



TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DEL CESAR

Valledupar, veintinueve (29) de noviembre de dos mil diecinueve (2019)

M. DE CONTROL: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
(Primera Instancia – Oralidad)

DEMANDANTE: GASES DEL CARIBE S.A. E.S.P.

DEMANDADO: MUNICIPIO DE CHIMICHAGUA

RADICACIÓN N°: 20-001-23-39-000-2017-00509-00

MAGISTRADA PONENTE: Dra. DORIS PINZÓN AMADO

I.- ASUNTO.-

Procede la Sala a resolver el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho consagrado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, promovido por la sociedad GASES DEL CARIBE S.A. E.S.P., en contra del MUNICIPIO DE CHIMICHAGUA, CESAR, con el objeto que se declare la nulidad parcial de los actos a través de los cuales se modificó su declaración de industria y comercio correspondiente a la vigencia 2015.

II.- ANTECEDENTES.-

Sirven de fundamentos fácticos y jurídicos a este proceso los que se resumen a continuación:

2.1.- HECHOS¹.-

De conformidad con los hechos expuestos se asegura que el día 16 de febrero de 2016, la empresa GASES DEL CARIBE S.A. E.S.P. presentó ante el ente territorial accionado la declaración del impuesto de industria y comercio correspondiente a la vigencia 2015, en la cual se aplicó una tarifa del 8.5% x 100, en cumplimiento de lo previsto en el artículo 54 del Acuerdo municipal No. 17 de 2007, por el cual se actualizó el estatuto de rentas del municipio de Chimichagua.

Se afirma en la demanda que esta declaración fue revisada con posterioridad pudiéndose establecer que la tarifa aplicada no correspondía a aquella de la cual era destinataria la empresa, y que identificó en el 8.5% x 1000, pues al aplicarse sobre la base gravable por valor de \$2.352.139.000 arrojaba un impuesto a cargo de \$19.993.000 y no de \$199.932.000 como equivocadamente se registró en la declaración. Destaca que a partir de esta primera equivocación, la liquidación del impuesto complementario de avisos y tableros también varió, pasando de \$29.990.000 (equivalente al 15% del impuesto de industria y comercio ya liquidado), a la suma de \$2.999.000, quedando en evidencia que como consecuencia de la

¹ Ver folios 3 a 5

indebida aplicación de la tarifa del impuesto y su complementario, GASES DEL CARIBE S.A. E.S.P. pagó en exceso \$206'930.000.

Asevera que con apoyo en lo establecido en el artículo 589 del Estatuto Tributario Nacional que faculta a los contribuyentes a presentar correcciones sobre sus declaraciones, el día 12 de agosto de 2016 solicitó a la administración municipal acceder a la corrección y devolver la suma pagada en exceso, petición que fue resuelta a través de la Resolución No. 1485 del 29 de noviembre de 2016, que además de acceder a la corrección, impuso a la empresa una sanción equivalente al 10%, que sólo procede cuando como consecuencia de la corrección se presenta un mayor valor a pagar o un menor saldo a su favor.

Inconforme con la decisión adoptada, la demandante interpuso recurso de reposición, el cual fue resuelto de manera desfavorable a través de la Resolución No. 654 del 27 de junio de 2017, que confirmó el acto recurrido, no obstante, a la fecha aún no se ha realizado la devolución de la suma pagada en exceso.

2.2.- PRETENSIONES.-

En la demanda se solicita que en sentencia de mérito se haga un pronunciamiento sobre las siguientes declaraciones y condenas (v.fls.2 y 3):

"Pretensiones y declaraciones.

1. *Que se declare que es nulo el artículo de la Resolución No. 1485 de 29 de noviembre 2 de 2016 (Anexo No. 2) expedida por el municipio de Chimichagua, el cual dispuso lo siguiente: "Sanciónese a GASES DEL CARIBE S.A. E.S.P. de NIT 890.101.691-2 con el 10% del mayor valor a pagar o menor saldo a su favor conforme a lo expuesto en la parte motiva". Este artículo es uno de los dos artículos identificados como "segundo" de esta Resolución 1485 de 2016.*
2. *Que se declare que es parcialmente nulo el artículo primero de la Resolución 654 de 27 de junio de 2017 (Anexo No. 3) expedida por el municipio de Chimichagua, en cuanto a que confirmó, liquidó en monto de \$20'693.000,00 y ordenó deducir de la suma pagada en exceso el valor de la sanción impuesta por el artículo demandado en la pretensión anterior, al confirmar la Resolución No. 1485 de 29 de noviembre de 2016 en todas sus partes y sin excluir esta sanción.*
3. *Que se declare la nulidad de los artículos tercero y cuarto de la Resolución 654 de 27 de junio de 2017 expedida por el municipio de Chimichagua, porque estos no contienen la orden expresa de devolver en forma real, oportuna y efectiva a GASES DEL CARIBE las sumas pagadas en exceso luego de hecho el cruce o compensación con el impuesto de 2016, ni tampoco incluyeron la orden de causar y pagar intereses moratorios a partir del vencimiento del término para devolver.*
4. *Que, como consecuencia de la prosperidad de las pretensiones anteriores, se restablezca el derecho de la sociedad GASES DEL CARIBE S. A. E.S.P., mediante sentencia en la que se hagan las siguientes declaraciones y se emitan las siguientes órdenes y/ condenas a su favor:*
 - 4.1. *Que se declare que la sociedad GASES DEL CARIBE S. A. E.S.P. no tiene ninguna obligación en beneficio del municipio de Chimichagua por concepto de la sanción impuesta por el artículo demandado ("segundo") de la Resolución No. 1485 de 29 de noviembre de 2016, confirmada por la Resolución 654 de 27 de junio de 2017 y liquidada mediante esta última en la suma de \$20'693.000,00.*
 - 4.2. *Que, como consecuencia de lo anterior, se ordene al municipio de Chimichagua devolver en forma inmediata, real y efectiva a la sociedad GASES DEL CARIBE S. A. E.S.P. la suma de doscientos seis millones novecientos treinta mil pesos*

(\$206'930.000,00) que esta pagó en exceso por concepto del impuesto de industria y comercio y complementarios causado por el periodo gravable de 2015, más los intereses de mora causados sobre esta suma desde el diez (10) de febrero de 2017, primer día siguiente al vencimiento del plazo de cincuenta (50) días para efectuar la devolución producto de la corrección a la declaración aceptada por la Resolución 1485 notificada el 29 de noviembre de 2016, liquidados hasta la fecha efectiva de devolución a la tasa y forma previstas en los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario Nacional. De esta suma a devolver incrementada con sus intereses, únicamente debe ordenarse deducir la suma de \$12'984.000,00 a título de pago por compensación del impuesto de industria y comercio del periodo gravable de 2016, para una suma neta a ordenar devolver por pago en exceso de ciento noventa y tres millones novecientos cuarenta y seis mil pesos (\$193'946.000,00), más los intereses de mora causados y determinados en la forma, plazo y tasa antes indicados. Además, debe ordenarse dar aplicación, en lo que sea del caso, a los artículos 187, 189, 192 y 195 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, respecto a lo que estos disponen para ejecutar la sentencia que se dicte, y/o ordenando dar aplicación a cualquier otra norma especial que regule la materia.

- 4.3. Que se condene en costas al municipio de Chimichagua y a los terceros o partes que intervengan en este proceso a favor del Municipio y de sus argumentos y en contra de GASES DEL CARIBE o de sus argumentos, según lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo." -Sic para lo transcrito-

2.3.- FUNDAMENTOS DE DERECHO.-

La parte accionante sustenta la demanda en el contenido del artículo 29 de la Constitución Política; artículo 66 de la Ley 383 de 1997 y 59 de la Ley 788 de 2002; artículos 589 y 644 del Estatuto Tributario Nacional (en adelante ETN) y, artículos 397 y 442 del Acuerdo 017 de 2007 de Chimichagua, Cesar.

En el concepto de la violación se afirma que: (i) los actos demandados fueron expedidos violando el principio de legalidad tanto del hecho sancionable como de la sanción y falsa motivación sobre la existencia de una corrección que hace procedente la sanción, pues en ellos se parte de la premisa de que la empresa debe ser sancionada por haber presentado la solicitud de corrección, es decir, haber incurrido en error, lo que desconoce las normas aplicables que sólo la autorizan en aquellos eventos en que la corrección no sea procedente (en este caso si lo es) y la modificación de los valores conlleve a que se aumente el saldo a pagar o se disminuya el saldo a favor (supuestos que en este caso no concurren, pues la corrección conlleva la disminución del impuesto a pagar y el incremento del saldo a favor, procedentes según lo admitió la misma administración) [artículos 397 y 442 del Acuerdo No. 017 de 2007 y artículos 589 y 644 del estatuto tributario nacional], y (ii), el municipio ha omitido dar aplicación a lo previsto en los artículos 660, 666, 667 y 668 del Acuerdo 017 de 2007, en tanto no ha hecho la devolución del pago en exceso reclamado por la accionante en la misma solicitud de corrección elevada ante la administración, pese a que los términos previstos para ello se encuentran más que superados (50 días según lo previsto en el artículo 855 del ETN y 30 días conforme a lo previsto en el artículo 660 del Acuerdo 017 de 2007) y a cuyo vencimiento se causan intereses que tampoco han sido reconocidos desde cuando se originó el derecho, esto es, desde el 10 de febrero de 2017, o si "se quiere ser más favorable" desde el 12 de septiembre de 2017.

III. TRÁMITE PROCESAL.-

- 3.1- ADMISIÓN: La demanda fue presentada el 3 de octubre de 2016, asignada a

este Despacho mediante acta de reparto el día 26 de octubre de 2017² y se admitió mediante auto de fecha 16 de noviembre de 2017³, notificándose dentro del término y en debida forma a las partes. La accionante guardó silencio en la oportunidad procesal para reformar la demanda.

