



CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., cuatro (4) de febrero de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 08001233300020120048601 (20979)

Actor: PROMOTORA HOTEL DANN CARLTON BARRANQUILLA S.A.

NIT 802019166-7

Demandado: DISTRITO ESPECIAL, INDUSTRIAL Y PORTUARIO DE BARRANQUILLA

Asunto: impuesto de espectáculos públicos tercer periodo año gravable 2011

FALLO



La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 17 de enero de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que negó las pretensiones de la demanda y la condena en costas.

ANTECEDENTES

El 14 de enero de 2011, la Promotora Hotel Dann Carlton Barranquilla S.A. celebró con dos empresarios un contrato para la explotación conjunta del evento “Carnaval Internacional Dann Carlton 2011”¹.

El 14 de febrero de 2011, el Hotel solicitó a la Secretaría de Gobierno de Barranquilla los permisos necesarios para la realización del mencionado evento, que se llevaría a cabo los días 5 y 6 de marzo de 2011².

El 2 de marzo de 2011, el Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla concedió al Hotel el permiso solicitado³.

El 5 de abril de 2011, el Distrito de Barranquilla profirió el emplazamiento para declarar el impuesto unificado de espectáculos públicos, correspondiente al tercer periodo del año gravable 2011, por la realización del “Carnaval Internacional Dann Carlton 2011”⁴.

¹ Folios 154 a 160

² Folio 114

³ Folio 134

⁴ Folios 116 a 117



Por el periodo en mención, mediante Liquidación de Aforo GGI-FI-LA-00001-11 de 26 de agosto de 2011, notificada al día siguiente, el Distrito liquidó a la actora el impuesto unificado de espectáculos públicos por \$249.400.000 y le impuso sanción por no declarar por \$1.247.000⁵.

Con fundamento en la liquidación de aforo, mediante Resolución por incumplimiento de pago GGI-FI-RI N° 0001-11, notificada el 30 de agosto de 2011, el Distrito de Barranquilla declaró el incumplimiento de la obligación de declarar y pagar el impuesto unificado de espectáculos públicos por la realización del CARNAVAL INTERNACIONAL y ordenó hacer efectiva “la garantía” por \$10.000.000, prestada por un tercero para respaldar el pago del tributo. Asimismo, dispuso continuar el trámite en relación con el valor faltante del impuesto y la sanción por no declarar, por un total de \$250.647.000, que corresponde al total del impuesto determinado oficialmente y la sanción por no declarar⁶.

El 23 de septiembre de 2011, la actora interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación de aforo y la resolución de incumplimiento de pago⁷.

El 13 de diciembre de 2011, la actora le reiteró al Distrito de Barranquilla que resolviera el recurso de reconsideración contra la resolución de incumplimiento de pago⁸.

⁵ Folios 31 a 33

⁶ Folios 34 a 37

⁷ Folios 51 a 60



Por oficio de 15 de diciembre de 2011, el Distrito de Barranquilla le informó que todavía estaba en tiempo para decidir⁹.

Por Resolución GGI-DT-RS 00194 de 15 de mayo de 2012, el Distrito de Barranquilla confirmó en reconsideración la liquidación de aforo. Sin embargo, no se pronunció sobre la resolución de incumplimiento de pago¹⁰.

DEMANDA

La **PROMOTORA HOTEL DANN CARLTON S.A.**, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011, formuló las siguientes pretensiones:

PRIMERA: Declárese (sic) nula la **LIQUIDACIÓN OFICIAL DE AFORO No. GGI-FI-LA-00001-11** de fecha agosto 26 de 2011, proferida por la Gerencia de Gestión de Ingresos de la Secretaría de Hacienda del Distrito de Barranquilla, mediante la cual se liquidó oficialmente a **PROMOTORA HOTEL DANN CARLTON BARRANQUILLA S. A.**, el impuesto de espectáculos públicos del periodo gravable 2011(3). (Anexo No. 3)

⁸ Folios 225 a 227

⁹ Folios 230 y 231

¹⁰ Folios 38 a 48



SEGUNDA: Igualmente, en razón de su vinculación con los anteriores actos administrativos, declárese (sic) nula la **RESOLUCIÓN POR INCUMPLIMIENTO DE PAGO No. GGI-FI-RI-0001-11 de fecha agosto 26 de 2011**, proferida por la Gerencia de Gestión de Ingresos de la Secretaría de Hacienda del Distrito de Barranquilla, notificada el 30 de agosto de 2011, en la que se declaró el incumplimiento de la obligación de pagar el impuesto de espectáculos públicos y hacer efectiva la garantía presentada. (Anexo No. 4)

TERCERA: Declárese (sic) nula la **RESOLUCIÓN No. GGI-DT-RS-00194 de fecha mayo 15 de 2012**, proferida por la Gerencia de gestión de Ingresos de la Secretaría de Hacienda del Distrito de Barranquilla, notificada el 6 de julio de 2012, por la cual se falló el recurso de Reconsideración interpuesto por **PROMOTORA HOTEL DANN CARLTON BARRANQUILLA S. A.**, confirmando la Liquidación Oficial de Aforo No. GGI-FI-LA-00001-11 de fecha agosto 26 de 2011 y se omitió pronunciarse sobre la Resolución por Incumplimiento de Pago No. GGI-FI-RI-0001 de fecha agosto 26 de 2011. (Anexo No. 5)

CUARTA: Como consecuencia de las anteriores declaraciones y a título de **RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**, solicito se declare que **PROMOTORA HOTEL DANN CARLTON BARRANQUILLA S. A.**, no es contribuyente del impuesto de espectáculos públicos por la realización del evento “Carnaval Internacional 2011” efectuado los días 5 y 6 de marzo de 2011 y en consecuencia por no estar obligado a presentar declaración tributaria alguna por ese concepto no se le puede declarar el incumplimiento de la obligación formal de declarar y pagar dicho impuesto.

