilla Pro-Desarrollo Fronterizo” así:

ARTÍCULO CUARTO.- Período gravable, recaudo, declaración, liquidación y pago.

El periodo gravable será mensual. (...).

Los sujetos pasivos responsables cumplirán mensualmente con la obligación de declarar y pagar la estampilla Pro-Desarrollo Fronterizo dentro de los 10 días calendarios siguientes al periodo gravable.

Las declaraciones de pago se presentaran ante la Secretaría de Hacienda Departamental, Unidad Especializada de Tesorería o en las Entidades Financieras autorizadas.

Las declaraciones mencionadas se presentarán en los formularios que para el efecto establezca u homologue la Secretaría de Hacienda. Mientras tanto la liquidación y pago a través de las cuentas de cobro, recibos u otro documento o mediante simple consignación se asimilará a la declaración.

El recaudo de la Estampilla Pro-Desarrollo Fronterizo se efectuará mediante el sistema de retención a cargo de los sujetos responsables.

³ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 14 de octubre de 2010, expediente 440012331000200600847-01 (7531), actor: Carbones del Cerrejón LLC contra el Departamento de La Guajira. M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de V.

Los soportes para la retención de los valores aplicados los serán las cuentas de cobro, recibos de pago o cualquier otro documento, diseñado para tales efectos por la Secretaría de Hacienda.”

Posteriormente, la Ordenanza 117 de 2003, “*Por el cual se modifican, adicionan y se crean normas tributarias del orden departamental y se dictan otras disposiciones*”, en relación con al Estampilla Pro-Desarrollo Fronterizo dispuso lo siguiente:

ARTÍCULO CUARTO. Constituyen sujeto pasivo o responsable de la obligación tributaria ante el departamento de La Guajira los siguientes:

- a) Los comerciantes y quienes realicen actos de comercio similares, sujeta al hecho generador conforme lo establecido en los Artículo (sic) 10, 11, 13 y 20 del Código de Comercio.*
- b) Las empresas industriales o sus representantes legales.*
- c) Los importadores y exportadores.*
- d) Las empresas o personas naturales o agencias que prestan servicio de transporte aéreo, férreo, terrestre y marítimo: de carga y pasajeros, comunicación, gas y energía eléctrica.*
- e) Las personas naturales y jurídicas públicas o privadas que realicen actividades de servicio y comercio o ejecuten cualquier clase de contrato oneroso. Al igual que las agencias y apoderados que las represente.”*

(...)

ARTÍCULO OCTAVO. Adicionase (sic) el artículo QUINTO lo siguiente:

Para la recepción del Impuesto de la Estampilla Pro Desarrollo Fronterizo, a favor del departamento de La Guajira désígnese (sic) Agentes Retenedores de los recaudos los siguientes:

- 1) Entidades territoriales (municipios).*
- 2) Entidades de derecho público.*
- 3) Cámara de Comercio, Notarías, Oficina de tránsito, Bancos.*
- 4) Los fondos de inversiones y valores.*
- 5) Los operadores de minerías.*
- 6) Los consorcios y las fundaciones.*
- 7) Los grandes contribuyentes, certificados por la Dirección de Impuestos y aduana nacional (sic) (DIAN) que operen en la jurisdicción del departamento de La Guajira.*
- 8) Las empresas de transporte férreo, aéreo y marítimo.*
- 9) Las sociedades anónimas, cooperativas y sociedades de hecho.*

ARTÍCULO NOVENO. El Agente Retenedor, está obligado a efectuar el recaudo en cumplimiento a la disposición legal, consignar en cuenta especial del Departamento de La Guajira las retenciones o recepciones mensuales recaudadas; amparadas con la debida declaración firmada por el Representante legal, contador público o Revisor Fiscal y copia de los certificados de retención de impuestos departamentales.

(...)

ARTÍCULO SEGUNDO. “Los Agentes Retenedores y los contribuyentes del impuesto de la Estampilla Pro-Desarrollo Fronterizo, están obligados a presentar declaraciones mensuales relacionadas con las actividad u operación mercantil.

ARTÍCULO DÉCIMO TERCERO. El incumplimiento de la obligación de presentar oportunamente la declaración de retención y de la actividad industrial, comercial y de servicio por concepto del impuesto de la Estampilla Pro Desarrollo Fronterizo, conlleva la imposición de sanciones administrativas tributarias de conformidad con lo dispuesto en el artículo 642 y 643 del Estatuto Nacional Tributario.