- 3.2.- CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA: Dentro del término del traslado, el apoderado judicial del MUNICIPIO DE CHIMICHAGUA contestó la demanda⁴, manifestando que los hechos en su mayoría son ciertos, a excepción de los hechos cuarto, sexto y décimo, los cuales indica son parcialmente ciertos, puesto que la primera solicitud de corrección presentada el 23 de mayo de 2016 por GASES DEL CARIBE S.A. E.S.P., fue declarada improcedente por razones de forma, haciéndose dicha aclaración en el oficio de respuesta de fecha 3 de junio de 2016, deficiencias que fueron subsanadas con ocasión de la radicación de una nueva solicitud de corrección presentada el 12 de agosto de 2016, a la cual se anexaron los documentos inicialmente omitidos.

Así mismo, destaca que no toda la suma reclamada debe ser devuelta a favor de la demandante, pues el municipio ha aplicado a ese saldo a favor la sanción impuesta, así como el impuesto correspondiente a la vigencia 2017 que se determinó en la suma de \$10.894.000 y realizó un pago parcial reconocido a través de Resolución No. 265 de 4 de abril de 2018, quedando un saldo pendiente de pago de \$162.359.000 que es lo máximo que puede ordenar sea reintegrado a favor de GASES DEL CARIBE S.A. E.S.P. como conclusión de este proceso.

Finalmente propuso la excepción genérica, solicitando a la Corporación declarar de manera oficiosa todas aquellas excepciones que se encuentren configuradas dentro del proceso.

- 3.4.- AUDIENCIA INICIAL⁵: Realizada el día 24 de noviembre de 2018 dando cumplimiento al auto de fecha 21 de junio de 2018⁶, en la que se saneó el proceso, se resolvieron las excepciones previas, se fijó el litigio y en desarrollo de la cual se accedió a decretar las pruebas solicitadas por las partes y las de oficio que se estimaron procedentes; finalmente mediante auto de la misma fecha, se fijó el día 31 de enero de 2019 para llevar a cabo audiencia de pruebas.

- 3.5.- AUDIENCIA DE PRUEBAS: El día 31 de enero de 2019 se realizó la audiencia de pruebas⁷ en la que no se observaron irregularidades, igualmente se allegaron al proceso pruebas documentales. El Despacho con base en lo dispuesto en el artículo 181 del CPACA, prescindió de la audiencia de alegatos y juzgamiento, concediéndole a las partes el término para que presentaran sus alegaciones conclusivas por escrito.

- 3.6.- PRUEBAS: Al proceso fueron allegados los elementos probatorios que se describen a continuación:

3.6.1. APORTADAS CON LA DEMANDA:

- ✓ Fotocopia simple de la Resolución No. 1485 de fecha 29 de noviembre de 2016, proferida por la ALCALDÍA MUNICIPAL DE CHIMICHAGUA, a través de la cual

² Ver folio 81

³ Ver folios 83 a 85

⁴ Ver folios 98 a 108

⁵ Ver folios 213 a 223

⁶ Ver folio 195

⁷ Ver folios 450 a 452

se acepta parcialmente el proyecto de corrección de la declaración del impuesto de industria y comercio correspondiente a la vigencia fiscal 2015, presentado por la contribuyente GASES DEL CARIBE S.A. E.S.P., y se establece una sanción por corrección. (v. fls. 27 y 28)

- ✓ Fotocopia simple de la Resolución No. 654 de fecha 27 de junio de 2017, proferida por la ALCALDÍA MUNICIPAL DE CHIMICHAGUA, por medio de la cual se resuelve un recurso de reposición confirmando la sanción impuesta por valor de \$20'963.000, "se cruza" el impuesto de industria y comercio de la vigencia 2016 por valor de \$12'984.000 y se hace un pago parcial a la sociedad GASES DEL CARIBE S.A. E.S.P. por valor de \$23'253.000 (v. fls. 30 y 31)
- ✓ Fotocopia simple de formulario para la declaración anual del impuesto de industria y comercio y complementarios de la vigencia 2015, presentado por la sociedad GASES DEL CARIBE S.A. E.S.P., al MUNICIPIO DE CHIMICHAGUA. (v. fl. 33)
- ✓ Documento magnético (cd) que contiene versión electrónica del Acuerdo 17 de 2007 proferido por el MUNICIPIO DE CHIMICHAGUA. (v. fl. 35)
- ✓ Fotocopias simples de documentos que acreditan el pago efectuado por la sociedad GASES DEL CARIBE S.A. E.S.P., al MUNICIPIO DE CHIMICHAGUA, por valor de \$229.922.000, por concepto de impuesto de industria y comercio y complementarios. (v. fls. 37 a 44)
- ✓ Fotocopia auténtica de segunda solicitud de corrección de la declaración anual del impuesto de industria y comercio y complementarios del periodo gravable de 2015, presentado por la sociedad GASES DEL CARIBE S.A. E.S.P., al MUNICIPIO DE CHIMICHAGUA, CESAR. (v. fls. 46 a 51)
- ✓ Fotocopia simple de formulario para la declaración anual del impuesto de industria y comercio y complementarios con corrección de la declaración inicial, presentado por la sociedad GASES DEL CARIBE S.A. E.S.P. al MUNICIPIO DE CHIMICHAGUA. (v. fl. 53)
- ✓ Fotocopia auténtica de recurso de reposición interpuesto el día 13 de diciembre de 2016 por GASES DEL CARIBE S.A. E.S.P., contra la Resolución No. 1485 de fecha 29 de noviembre de 2016. (v. fls. 55 a 63)

3.6.2. APORTADAS CON LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA:

- ✓ Fotocopia simple de Resolución No. 141 de fecha 3 de marzo de 2015, proferida por la alcaldía municipal de Chimichagua, a través de la cual se autorizó cruzar el impuesto de industria y comercio del año gravable 2014 a cargo de la demandante con el municipio de Chimichagua por valor de \$59'026.000. (v. fls. 114 y 115)
- ✓ Fotocopia simple de Resolución No. 265 de fecha 4 de abril de 2018 proferida por la alcaldía municipal de Chimichagua, a través de la cual se cruza el impuesto de industria y comercio de la empresa GASES DEL CARIBE S.A. E.S.P. correspondiente a la vigencia 2017 por valor de \$10'894.000 con lo adeudado por el ente territorial, identificándose como deuda a su cargo la suma de \$162'359.000. (v. fl. 116)
- ✓ Fotocopia simple de Resolución No. 654 de 27 de junio de 2017 proferida por el municipio de Chimichagua, a través de la cual se resuelve el recurso de

reposición interpuesto en contra de la Resolución No. 1485 de 29 de noviembre de 2016 (v. fls. 117 y 118)

- ✓ Fotocopia auténtica de solicitud de corrección de la declaración anual del impuesto de industria y comercio y complementarios del periodo gravable de 2015, presentado por la sociedad GASES DEL CARIBE S.A. E.S.P., al municipio de CHIMICHAGUA, que registra como fecha de elaboración el 23 de mayo de 2016. (v. fls. 119 a 124)
- ✓ Fotocopia auténtica de comunicación suscrita por la Secretaria de Hacienda de Chimichagua de fecha 3 de junio de 2016, dirigida a la empresa GASES DEL CARIBE S.A. E.S.P., en la cual se le informa a la empresa que la solicitud de corrección no se encuentra acompañada de la documentación requerida para resolver de fondo (en especial los esenciales para determinar la base gravable), lo que la hace improcedente, y conmina a la demandante a presentar una nueva solicitud con la totalidad de los requisitos allí señalados (v. fls. 128 a 131).
- ✓ Fotocopia autenticada del escrito de réplica presentado por la representante legal de la demandante el 12 de agosto de 2016 (elaborado el 4 de agosto de ese mismo año), en el cual se cuestiona la decisión de rechazar la primera solicitud de corrección, en especial la copia de los libros contabilidad y auxiliares de ingreso por su volumen y estar integrada con los registros de otros 62 municipios, respecto de los cuales existe reserva legal, y respecto de los demás documentos enunciados al omitirse confirmar que éstos fueron aportados como anexos de la solicitud inicial y que el requerimiento vinculado a la devolución de lo pagado en exceso es consecuencia de la procedencia de la corrección por lo que no requiere del agotamiento de un nuevo procedimiento como lo pretende GASES DEL CARIBE S.A. E.S.P. (v. fls. 132 a 135)
- ✓ Fotocopia auténtica de los estados financieros de GASES DEL CARIBE S.A. E.S.P., con corte a 30 de junio de 2015 y 31 de diciembre de 2014, acompañados del informe del Revisor Fiscal. (v. fls. 157 a 169)

3.6.3. OBTENIDAS EN EL PERIODO PROBATORIO:

- ✓ Fotocopias auténticas del estatuto de rentas municipales, requeridas como prueba de oficio en audiencia inicial. (v. fls. 235 a 444)

3.7.- ALEGATOS DE CONCLUSIÓN: El apoderado de la parte actora reiteró, a la luz de las pruebas allegadas al proceso, que las pretensiones incoadas están llamadas a prosperar habida cuenta que en la actuación quedó acreditado que GASES DEL CARIBE S.A. E.S.P. pagó en exceso el impuesto de industria y comercio y su complementario correspondiente a la vigencia 2005, como consecuencia de la aplicación de una tarifa errada, situación que no conllevó al aumento del impuesto a pagar ni la reducción del saldo a favor y hacía procedente que la administración municipal devolviera la diferencia surgida de restar del valor cancelado, el monto real del tributo. Destaca que a la fecha la suma reclamada no ha sido devuelta y tampoco se han reconocido los intereses previstos en la ley.

Así mismo, cuestiona la legalidad de la sanción por corrección que le fue impuesta, pues la solicitud fue presentada con fundamento en lo previsto en el artículo 589 del ETN, norma que estima debe ser leída en concordancia con lo establecido en el artículo 644 ibídem, normas que se encuentran incluidas en el estatuto de rentas del municipio como artículo 442.

Por su parte, el apoderado judicial del municipio de Chimichagua, no presentó alegatos de conclusión.

El Agente del Ministerio Público no emitió concepto dentro de la oportunidad prevista con ese objeto.