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:



- Artículos 29 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 137 y 138 de la Ley 1437 de 2011.
- Artículos 683, 719 y 742 del Estatuto Tributario.
- Artículos 81, 226 y 277 del Acuerdo Distrital 30 de 2008.
- Artículos 81, 260 y 311 del Decreto Distrital 180 de 2010.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Illegalidad del tributo

Los actos administrativos demandados están fundamentados en un tributo creado por el Distrito de Barranquilla sin autorización legal.

En efecto, el artículo 79 del Acuerdo 30 de 2008 dispuso la unificación del impuesto de espectáculos públicos¹¹, y del impuesto de espectáculos públicos con destino al deporte¹². No obstante, la facultad de unificar tributos está reservada al legislador.

En consecuencia, el impuesto determinado en los actos demandados viola el principio de legalidad tributaria, contenido en el artículo 338 de la Constitución Política.

¹¹ Establecido en el artículo 7 de la Ley 12 de 1932.

¹² A que se refieren los artículos 4 de la Ley 47 de 1968, 9 de la Ley 30 de 1971 y 77 de la Ley 181 de 1995.



El Hotel no es sujeto pasivo del impuesto de espectáculos públicos

En el año 2011, el Hotel celebró con los empresarios Cristian Sanjuan Bonilla y José Jaramillo Marín el contrato de explotación del “Carnaval Internacional Hotel Dann Carlton Barranquilla”, que se desarrolló en las instalaciones del Hotel.

Sin embargo, la boletería era responsabilidad de los empresarios y lo recaudado era en favor de estos. Como contraprestación económica el Hotel recibía \$10.000 por cada boleta vendida hasta la boleta 3000, y a partir de la boleta 3001, recibía \$10.000 más el 10% de cada boleta vendida.

A pesar de que se demostró que el manejo de la taquilla y el pago del tributo vinculado al espectáculo público era responsabilidad de los empresarios, como en años anteriores, y durante el 2012, el Distrito dirigió el proceso de aforo contra el Hotel.

Violación del debido proceso y del derecho de defensa

El artículo 277 del Acuerdo 30 de 2008 dispone que en los procesos de determinación tributaria el Distrito aplicará el procedimiento establecido en los



artículos 715 a 719-2 del Estatuto Tributario, en concordancia con los artículos 221 y 224 del citado acuerdo.

El artículo 716 del E.T. establece la sanción por no declarar, previo emplazamiento para declarar. Por su parte, el artículo 717 del mismo estatuto prevé que, agotado el anterior procedimiento, dentro de los 5 años siguientes al vencimiento del término para declarar, la Administración podrá determinar la obligación tributaria mediante liquidación de aforo. Es decir, primero se impone sanción y luego se profiere liquidación de aforo.

Sin embargo, el artículo 226 del Acuerdo 30 de 2008 señala que la liquidación de aforo y la sanción por no declarar se determinarán en el mismo acto.

Así, existe una contradicción entre los artículos 226 y 277 del referido acuerdo, por lo que conforme con el artículo 5 numeral 2 de la Ley 57 de 1887 se debe aplicar el artículo 277, puesto que es posterior.

Además, en el emplazamiento para declarar no se precisó que la sanción y el aforo se imponían en el mismo acto, para que desde el principio el contribuyente supiera las reglas que utilizaría la Administración. Tampoco se cuantificó el monto de la sanción que se impondría ni se profirió pliego de cargos, por lo que se vulneró el derecho de defensa de la demandante.



Expedición irregular de los actos demandados y ausencia o falsa motivación

El Consejo de Estado ha precisado que para que los actos administrativos sean válidos y obligatorios deben fundamentarse en motivos ciertos, completos, pertinentes y que tengan el mérito suficiente para justificar la decisión tomada¹³.

En el presente asunto, el emplazamiento para declarar no está motivado. Además, los actos demandados están falsamente motivados.

En efecto, en el emplazamiento para declarar no se expusieron con claridad los fundamentos jurídicos que respaldaban la actuación, ni se precisaron los hechos demostrados ni los medios probatorios utilizados. El acto se limitó a transcribir la normativa relacionada con la competencia del funcionario que lo firmó y solo enunció el hecho generador y la tarifa del impuesto.

El emplazamiento para declarar dedujo que la actora tiene el deber de declarar porque no reposa en los archivos de la Administración una declaración tributaria presentada por ella. El acto no hizo mención a las actas de inspección y verificación de 5 y 6 de marzo de marzo de 2011, que sirvieron de fundamento para proferir la liquidación de aforo.

¹³ Sentencia de 1 de mayo de 2005, exp. 13904, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié



Asimismo, en los actos demandados no se demostró la calidad de sujeto pasivo de la actora. La única prueba que tuvo en cuenta el Distrito fueron unas actas de inspección que acreditan que el evento se realizó en las instalaciones del Hotel y que los empresarios eran los responsables del evento.

De otra parte, mientras el fundamento normativo de la liquidación de aforo eran los artículos 311 del Decreto 180 de 2010 (que compiló el Acuerdo 30 de 2008) y 717 del Estatuto Tributario, la resolución que resolvió el recurso de reconsideración contra dicho acto se fundamentó en los artículos 303 a 307 del Acuerdo 22 de 2004, norma que no estaba vigente para la época de los hechos, pues solo rigió hasta el 31 de diciembre de 2008.

El verdadero fundamento normativo del proceso de aforo es el Acuerdo 30 de 2008, por lo que al sustentar los actos preparatorios y definitivos en un acuerdo que no estaba vigente la Administración incurrió en falsa motivación y en violación de las normas en que debería fundarse.