De acuerdo con los anteriores artículos, la Estampilla Pro Desarrollo Fronterizo, en el Departamento de La Guajira, es de causación mensual y los sujetos pasivos y agentes retenedores están obligados a declarar y pagar el tributo dentro del término y en los lugares allí señalados. Además, preceptúan que la obligación de declarar debía cumplirse *“en los formularios que para el efecto establezca u homologue la Secretaría de Hacienda”*, pero disponen expresamente que mientras la autoridad no implemente los formatos oficiales, *“la simple consignación se asimilará a la declaración.”*

Acorde con lo anterior, queda en evidencia que no es cierto que para la fecha de ocurrencia de los hechos no existiera reglamentación alguna sobre la obligación de declarar la Estampilla Pro Desarrollo Fronterizo en el Departamento de La Guajira, o que no se hubiera señalado la forma en la que debía presentarse la declaración; pues para ese momento se encontraban vigentes las disposiciones contenidas en las Ordenanzas 046 de 1996 y 117 de 2003.

Y no puede afirmarse, como equivocadamente lo hizo el a quo, que la regulación contenida en la Ordenanza 117 de 2003 no era aplicable al caso por haber sido derogada por la Ordenanza 125 de 2004, toda vez que esta última empezó a regir con posterioridad a la ocurrencia de los hechos, el día 26 de mayo de 2004. Además, porque de conformidad con el artículo 338 de la Constitución Política, la Ordenanza 125 tendría aplicabilidad a partir de la vigencia siguiente a su expedición, es decir, a partir del mes de junio del año 2004.

Ahora bien, el hecho de que el Gobernador del Departamento de La Guajira no hubiera adoptado las normas contempladas en el Estatuto Tributario Nacional a su ordenamiento impositivo territorial, en la forma como lo ordenó el artículo décimo quinto de la Ordenanza 117 de 2003, no significa que las ordenanzas que fueron expedidas con anterioridad, así como las modificaciones introducidas posteriormente, no estuvieran vigentes o no fueran aplicables en las vigencias discutidas. Por el contrario, la facultad que la asamblea departamental le otorgó al Gobernador de La Guajira tuvo como finalidad la búsqueda de la armonización del procedimiento tributario nacional con las disposiciones territoriales que se encontraban vigentes en el momento, así como su compilación en un sólo ordenamiento.

Por último, la Sala no hará análisis alguno sobre si la demandante era sujeto pasivo de la Estampilla Pro Desarrollo Fronterizo por haber realizado o no alguna de las actividades que enlista el artículo 4º de la Ordenanza 117 de 2003, toda vez que los argumentos para considerar que no era sujeto pasivo de la obligación se encauzaron al hecho de que no existía reglamentación vigente para el momento de la ocurrencia de los hechos, lo cual quedó desvirtuado anteriormente.

En consecuencia, no se evidencia la supuesta violación del artículo 29 a que aludió en un comienzo la demandante, pues no es cierto que no existiera ley previa a la ocurrencia de los hechos que señalara los elementos y la forma de declarar y pagar la Estampilla Pro Desarrollo Fronterizo en el departamento de La Guajira.

- **Sanción por no declarar**

La Ley 383 de 1997 [artículo 66] dispuso que 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.

Posteriormente, la Ley 788 de 2002 [artículo 59] estableció que las entidades territoriales deben aplicar las normas procedimentales del Estatuto Tributario para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones y régimen sancionatorio para impuestos territoriales. También, dispuso que 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.

Para la Corte Constitucional⁴, la aplicación de las normas procedimentales que establece el Estatuto Tributario Nacional a las entidades territoriales tiene la finalidad de unificar a nivel nacional el régimen procedimental, lo que no excluye las reglamentaciones expedidas por las asambleas departamentales y por los concejos distritales y municipales, en relación con los tributos y contribuciones que éstos administran. El artículo 59 de la Ley 788 *ibídem*, agregó la Corte, *“deja a salvo la facultad de las entidades territoriales de disminuir el monto de las sanciones y simplificar los procedimientos, dependiendo de la naturaleza de los tributos y la proporcionalidad de las sanciones respecto del monto de los impuestos. Entonces, no se trata de una interferencia ilimitada del legislador, sino de una interferencia razonable, orientada a la promoción de procedimientos tributarios equitativos para los administrados y eficaces para la administración y susceptible de adecuarse a las connotaciones propias de la materia tributaria a cargo de esas entidades.”*

En ese orden, las entidades territoriales, en tanto no expidan una reglamentación especial, tienen la obligación de aplicar en sus jurisdicciones las normas procedimentales que prevé el Título V del Estatuto Tributario. La facultad de reglamentación, por su parte, se limita a la disminución del monto de las sanciones y a la simplificación de los procedimientos, teniendo en cuenta, en todo caso, la naturaleza de los impuestos y la proporcionalidad de las sanciones respecto del monto de los impuestos.