IV. CONSIDERACIONES.-

Agotadas las etapas procesales propias de la instancia y sin que se adviertan motivos de nulidad que puedan invalidar total o parcialmente lo actuado, procede el Tribunal a realizar el estudio de las diversas piezas del expediente, para a partir de allí, a la luz de las normas legales pertinentes, de las pruebas legalmente solicitadas, decretadas y allegadas al mismo, adoptar la decisión que en derecho corresponda.

4.1.- COMPETENCIA.-

La Corporación es competente para conocer en primera instancia el asunto de la referencia, de conformidad con lo previsto en el numeral 4° del artículo 152 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo⁸.

4.2.- PROBLEMA JURÍDICO.-

De conformidad con los hechos expuestos en la demanda y su contestación, corresponde a esta Corporación determinar si debe declararse la nulidad parcial de la Resolución No. 1485 de 29 de noviembre de 2016 y los artículos primero, tercero y cuarto de la Resolución No. 654 de 27 de junio de 2017, ambas proferidas por el municipio de Chimichagua, en cuanto en ellas se resolvió, en abierto desconocimiento del principio de legalidad e incurriendo en falsa motivación, imponer sanción por corrección a la empresa GASES DEL CARIBE S.A. E.S.P. y deducir su monto del valor a devolver a la empresa como consecuencia del pago en exceso que esta realizó por concepto de impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros de la vigencia 2015, valor que también se ordenó "cruzar" con el monto de ese mismo tributo de la vigencia 2016.

En el evento en que se acceda a declarar la nulidad parcial de los actos demandados, la Sala también deberá establecer si es procedente ordenar al ente territorial que devuelva la suma pagada en exceso por la empresa y se reconozcan los intereses causados sobre ella a partir del 10 de febrero de 2017, día hábil siguiente al vencimiento del plazo con el que contaba la administración municipal para resolver la solicitud de devolución, según se afirma en la demanda.

4.3.- ANÁLISIS DE FONDO.-

Partiendo de la consideración que fueron tres los cargos formulados en la demanda, procede la Sala a pronunciarse respecto de ellos en el mismo orden en el cual se encuentran desarrollados en el libelo.

Conforme a los argumentos en que se apoya este cargo, los actos demandados son parcialmente nulos en lo que se refiere a la sanción impuesta, por cuanto el procedimiento aplicado para corregir la declaración del impuesto de industria y comercio y complementarios del año 2015 sólo la autoriza en aquellos eventos en

⁸ "ARTÍCULO 152. COMPETENCIA DE LOS TRIBUNALES ADMINISTRATIVOS EN PRIMERA INSTANCIA. Los Tribunales Administrativos conocerán en primera instancia de los siguientes asuntos: [...] 4. De los que se promueven sobre el monto, distribución o asignación de impuestos, contribuciones y tasas nacionales, departamentales, municipales o distritales, cuando la cuantía sea superior a cien (100) salarios mínimos legales mensuales vigentes. [...]"

que la solicitud de corrección sea rechazada, y en este caso no existió rechazo, por el contrario, se acogió íntegramente el proyecto de corrección sometido a consideración de la administración.

Destaca que al dar aplicación a una sanción autorizada legalmente a hechos que no se enmarcan en la norma, la administración municipal incurrió en desconocimiento del principio de legalidad y en falsa motivación, las cuales se erigen como causales de nulidad del acto, que en este caso se predicen de la sanción impuesta.

Por su parte, el municipio de Chimichagua considera que la sanción impuesta no sólo está prevista en la normatividad aplicable, sino que adicionalmente en este caso resulta procedente, pues además de que sí existió rechazo frente a la primera solicitud de corrección, este tipo de sanción procede siempre que el administrado requiera corregir su declaración, sólo que se encuentra graduada dependiendo de la etapa en que lo realice. Destaca que la empresa GASES DEL CARIBE S.A. E.S.P. presentó dos solicitudes de corrección, la segunda debido con ocasión del rechazo de que fue objeto la primera, por lo que resultaba procedente la imposición de la sanción que ahora se cuestiona.

Al respecto, sea lo primero precisar que el principio de legalidad invocado por la parte actora se encuentra establecido en el artículo 338 de la Constitución Política⁹, norma que exige que todo tributo que se pretenda hacer efectivo en Colombia esté previamente autorizado por el legislador, regla que se extiende a las sanciones susceptibles de ser aplicadas, pues toda conducta sancionable debe encontrarse expresamente prevista en la ley, acompañada de la identificación de la consecuencia jurídica aplicable y los criterios que determinan la forma en que ésta será impuesta, principio que se extiende a toda clase de facultades sancionatorias que pretendan ejercerse, bien sea que se apliquen en el sector público o en el privado (en éste último, con unas variantes menos exigentes).

Para el caso de las entidades territoriales, si bien la Ley 788 de 27 de diciembre de 2002¹⁰ procuró definir los alcances de las competencias que les han sido reconocidas en la materia, reiterando que sus facultades se encuentran supeditadas a lo previsto en la Constitución y la ley, el H. Consejo de Estado ha considerado necesario precisar:

“ Esta Corporación ha indicado que debe existir una consagración normativa previa de las conductas sancionables en materia tributaria, al igual que ocurre con el régimen jurídico impositivo, lo cual implica, que así como los tributos deben tener origen en la ley por mandato expreso de la Constitución, también las sanciones deben estar previstas en la ley, por tratarse de una respuesta jurídica al incumplimiento de la obligación tributaria o infracción a la ley donde ésta se describe.

En pro de la unificación de los procedimientos y del régimen sancionatorio, el legislador decidió establecer los parámetros que debían seguir las entidades territoriales, para lo cual, en el artículo 66 de la Ley 383 de 1997, dispuso: “Administración y control. Los Municipios y Distritos para efecto de las declaraciones tributarias y los procesos de fiscalización, liquidación oficial, imposición de sanciones,

⁹ “ARTÍCULO 338. En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos. Las leyes, 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, ordenanza o acuerdo.”

¹⁰ Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones.

discusión y cobro relacionados con los impuestos administrados por ellos, aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para los Impuestos del Orden Nacional”.

Por lo tanto, a partir de la vigencia de esta ley, los municipios y distritos quedaron obligados a aplicar los procedimientos contenidos en el Estatuto Tributario para efectos de la administración, determinación, discusión, cobro y devolución de los impuestos territoriales, así como para la imposición de las sanciones con ellos relacionadas. Posteriormente, el artículo 59 de la Ley 788 de 2002 reiteró el mandato dado a los entes territoriales para que aplicaran los procedimientos de la normativa nacional y, dispuso que podían disminuir las sanciones y simplificar los procedimientos consagrados en el Estatuto Tributario. Dice así la norma:

“ARTÍCULO 59. PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO TERRITORIAL. Los departamentos y municipios aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluida su imposición, a los impuestos por ellos administrados. Así mismo aplicarán el procedimiento administrativo de cobro a las multas, derechos y demás recursos territoriales. El monto de las sanciones y el término de la aplicación de los procedimientos anteriores, podrán disminuirse y simplificarse acorde con la naturaleza de sus tributos, y teniendo en cuenta la proporcionalidad de estas respecto del monto de los impuestos”.

Según la disposición anterior, los entes territoriales quedaron facultados para i) disminuir el monto de las sanciones teniendo en cuenta su proporcionalidad dentro del monto de los impuestos y ii) simplificar los procedimientos que antes refiere, es decir, la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones y régimen sancionatorio, incluida su imposición, de los impuestos que administran.

En consecuencia, en vigencia de la Ley 788 de 2002 los municipios y departamentos solo están facultadas para disminuir el monto de las sanciones establecidas en el Estatuto Tributario y si no ejercen dicha atribución, deben imponer las sanciones determinadas en el citado estatuto, para lo cual, deben tomar en consideración las particularidades de cada tributo.

... Por lo anterior, la Sala comparte la decisión del a quo de declarar la nulidad de los artículos demandados, porque no le asiste razón a la entidad apelante cuando sostiene que con fundamento en el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, tiene competencia para imponer sanciones; pues si bien la Ley 788 de 2002, dejó 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, de ninguna manera en aplicación del artículo 59 ib, la autoridad tributaria territorial podía establecer sanciones que la ley no ha previsto y menos aún cuando su adecuación típica es incorrecta como se señaló líneas atrás. [. .]”¹¹ -Se subraya y sombrea por fuera del texto original-

Consecuencia de la aplicación del principio de legalidad es la limitación existente en materia de interpretación, pues no se admite la analogía, menos aún la posibilidad de hacer extensiva la norma a hechos o circunstancias no contempladas en la ella, tal y como lo destaca la corte de cierre de la jurisdicción en la sentencia parcialmente transcrita, posición que se mantiene en la alta Corporación.

En cuanto a la falsa motivación, esta es una condición que se predica de los motivos que sirven de fundamento a la adopción de la decisión, y constituye causal de anulación en aquellos eventos en que se demuestra que éstos resultan distorsionados, irreales o inexistentes. En el caso bajo examen se invoca la falsa motivación debido a que el supuesto para la imposición de la sanción no se encontraba previsto como susceptible de ser sancionado y al imponerse

¹¹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia de 23 de septiembre de 2013. Proceso No. 66001-23-31-000-2009-00154-01(18610). Magistrado Ponente Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

desconociendo el marco normativo se ha incurrido en la causal de anulación invocada.

A la luz de las consideraciones expuestas en la demanda, corresponde a la Sala establecer cuáles son los supuestos que hacen procedente la imposición de la sanción por corrección, cuando quiera que se propicia por solicitud del contribuyente y, como consecuencia de la corrección se disminuye el impuesto a cargo o se incrementa el saldo a favor.

Tratándose de las correcciones que se pueden realizar a las declaraciones tributarias, establecen los artículos 588, 589 y 644 del ETN, en los términos en que se encontraban vigentes para la época en que adelantó la actuación que culminó con los actos cuestionados dentro de este proceso:

ARTÍCULO 588. CORRECCIONES QUE AUMENTAN EL IMPUESTO O DISMINUYEN EL SALDO A FAVOR. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 709 y 713, los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, podrán corregir sus declaraciones tributarias dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de que se les haya notificado requerimiento especial o pliego de cargos, en relación con la declaración tributaria que se corrige, y se liquide la correspondiente sanción por corrección.