Además, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración contra la liquidación de aforo se expresaron nuevos argumentos y se mencionaron nuevas pruebas que la actora no pudo controvertir. En efecto, en el mencionado acto se hizo mención por primera vez al memorial del gerente del Hotel de 15 de febrero de 2011, en el que se solicitaron los permisos necesarios para la realización del evento. Asimismo se mencionó el certificado de existencia y representación legal de la actora y el acta de 21 de febrero de 2011, que le otorgó permiso para llevar a cabo el evento.



De otra parte, a pesar de que el recurso de reconsideración se interpuso tanto contra la liquidación de aforo como contra la resolución de incumplimiento de pago, que está íntimamente ligada a la liquidación de aforo, la resolución que resolvió el recurso no se pronunció sobre el acto de incumplimiento de pago ni justificó esa omisión.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El demandado propuso la excepción de falta de causa para pedir porque el demandante sí es el responsable del tributo.

En lo de fondo, se opuso a las pretensiones de la demanda, así ¹⁴:

Ilegalidad del tributo

No es cierto que con la unificación de los dos impuestos de espectáculos públicos se haya creado un nuevo tributo sin autorización legal, pues lo que dispuso el artículo 79 del Acuerdo 30 de 2008 fue la unificación del recaudo de dos impuestos diferentes: el de espectáculos públicos y el de espectáculos públicos con destino al deporte. Lo anterior garantiza el principio de eficiencia, previsto en el artículo 363 de la Constitución Política.

¹⁴ Folios 103 a 113



Incluso sobre el supuesto de que el Distrito de Barranquilla creó un solo tributo, no podría anularse el Acuerdo, pues no se instauró el medio de control de nulidad (artículo 137 de la Ley 1437 de 2011). Además, de acuerdo con los principios de justicia rogada y de congruencia no puede concederse más de lo pedido.

De otra parte, en el recurso de reconsideración la actora no cuestionó la legalidad del tributo, por lo que no puede hacerlo en esta instancia, pues no se puede solicitar en vía judicial lo que no se solicitó en vía gubernativa.

El Hotel no es sujeto pasivo del impuesto de espectáculos públicos

El contrato firmado entre la demandante y los empresarios no afecta la facultad de fiscalización de la Administración, pues no es oponible a terceros. Además, quien solicitó el permiso para el evento y se responsabilizó por el pago del tributo fue el Hotel. Por esa razón, el 14 de febrero de 2011 constituyó una garantía de \$10.000.000.

Asimismo, en el contrato de explotación conjunta del “Carnaval Internacional Dann Carlton” la actora era parte del contrato y, por ende, responde solidariamente por el pago del tributo, con los empresarios.

Contrario a lo sostenido por la demandante, el acta de inspección y verificación de 5 de marzo de 2011 no dice quién es el responsable del impuesto. Lo que consta en



dicha acta es que los empresarios organizadores del evento atendieron la visita, sin que ello les confiera la calidad de deudores tributarios.

Además, en el acta de 6 de marzo de 2011 consta que quien atendió la visita no aparece como empresario en el contrato de explotación conjunta del evento, lo que prueba la informalidad de dichas actas, pues podía ser firmada por cualquier persona distinta al organizador, empresario o responsable del tributo.

Violación del debido proceso y del derecho de defensa

A la actora se le garantizó el debido proceso porque tuvo la oportunidad de interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación de aforo y este le fue resuelto. Cosa distinta es que se le haya resuelto desfavorablemente.

No es cierto que el emplazamiento para declarar no cuantificó la sanción por no declarar, pues desde las actas de inspección se estableció como base de esta, la suma de \$1.247.000.000, que son los ingresos generados por el evento. Sobre dicha base, en la liquidación de aforo se liquidaron los dos impuestos de manera separada por \$124.700.000 cada uno y la sanción por \$1.247.000, para un total de \$250.647.000.

Expedición irregular de los actos demandados



Contrario a lo sostenido por la demandante, el emplazamiento para declarar estuvo motivado, pues se hizo mención a la normativa aplicable y a los supuestos fácticos.

Igualmente, la liquidación de aforo estuvo debidamente motivada en cuanto a oportunidad, fundamentos de hecho y de derecho, conforme lo establece el artículo 719 del Estatuto Tributario. También se fundamentó en el Decreto 180 de 2010 y las normas pertinentes del Estatuto Tributario Nacional.

La actora es la responsable del impuesto, dado que está demostrado que fue a esta a quien se le concedió el permiso para desarrollar el carnaval. Además, era socia de los empresarios, por lo que no se trata de una simple arrendadora del local para un evento, sino de una verdadera contribuyente.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda, con base en lo siguiente¹⁵:

La Ley 12 de 1932 estableció un impuesto del 10% sobre el valor de cada boleta de entrada a espectáculos públicos y por cada boleta o tiquete de apuesta en toda clase de juegos permitidos o de cualquier otro sistema de repartición de sorteos.

¹⁵ Folios 453 a 489



La Ley 33 de 1968, reglamentada por el Decreto 057 de 1969, cedió el tributo a los municipios y al Distrito de Bogotá, a partir del 1 de enero de 1969, y le otorgó a dichos entes la facultad de organizar y asumir oportunamente su administración y recaudo.

Por su parte, el impuesto de espectáculos públicos con destino al deporte, previsto en los artículos 4 de la Ley 47 de 1968, 9 de la Ley 30 de 1971 y 77 de la Ley 181 de 1995, corresponde al 10% del valor de la correspondiente entrada al espectáculo, incluidos los demás impuestos indirectos que hagan parte de dicho valor.

Es de anotar que el artículo 79 del Acuerdo 30 de 2008 dispuso que los citados impuestos se cobrarán unificadamente en el Distrito de Barranquilla.

