

NORMAS SANCIONATORIAS - Naturaleza / NORMA SANCIONATORIA APLICABLE AL HECHO SANCIONADO / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO MUNICIPAL DE CIENAGA

Al respecto esta Corporación ha reiterado que las normas sancionatorias son de carácter sustancial y éstas deben ser preexistentes a los hechos sancionables pues de lo contrario se les otorgaría un carácter retroactivo violatorio del derecho de defensa. Con fundamento en lo anterior la Sala en varias oportunidades 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 Según lo expuesto, resulta claro que el hecho sancionable se configuró el día siguiente de la fecha límite establecida para declarar, por lo que para los períodos en discusión debía aplicarse la normatividad vigente en el momento y preexistente a la infracción, es decir el Acuerdo 021 de 1993, y no el que sirvió de sustento a los actos demandados, toda vez que el Acuerdo 09 del 2001 en materia sancionatoria empezó a tener vigencia, el 1° de enero del 2002 según lo previsto en el inciso 3° del artículo 338 de la Carta y en concordancia con el artículo 33 de la Ley 14 de 1983 que establece que el período gravable o de causación del impuesto de industria y comercio es anual.

NOTA DE RELATORIA: Sobre normas sancionatorias ver sentencias CE, S4, Rad. 8622, 1998/03/13, MP Germán Ayala Mantilla; CE, S4, Rad. 9546, 1999/10/01, MP Daniel Manrique Guzmán y CE, S4, rad. 10567, 200/09/29, MP Julio E. Correa Restrepo

FUENTE FORMAL: ACUERDO 021 DE 1993; CONSTITUCION POLITICA ARTICULO 338 INCISO 3; LEY 14 DE 1983 – ARTICULO 33

SANCION POR NO DECLARAR - Se genera al día siguiente del vencimiento del plazo máximo para presentar la liquidación privada

La sanción por no declarar se genera, como ya se explicó, al día siguiente del vencimiento del plazo máximo para presentar la liquidación privada, pero para su imposición debe agotarse un procedimiento legal, que inicia con el emplazamiento para declarar con el cual se le otorga al contribuyente la oportunidad de presentar la declaración so pena de imponerle la sanción por no declarar. En efecto, la Sala reitera que en el caso de la sanción por no declarar, se presentan dos términos diferentes “uno a cargo del contribuyente para cumplir con su obligación formal, y otro a cargo de la Administración para imponer la sanción respectiva”, para lo cual debe aplicarse la norma vigente en la época en que se configuró el hecho sancionable y no la aplicable para el momento en que la Administración constata la ocurrencia de la infracción.

NOTA DE RELATORIA: Sobre la sanción por no declarar ver sentencia CE, S4, Rad. 8622, 1998/03/13, MP Germán Ayala Mantilla

MOTIVACION DEL ACTO ADMINISTRATIVO - Alcance / ANULACION DEL ACTO ADMINISTRATIVO - Lo es la falta de motivación del acto

En primer término se advierte que de conformidad con el artículo 35 del C.C.A. la motivación de los actos administrativos implica expresar, al menos en forma sumaria, las razones fácticas y jurídicas que sirvieron de sustento a la Administración para tomar una determinada decisión, lo cual garantiza el derecho de defensa del particular afectado con la misma. Por lo anterior al ser la motivación un elemento esencial de los actos administrativos la ausencia o falta de aquélla constituye causal de anulación de conformidad con el artículo 84 del íb., sin que pueda como lo pretende el apelante, aceptarse la aplicación implícita de normas legales, máxime cuando en el caso que es de naturaleza sancionatoria la decisión debe contener todos los fundamentos de derecho que garanticen el debido proceso y el derecho de audiencia del contribuyente.