Toda declaración que el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, presente con posterioridad a la declaración inicial, será considerada como una corrección a la declaración inicial o a la última corrección presentada, según el caso.

Cuando el mayor valor a pagar, o el menor saldo a favor, obedezca a la rectificación de un error que proviene de diferencias de criterio o de apreciación entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativas a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos que consten en la declaración objeto de corrección sean completos y verdaderos, no se aplicará la sanción de corrección. Para tal efecto, el contribuyente procederá a corregir, siguiendo el procedimiento previsto en el artículo siguiente y explicando las razones en que se fundamenta.

La corrección prevista en este artículo también procede cuando no se varíe el valor a pagar o el saldo a favor. En este caso no será necesario liquidar sanción por corrección.

PARÁGRAFO.- En los casos previstos en el presente artículo, el contribuyente, retenedor o responsable podrá corregir válidamente, sus declaraciones tributarias, aunque se encuentre vencido el término previsto en este artículo, cuando se realice en el término de respuesta al pliego de cargos o al emplazamiento para corregir.

PARÁGRAFO 2o. Las inconsistencias a que se refieren los literales a), b) y d) del artículo 580, 650-1 y 650-2 del Estatuto Tributario siempre y cuando no se haya notificado sanción por no declarar, podrán corregirse mediante el procedimiento previsto en el presente artículo, liquidando una sanción equivalente al 2% de la sanción de que trata el artículo 641 del Estatuto Tributario, sin que exceda de 1.300 UVT.

ARTÍCULO 589. CORRECCIONES QUE DISMINUYAN EL VALOR A PAGAR O AUMENTEN EL SALDO A FAVOR.- (redacción original sin la modificación introducida por el artículo 274 de la Ley 1819 de 2016) Para corregir las declaraciones tributarias, disminuyendo el valor a pagar o aumentando al saldo a favor, se elevará solicitud a la Administración de Impuestos y Aduanas correspondiente, dentro de los dos años¹² siguientes al vencimiento del término para presentar la declaración.

¹² La posibilidad de imponer esta sanción fue declarada condicionalmente exequible mediante sentencia C-005 de 1998, atendiendo que la sanción no puede ser impuesta de plano, esto es, sin que medie posibilidad alguna de que el interesado tenga la oportunidad previa de defenderse con anterioridad a su aplicación. Al respecto, precisó la H. Corte Constitucional: "... La aplicación de plano de una sanción, vulnera el debido proceso, pues no otorga al gobernado la posibilidad de controvertir,

La Administración debe practicar la liquidación oficial de corrección, dentro de los seis meses siguientes a la fecha de la solicitud en debida forma; si no se pronuncia dentro de este término, el proyecto de corrección sustituirá a la declaración inicial. La corrección de las declaraciones a que se refiere este artículo no impide la facultad de revisión, la cual se contara a partir de la fecha de la corrección o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud, según el caso.

Cuando no sea procedente la corrección solicitada, el contribuyente será objeto de una sanción equivalente al 20% del pretendido menor valor a pagar o mayor saldo a favor, la que será aplicada en el mismo acto mediante el cual se produzca el rechazo de la solicitud por improcedente¹³. Esta sanción se disminuirá a la mitad, en el caso de que con ocasión del recurso correspondiente sea aceptada y pagada.

La oportunidad para presentar la solicitud se contará desde la fecha de la presentación, cuando se trate de una declaración de corrección.

PARÁGRAFO. El procedimiento previsto en el presente artículo, se aplicará igualmente a las correcciones que impliquen incrementos en los anticipos del impuesto, para ser aplicados a las declaraciones de los ejercicios siguientes, salvo que la corrección del anticipo se derive de una corrección que incrementa el impuesto por el correspondiente ejercicio." -Subraya la Sala de Decisión-

ARTÍCULO 644. SANCIÓN POR CORRECCIÓN DE LAS DECLARACIONES. Cuando los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, corrijan sus declaraciones tributarias, deberán liquidar y pagar una sanción equivalente a:

1.- El diez por ciento (10%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquélla, cuando la corrección se realice antes de que se produzca emplazamiento para corregir de que trata el artículo 685, o auto que ordene visita de inspección tributaria.

2.- El veinte por ciento (20%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquélla, si la corrección se realiza después de notificado el emplazamiento para corregir o auto que ordene visita de inspección tributaria y antes de notificarle el requerimiento especial o pliego de cargos.

PARÁGRAFO 1o. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, el monto obtenido en cualquiera de los casos previstos en los numerales anteriores, se aumentará en una suma igual al cinco por ciento (5%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, por cada mes o fracción de mes calendario transcurrido entre la fecha de presentación de la declaración inicial y la fecha del vencimiento del plazo para declarar por el respectivo período, sin que la sanción total exceda del ciento por ciento (100%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a favor.

PARÁGRAFO 2o. La sanción por corrección a las declaraciones se aplicará sin perjuicio de los intereses de mora, que se generen por los mayores valores determinados.

antes de la sanción, las razones que le asisten para no ser objeto de ella. Un acto sancionatorio, desprovisto de un proceso previo, es un acto arbitrario, contrario al Estado de derecho, previsto en la Constitución. En conclusión, en lo que respecta al debido proceso, la imposición de una sanción debe ser resultado de un proceso, por breve que éste sea. Aún en el caso de que la norma, en concreto, no lo prevea. Se declarará la exequibilidad del inciso demandado, bajo el entendido de que la aplicación de la sanción allí establecida es resultado de un proceso, por breve que éste sea. Pues, en caso contrario, se estarían violando los derechos de defensa, debido proceso y petición consagrados en los artículos 29 y 23 de la Constitución. [. . .]" -Se subraya-

¹³ El artículo 8o. de la Ley 383 del 10 de julio de 1997 redujo este término a un año.

PARÁGRAFO 3o. Para efectos del cálculo de la sanción de que trata este artículo, el mayor valor a pagar o menor saldo a favor que se genere en la corrección, no deberá incluir la sanción aquí prevista.

PARÁGRAFO 4o. La sanción de que trata el presente artículo no es aplicable a la corrección de que trata el artículo 589. -Se subraya y sombrea por fuera del texto original- [El numeral 1º de este artículo fue modificado por el artículo 285 de la Ley 1819 de 2016, que entró en vigencia el 31 de diciembre de ese mismo año]

Se destaca que en el municipio de Chimichagua el procedimiento de corrección de las declaraciones tributarias se encuentra regulado en los mismos términos en los artículos 396¹⁴, 397¹⁵ y 442¹⁶ del Acuerdo No. 017 de 2007, y que en aplicación de lo previsto en el artículo 274 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 589 del E.T., a partir del año 2018 ya ni siquiera es necesario presentar un proyecto de declaración a ser aprobada por parte de la administración, pues basta con presentar la corrección a la declaración por el medio que corresponda disminuyendo el valor a pagar o aumentando el saldo a favor.

Ahora bien, en el contexto de las normas antes transcritas se deduce que a junio de 2016 existían diferentes supuestos que podían dar lugar a que una declaración tributaria fuera corregida, y que las modalidades de sanción autorizadas por el legislador se dirigían a "castigar" el desgaste en que incurría la administración cuando se sometía a su consideración una corrección a la declaración improcedente, o cuando como consecuencia de la corrección, se incrementaba el valor a pagar que se debía cancelar desde que se presentó la declaración o se disminuía el saldo a favor definitivo del contribuyente.

¹⁴ Acuerdo No. 017 de 2007 "POR EL CUAL SE ACTUALIZA EL ESTATUTO DE RENTAS PARA EL MUNICIPIO DE CHIMICHAGUA CESAR": "... ARTÍCULO 396.- CORRECCIONES QUE AUMENTAN EL IMPUESTO O DISMINUYEN EL SALDO A FAVOR.- Sin perjuicio de lo dispuesto en este estatuto, los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, podrán corregir sus declaraciones tributarias dentro de los dos (2) años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de que se les haya notificado requerimiento especial o pliego de cargos, en relación con la declaración tributaria que se corrige, y se liquide la correspondiente sanción por corrección. Toda declaración que el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante presente con posterioridad a la declaración inicial será considerada como una corrección a la declaración inicial o a la última corrección presentada, según el caso. Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, el contribuyente o declarante deberá presentar una nueva declaración diligenciándola en forma total y completa, y liquidar la correspondiente sanción por corrección en el caso en que se determine un mayor valor a pagar o un menor saldo a favor. También se podrá corregir la declaración tributaria aunque se encuentre vencido el término previsto en este artículo, cuando la corrección se realice dentro del término de respuesta al pliego de cargos o emplazamiento para corregir. PARÁGRAFO PRIMERO.- La corrección prevista en este artículo también procede cuando no se varíe el valor a pagar o el saldo a favor. En este caso no será necesario liquidar sanción por corrección."

¹⁵ ARTÍCULO 397.- CORRECCIONES QUE DISMINUYAN EL VALOR A PAGAR O AUMENTEN EL SALDO A FAVOR. Para corregir las declaraciones tributarias, disminuyendo el valor a pagar o aumentando el saldo a favor, se elevará solicitud a la administración tributaria dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración. La administración debe practicar la liquidación oficial de corrección, dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de la solicitud en debida forma; si no se pronuncia dentro de este término, el proyecto de corrección sustituirá a la declaración inicial. La corrección de las declaraciones a que se refiere este artículo no impide la facultad de revisión, la cual se contará a partir de la fecha de la corrección o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud según sea el caso. Cuando no sea procedente la corrección solicitada, el contribuyente será objeto de una sanción equivalente al 20% del pretendido menor valor a pagar o mayor saldo a favor, la que será aplicada en el mismo acto mediante el cual se produzca el rechazo de la solicitud por improcedente. Esta sanción se disminuirá a la mitad, en el caso de que con ocasión del recurso correspondiente sea aceptada y pagada. La oportunidad para presentar la solicitud se contará desde la fecha de la presentación, cuando se trate de una declaración de corrección. En concordancia con el Estatuto Tributario Nacional, Art. 589."