El argumento de que con la mencionada unificación se creó un nuevo tributo sin autorización legal, no es procedente por el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, pues no es la vía procesal adecuada. Además, el Acuerdo 30 de 2008 goza de presunción de legalidad, pues no ha sido anulado por la Jurisdicción.



Por consiguiente, la forma en que se cobra el impuesto unificado de espectáculos públicos tiene plena vigencia y, por ello, la Administración está facultada para exigir su pago, como ocurrió en el presente asunto.

De otra parte, el Decreto 180 de 2010, compilatorio del Acuerdo 30 de 2008, dispone que el hecho generador del impuesto unificado de espectáculos públicos está constituido por la realización, en forma permanente u ocasional, de todo espectáculo público, deportivo o de cualquier otra índole, en el Distrito de Barranquilla.

A su turno, el artículo 81 del citado decreto establece que son sujetos pasivos del impuesto todas las personas naturales o jurídicas responsables de espectáculos públicos en el Distrito de Barranquilla.

El hecho de que el Hotel hubiera solicitado el permiso para la realización del evento y este le hubiera sido concedido, lo hace responsable y sujeto pasivo del tributo. Además, el evento se desarrolló en las instalaciones del Hotel.

No se configuró la violación del debido proceso por haberse impuesto la sanción por no declarar y la liquidación de aforo en el mismo acto, pues el Distrito dio aplicación al artículo 716 del Estatuto Tributario, que establece que vencido el término que otorga el emplazamiento de que trata el artículo anterior, sin que se hubiere presentado la declaración respectiva, la Administración procederá a imponer la sanción por no declarar.



En cumplimiento del artículo 224 del Decreto 180 de 2010, por Resolución GGI-FI-RI N°. 00001-11 de 26 de agosto de 2011, la Administración declaró el incumplimiento de la obligación de declarar y pagar el impuesto.

De otra parte, no se configura la ausencia de motivación del emplazamiento para declarar, pues la finalidad de dicho acto es que el contribuyente cumpla con la obligación de declarar, sin que fuera necesario que la Administración especificara el impuesto que debía pagar el demandante.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos de la demanda y, además, sostuvo lo siguiente¹⁶:

Los artículos 79 a 86 del Acuerdo 30 de 2008 del Concejo de Medellín violan el artículo 338 de la Constitución Política, pues el Distrito no tenía autorización legal para unificar los dos impuestos de espectáculos públicos. En consecuencia, dichos artículos deben inaplicarse por inconstitucionales y así debió declararlo oficiosamente el Tribunal, conforme con los artículos 4 de la Constitución Política y 187 inciso segundo de la Ley 1437 de 2011.

¹⁶ Folios 327 a 334



En efecto, el principio de autonomía tributaria de las entidades territoriales no comprende la facultad de unificar impuestos, por cuanto esta es competencia exclusiva del legislador.

De otra parte, el Carnaval que dio lugar al impuesto no fue organizado por el Hotel sino por empresarios independientes, que prácticamente pagaron un arrendamiento de las instalaciones de la actora, a razón de \$10.000 por cada boleta vendida.

Asimismo, existe violación del debido proceso, porque la resolución sanción no se impuso de manera previa a la liquidación de aforo, como lo establece el artículo 716 del Estatuto Tributario.

Además, el emplazamiento para declarar no se motivó, puesto que no cuantificó la sanción, lo que impidió que la actora pudiera controvertirla. Tampoco explicó sumariamente los fundamentos del aforo.

Igualmente, los actos demandados están falsamente motivados. Lo anterior, porque, como se expuso en la demanda, dichos actos se fundamentaron en normas que no estaban vigentes, pues la disposición que debió tenerse en cuenta fue el Acuerdo 30 de 2008, compilado en el Decreto 180 de 2010, comoquiera que los hechos se presentaron en el año 2011.



Los actos demandados no demuestran que la actora es sujeto pasivo del impuesto, pues la única prueba que fundamentó la liquidación de aforo son las actas de inspección y verificación realizadas los días del espectáculo público, que acreditan que el evento se llevó a cabo en las instalaciones del Hotel y que los empresarios eran los responsables del evento.

Por último, de acuerdo con la cláusula 9 del contrato de explotación conjunta del *“Carnaval Internacional Hotel Dann Carlton”* los empresarios son los responsables del pago del impuesto de espectáculos públicos, pues en esta cláusula se pactó que se obligaban a *“cancelar y presentar con veinticinco (25) días de anticipación a la realización del evento, los impuestos y permisos del orden distrital y departamental, como COLDEPORTES, SAYCO, ACIMPRO, IDCE, HACIENDA, PREVENCIÓN Y DESASTRES, SECRETARÍA de GOBIERNO, DAMAB y cualquier otro impuesto o tributo que sea menester para la realización de dicho evento”*. Además, se estipuló que el Hotel quedaba exonerado de toda responsabilidad por tales conceptos.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Las partes no alegaron de inclusión. El Ministerio Público no rindió concepto

CONSIDERACIONES DE LA SALA



En los términos del recurso de apelación, la Sala determina si son legales los actos que, de una parte, impusieron a la actora sanción por no declarar y liquidación de aforo por el tercer periodo del año 2011, por la realización del “Carnaval Internacional Dann Carlton” el 5 y 6 de marzo de 2011, y, de otra, declararon el incumplimiento de la actora de la obligación de declarar y pagar el impuesto unificado de espectáculos públicos y la sanción por no declarar por el evento en mención.

Sea lo primero precisar que la Sala revoca la sentencia apelada y, en su lugar, anula los actos demandados y ordena el restablecimiento del derecho que corresponda, pues está demostrada la violación del debido proceso, motivo por el cual se releva del análisis de los restantes cargos de apelación.