FUENTE FORMAL: CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 35 y CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO - ARTICULO 84

ESTATUTO TRIBUTARIO NACIONAL - Los municipios y distritos están obligados a aplicar sus normas procedimentales

De acuerdo con lo anterior se observa que el artículo 66 de la Ley 383 de 1997 antes transcrito ordena a los municipios y distritos aplicar el procedimiento establecido en el Estatuto Tributario Nacional para las actuaciones allí indicadas, entre ellas la imposición de sanciones, lo que no excluye la reglamentación que debe expedir la respectiva entidad territorial. Se advierte que el asunto en discusión en el sub examine no tiene relación alguna con el procedimiento utilizado por la Administración Municipal de Ciénaga para la imposición de la sanción por no declarar, entendiéndose por aquél, los pasos o etapas que deben surtir para ello, sino que lo debatido es la aplicación de la normatividad sustancial vigente y preexistente a los hechos objeto de sanción, la cual debía estar contenida en los Acuerdos Municipales que regularan, para la época en que se configuró el hecho sancionable, los elementos esenciales de la sanción a imponer, como sería la tarifa y la base para liquidarla de acuerdo con la naturaleza del tributo territorial, toda vez que las normas del Estatuto Tributario Nacional están previstas para impuestos del orden nacional, los cuales tienen una naturaleza distinta al gravar hechos diferentes.

FUENTE FORMAL: LEY 383 DE 1997 – ARTICULO 66

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D. C., veintiséis (26) de marzo de dos mil nueve (2009)

Radicación: 47001-23-31-000-2001-01273-01(16496)

Actor: EMPRESA COLOMBIANA DE VIAS FERREAS - FERROVIAS

Demandado: MUNICIPIO DE CIENAGA

FALLO

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia de 30 de noviembre del 2006 del Tribunal Administrativo del Magdalena proferida dentro del contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado contra los actos proferidos por el Municipio de Ciénaga (Magdalena) que impusieron a la actora sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio correspondiente a los años 1996 al 2000.

ANTECEDENTES

La Secretaría de Hacienda de la Alcaldía Municipal de Ciénaga (Magdalena) expidió a FERROVIAS emplazamientos para declarar el impuesto de industria y comercio números (i) 022 de abril 16 del 2001, notificado 17 de abril del 2001, por el año gravable 2000 y (ii) 105 de 24 de mayo del 2001 notificado el 13 de junio del 2001 por los años gravables 1994, 1995, 1996, 1997, 1998 y 1999.

La Administración Municipal profirió Pliegos de Cargos números (i) 008 de 25 de mayo del 2001, notificado el 4 de julio del 2001, por el año gravable 2000 y (ii) 008 (bis) notificado el 16 de julio del 2001, por los años gravables 1994, 1995, 1996, 1997, 1998 y 1999, por no haber presentado declaración del impuesto por los mencionados años gravables.

El 24 de septiembre del 2001 la Administración expide Resolución Sanción No. 001 mediante la cual impone a la entidad sanción por no declarar establecida en el artículo 283 del Acuerdo Municipal 09 del 2001 por la suma de \$6.931.295.590.

La entidad actora interpuso recurso de reconsideración contra la anterior decisión la cual fue confirmada a través de la Resolución 122 de noviembre 28 del 2001.

LA DEMANDA

El apoderado de la actora citó como violados los artículos 29, 338 y 363 de la Carta, 32, 33, 35 y 36 de la Ley 14 de 1983; 195, 197, 198 y 199 del Decreto 1333 de 1986 y 25, 28, 276 y 283 del Acuerdo 09 del 2001 expedido por el Concejo Municipal de Ciénaga.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Manifiesta que el artículo 29 de la Constitución Política que garantiza el debido proceso dispone que nadie puede ser juzgado y sancionado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le impute y claramente establece que en materia sancionatoria nadie puede ser juzgado sino por hechos calificados por la ley como infracciones sancionables y que éstas se rigen por las leyes vigentes en el momento en que sucedieron.

Señala que el mismo principio se consagra en los artículos 338 inc. 3° y 363 de la Carta que disponen que las leyes, ordenanzas y acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado no pueden aplicarse sino a partir del período que comienza después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo y que las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.

Precisa que los actos acusados clara y expresamente indican que la sanción por no declarar impuesta a la entidad actora está prevista en el artículo 283 del Acuerdo 009 del 2001, pero de conformidad con el artículo 338 C.P. la aplicabilidad de aquél se inicia a partir del año 2002 y por tanto no podía regir situaciones anteriores a su entrada en vigencia.