¹⁶ "ARTÍCULO 442.- SANCIÓN POR CORRECCIÓN DE LAS DECLARACIONES. Cuando los contribuyentes, responsables o agentes retenedores corrijan sus declaraciones tributarias deberán liquidar y pagar una sanción equivalente a: 1. El diez por ciento (10%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquella, cuando la corrección se realice antes de que se produzca el emplazamiento para corregir o auto que ordene visita de inspección tributaria. 2. El veinte por ciento (20%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquella, si la corrección se realiza después de notificado el emplazamiento para corregir o auto que ordene visita de inspección tributaria y antes de notificarle el requerimiento especial o pliego de cargos. PARÁGRAFO PRIMERO. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, el monto obtenido en cualquiera de los casos previstos en los numerales anteriores, se aumentará en una suma igual al cinco por ciento (5%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, por cada mes o fracción de mes calendario transcurrido entre la fecha de la presentación de la declaración inicial y la fecha del vencimiento del plazo para declarar por el respectivo periodo, sin que la sanción total exceda del ciento por ciento (100%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a favor. PARÁGRAFO SEGUNDO. La sanción por corrección a las declaraciones se aplicará sin perjuicio de los intereses de mora, que se generen por los mayores valores determinados. PARÁGRAFO TERCERO. Para efectos del cálculo de la sanción de que trata este artículo, el mayor valor a pagar o menor saldo a favor que se genere en la corrección, no deberá incluir la sanción aquí prevista. PARÁGRAFO CUARTO. La sanción de que trata el presente artículo no es aplicable a la corrección de que trata el artículo 181. En concordancia con el Estatuto Tributario Nacional, Art. 644."

De igual forma, es dable concluir que la sanción por corrección no resultaba procedente en aquellos eventos en que ésta no generaba variación en el valor a pagar o en el saldo a favor, así como tampoco en los casos en que como consecuencia de la corrección se disminuyera el valor a pagar o se incrementara el saldo a favor, pues estos supuestos no fueron contemplados en la norma, que se interpreta, sólo admite una interpretación restrictiva que impide extenderla a hipótesis no incluidas por la ley.

En la demanda, la empresa GASES DEL CARIBE S.A. E.S.P. afirma que presentó su declaración de industria y comercio correspondiente a la vigencia 2015 el día 16 de febrero de 2016, aplicando un tarifa superior a la que le correspondía, situación que condujo a que efectuara un pago en exceso cuya devolución necesariamente debía estar precedida del agotamiento de la solicitud de corrección de la declaración, y que ésta no hubiera sido rechazada por la administración.

Pero ¿cuáles eran las causales en que se podía apoyar la administración para rechazar un proyecto de declaración de corrección? Aunque el ETN no establecía qué requisitos debían satisfacerse con la solicitud presentada por el contribuyente, y en el Acuerdo No. 017 de 2007 tampoco se hizo mención a ello, resulta pertinente destacar el análisis realizado por la H. Corte Constitucional y el H. Consejo de Estado sobre el tema, en aras de delimitar el ejercicio de la facultad sancionatoria y darle un marco que proporcionara mayor seguridad jurídica:

“... Al examinar esta norma, hay que considerar que el procedimiento allí previsto, se aplica al contribuyente que, dentro del plazo estipulado, en forma voluntaria, es decir, sin que la administración haya promovido tal actuación, corrija su declaración tributaria, y, como consecuencia de ello, disminuya el valor a pagar o aumente su saldo a favor. De acuerdo con este artículo, por el sólo hecho de presentar la solicitud de corrección no se causa sanción alguna. La sanción se impone cuando la administración considera que no es procedente la corrección solicitada, y, en el mismo acto de rechazo, el contribuyente es objeto de una sanción equivalente al 20% del pretendido menor valor a su favor. Si el contribuyente acepta esta sanción, y, por consiguiente, no interpone recurso de reconsideración, la sanción se disminuirá en un 50%.

Iniciado, en forma voluntaria, ante la administración, el trámite de solicitud de corrección de la declaración tributaria, el contribuyente espera que suceda una de las tres posibilidades contempladas en el artículo 589:

- 1) Que dentro de los seis meses siguientes, la administración practique la liquidación oficial de corrección;*
- 2) Que si no se pronuncia dentro de estos seis meses, el proyecto de corrección presentado por el contribuyente sustituya la declaración inicial. Es decir, que opere el silencio administrativo positivo;*
- 3) Que la administración rechace, por improcedente la corrección solicitada. En este evento, al contribuyente se le impondrá la sanción prevista en el inciso demandado.*

En relación con la sanción prevista en el tercer numeral, la Corte estima que no es en sí misma inconstitucional, pues es la consecuencia de que la administración encuentre improcedente la solicitud de corrección. Además, esta clase de sanciones, busca que los contribuyentes presenten en debida forma sus declaraciones tributarias. Asunto que encaja en uno de los deberes de los ciudadanos, establecido en el artículo 95, numeral 9, de la Constitución, que dice: [. . .]

Sin embargo, asunto diferente es que la aplicación de la sanción se realice de plano. Es decir, sin que medie para el interesado la posibilidad de defenderse antes de la imposición de la sanción.

La jurisprudencia de esta Corporación ha sido clara al señalar que la aplicación de plano de una sanción, vulnera el debido proceso, pues no otorga al gobernado la posibilidad de controvertir, antes de la sanción, las razones que le asisten para no ser objeto de ella. Un acto sancionatorio, desprovisto de un proceso previo, es un acto arbitrario, contrario al Estado de derecho, previsto en la Constitución.

... En conclusión, en lo que respecta al debido proceso (artículo. 29 de la C.P.), la imposición de una sanción debe ser resultado de un proceso, por breve que éste sea. Aún en el caso de que la norma, en concreto, no lo prevea.

En relación con el artículo 23 de la Constitución, la carencia de explicaciones para imponer la sanción, constituye, también, vulneración al derecho de petición [. . .]

Cabe advertir, en este punto, que la resolución a la solicitud del peticionario, no implica que la administración deba aceptar sus razones, pues el derecho se satisface cuando el administrado recibe una respuesta adecuada a su pedido. [. . .]”¹⁷ -Se subraya y sombrea por fuera del texto original-

Por su parte, el Honorable Consejo de Estado analizó:

“... 2.2 Con fundamento en la norma transcrita, esta Sección ha dicho que para corregir las declaraciones tributarias, disminuyendo el valor a pagar o aumentando el saldo a favor, el contribuyente, responsable o agente retenedor debe (i) presentar la solicitud a la Administración de Impuestos y Aduanas correspondiente, (ii) hacerlo dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración o de la fecha de presentación de la declaración de corrección, según el caso y (iii) adjuntar el proyecto de corrección.

Adicionalmente, se ha precisado que las solicitudes de corrección solo pueden negarse por motivos de forma, no por razones de fondo como son “las relacionadas con el derecho al reconocimiento de costos, deducciones, descuentos, exenciones-excepciones, retenciones en la fuente, o pruebas requeridas para su demostración, pues tales asuntos son materia de un proceso de revisión”

17. 2.3 De manera que, si se cumplen los requisitos señalados con anterioridad, la DIAN debe practicar liquidación de corrección dentro de los seis (6) meses siguientes a la presentación de la solicitud en debida forma, y si no lo hace, el proyecto de corrección sustituye la declaración inicial, aunque la DIAN conserva la facultad de revisión. 2.4 Pero, si la corrección es improcedente, se deriva la imposición de una sanción que equivale al 20% del pretendido menor valor a pagar o mayor saldo a favor, por la que la Administración en un mismo acto administrativo procederá a rechazar la solicitud de corrección y a imponer la correspondiente sanción, que se disminuirá a la mitad, en el caso de que con ocasión del recurso correspondiente sea aceptada y pagada. [. . .]”¹⁸ -Se sombrea y subraya-

Atendiendo estos parámetros¹⁹, la Sala procede a establecer si en el asunto bajo examen la solicitud de corrección presentada por la empresa GASES DEL CARIBE

¹⁷ Corte Constitucional. Sentencia C-005 de 22 de enero de 1998, Magistrado Ponente dr. Jorge Arañó Mejía.

¹⁸ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia de 20 de febrero de 2017. Proceso No. 05001-23-33-000-2013-00758-01 (radicado interno 20960). Magistrado Ponente dr. Jorge Octavio Ramírez.

¹⁹ En la sentencia citada también precisó el H. Consejo de Estado: *En el caso en estudio está probado que mediante la Resolución Nro. GCG-19-001 del 6 de diciembre de 2011, la Secretaría de Hacienda Municipal de Rionegro (Antioquia) rechazó la solicitud de corrección de la declaración del impuesto de industria y comercio presentada por la sociedad actora por el año gravable 2010, con la que se pretendía disminuir el impuesto a cargo de \$85.294.000 a \$9.253.000, porque “[...] el artículo 31 de la Ley 1430 de 2010 tiene plena vigencia partir del 1 de Enero de 2011 (supuesto que adicionalmente a la fecha se encuentra en discusión ante el Consejo de Estado, bajo el entendido que dicha norma no fue publicada el 29 de Diciembre (sic) de 2010, sino en Enero (sic) de 2011, lo cual inclusive podría plantear la vigencia de la norma para el año 2012)”*. Decisión que fue confirmada con la Resolución Nro. 013 del 4 de enero de 2013, que decidió el recurso de reconsideración

S.A. E.S.P. se adecuaba o no a ellos y por ende resultaba o no procedente la imposición de la sanción cuestionada en esta oportunidad.

Al respecto, es preciso tener en cuenta que en el proceso reposa copia de las actuaciones que agotó la demandante con el objeto de obtener la corrección de su declaración del impuesto de industria y comercio correspondiente a la vigencia 2015, y en este sentido se encuentran dos solicitudes, la primera rechazada por encontrarse "incompleta" y la segunda acogida mediante resolución emitida por la entidad accionada que incluye la imposición de la sanción cuestionada.

En relación con el primero de los escritos que data del 23 de mayo de 2016 (recibido por el municipio el 26 de ese mismo mes y año), se ha podido establecer que en él se eleva solicitud de corrección de la declaración anual del impuesto de industria y comercio y complementarios presentada el 16 de febrero de 2016, que se afirma se encuentra totalmente cancelada.