Violación del debido proceso

La actora señala que el Distrito de Barranquilla violó el debido proceso porque en el mismo acto le impuso sanción por no declarar y le practicó liquidación de aforo del impuesto de espectáculos públicos. Por ello, dejó de aplicar el procedimiento establecido en los artículos 716 y 717 del Estatuto Tributario, que establecen que primero se impone la sanción por no declarar y luego, en acto independiente, se profiere liquidación de aforo.

El artículo 59 de la Ley 788 de 2002 establece que los departamentos y municipios **deben aplicar** 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.

Los artículos 715 y siguientes del Estatuto Tributario consagran el procedimiento para imponer la sanción por declarar el tributo y la liquidación de aforo de este. Las referidas normas disponen lo siguiente:

“ARTÍCULO 715. EMPLAZAMIENTO PREVIO POR NO DECLARAR.

Quienes incumplan con la obligación de presentar las declaraciones tributarias, estando obligados a ello, serán emplazados por la Administración de Impuestos, previa comprobación de su obligación, para que lo hagan en el término perentorio de un (1) mes, advirtiéndoseles de las consecuencias legales en caso de persistir su omisión.

El contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que presente la declaración con posterioridad al emplazamiento, deberá liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad, en los términos previstos en el artículo 642.

ARTÍCULO 716. CONSECUENCIA DE LA NO PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN CON MOTIVO DEL EMPLAZAMIENTO.

Vencido el término que otorga el emplazamiento de que trata el artículo anterior, sin que se hubiere presentado la declaración respectiva, la Administración de Impuestos procederá a aplicar la sanción por no declarar prevista en el artículo 643¹⁷.

¹⁷ **Estatuto Tributario, artículo 643.** La sanción por no declarar será equivalente:

ARTÍCULO 717. LIQUIDACIÓN DE AFORO. Agotado el procedimiento previsto en los artículos 643, 715 y 716, la Administración podrá, dentro de los cinco (5) años siguientes al vencimiento del plazo señalado para declarar, determinar mediante una liquidación de aforo, la obligación tributaria al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que no haya declarado.

[...]

ARTÍCULO 719. CONTENIDO DE LA LIQUIDACIÓN DE AFORO. La liquidación de aforo tendrá el mismo contenido de la liquidación de revisión, señalado en el artículo 712, con explicación sumaria de los fundamentos del aforo.”

De acuerdo con las normas transcritas, el trámite que se adelanta contra quienes están obligados a declarar se inicia con el **emplazamiento para declarar**, acto mediante el cual la Administración los invita para que cumplan con ese deber dentro del término de un (1) mes y les advierte de las consecuencias en caso de persistir en su omisión.

La consecuencia de no presentar la declaración dentro del término que otorga el emplazamiento para declarar es la **imposición de la sanción por no declarar** que,

1) [...]"



para el caso en estudio, corresponde a la señalada en el artículo 225 numeral 2 del Acuerdo 30 de 2008¹⁸.

Contra la sanción por no declarar procede el recurso de reconsideración conforme con el artículo 720 del Estatuto Tributario¹⁹.

Agotado el procedimiento previsto en los artículos 643, 715 y 716 del Estatuto Tributario, en caso de que el obligado persista en el incumplimiento del deber de declarar, la Administración podrá, dentro de los 5 años siguientes al vencimiento del plazo para declarar, **determinar el tributo mediante liquidación de aforo.**

¹⁸ **Acuerdo 30 de 2008, artículo 259. Sanción por no declarar.** La sanción por no declarar cuando sea impuesta por la administración, será la siguiente:

[...]

2. En el caso que la omisión de la declaración se refiera al impuesto de industria, comercio, avisos y tableros o al impuesto unificado de espectáculos públicos, será equivalente al cero punto uno por ciento (0.1%) de los ingresos brutos obtenidos en el Distrito Especial Industrial y Portuario de Barranquilla en el período al cual corresponda la declaración no presentada, o al cero punto uno por ciento (0.1%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración presentada por dicho impuesto, la que fuere superior; por cada mes o fracción de mes calendario de retardo desde el vencimiento del plazo para declarar hasta la fecha del acto administrativo que impone la sanción.

En el caso de no tener impuesto a cargo, la sanción por no declarar será equivalente a uno punto cinco (1,5) salarios mínimos diarios vigentes al momento de proferir el acto administrativo por cada

mes o fracción de mes calendario de retardo, contados a partir del vencimiento del plazo para declarar.

¹⁹ **Estatuto Tributario, artículo 720. RECURSOS CONTRA LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.** Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales de este Estatuto, contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos, en relación con los impuestos administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección General de Impuestos Nacionales, procede el Recurso de Reconsideración.

[...]



Contra la liquidación de aforo también procede el recurso de reconsideración, como lo prevé el artículo 720 del E.T.

Así, el procedimiento de aforo comprende tres etapas: i) el emplazamiento por no declarar, ii) la sanción por no declarar y, iii) la liquidación de aforo²⁰. La Sala ha precisado que de acuerdo con el artículo 717 del Estatuto Tributario, la liquidación de aforo solo procede cuando se ha *“agotado el procedimiento previsto en los artículos 643, 715 y 716 del Estatuto Tributario”*.

Solo cuando se ha surtido el trámite del emplazamiento previo por no declarar y se ha impuesto la sanción por no declarar, la Administración puede, mediante liquidación de aforo, determinar la obligación tributaria a cargo de los declarantes, *“dentro de los cinco años siguientes al vencimiento del plazo para declarar”*²¹. Es decir, que para que proceda la liquidación de aforo es requisito que previamente se haya impuesto la sanción por no declarar.