Expone que en los pliegos de cargos se consigna que el artículo 89 del Acuerdo 021 de 1993 impone a los sujetos pasivos del impuesto territorial la obligación de presentar las declaraciones dentro de los 3 primeros meses del año hasta el 31 de marzo, es decir que en esta fecha de los años 1997, 1998, 1999, 2000 y 2001 en que ocurrió el hecho sancionable no regía el Acuerdo 09 del 2001.

Explica que si pudiera afirmarse que el hecho sancionable es la no presentación de las declaraciones dentro del mes siguiente a la notificación de los emplazamientos, omisión que se produjo los días 16 de mayo y 24 de junio del 2001, para tales fechas tampoco regía el Acuerdo 09 del 2001, el cual tenía aplicabilidad a partir del 1° de enero del 2002.

De otra parte sostiene que los actos acusados le atribuyen a la empresa actora la realización de actividades de servicios en el Municipio de Ciénaga, gravables con el impuesto de industria y comercio pero no especifica cuáles son tales actividades, características y condiciones lo que viola el debido proceso. Indica que FERROVIAS no está obligada a demostrar que no ejerce actividades de servicios gravables con el tributo pues ello corresponde al Municipio demandado.

En la Resolución Sanción se afirma que en cumplimiento de las obligaciones estipuladas en el contrato operacional celebrado por la demandante con DRUMMOND LTDA. y como contraprestación, la primera recibe ingresos por el uso de la vía férrea que hace la segunda y que tales ingresos por derechos de tránsito son generados por el servicio que la actora presta en el Municipio demandado.

Con fundamento en la definición de actividad de servicio consagrada en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983 y 199 del Decreto 1333 de 1986 que es la misma que prevé el artículo 28 del Acuerdo 09 del 2001, precisa que en el contrato a que hace referencia la demandada, las partes no acordaron que FERROVIAS ejercería una actividad que satisface necesidades de la comunidad. Indica que el objeto

del contrato es conceder autorización para la utilización de la vía férrea, lo cual no encuadra en la definición de actividad de servicio.

Señala que los artículos 2 del Decreto 1588 de 1989 y 4° del Decreto 1915 de 1995 no incluyen dentro del objeto de FERROVIAS la prestación del servicio ferroviario y si ello hubiera sido así, esa actividad la ejercería en su domicilio o en los Municipios donde tiene agentes o representantes con competencia para ejercer esa actividad, pues debe distinguirse entre “ejercer” y “prestar” una actividad de servicio.

Indica que si la empresa actora estuviera facultada para ejercer una actividad de servicio, la ejercería en Bogotá y el servicio lo prestaría en cualquier parte del país. Concluye que FERROVIAS no ha ejercido ni ejerce ninguna actividad de servicio en el Municipio de Ciénaga y por lo tanto no es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio y no obligado a presentar en dicho ente territorial las declaraciones correspondientes a los años gravables 1996 al 2000.

LA OPOSICIÓN

El apoderado del Municipio de Ciénaga se opuso a la prosperidad de las pretensiones de la demanda.

En primer término aclara que desde la entrada en vigencia del Acuerdo 017 de diciembre 7 del 2000, el período gravable del impuesto de industria y comercio en el Municipio de Ciénaga cambió de anual a bimestral, por lo que las normas que posteriormente se expidieron, entraron en vigencia el siguiente período gravable y como el Acuerdo 09 del 2001 fue promulgado el 21 de marzo del mismo año, es claro que el siguiente período gravable que era el tercer bimestre del 2001, es decir que para la fecha en que se inició el proceso de aforo a la demandante estaba vigente el mencionado Acuerdo 09.

Explica que FERROVIAS incumplió formalmente su obligación de presentar las declaraciones por los años aforados dentro del mes siguiente a la notificación de los emplazamientos, esto es en mayo y junio del 2001, por lo que al estar vigente el Acuerdo 09/01 podían ser aplicadas las sanciones por no declarar.