En materia de sanciones, esta Sección ha reiterado⁵ que las normas sancionatorias son de carácter sustancial y deben ser preexistentes a los hechos sancionables, pues de lo contrario se les otorgaría un carácter retroactivo violatorio del derecho de defensa.

También ha indicado que en materia sancionatoria las normas aplicables son las vigentes al momento en que se incurre en la conducta sancionable, *“o de la*

⁴ Sentencia C-1114 de 2003.

⁵ Sentencias de marzo 13 de 1998, Exp. 8622, C.P. Dr. Germán Ayala Mantilla y de octubre 1° de 1999, Exp. 9546, C.P. Dr. Daniel Manrique Guzmán, entre otras.

*ocurrencia de los hechos respecto de los cuales se ejerce la facultad sancionatoria, independientemente de que la actuación administrativa de verificación al cumplimiento de las obligaciones fiscales y la expedición de los actos sancionatorios ocurran con posterioridad (...)*⁶.

En el caso en examen, la Resolución No. 005 del 28 de octubre de 2004, por medio de la cual se impuso a la demandante sanción por no declarar la Estampilla Pro Desarrollo Fronterizo por los meses enero a mayo de 2004, en cuantía de \$ 703.546.575, tuvo como fundamento los artículos 715 y 716 del E.T., referidos al emplazamiento previo por no declarar y a la consecuencia de no presentar la declaración con motivo del emplazamiento.

Luego, la Administración liquidó la sanción en la forma como lo establece el numeral segundo del artículo 643 del E.T., que para el efecto dispone:

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

(...)

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.

En la Resolución número 234 del 12 de abril de 2005, que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la demandante, se incrementó el monto de la sanción a \$ 953.433.347. Además de recoger el fundamento de la primera resolución, la Administración puso de presente que el artículo 13 de la Ordenanza 117 de 2003, que modifica, adiciona y crea normas tributarias del orden departamental, acogió los artículos 642 y 643 del E.T. para la liquidación de las sanciones por extemporaneidad y por no declarar.

Para la Sala, el Departamento de La Guajira, en ejercicio de las facultades que le fueron otorgadas por las Leyes 383 de 1997 y 788 de 2002, podía acoger en su jurisdicción el procedimiento sancionatorio que para el efecto prevé el Estatuto Tributario Nacional, en la forma como lo hizo en la Ordenanza 117 de 2003, al señalar, en el artículo décimo tercero, que el incumplimiento de la obligación de presentar la declaración del impuesto Estampilla Por Desarrollo Fronterizo conlleva la imposición de las sanciones a que aluden los artículos 642 y 643 del E.T.

La facultad otorgada al gobernador del departamento en el artículo 15 de la Ordenanza 117 de 2003 para adoptar las normas contempladas en el Estatuto Tributario Nacional no debe interpretarse en el sentido de que está facultado para "crear" sanciones; sino que debe entenderse como una facultad para armonizar y compilar lo que ya está consagrado en el Estatuto Tributario Nacional, con el régimen impositivo de los entes territoriales.

Por lo tanto, contrario a lo afirmado por la parte actora, para el momento en que se impuso la sanción por no declarar la estampilla sí había norma preexistente que

⁶ Sentencia de septiembre 29 del 2000, Exp. 10567, C.P. Dr. Julio E. Correa Restrepo.

regulara el procedimiento y la cuantía para su imposición, pues era el artículo 643 del E.T. el llamado a aplicarse en este caso, por expresa disposición del artículo 13 de la Ordenanza 117.

Se aclara que si bien la sanción que contempla el numeral segundo del artículo 643 E.T. no se refiere propiamente a la sanción por no declarar la “Estampilla Pro Desarrollo Fronterizo”, sí establece unos parámetros y unos elementos que permiten cuantificar el monto de la sanción a cargo de la demandante, y que eran viablemente aplicables en virtud de la facultad que le fue otorgada al Gobernador del Departamento de La Guajira por las Leyes 383 de 1997 y 788 de 2002.