En este escrito se aprecia que la empresa explica de manera detallada cuál fue el error en que se incurrió (indebida aplicación de la tarifa) y el monto en exceso que se pagó por este concepto, anunciándose la entrega de fotocopias de la declaración inicial, el certificado de existencia y representación legal de GASES DEL CARIBE S.A. E.S.P., y del proyecto de corrección, con lo cual para la Sala es claro que se acreditaron los elementos a los que hace mención la jurisprudencia ampliamente transcrita, pues además de que la solicitud fue elevada ante la dependencia competente explicando las razones de procedencia, se radicó antes del vencimiento del año siguiente a la fecha de vencimiento del término para presentar la declaración y se adjuntó el respectivo proyecto de corrección.

Sin embargo, en escrito de 3 de junio de 2016, la Secretaría de Hacienda Municipal de Chimichagua remitió respuesta a la representante legal de la demandante informándole que el escrito presentado por la empresa sería tenido en cuenta como un derecho de petición, en tanto no cumplía con los requisitos formales que debía satisfacer la solicitud de corrección, que en párrafo especial describe en los siguientes términos:

"... Por todo anterior su petición no cuenta con los requisitos formales, toda vez que carece de documentos esenciales que puedan determinar la base, por lo que se detalla los documentos que deben anexarse a la solicitud:

- *Exposición de motivo de la corrección de la declaración*
- *Formulario de corrección de la declaración en original y copia*
- *Certificado de Cámara de Comercio*
- *Poder amplio si es necesario*
- *Copia de los libros de contabilidad*
- *Copia de los libros auxiliares de los ingresos registrados en las declaraciones*
- *Certificación de los ingresos emitidos por el revisor fiscal*

interpuesto por la sociedad contribuyente. De lo anterior se infiere que el rechazo de la solicitud de corrección obedeció a una razón de fondo como resulta ser la relacionada con la vigencia del artículo 31 de la Ley 1430 de 2010 que prevé que la base gravable de las empresas de servicios temporales, como es el caso de MANPOWER DE COLOMBIA LTDA, para los efectos del impuesto de industria y comercio, serán los ingresos brutos, entendiéndose por estos el valor del servicio de colaboración temporal menos los salarios, seguridad social, parafiscales, indemnizaciones y prestaciones sociales de los trabajadores en misión, discusión que no es propia del procedimiento de corrección de la declaración tributaria. Por su parte, la Sala advierte que la solicitud de corrección presentada por la actora cumplió los requisitos formales previstos en el artículo 589 del ET porque se presentó ante la Secretaría de Hacienda del Municipio de Rionegro (Antioquia), dentro del año siguiente al vencimiento del plazo para declarar y se adjuntó el proyecto de corrección; en consecuencia, el proyecto de corrección sustituyó la declaración inicial. Como la solicitud de corrección del impuesto de industria y comercio del año 2010 cumplió los requisitos formales previstos en el artículo 589 del ET, se concluye que la actuación del Municipio de Rionegro está viciada de nulidad, por lo que se confirmará la sentencia apelada en cuanto anuló los actos administrativos demandados y declaró, a título de restablecimiento del derecho, que el proyecto de corrección radicado el 7 de julio de 2011, liquidando el ICA del año gravable 2010, sustituyó la declaración inicial que presentó la sociedad contribuyente." -Se subraya- Esta posición venía siendo asumida de tiempo atrás por la alta Corporación, contándose como antecedente más lejano la sentencia proferida por esa misma Sección el 6 de agosto de 2014, dentro del proceso No. 68001-23-31-000-1998-00421-01(20170), con ponencia de la dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

➤ *Copia de Tarjeta Profesional y Antecedentes Disciplinarios del revisor*

Por todo lo anterior debe presentar una nueva solicitud de proyecto de corrección, en la que adjunte los documentos antes mencionados, por lo que no es procedente acceder a su petición. [. . .]”

Para la Sala de Decisión en la respuesta dada a la solicitud de corrección presentada por la demandante se exige información que no resultaba necesaria para el análisis de su procedencia, pues los libros de contabilidad, la certificación de ingresos emitida por el revisor fiscal y la copia de la tarjeta profesional y antecedentes disciplinarios del revisor fiscal constituyen papeles de trabajo necesarios en un proceso de fiscalización (de advertirse la necesidad y procedencia modificar la declaración), etapa que sin duda se puede adelantar por parte de la secretaría de hacienda municipal con posterioridad a la aceptación de la declaración de corrección, como lo reconoce el H. Consejo de Estado en la jurisprudencia ya citada, de donde se infiere que ésta no era necesaria.

Adicionalmente, en el escrito remitido por la administración municipal se omitió indicar a la empresa cuál era el fundamento normativo (si lo había), para exigir la documentación a la que se hace mención, a lo que se suma que hecha la revisión del Acuerdo 017 de 2007 tampoco se encontró disposición alguna que los exigiera, y en la demanda tampoco se ha indicado cuál es el acuerdo o norma de carácter legal que los exigía.

Ello explica que al presentar la “segunda” solicitud de corrección de la declaración (remitida por GASES DEL CARIBE S.A. E.S.P. el 4 de agosto de 2016 y recibida por la secretaría de hacienda el día 12 de agosto de ese mismo año), la empresa haya destacado que ésta tenía por objeto satisfacer los requisitos exigidos por el municipio, anexando lo exigido.

Ahora bien, en la Resolución No. 1485 de 27 de enero de 2017 proferida por el Alcalde municipal de Chimichagua, se deja constancia expresa de que debido a que la primera solicitud fue rechazada, resulta procedente imponer a la accionante la sanción autorizada por el artículo 589 del Estatuto Tributario Nacional, reproducida en los mismos términos en el artículo 442 del Acuerdo No. 017 de 2007²⁰, posición que se apoya en los argumentos que se transcriben a continuación:

²⁰ Los artículos 397 y 442 del Acuerdo No. 017 de 2007 “Por el cual se actualiza el Estatuto de Rentas para el Municipio de Chimichagua Cesar”, establecen: **“ARTÍCULO 397.- CORRECCIONES QUE DISMINUYAN EL VALOR A PAGAR O AUMENTEN EL SADO A FAVOR.** Para corregir las declaraciones tributarias, disminuyendo el valor a pagar o aumentando el saldo a favor, se elevará solicitud a la administración tributaria dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración. La administración debe practicar la liquidación oficial de corrección, dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de la solicitud en debida forma; si no se pronuncia dentro de este término, el proyecto de corrección sustituirá a la declaración inicial. La corrección de las declaraciones a que se refiere este artículo no impide la facultad de revisión, la cual se contará a partir de la fecha de la corrección o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud según sea el caso. Cuando no sea procedente la corrección solicitada, el contribuyente será objeto de una sanción equivalente al 20% del pretendido menor valor a pagar o mayor saldo a favor, la que será aplicada en el mismo acto mediante el cual se produzca el rechazo de la solicitud por improcedente. Esta sanción se disminuirá a la mitad, en el caso de que con ocasión del recurso correspondiente sea aceptada y pagada. La oportunidad para presentar la solicitud se contará desde la fecha de la presentación, cuando se trate de una declaración de corrección. En concordancia con el Estatuto Tributario Nacional, Art. 589: **ARTÍCULO 442.- SANCIÓN POR CORRECCIÓN DE LAS DECLARACIONES.** Cuando los contribuyentes, responsables o agentes retenedores corrijan sus declaraciones tributarias deberán liquidar y pagar una sanción equivalente a: 1. El diez por ciento (10%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquella, cuando la corrección se realice antes de que se produzca el emplazamiento para corregir o auto que ordene visita de inspección tributaria. 2. El veinte por ciento (20%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquella, si la corrección se realiza después de notificado el emplazamiento para corregir o auto que ordene visita de inspección tributaria y antes de notificarle el requerimiento especial o pliego de cargos. **PARÁGRAFO PRIMERO.** Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, el monto obtenido en cualquiera de los casos previstos en los numerales anteriores, se aumentará en una suma igual al cinco por ciento (5%) del mayor valor a pagar o del menos saldo a su favor, según el caso, por cada mes o fracción de mes calendario transcurrido entre la fecha de la presentación de la declaración inicial y la fecha del vencimiento del plazo para declarar por el respectivo periodo, sin que la sanción total exceda del ciento por ciento (100%) del mayor valor a pagar del menor saldo a favor. **PARÁGRAFO SEGUNDO.** La sanción por corrección a las declaraciones se aplicará sin perjuicio de los intereses de mora, que se generen por los mayores valores determinados. **PARÁGRAFO TERCERO.** Para efectos del cálculo de la sanción de que trata este artículo, el mayor valor a pagar o menor saldo a favor que se genere en la corrección, no deberá incluir la sanción aquí prevista. **PARÁGRAFO**

"... Que GASES DEL CARIBE S.A. E.S.P. incurrió en un error a la hora de calcular la tarifa para la declaración y pago del impuesto de industria y comercio a favor del municipio de Chimichagua Cesar de la siguiente forma: Aplicó la tarifa de 8.5 X 100 cuando el artículo 54 del acuerdo 017 de 2007 o estatuto tributario municipal estableció la tarifa del 8.5 X 1000 lo cual generó una declaración del impuesto ERRADA en favor del municipio de Chimichagua Cesar, [. . .]

Que la empresa GASES DEL CARIBE S.A. E.S.P. de NIT 890.101.691-2 presentó oficio a la administración municipal recibido el 12 de agosto de 2016 por medio del cual solicita la aceptación del proyecto de corrección de declaración respecto de la inicial presentada (16 de febrero de 2016) del impuesto de industria y comercio y complementario (avisos y tableros) del periodo gravable 2015.

Que de conformidad al artículo 442 del estatuto tributario municipal establece que cuando los contribuyentes corrijan sus declaraciones tributarias, deberán liquidar y pagar una sanción, en el caso que nos ocupa estamos precisamente ante la solicitud de corrección de una declaración por haber incurrido GASES DEL CARIBE S.A. E.S.P. de NIT 890.101.691-2 en error como ya se explicó a la hora de haber aplicado la fórmula para liquidar el impuesto de industria y comercio y complementarios año gravable 2015 y que dicho error es de su exclusiva responsabilidad.