Lo anterior significa que si bien la sanción por no declarar y la liquidación de aforo están relacionadas entre sí, son actos definitivos e independientes, susceptibles ambos del recurso de reconsideración, **por lo que es improcedente proferir liquidación de aforo y sanción por no declarar en un mismo acto administrativo.**

²⁰ Entre otras, ver sentencias de 3 de octubre de 2007, exp. 15530, C.P. María Inés Ortiz Barbosa y de 12 de noviembre de 2015, exp. 19967, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

²¹ Exp. 18425, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia



Así lo señaló la Sala en sentencia de 3 de octubre de 2007, en la que precisó lo siguiente²²:

“Como se advirtió antes, el procedimiento de aforo comprende 3 etapas a saber: el emplazamiento por no declarar, la sanción por no declarar y la liquidación de aforo, **pero en el caso concreto la Administración Municipal en un solo acto realizó la liquidación de aforo e impuso la sanción por no declarar**, cada una de las cuales además de ser independientes cuenta con el recurso de reconsideración, **por lo que la actuación de la demandada violó a la sociedad actora sus derechos al debido proceso y a la defensa y así transgredió lo dispuesto en los artículos 643, 715 y 716 del E.T.** que establecen el procedimiento para imponer la sanción por no declarar, del emplazamiento previo por no declarar y de la liquidación de aforo, respectivamente”. (Se destaca)

Por su parte, los artículos 226 y 277 del Acuerdo 30 de 2008 del Concejo Distrital de Barranquilla, compilados en los artículos 260 y 311 del Decreto Distrital 180 de 2010²³, respectivamente, señalan lo siguiente:

²² Exp. 15530 C.P. María Inés Ortiz Barbosa, reiterada en sentencias de 11 de octubre de 2012, exp. 18425, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 12 de noviembre 2015, exp.19967 C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

²³ **Decreto 180 de 2010, artículo 260. Procedimiento unificado de la sanción por no declarar y de la liquidación de aforo.** Para los impuestos administrados por el Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla, la Administración Tributaria Distrital en el acto administrativo de la Liquidación de Aforo determinará el impuesto correspondiente y la sanción por no declarar respectiva.

Decreto 180 de 2010, artículo 311. Liquidación de aforo. Cuando los contribuyentes no hayan cumplido con la obligación de presentar las declaraciones, la Administración Tributaria Distrital, podrá determinar los tributos, mediante la expedición de una liquidación de aforo, para lo cual deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en los Artículos 715, 716, 717, 718, 719, 719-1 Y 719-2 del Estatuto Tributario en concordancia con lo consagrado en los Artículos 259 y 260 de este Decreto.



“Artículo 226. Procedimiento unificado de la sanción por no declarar y de la liquidación de aforo. Para los impuestos administrados por el Distrito Especial Industrial y Portuario de Barranquilla, la Administración Tributaria Distrital en el acto administrativo de la liquidación de aforo determinará el impuesto correspondiente y la sanción por no declarar respectiva”.

“Artículo 277. Liquidación de aforo. Cuando los contribuyentes no hayan cumplido con la obligación de presentar las declaraciones, la Administración Tributaria Distrital, podrá determinar los tributos, mediante la expedición de una liquidación de aforo, para lo cual deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en los artículos 715, 716, 717, 718, 719, 719-1 Y 719-2 del Estatuto Tributario en concordancia con lo consagrado en los artículos 221 y 224”.

[...]»

Si bien el artículo 226 del Acuerdo 30 de 2008 dispone que la sanción por no declarar y la liquidación de aforo se determinarán en un mismo acto, la norma aplicable es el artículo 277 del mismo acuerdo, conforme con el cual se debe aplicar el procedimiento establecido en los artículos 715 y siguientes del Estatuto Tributario. Lo anterior, no solo porque así lo ordena el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, sino porque según el artículo 5 numeral 2 de la Ley 57 de 1887, cuando las disposiciones tengan una misma especialidad o generalidad, y se hallen en un mismo Código, como sucede en este caso, se preferirá la disposición consignada en artículo posterior.



Así pues, conforme con el artículo 277 del Acuerdo 30 de 2008 del Concejo Distrital de Barranquilla²⁴ que se aplica de preferencia frente al artículo 226 de la misma normativa, en concordancia con los artículos 715 y siguientes del Estatuto Tributario Nacional, la sanción por no declarar debe imponerse de manera previa a la liquidación de aforo. Por lo mismo, no es procedente que la sanción por no declarar y la liquidación de aforo se profieran en un mismo acto.

En el expediente están demostrados y no se discuten los siguientes hechos:

El 5 y 6 de marzo de 2011, la actora y los empresarios Cristian Sanjuán Bonilla y José Jaramillo Marín llevaron a cabo en el Hotel Dann Carlton de Barranquilla el “Carnaval Internacional Dann Carlton 2011”²⁵.

El 5 de abril de 2011, el demandado profirió el emplazamiento para declarar GGI-FI-ED-000005-11, en el que invitó a la demandante para que, en el término de un (1) mes, presentara la declaración del impuesto unificado de espectáculos públicos, correspondiente al tercer periodo de 2011, por la realización del referido evento²⁶.

El 26 de agosto de 2011, el Distrito de Barranquilla profirió la Liquidación de Aforo GGI-FI-LA-00001-11 que, en lo pertinente, dispuso lo siguiente²⁷:

²⁴ Compilado en el artículo 311 del Decreto Distrital 180 de 2010.

²⁵ Folios 154 a 160

²⁶ Folios 116 a 117

²⁷ Folios 31 a 33



“[...]

Que la Administración Tributaria Distrital, en el acto administrativo de la Liquidación determinará el impuesto correspondiente y la sanción por no declarar, conforme lo establece el artículo 260 del Decreto 0180 de 2010.