En consecuencia, al igual que en el cargo anterior, la Sala considera que no se comprobó la supuesta violación del artículo 29 de la Constitución Política, por falta de ley preexistente, ni del artículo 643 del E.T., por aplicación indebida.

d) Falta de competencia y de pruebas para imponer y aumentar la sanción impuesta en los actos acusados

La parte actora consideró que se violó el artículo 29 de la Constitución Política, porque la Resolución No. 05 de 2004 le impuso una sanción por no presentar las declaraciones de la Estampilla Pro Desarrollo Fronterizo, sin hacer mención a prueba alguna que justificara la liquidación que se efectuó en dicho acto.

Adicionalmente, porque en la Resolución 234 de 2005, con ocasión del recurso de reconsideración que interpuso contra la anterior, la administración departamental aumentó la sanción que le había impuesto inicialmente, a partir de cierta información contenida en la certificación de revisor fiscal que fue aportada con posterioridad a la imposición de la sanción y para efectos de anexarla a otro proceso, a solicitud de la administración. Esto, a su juicio, demuestra que no existía prueba alguna que soportara la sanción impuesta en la Resolución 005.

Para la Sala, el cargo de violación prospera por las siguientes razones:

El artículo 35 del Código Contencioso Administrativo ordena que *“Habiéndose dado oportunidad a los interesados para expresar sus opiniones, y con base en las pruebas e informes disponibles, se tomará la decisión que será motivada al menos en forma sumaria si afecta a particulares. En la decisión se resolverán todas las cuestiones planteadas, tanto inicialmente como durante el trámite”*.

Conforme con el anterior postulado, los actos administrativos que contienen decisiones que afectan a los particulares deben motivarse al menos de forma sumaria, pues el análisis de los hechos y de las razones que fundamentan la decisión garantiza el derecho de defensa y de audiencia del contribuyente, y enmarcan el contenido de la liquidación de revisión y su discusión. Por lo anterior, los motivos de los actos administrativos constituyen un elemento estructural y su ausencia o la falsa motivación⁷ generan la nulidad del acto, de conformidad con el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo.⁸

⁷ La falsa motivación es una causal autónoma y diferente. En cambio, la falta de motivación es el presupuesto o una de las causas que dan lugar a la nulidad por expedición de forma irregular del acto administrativo.

En efecto, la falsa motivación se relaciona directamente con el principio de legalidad de los actos y con el control de los hechos determinantes de la decisión administrativa.

Para que prospere la pretensión de nulidad de un acto administrativo con fundamento en la causal denominada falsa motivación es necesario que se demuestre una de dos circunstancias: a) O bien que los hechos que la Administración tuvo en cuenta como motivos determinantes de la decisión no estuvieron debidamente probados dentro de la actuación administrativa; o b) Que la Administración omitió tener en cuenta hechos que sí estaban demostrados y que si hubiesen sido considerados habrían conducido a una decisión sustancialmente diferente.

En el caso concreto, es evidente que la Resolución No. 005 de 2004 no satisfizo la motivación sumaria que manda el artículo 35 del C.C.A., toda vez que, como se observa en la parte considerativa de la misma, la administración departamental liquidó la sanción conforme con el numeral 2º del artículo 643 del E.T. a partir de cierta suma de dinero.

En efecto, en el inciso segundo de la parte considerativa, el departamento de La Guajira afirmó que la demandante había facturado por venta de combustible a Carbones del Cerrejón durante los meses de enero a mayo de 2004 la suma de \$ 7.035.465.750, pero no indicó la fuente de donde tomó dicha información.

Adicionalmente, la Resolución No. 005/2004 carece del análisis de los hechos y razones que fundamentaron la información que fue tenida en cuenta para calcular la sanción por no declarar, y respecto de la cual la demandante no tuvo la oportunidad de controvertir cuando se le formuló el emplazamiento para declarar, en clara violación del derecho de defensa y de audiencia que le asisten.

También se violó el derecho de defensa y de contradicción de la demandante, con el hecho de que la administración departamental haya aumentado el monto de la sanción en la Resolución No. 234 del 12 de abril de 2005 a partir de una prueba que no fue aportada en debida forma al proceso gubernativo, y que fue obtenida de un proceso diferente al cuestionado.