Que el estatuto de rentas municipales establece en su artículo 398 que solo excluye de responsabilidad a la hora de imponer una sanción que el mayor valor a pagar, o el menor saldo a favor obedezca a la rectificación de un error que proviene de diferencias de criterio o de apreciación entre la oficina de impuestos y el declarante evento que en el presente caso no ocurre pues está claro que al aplicar la fórmula de forma indebida a efectos de liquidar los impuestos fue responsabilidad exclusiva del declarante tal como lo anuncia el mismo en su escrito de solicitud de corrección de la declaración "resulta que GASES DEL CARIBE de forma inadvertida, aplicó en la declaración presentada con pago y cuya corrección se pretende, la tarifa del ocho coma cinco por ciento (8.5%), en vez de la tarifa de ocho coma cinco por mil (8.5 X 1000) prevista en el acuerdo 17 de 2017.

Que revisado de fondo el oficio de 3 de junio de 2016, emanado de la secretaría de hacienda, la administración municipal conceptúa de acuerdo al análisis de fondo efectuado al mismo, que es procedente acceder a la solicitud de corrección de la declaración inicial los saldos que serán reintegrados conforme al PAC, así mismo se hace énfasis en que el periodo en el que el retenedor efectuó el respectivo reintegro, descontará este valor de las retenciones por concepto del impuesto de industria y comercio y complementarios pendientes de declarar y consignar al municipio.

En mérito de lo expuesto

RESUELVE

ARTÍCULO PRIMERO: revóquese en su totalidad el contenido del oficio de fecha 3 de junio de 2016 emanado de la secretaría de Hacienda Municipal cuyo destinatario era GASES DEL CARIBE S.A. E.S.P.

ARTICULO SEGUNDO: Acéptese el proyecto de corrección de declaración presentado por GASES DEL CARIBE S.A. E.S.P. recibido el 12 de agosto de 2016) respecto de su declaración inicial del impuesto de industria y comercio y complementarios (avisos y tableros) año gravable 2015, en consecuencia reintégrese los valores declarados y pagados en exceso a favor de GASES DEL CARIBE S.A. E.S.P.

ARTICULO SEGUNDO: Sanciónese a GASES DEL CARIBE S.A. E.S.P. de NIT 890.101.691-2 con el 10% del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor.

CUARTO. La sanción de que trata el presente artículo no es aplicable a la corrección de que trata el artículo 181. En concordancia con el Estatuto Tributario Nacional, Art. 644."

conforme a lo expuesto en la parte motiva [. . .] -Se subraya y sombrea por fuera del texto original- [sic para lo transcrito]

El tenor literal del acto demandado parcialmente deja en evidencia las siguientes inconsistencias:

- (i) Pese a que ninguna sanción puede imponerse sin que previamente se haya escuchado al presunto trasgresor de la norma y se le haya permitido controvertir y aportar las pruebas que obren en su favor, principio reiterado por la H. Corte Constitucional al analizar la constitucionalidad de las normas que presuntamente sirvieron de fundamento al municipio de Chimichagua para imponer la sanción que aquí se discute, en este caso ni siquiera se le advirtió a la empresa que el "rechazo" de la primera solicitud de corrección sería considerada como fundamento para sancionar, menos aún se emitió el respectivo pliego de cargos en forma previa a emitir el acto, lo que conlleva la vulneración del derecho al debido proceso administrativo sancionatorio, así como la procedencia de anular el acto administrativo demandado en lo que concierne a la imposición de la sanción por "corrección improcedente".
- (ii) Pese a que en la parte motiva se indica que se acepta el proyecto de corrección de declaración presentada por GASES DEL CARIBE S.A. E.S.P. el 12 de agosto de 2016, por haber incurrido la demandante en un yerro al aplicar la tarifa, se desatiende el contenido de la declaración para "insinuar" que como consecuencia de la enmienda aceptada, el impuesto a pagar se incrementa y/o el saldo a favor se reduce, lo que es contrario a la realidad pues lo que genera es una reducción sobre el impuesto a pagar con el consecuente incremento del saldo a favor, supuesto respecto del cual el legislador no previó como consecuencia la imposición de sanción alguna, salvo que la solicitud inicial de corrección fuese rechazada por improcedente, lo que permite inferir que la administración incurrió en las irregularidades descritas en la demanda en lo que se refiere a la vulneración del principio de legalidad tributaria y la causal de anulación de falsa motivación.
- (iii) Dada la dificultad para enmarcar la conducta reprochada en la parte resolutive del acto, la administración se ve avocada a determinar la sanción en un monto equivalente al 10% "[d]el mayor valor a pagar o del menor saldo a favor", lo que se insiste es contrario a lo ocurrido en el caso analizado y reafirma la falsa motivación en que incurrió quien emitió el acto.
- (iv) En un esfuerzo de la administración municipal por encausar la sanción en la conducta sancionable de haber sido previamente rechazada la primera solicitud de corrección de la declaración (lo que si bien "formalmente" es cierto, no puede aceptarse por las razones ya expuestas), tan sólo en el último párrafo de las consideraciones se hace mención a ese primer escrito, para precisar que al revisarlo nuevamente, esta vez "de fondo", se estima procedente acceder a la solicitud de corrección de la declaración inicial, por lo que procede el reintegro de los valores pagados en exceso, argumento que sirve de fundamento para revocar la referida comunicación, acoger la corrección propuesta e imponer sanción por corrección de la declaración, que no es claro por qué se impone, lo que deja en evidencia una falta o carencia de motivación como modalidad de la causal de anulación de falsa motivación.
- (v) En el ordinal segundo "segundo" de la parte resolutive se indica que se impone sanción equivalente al 10% "[d]el mayor valor a pagar o del menor saldo a favor", conforme a lo expuesto en la parte motiva del acto, que no consigna las razones de procedencia de la sanción, por lo que debe hacerse un esfuerzo interpretativo

para tratar de esclarecer qué motivó a la administración, situación que conlleva la vulneración de los derechos de contradicción y defensa del contribuyente, tal y como se expone *in extenso* en otro cargo de la demanda.

En contra de esta decisión la empresa demandante interpuso oportunamente recurso de reposición el 12 de diciembre de 2016, radicada ante la administración municipal el 13 de diciembre del mismo año, escrito en el cual advirtió sobre la violación del derecho al debido proceso en la imposición de la sanción liquidada por el ente territorial al aceptar la corrección de la declaración, al haber sancionado por una conducta no prevista en la ley como sancionable.

Mediante Resolución No. 654 de 27 de junio de 2017 *"Por medio de la cual se resuelve un recurso de reposición, se cruza el impuesto de Industria y Comercio y se hace un pago parcial a la empresa GASES DEL CARIBE S.A. E.S.P. NIT 890.101.691-2"*, el municipio de Chimichaguá se limitó a indicar:

"... Que en aras de resolver de fondo la apelación presentada y estudiado el plenario del proceso se acreditó que efectivamente la empresa GASES DEL CARIBE S.A. E.S.P. de Nit 890.101.691-2 (fl 19) incurrió en error al presentar la declaración del impuesto de industria y comercio por las actividades realizada por la compañía para el periodo 2015, tal como consta en la solicitud de corrección de declaración de fecha 4 de agosto de 2016 presentada por la misma empresa GASES DEL CARIBE S.A. E.S.P. Nit 890.101.691-2 con el asunto "Segunda solicitud de corrección de declaración de impuesto de industria y comercio y complementarios (ICA) y consecuente devolución de pago en exceso".

Que al haber sido corregida la declaración del impuesto de industria y comercio por las actividades realizada por la compañía para el periodo 2015, queda un saldo a favor de GASES DEL CARIBE S.A. E.S.P. de Nit 890.101.691-2. Que el municipio debe revertir al contribuyente.

Que el Municipio de Chimichagua Cesar acordó cruzar el impuesto de industria y comercio de la vigencia 2016 como parte de pago de los dineros cancelados en exceso por GASES DEL CARIBE S.A. E.S.P. de Nit 890.101.691-2 en monto de DOCE MILLONES NOVECIENTOS OCHENTA Y CUATRO MIL PESOS \$12.984.000.

Que al municipio de Chimichagua le asiste el interés de abonar a los dineros cancelados en exceso a GASES DEL CARIBE S.A. E.S.P. Nit 890.101.691-2. [...]"-sic-

De la transcripción parcial del acto (lo que continúa es la parte resolutive), se desprende que al resolver el recurso interpuesto la administración municipal de nuevo hizo caso omiso a los argumentos expuestos y se centró en la forma de justificar qué parte del pago en exceso hecho por GASES DEL CARIBE S.A. E.S.P. se aplicaría para cancelar el impuesto de industria y comercio y complementarios de la vigencia 2016 por valor de \$12.984.000; pagar la sanción por corrección improcedente liquidada en la Resolución No. 1485 de 2016, realizar un "abono" a lo adeudado a la empresa por valor de \$23.253.000 y liquidar la obligación a su cargo pendiente de reintegro a la contribuyente en la suma de \$150.000.000, en abierto desconocimiento del derecho al debido proceso que se encuentra desconocido en exceso en la actuación sometida a revisión de esta Corporación.

Llama especialmente la atención de la Sala que el municipio haya actuado con tanta negligencia y desconocimiento de los principios en que se funda el Estado de derecho, en procura de evitar devolver la suma pagada en exceso por el contribuyente que incurrió en error al aplicar la tarifa del impuesto, sin tomar en

consideración los perjuicios que tal proceder podría conllevar para los recursos del ente territorial.

En consecuencia, se accederá a declarar la nulidad parcial de los actos demandados en lo que se refiere a la sanción impuesta por "corrección improcedente" por haber prosperado el primer cargo propuesto, y como consecuencia de ello se reconocerán plenos efectos a la primera solicitud de corrección para contabilizar el término máximo de los seis meses siguientes con los que contaba la administración para emitir el acto de aprobación de la corrección, que en este caso se entiende transcurrió entre el 27 de mayo de 2016 (día siguiente al de la radicación de la solicitud en la administración municipal) y el 26 de noviembre de ese mismo año, al vencimiento del cual se debe entender que fue acogida la corrección en aplicación de la presunción establecida en el artículo 589 del ETN, leída en concordancia con lo previsto en el artículo 442 del Acuerdo 017 de 2007 del municipio de Chimichagua.