De acuerdo con el artículo 259 del Decreto 0180 de 2010, la sanción por no declarar cuando sea impuesta por la administración, si la omisión de la declaración se trata del impuesto unificado de espectáculos públicos, será equivalente al cero punto uno por ciento (0.1%) de los ingresos brutos obtenidos en el Distrito de Barranquilla en el periodo al cual corresponda la declaración no presentada; por cada mes o fracción de mes calendario desde el vencimiento del plazo para declarar hasta la fecha del acto administrativo que impone la sanción.

PERIODO	BASE DE LIQUIDACIÓN	TARIFA (%)	VALOR SANCIÓN
2011-3	1.247.000.000	0.1% X 6 MESES	1.247.000

En mérito de lo expuesto, el Funcionario de la Gerencia de Gestión de Ingresos de Fiscalización Tributaria procede a:

Practicar la Liquidación Oficial de Aforo por el impuesto de Espectáculos Públicos del periodo gravable **2011(3)** al Contribuyente **HOTEL DANN CARLTON BARRANQUILLA** identificado con **Nit 802019166**, conforme

a lo establecido en el Artículo 311 del Decreto 0180 de 2010 en concordancia con los artículo 717 y 719 del Estatuto Tributario Nacional, la cual quedaría de la siguiente manera:

Vigencia: 2011 periodo: 3

DESCRIPCIÓN	VALOR LIQUIDADO
TOTAL INGRESOS GENERADOS POR ENTRADAS, BOLETERÍA O SU EQUIVALENTE	1.247.000.000
MENOS VALOR DESCUENTOS	0
TOTAL BASE GRAVABLE	1.247.000.000
IMPUESTO A CARGO ESPECTÁCULOS PÚBLICOS – Ley 12 de 1932	124.700.000
IMPUESTO A CARGO ESPECTÁCULOS PÚBLICOS LEY DEL DEPORTE – Ley 181 de 1995	124.700.000
TOTAL IMPUESTO UNIFICADO	249.400.000
MAS SANCIONES	1.247.000
TOTAL SALDO A CARGO	250.647.000
VALOR A PAGAR	250.647.000
MAS INTERESES DE MORA	0
TOTAL A PAGAR	250.647.000

[...]"



Con fundamento en la liquidación de aforo y de acuerdo con lo previsto en el artículo 224 del Decreto Distrital 180 de 2010²⁸, mediante Resolución por incumplimiento de pago GGI-FI-RI N° 0001-11, notificada el 30 de agosto de 2011, el Distrito de Barranquilla dispuso lo siguiente²⁹:

“ARTÍCULO PRIMERO. DECLARAR el incumplimiento en la obligación formal de declarar y pagar el Impuesto de Espectáculos Públicos en el Distrito de Barranquilla por parte del Contribuyente **HOTEL DANN CARLTON BARRANQUILLA** identificado con **NIT 802019166**, en relación con el evento denominado **CARNAVAL INTERNACIONAL [...]**, llevado a cabo los días 05 y 06 de Marzo de 2011.

ARTÍCULO SEGUNDO. HACER EFECTIVA LA GARANTÍA presentada por el señor **ADRIÁN ALBERTO SAN JUAN BONILLA**, identificado con C.C. No. 72.196.803 de Barranquilla, en respaldo al pago del impuesto Unificado de Espectáculos Públicos tipificado en el evento denominado **CARNAVAL INTERNACIONAL [...]**, contenida en Cheque de Gerencia No. 32322-7 del 2011-03-04 del Banco **DAVIVIENDA**, por valor de **DIEZ MILLONES DE PESOS \$10.000.000.00**, a favor del **DISTRITO DE BARRANQUILLA**.

ARTÍCULO TERCERO. CONTINUAR con el respectivo trámite en relación con el valor faltante del Impuesto de Espectáculos Públicos en

²⁸ **Decreto 180 de 2010, artículo 224. Declaración Unificada del Impuesto de Espectáculos Públicos**
[...]

Vencidos los anteriores términos [se refiere a los plazos para declarar y pagar el impuesto de espectáculos públicos] sin que el responsable presente la declaración y realice el pago del impuesto, la administración, mediante resolución motivada declarará el incumplimiento del pago y ordenará hacer efectiva la garantía, respecto a la totalidad o el valor faltante del impuesto, según el caso.

²⁹ Folios 34 a 37

el Distrito de Barranquilla contenido en la **LIQUIDACIÓN OFICIAL DE AFORO Acto No. GGI-FI-LA-00001-11** de fecha 26 de Agosto de 2011 por la cual se determinó (sic) el Impuesto correspondiente y la Sanción por no Declarar, conforme lo establecido en el artículo 260 del Decreto 0180 de 2010, proferida al contribuyente **HOTEL DANN CARLTON BARRANQUILLA** la cual arrojó un monto total a pagar de **DOSCIENTOS CINCUENTA MILLONES SEISCIENTOS CUARENTA Y SIETE MIL PESOS (\$250.647.000.00)**.

RECURSOS

De conformidad con lo establecido en el artículo 312 del Decreto 0180 de mayo de 2010, contra la presente Resolución procede el recurso de reconsideración, el cual podrá interponerse dentro del mes siguiente a la notificación ante la Oficina de Discusión Tributaria de la Gerencia de Gestión de Ingresos, Dicho Recurso se someterá a lo regulado por los artículos 722 a 725 y 729 a 731 del Estatuto Tributario Nacional y deberá radicarse en la calle 34-43-31 piso 1 ventanilla 7

[...].

El 23 de septiembre de 2011, la actora presentó recurso de reconsideración contra la liquidación de aforo y la resolución de incumplimiento de pago³⁰.

Por Resolución GGI-DT-RS 00194 de 15 de mayo de 2012, el Distrito de Barranquilla confirmó la liquidación de aforo y omitió pronunciarse sobre la resolución de incumplimiento de pago³¹.