Señala que según el artículo 3° del Decreto 1588 de 1989 por el cual se creó FERROVIAS como empresa industrial del Estado, la red férrea que es propiedad de la Nación, fue entregada a la actora para su administración y en virtud de ello esta facultada para permitir a particulares el uso de tal infraestructura para lo cual puede suscribir contratos como el firmado con DRUMMOND LTDA. en el que le autoriza usar el tramo comprendido entre La Loma (Cesar) y el Municipio de Ciénaga.

Argumenta que la actividad realizada por la actora guarda consonancia con una actividad de servicio, pues está dedicada a satisfacer necesidades de la comunidad mediante la realización de una actividad consistente en administrar inmuebles, la cual no está excluida del impuesto de industria y comercio.

Precisa que en los estados financieros de la empresa actora en los años objeto de sanción, se establecen las cuentas 4330 cuya denominación es “venta de servicios” y en las correspondientes notas se precisa que la descripción incluye los ingresos por derechos de tránsito generados por la prestación del servicio a las empresas operadoras, aspecto al cual se hizo mención en los actos demandados. Por lo anterior concluye que no es válido lo afirmado por la parte demandante que sostiene que en los actos demandados no se especifica cuáles son las actividades de servicio gravables, sus características y condiciones.

Finalmente argumenta que un hecho que demuestra que la actividad que desarrolla la demandante en el Municipio es gravada con el impuesto de industria y comercio, es la presentación de declaraciones por parte de FERROVIAS correspondientes a los bimestres 3° a 6° del 2001 y 1° a 3° del 2002 en los cuales liquidaron un impuesto a pagar por valor de \$80.427.000.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Magdalena anuló los actos demandados con fundamento en los argumentos que se resumen a continuación.

Luego de analizar el debido proceso en asuntos administrativos, lo dispuesto en los artículos 338 y 363 de la Carta y citar y transcribir la sentencia C-604 del 2000, señala el a quo que al imponerse a la actora sanción por hechos ocurridos el 31 de marzo de cada uno de los años gravables objeto de discusión se aplicó el Acuerdo 09 del 2001 el cual no regía, con lo que se quebrantaron los citados artículos de la Constitución.

Sostiene que el Acuerdo 09 del 2001 empezó a regir el día 21 de marzo del mismo año por lo que solo a partir del año 2002 podía válidamente la demandada exigir el cumplimiento del deber de declarar a los contribuyentes del impuesto de industria y comercio.

EL RECURSO DE APELACIÓN

El apoderado de **la parte demandada** aduce como motivos de inconformidad con la sentencia de primera instancia los siguientes:

Argumenta que la decisión apelada incurre en error de derecho porque los actos demandados se adecuan y guardan plena sujeción a normas legales preexistentes a los años fiscales sancionados a la actora, pues el fundamento normativo de aquellos no es el Acuerdo 09 del 2001 sino los artículos 623, 643, 715 y 716 del E.T. en armonía con el artículo 66 de la Ley 383 de 1997, este último que expresamente señala que los municipios y distritos aplicarán en los procesos de fiscalización, liquidación oficial, imposición de sanciones, discusión y cobro relacionados con los impuestos administrados por ellos, los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional.

Expone que la sanción contenida en los actos demandados esta prevista en el Estatuto Tributario Nacional y aunque en su texto no se hubiere consignado la norma superior esta se entiende incorporada en todos los actos administrativos, siempre que guarden coherencia y adecuación plena

como ocurre con los actos demandados. Agrega que con fundamento en el artículo 66 de la Ley 383 de 1997 los textos legales pueden ser aplicados directamente porque la ley es imperativa y de mayor rango por lo que no requiere de otros dispositivos para su aplicación, como sería la expedición de un Acuerdo Municipal.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** explica que en los actos demandados la única norma legal que sustenta la decisión es el Acuerdo 09 del 2001 del Concejo Municipal de Ciénaga en el que se fija el procedimiento y sanciones tributarias.

Sostiene que los argumentos del recurrente desnaturalizan la teoría del acto administrativo en lo que se refiere a los motivos de toda decisión administrativa consagrada en el artículo 35 del C.C.A.