Esta precisión cobra especial relevancia si se tiene en cuenta que en la demanda se solicita que como consecuencia de la declaratoria de nulidad parcial de los actos y a título de restablecimiento del derecho se ordene al municipio de Chimichagua que devuelva a GASES DEL CARIBE S.A. E.S.P., en forma inmediata, real y efectiva, la suma de \$206.930.000 que pagó en exceso con ocasión de la presentación de la declaración del impuesto de industria y comercio y complementarios de la vigencia 2015, más los intereses de mora causados desde el 20 de febrero de 2017 (primer día hábil siguiente al vencimiento de los 50 días previstos en la ley para realizar la devolución) hasta el momento en que se efectúe el pago, a la tasa y en la forma prevista en los artículos 863 y 864 del ETN²¹, deduciéndose únicamente el monto del mismo impuesto correspondiente a la vigencia 2016 cuya compensación se acepta en la demanda, con lo cual el monto a devolver se reduciría a la suma de \$193.946.000.

Al respecto, se debe indicar que el H. Consejo de Estado ya ha tenido oportunidad de revisar solicitudes como la invocada en las pretensiones de la demanda, cuando como consecuencia de la declaratoria de nulidad de la actuación de la administración tributaria queda un saldo susceptible de ser devuelto o reintegrado al contribuyente, precisando sobre su procedencia:

"... Respecto de la orden de devolución prevista en el numeral tercero de la parte resolutiva de la sentencia de primera instancia, la Sala advierte que esta no es procedente como consecuencia de la nulidad de los actos administrativos demandados, porque en virtud del inciso segundo del artículo 589 del ET, incluso, en casos como el presente, en el que el proyecto de corrección sustituye a la declaración inicial, a la Administración le sigue asistiendo la facultad de revisión, que se realizará sobre la declaración de corrección del respectivo impuesto. Al respecto, la Sala ha dicho lo siguiente:

²¹ "ARTÍCULO 863. INTERESES A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE. <Artículo modificado por el artículo 12 de la Ley 1430 de 2010. El nuevo texto es el siguiente:> Cuando hubiere un pago en exceso o en las declaraciones tributarias resulte un saldo a favor del contribuyente, sólo se causarán intereses corrientes y moratorios, en los siguientes casos: Se causan intereses corrientes, cuando se hubiere presentado solicitud de devolución y el saldo a favor estuviere en discusión, desde la fecha de notificación del requerimiento especial o del acto que niegue la devolución, según el caso, hasta la ejecutoria del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor. Se causan intereses moratorios, a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación. En todos los casos en que el saldo a favor hubiere sido discutido, se causan intereses moratorios desde el día siguiente a la ejecutoria del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor, hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación. ARTÍCULO 864. TASA DE INTERES PARA DEVOLUCIONES. <Artículo modificado por el artículo 166 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> El interés a que se refiere el artículo anterior, será igual a la tasa de interés prevista en el artículo 635 del Estatuto Tributario. <Inciso adicionado por el artículo 38 de la Ley 1430 de 2010. El nuevo texto es el siguiente:> Los intereses corrientes se liquidarán a una tasa equivalente al interés bancario corriente certificado por la Superintendencia Financiera de Colombia; para la liquidación de los intereses moratorios, se descontará el término del plazo originario para devolver no utilizado por la administración a la fecha del rechazo total o parcial del saldo a favor."

La ilegalidad del rechazo de la solicitud de corrección implica que debe aceptarse el proyecto de modificación del tributo presentado por la actora, por no haberse controvertido los requisitos formales que condicionan su procedencia y, como consecuencia de ello, desaparece el supuesto de hecho de la sanción por corrección.

Sumado a ello, es importante advertir que en el análisis de legalidad de los actos que niegan la solicitud de corrección no hay lugar a emitir juicios de fondo en cuanto a la determinación del impuesto, precisamente, por cuanto fueron proferidos en el marco del procedimiento de corrección en el que por disposición legal solo es dable verificar el cumplimiento de los requisitos formales previstos para la modificación del tributo.

Es importante aclarar que el hecho de que el procedimiento de corrección sea procedente, no obsta para que la Administración ejerza sus facultades de fiscalización y verifique si la determinación del impuesto de industria y comercio se ajusta a las disposiciones legales que regulan la materia.

Adicional a lo anterior, se observa que los contribuyentes podrán acceder a la devolución de los pagos en exceso o de no lo debido, por concepto de obligaciones tributarias, para lo cual, se debe seguir el procedimiento que se aplica para las devoluciones de saldos a favor [art. 850 del ET²²], es decir, el interesado deberá solicitar la devolución y la Administración deberá devolver, previas las compensaciones a que haya lugar, en el término legal previsto para tal fin [art. 855 ib]; procedimiento que no se ha seguido en este caso, motivo por el cual, se revocará el numeral tercero de la parte resolutive de la sentencia apelada, que ordenó la devolución de \$77.295.000 por concepto de mayor valor pagado por ICA del año 2010. . . .²³ -Se subraya y sombrea por fuera del texto original-

De donde es claro que esta Corporación no podrá ordenar a título de restablecimiento del derecho que el municipio de Chimichagua efectúe de manera inmediata, real y efectiva la devolución del pago en exceso realizado por GASES DEL CARIBE S.A. E.S.P., aún reconociendo que en este caso la facultad de fiscalización de la administración ya se encuentra más que caduca si se tiene en cuenta que ésta sólo se puede ejercer al vencimiento de los dos años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar, la presentación de la declaración si se realizó en forma posterior, o se haya aprobado o se entienda aprobada la solicitud de corrección del contribuyente, que en este caso, conforme a las precisiones ya hechas, en principio venció el 26 de noviembre de 2018, pero dado que se cuestionó su legalidad en sede judicial tan sólo se puede entender que operará en el momento en que la decisión quede en firme.

Además, no puede la Sala desconocer que para que procediera la orden de devolución en los términos requeridos en la demanda, habría sido necesario que la solicitud de devolución se hubiese presentado con posterioridad a la aceptación de la solicitud de corrección, no obstante, en este caso se presentó junto con la solicitud de corrección, tal vez en procura de generar en forma simultánea a la aceptación del proyecto de enmienda, la contabilización del término previsto para el estudio de la solicitud de devolución; lo que tampoco puede aceptarse a la luz de la normatividad tributaria vigente para ese momento, lo que reafirma la solicitud de denegar las demás pretensiones incoadas en la demanda.

²² "ARTÍCULO 850.- DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. <Artículo modificado por el artículo 49 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá devolver oportunamente a los contribuyentes, los pagos en exceso o de lo no debido, que éstos hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago, siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor. [. . .]" En el mismo sentido, el Acuerdo No. 017 de 2007 del municipio de Chimichagua prevé: "ARTÍCULO 656.- DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR.- Los contribuyentes de los tributos administrados por la Administración Tributaria Municipal, podrán solicitar la devolución o compensación de los saldos a favor originados en las declaraciones, en pagos en exceso o de lo no debido, de conformidad con el trámite señalado en los artículos siguientes. En todos los casos, la devolución de saldos a favor se efectuará una vez compensadas las deudas y obligaciones de plazo vencido del contribuyente. En el mismo acto que ordene la devolución, se compensarán las deudas y obligaciones a cargo del contribuyente, En concordancia con el Estatuto Tributario Nacional, Art. 850-4. [. . .]"

²³ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia de 20 de febrero de 2017. Proceso No. 05001-23-33-000-2013-00758-01 (radicado interno 20960). Magistrado Ponente dr. Jorge Octavio Ramírez.

4.4.- COSTAS.-

Finalmente, se condena en costas y agencias de derecho, las cuales se causan objetivamente para la parte vencida, y serán liquidadas por la Secretaría de la Corporación, en aplicación del artículo 188 del CPACA y 365 del C.G.P.

DECISIÓN.-

Por lo expuesto, esta Sala de Decisión del TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DEL CESAR, administrando Justicia en nombre de la República de Colombia y por Autoridad de la Ley,

RESUELVE:

PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de las Resoluciones Nos. 1485 del 29 de noviembre de 2016 y 654 del 27 de junio de 2017, en cuanto se refiere a la imposición de la sanción por corrección de la declaración del impuesto de industria y comercio y complementarios de la vigencia 2015, de acuerdo con las consideraciones expuestas como fundamento de la decisión.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho declarar que la empresa GASES DEL CARIBE S.A. E.S.P. tiene derecho a la devolución de la suma pagada en exceso en la declaración del impuesto de industria y comercio y complementarios de la vigencia 2015, del cual procede deducir el monto que por concepto del mismo impuesto aplicó el municipio de Chimichagua para la vigencia 2016.

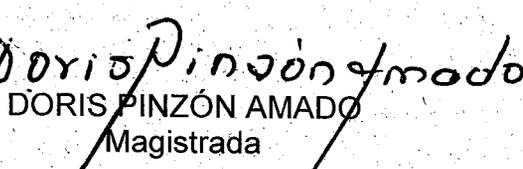
TERCERO: Negar las demás pretensiones incoadas en la demanda, por las razones expuestas en esta providencia.

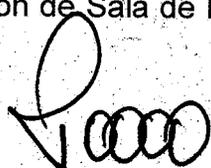
CUARTO: Abstenerse de condenar en costas y agencias de derecho al municipio de Chimichagua, conforme a lo expuesto en la parte motiva.

QUINTO: En firme esta decisión, por Secretaría procédase al archivo del expediente, previa devolución de los remanentes de gastos del proceso si a ello hubiere lugar.

ANÓTESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

Este proveído fue discutido y aprobado en reunión de Sala de Decisión efectuada en la fecha. Acta No. 147


DORIS PINZÓN AMADO
Magistrada


JOSÉ ANTONIO APONTE OLIVELLA
Magistrado

ÓSCAR IVÁN CASTAÑEDA DAZA
Presidente
(Ausente con permiso)