Es así como en la parte motiva de la Resolución 234, la administración indicó que a partir de cierta certificación emitida por la revisoría fiscal de la sociedad demandante, los ingresos facturados durante los períodos discutidos eran de \$9.534.333.468 y no de \$7.035.465.750, razón por lo que consideró procedente incrementar la sanción inicialmente impuesta.

Sin embargo, según los antecedentes administrativos que fueron aportados por el departamento demandado, la Sala observa que dicha certificación fue aportada con ocasión del pliego de cargos que se le formuló a la demandante el 17 de febrero de 2005 (folio 133) dentro del proceso de **determinación** oficial del impuesto de Estampilla Pro Desarrollo Fronterizo de los meses enero a mayo de 2004.

Ahora bien, los hechos que fundamentan la decisión administrativa deben ser reales y la realidad, por supuesto, siempre será una sola. Por ende, cuando los hechos que tuvo en cuenta la Administración para adoptar la decisión no existieron o fueron apreciados en una dimensión equivocada, se incurre en falsa motivación porque la realidad no concuerda con el escenario fáctico que la Administración supuso que existía al tomar la decisión. Todo lo anterior implica que quien acude a la jurisdicción para alegar la falsa motivación, debe, como mínimo, señalar cuál es el hecho o hechos que el funcionario tuvo en cuenta para tomar la decisión y que en realidad no existieron, o, en qué consiste la errada interpretación de esos hechos.

En cuanto a la falta de motivación, la Sala recuerda que este cargo se denomina técnicamente expedición de forma irregular del acto. En efecto, cuando la Constitución o la Ley mandan que ciertos actos se dicten de forma motivada, y que esa motivación conste, al menos en forma sumaria, en el texto del acto administrativo, se está condicionando la forma del acto administrativo, el modo de expedirse. Si la Administración desatiende esos mandatos normativos, incurre en el vicio de expedición irregular y, por ende, se configura la nulidad del acto administrativo. (Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 23 de junio de 2011, expediente 11001032700020060003200 (16090), consejero ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

⁸ Art. 84. Toda persona podrá solicitar por sí, o por medio de representante, que se declare la nulidad de los actos administrativos.

Procederá no solo cuando los actos administrativos infrinjan las normas en que deberían fundarse, sino también cuando hayan sido expedidos por funcionarios u organismos incompetentes, o en forma irregular, o con desconocimiento del derecho de audiencia y defensa, o mediante falsa motivación, o con desviación de las atribuciones propias del funcionario o corporación que los profirió.

También puede pedirse que se declare la nulidad de las circulares de servicios y de los actos de certificación y registro.

En consecuencia, como la certificación de ingresos fue aportada por la demandante en el proceso de determinación del impuesto, distinto al proceso sancionatorio que culminó con los actos acusados, no era pertinente que la administración departamental la hubiera tomado como prueba para incrementar el monto de la sanción por no declarar, toda vez que, se reitera, esta no fue oportunamente allegada al proceso, en la forma como lo manda el artículo 744 del E.T.⁹

Por las anteriores razones, la Sala confirmará la nulidad de los actos demandados declarada por el Tribunal a quo.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

F A L L A

CONFÍRMASE la sentencia apelada por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sala

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

⁹ ART. 744. Oportunidad para allegar pruebas al expediente. Para estimar el mérito de las pruebas, estas deben obrar en el expediente, por alguna de las siguientes circunstancias:

1. Formar parte de la declaración.
2. Haber sido allegadas en desarrollo de la facultad de fiscalización e investigación, o en cumplimiento del deber de información conforme a las normas legales.
3. Haberse acompañado o solicitado en la respuesta al requerimiento especial o a su ampliación.
4. Haberse acompañado al memorial de recurso o pedido en este.
5. Haberse practicado de oficio.
6. Haber sido obtenidas y allegadas en desarrollo de un convenio internacional de intercambio de información para fines de control tributario.
7. Haber sido enviadas por gobierno o entidad extranjera a solicitud de la administración colombiana o de oficio.
8. Haber sido obtenidas y allegadas en cumplimiento de acuerdos interinstitucionales recíprocos de intercambio de información, para fines de control fiscal con entidades del orden nacional.
9. Haber sido practicadas por autoridades extranjeras a solicitud de la administración tributaria, o haber sido practicadas directamente por funcionarios de la administración tributaria debidamente comisionados de acuerdo a la ley.

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