Reitera que la imposición de una sanción por no declarar que establece el Acuerdo 09 del 2001 y que no estaba vigente al momento de la sanción tributaria, viola los principios de legalidad y de no retroactividad de la ley tributaria y el debido proceso. Aclara que en el caso el citado Acuerdo estuvo bien expedido pero no se aplicó en debida forma.

Afirma que la argumentación expuesta por el apelante no es de recibo en nuestra doctrina porque viola el principio de autonomía territorial dentro de los límites de la Constitución y la ley (art. 287 C.N.) y los alcances del artículo 66 de la Ley 383 de 1997 en los términos de la sentencia C-232 de 1998 de la Corte Constitucional.

Finalmente solicita que en caso de no tenerse en cuenta los planteamientos expuestos de violación al principio de legalidad y al debido proceso, pronunciarse sobre la no sujeción de la actora al impuesto de industria y comercio en el Municipio de Ciénaga.

La **parte demandada** señala que tanto la demandante como el a quo incurren en error porque la sanción pecuniaria impuesta a la actora es la consecuencia jurídica de no haber declarado y pagado el impuesto durante el mes que se le otorgó para ello, es decir el período comprendido entre el 16 de abril y el 16 de mayo del 2001 época para la cual regía el Acuerdo 09/01.

Resalta que en el presente caso no había prescrito la facultad del ente territorial para exigir el pago del impuesto de industria y comercio generado por hechos imposables de los años 1994 al 2000. Agrega que para los años anteriores al Acuerdo 017 del 2000 el tributo era de período anual por lo que los hechos acaecidos en 1994 sólo pueden ser exigibles en el año 1996 y la prescripción contada a partir de 1997.

Manifiesta que el artículo 66 de la Ley 383 de 1997 y el Acuerdo 09/01 compendian el procedimiento a utilizar y la sanción aplicable a la demandante en cuanto no cumplió con el emplazamiento para declarar el impuesto en el lapso de un mes. Agrega que el citado Acuerdo reproduce los procedimientos y normas sancionatorias del Estatuto Tributario Nacional, concretamente para el caso los artículos 715 y 716 de dicho ordenamiento.

Sostiene que la sanción impuesta a FERROVIAS no tiene por causa la no presentación de sus declaraciones tributarias en las fechas indicadas para ello sino que su conducta omisiva generó el emplazamiento y la consecuente sanción.

Finalmente reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

EL MINISTERIO PÚBLICO

La **Procuradora Sexta Delegada ante esta Corporación** solicita que sea confirmada la sentencia apelada.

Con base en los artículos 338 y 363 de la Constitución y 66 de la Ley 383 de 1997 y la sentencia C-232 de 1998 indica que los principios generales que gobiernan la materia tributaria, como es el de irretroactividad, rigen de igual manera en los distintos órdenes nacional, departamental, distrital y municipal.

Por lo anterior precisa que resulta a todas luces contrario que normas de inferior rango como son los artículos 283 y 341 del Acuerdo 09/01 transgredan el mencionado principio y hayan sido el fundamento legal de los actos demandados por medio de las cuales se impuso una sanción a la actora por no presentar la declaración del impuesto de industria y comercio correspondiente a los períodos gravables en discusión.

Estima desacertada el argumento del apelante en cuanto en las decisiones demandadas debían entenderse aplicados los artículos 642, 643, 715 y 716 del E.T. en armonía con el 66 de la Ley 383 de 1997, por cuanto el fundamento jurídico de los actos administrativos en general debe corresponder al verdadero sustento normativo en el que la Administración fundó su decisión y del cual se desprende la presunción de legalidad, el principio de seguridad jurídica y garantiza el derecho fundamental al debido proceso y a la defensa.

Explica que la parte recurrente al afirmar que en todo caso las normas aplicables en los actos acusados son las contenidas en el Estatuto Tributario Nacional, reconoce el acaecimiento de una falsa motivación en la expedición de aquéllos.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

De acuerdo con el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, corresponde a la Sala analizar la legalidad de la actuación mediante la cual la Administración Municipal de Ciénaga (Magdalena) impuso a la sociedad actora sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio correspondiente a los años gravables 1996 a 2000.