³⁰ Folios 51 a 60

De lo anterior se advierte que el Distrito de Barranquilla violó el procedimiento de aforo establecido en los artículos 715 y siguientes del Estatuto Tributario Nacional, en concordancia con el artículo 277 del Acuerdo 30 de 2008, compilado en el artículo 311 del Decreto 180 de 2010. Ello, porque en un mismo acto profirió la liquidación de aforo e impuso la sanción por no declarar, lo cual es violatorio del debido proceso de acuerdo con lo precisado por la Sala, motivo suficiente para anular la liquidación de aforo y el acto que lo confirmó.

A título de restablecimiento del derecho se declara que la actora no está obligada a pagar la sanción por no declarar y el impuesto de espectáculos públicos fijados en los actos demandados. No hay lugar a pronunciarse sobre si la actora es sujeto pasivo o no del impuesto de espectáculos públicos, pues la Sala no analizó ese aspecto.

De otra parte, se anula por consecuencia la Resolución por incumplimiento de pago GGI-FI-RI No 001-11, pues fue expedida con base en el acto de aforo, que en esta oportunidad se anula, motivo por el cual la citada resolución pierde su sustento de hecho y de derecho.

Por lo demás, respecto de la resolución de incumplimiento de pago se configuró el silencio administrativo positivo frente a la decisión del recurso de reconsideración.



En efecto, conforme con los artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario³², en concordancia con el artículo 316 del Decreto 180 de 2010³³, si la Administración no resuelve el recurso de reconsideración, dentro del año contado a partir de su interposición en debida forma, el recurso se entenderá fallado a favor del recurrente.

En este caso, a pesar de que en el mismo escrito la demandante interpuso recurso de reconsideración tanto contra la liquidación de aforo como contra la resolución de incumplimiento de pago, el Distrito de Barranquilla solo resolvió la impugnación contra la liquidación de aforo y omitió decidir el recurso contra el acto que declaró el incumplimiento del pago. Además, no existe prueba en el expediente de que el recurso contra la citada resolución haya sido resuelto.

En consecuencia, el recurso de reconsideración interpuesto contra Resolución GGI-FI-RI N° 0001-11, notificada el 30 de agosto de 2011, se

³²**Estatuto Tributario, artículo 732. TÉRMINO PARA RESOLVER LOS RECURSOS.** La Administración de Impuestos tendrá un (1) año para resolver los recursos de reconsideración o reposición, contado a partir de su interposición en debida forma.

Estatuto Tributario, artículo 734. SILENCIO ADMINISTRATIVO. Si transcurrido el término señalado en el artículo 732, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, el recurso no se ha resuelto, se entenderá fallado a favor del recurrente, en cuyo caso, la Administración, de oficio o a petición de parte, así lo declarará.

³³ **Decreto 180 de 2010, artículo 316. Término para resolver los recursos.** La Administración Tributaria Distrital tendrá un (1) año para resolver los recursos de reconsideración, contado a partir de su interposición en debida forma. La suspensión del término para resolver el recurso y el silencio administrativo se regulan por lo dispuesto en los Artículos 732 a 734 del Estatuto Tributario Nacional.

entiende fallado a favor de la actora, pues el Distrito de Barranquilla perdió competencia para resolverlo³⁴.

Por lo tanto, se anula la Resolución por incumplimiento de pago No GGI-FI-RI-0001-11, notificada el 30 de agosto de 2011, y con fundamento en artículo 187 inciso tercero del C.P.A.C.A.³⁵, como restablecimiento del derecho se declara que la actora no está obligada a pagar el monto determinado en ese acto y se ordena que el Distrito de Barranquilla devuelva a la actora “la garantía” prestada por un tercero, esto es, el valor correspondiente al cheque de gerencia 32322-7 del Banco DAVIVIENDA (\$10.000.000)³⁶, por cuanto está demostrado que fue consignado³⁷. El valor del cheque debe devolverse actualizado en los términos del artículo 187 inciso cuarto del C.P. A.C.A.³⁸.

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

³⁴ Sentencia del 21 de octubre de 2010, Exp. 17142, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

³⁵ **C.P.A.C.A, artículo 187. Contenido de la sentencia.**

[...]

Para restablecer el derecho particular, la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo podrá estatuir disposiciones nuevas en reemplazo de las acusadas y modificar o reformar estas.

[...]

³⁶ Folio 123

³⁷ Folio 140

³⁸ **Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, artículo 187. Contenido de la sentencia.**

[...]

Las condenas al pago o devolución de una cantidad líquida de dinero se ajustarán tomando como base el Índice de precios al consumidor.



FALLA

REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar dispone:

PRIMERO: ANÚLANSE la Liquidación de Aforo GGI-FI-LA-00001-11 de 26 de agosto de 2011 y la Resolución GGI-DT-RS 00194 de 15 de mayo de 2012, que la confirmó. A título de restablecimiento del derecho **DECLÁRASE** que la actora no está obligada al pago de las sumas determinadas en los citados actos.

SEGUNDO: ANÚLASE la Resolución por Incumplimiento de Pago GGI-FI-RI N° 0001-11, notificada el 30 de agosto de 2011. A título de restablecimiento del derecho **DECLÁRASE** que la actora no está obligada al pago de los valores determinados en la citada resolución y **ORDÉNASE** al Distrito de Barranquilla que devuelva a la actora la suma de DIEZ MILLONES DE PESOS (\$10.000.000), que corresponde al valor de la “garantía” prestada para respaldar el pago del impuesto de espectáculos públicos y la sanción por no declarar determinados en la liquidación de aforo anulada. La suma en mención debe devolverse actualizada, en los términos del artículo 187 inciso 4 del C.P.A.C.A.

En lo demás, **NIÉGANSE** las pretensiones de la demanda.

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



La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Salvo el voto

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
RAMÍREZ**

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