La parte recurrente sostiene que la sanción en cuestión debía aplicarse con fundamento en el Acuerdo 09 del 2001, mientras que la actora, el a quo y el Ministerio Público, consideran que la aplicación de

dicho acto viola los artículos 338 y 363 de la Carta, por lo que la norma aplicable era el Acuerdo 021 de 1993.

Al respecto esta Corporación¹ ha reiterado que las normas sancionatorias son de carácter sustancial y éstas deben ser preexistentes a los hechos sancionables pues de lo contrario se les otorgaría un carácter retroactivo violatorio del derecho de defensa.

Con fundamento en lo anterior la Sala en varias oportunidades 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 (...)”*².

Precisado lo anterior se advierte que la conducta sancionable que en el caso está referida a la no presentación de la declaración estando obligado a ello, se concreta en el momento del vencimiento del término señalado por la Administración y tal como lo señalaron las partes, para la época de los períodos objeto de discusión el Acuerdo 021 de 1993 establecía que la oportunidad para declarar vencía el 31 de marzo de cada año, esto es de 1997³ y así sucesivamente hasta llegar al 31 de marzo de 2001 para el período 2000.

Según lo expuesto, resulta claro que el hecho sancionable se configuró el día siguiente de la fecha límite establecida para declarar, por lo que para los períodos en discusión debía aplicarse la normatividad vigente en el momento y preexistente a la infracción, es decir el Acuerdo 021 de 1993, y no el que sirvió de sustento a los actos demandados, toda vez que el Acuerdo 09 del 2001 en materia sancionatoria empezó a tener vigencia, el 1° de enero del 2002 según lo previsto en el inciso 3° del artículo 338 de la Carta⁴ y en concordancia con el artículo 33 de la Ley 14 de 1983⁵ que establece que el período gravable o de causación del impuesto de industria y comercio es anual.

Ahora bien, con fundamento en lo antes analizado no puede aceptarse el argumento de la demandada en cuanto a que la sanción impuesta obedeció a la no presentación de las declaraciones del impuesto de industria y comercio *dentro del mes siguiente a la notificación de los emplazamientos* y por ello la norma vigente para ese momento era el Acuerdo 09 del 2001. Lo anterior porque la sanción por no declarar se genera, como ya se explicó, *al día siguiente del vencimiento del plazo máximo para presentar la liquidación privada*, pero para su imposición debe agotarse un procedimiento legal⁶, que inicia con el emplazamiento para declarar con el cual se le otorga al contribuyente la oportunidad de presentar la declaración so pena de imponerle la sanción por no declarar.

En efecto, la Sala reitera que en el caso de la sanción por no declarar, se presentan dos términos diferentes *“uno a cargo del contribuyente para cumplir con su obligación formal, y otro a cargo de la*

¹ 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.

² Sentencia de septiembre 29 del 2000, Exp. 10567, C.P. Dr. Julio E. Correa Restrepo.

³ Para el período gravable 1996.

⁴ Art. 338 C.P. – (...) Las leyes, las ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley.

⁵ **Artículo 33°.**- El Impuesto de Industria y Comercio se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional y obtenidos por las personas y sociedades de hecho indicadas en el artículo anterior, con exclusión de: Devoluciones ingresos proveniente de venta de activos fijos y de exportaciones, recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios.

⁶ El procedimiento de aforo comprende 3 etapas que son: el emplazamiento por no declarar, la sanción por no declarar y la liquidación de aforo

*Administración para imponer la sanción respectiva*⁷, para lo cual debe aplicarse la norma vigente en la época en que se configuró el hecho sancionable y no la aplicable para el momento en que la Administración constata la ocurrencia de la infracción.

De otra parte frente a la manifestación de la parte recurrente en el sentido de que el fundamento normativo de los actos demandados no es el Acuerdo 09 del 2001 sino los artículos 623 (sic), 643, 715 y 716 del Estatuto Tributario Nacional en armonía con el artículo 66 de la Ley 383 de 1997, esta Corporación observa lo siguiente:

En primer término se advierte que de conformidad con el artículo 35 del C.C.A. la motivación de los actos administrativos implica expresar, al menos en forma sumaria, las razones fácticas y jurídicas que sirvieron de sustento a la Administración para tomar una determinada decisión, lo cual garantiza el derecho de defensa del particular afectado con la misma.

Por lo anterior al ser la motivación un elemento esencial de los actos administrativos la ausencia o falta de aquella constituye causal de anulación de conformidad con el artículo 84 del íb., sin que pueda como lo pretende el apelante, aceptarse la aplicación implícita de normas legales, máxime cuando en el caso que es de naturaleza sancionatoria la decisión debe contener todos los fundamentos de derecho que garanticen el debido proceso y el derecho de audiencia del contribuyente.

Ahora bien, el artículo 66 de la Ley 383 de 1997 prevé:

*“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.**”* (Negrilla de la Sala)

La Corte Constitucional en la sentencia C-232 de mayo 20 de 1998 al declarar la exequibilidad de la norma en comento afirmó:

*“La aplicación de las normas procedimentales establecidas en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional a las entidades territoriales, tiene como finalidad la unificación a nivel nacional del régimen procedimental, **lo cual no excluye las reglamentaciones expedidas por las Asambleas Departamentales y por los Concejos Distritales y Municipales en relación con los tributos y contribuciones que ellos administran,** de conformidad con lo dispuesto en los artículos 300 y 313 de la Carta. Ello al contrario de lo afirmado por los demandantes, constituye cabal desarrollo y concreción de uno de los principios constitucionales (preámbulo y artículo 1o.), según el cual Colombia se organiza en forma de República unitaria, por lo que la autonomía no puede realizarse por fuera de la organización unitaria del Estado, razón por la cual, en aras de darle seguridad, transparencia y efectividad al recaudo, administración y manejo de los impuestos y contribuciones, **compete al legislador fijar un régimen procedimental único,** aplicable tanto a nivel nacional, como a tributos del orden local. Por ende, de conformidad con el ordenamiento superior, **en caso de oposición o contradicción entre normas procedimentales fijadas por los entes territoriales con aquellas dispuestas por el legislador, prevalecen estas últimas,** por lo que en consecuencia, los órganos competentes de las entidades territoriales deberán ajustar y modificar su normatividad para hacerla concordante con la señalada por la ley.”* (Negrilla fuera de texto)

De acuerdo con lo anterior se observa que el artículo 66 de la Ley 383 de 1997 antes transcrito ordena a los municipios y distritos aplicar el procedimiento establecido en el Estatuto Tributario Nacional para

⁷ Sentencia de marzo 13 de 1998, Exp. 8622, C.P. Dr. Germán Ayala Mantilla.

las actuaciones allí indicadas, entre ellas la imposición de sanciones, lo que no excluye la reglamentación que debe expedir la respectiva entidad territorial.

Se advierte que el asunto en discusión en el sub examine no tiene relación alguna con el *procedimiento* utilizado por la Administración Municipal de Ciénaga para la imposición de la sanción por no declarar, entendiéndose por aquél, los pasos o etapas que deben surtir para ello, sino que lo debatido es la aplicación de la normatividad sustancial vigente y preexistente a los hechos objeto de sanción, la cual debía estar contenida en los Acuerdos Municipales que regularan, para la época en que se configuró el hecho sancionable, los elementos esenciales de la sanción a imponer, como sería la tarifa y la base para liquidarla de acuerdo con la naturaleza del tributo territorial, toda vez que las normas del Estatuto Tributario Nacional están previstas para impuestos del orden nacional, los cuales tienen una naturaleza distinta al gravar hechos diferentes.

Entonces, la Sala concluye que el Acuerdo 09 del 2001 no podía ser aplicado sin desconocer el principio de irretroactividad de las leyes tributarias consagrado en el artículo 363 de la Carta, razón por la cual los actos administrativos demandados no se ajustan a derecho.

En consecuencia esta Corporación confirmará la decisión de primera instancia que anuló los actos administrativos demandados.

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

F A L L A :

Confírmase la sentencia objeto de apelación.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente de la Sección

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

