



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Magistrado Ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Bogotá, D. C., Quince (15) de junio de dos mil dieciséis (2016)

Referencia: 150012331000200401111 01
Radicado: 20132
Actor: Chivor S.A. E.S.P.
Demandado: Municipio de Almeida (Boyacá)

F A L L O

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 14 de junio de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Casanare, que dispuso:

PRIMERO: inhibirse para resolver de fondo sobre la nulidad del emplazamiento para declarar No. 001 de 2003 emitido por la alcaldía municipal del Almeida.

SEGUNDO: NEGAR las demás pretensiones, por las razones indicadas en la parte considerativa.

TERCERO: No condenar en costas¹.

¹ Folio 331 (vuelto) del cuaderno principal.

I. ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

- El 23 de marzo de 2001, mediante «*recibo oficial de caja*» la sociedad Chivor S.A. E.S.P.² pagó al municipio de Almeida (Boyacá) el impuesto de industria y comercio del año gravable 2000, en suma equivalente a \$17.338.259.
- El 18 de noviembre de 2003, el municipio de Almeida notificó a la sociedad demandante el Emplazamiento para Declarar 001 del 12 de noviembre de 2003, respecto del impuesto de industria y comercio de los años 1998 a 2002, para las siguientes actividades industriales: **(i)** generación de energía eléctrica; **(ii)** cargos por capacidad de generación disponible para abastecer la demanda del Sistema Interconectado Nacional de Energía Eléctrica, y **(iii)** regulación secundaria de frecuencia (AGC), al prestar un servicio de ajuste automático de potencia para equilibrar la carga y generación de energía.
- El 18 de diciembre de 2003, Chivor respondió el emplazamiento para declarar, en el sentido de alegar que sí declaró y pagó el impuesto de industria y comercio de los años gravables 1998 a 2002.
- El 30 de diciembre de 2003, el demandado notificó a Chivor la Resolución 003 de la misma fecha, en la que impuso una multa de \$3.024.505.000, por no declarar el impuesto de industria y comercio del año gravable 2000, únicamente.

² En adelante Chivor.



- El 29 de febrero de 2004, Chivor presentó recurso de reconsideración contra la Resolución 003 de 2003.
- El 25 de marzo de 2004, el municipio demandado notificó a la sociedad actora el «Fallo de Recurso de Reconsideración» 003 del 24 de marzo de 2004, que confirmó en todas sus partes la Resolución 003 de 2003.

II. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, Chivor formuló las siguientes pretensiones:

[...] solicito al Honorable Tribunal que declare, de conformidad con lo expuesto en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, la nulidad y el restablecimiento del derecho respecto de la sanción por no declarar impuesta a la sociedad CHIVOR S.A. E.S.P. por el impuesto de industria y comercio del año 2000. Para ello deberá:

- (i) Revocar la Resolución Sanción por no Declarar No. 003 de diciembre 30 de 2003 y el Fallo de Recurso de Reconsideración No. 003 del 24 de marzo de 2004, y;
- (ii) Declarar que, mediante el Recibo Oficial de Pago del Impuesto, Chivor S.A. E.S.P. cumplió su obligación de presentar la declaración del impuesto de industria y comercio del año 2000 en Almeida³.

2.1.1. Normas violadas

La sociedad demandante citó como normas violadas, las siguientes:

³ Folios 138 y 139 del cuaderno principal.



- Artículos 565, 569, 578, 580, 702, 703, 715, 716, 720 y 746 del Estatuto Tributario.
- Artículo 7º de la Ley 56 de 1981.
- Artículo 51 de la Ley 383 de 1997.
- Artículo 77 de la Ley 49 de 1990.

2.1.2. Concepto de la violación

En el concepto de la violación, la parte actora dijo:

2.1.2.1. De la indebida notificación del acto que resolvió el recurso de reconsideración

Que el artículo 48 del Decreto 01 de 1984 prevé que el acto o decisión de la administración es inoponible cuando no es notificado en debida forma, toda vez que la falta de notificación impide el ejercicio de la garantía de defensa.

Que el acto que resolvió el recurso de reconsideración no fue notificado en legal forma, por cuanto el municipio de Almeida no agotó el procedimiento previsto en los artículos 565 y 569 del Estatuto Tributario, esto es, no requirió al representante legal de la sociedad actora para que se notificara personalmente ni fijó el correspondiente edicto.

Que el municipio de Almeida se limitó a enviar la resolución del recurso de reconsideración a la dirección de correo informada por la sociedad actora y, por tanto, la notificación fue ineficaz y ese acto es inoponible.



2.1.2.2. De la ausencia de formularios para la declaración del impuesto de industria y comercio del año gravable 2000

Que, en la actuación administrativa, el municipio de Almeida estimó: **(i)** que si bien el recibo oficial demuestra que la sociedad actora pagó el impuesto de industria y comercio del año 2000, lo cierto es que no da cuenta del cumplimiento de la obligación formal de declarar; **(ii)** que ese pago, además, fue «*caprichoso*», y **(iii)** que, a pesar de no existir el formulario para declarar, Chivor tenía la obligación de solicitarlo.

Que, de hecho, mediante comunicación del 18 de diciembre de 2003, el municipio demandado aceptó que no existe un acto que adopte un formulario de declaración del impuesto de industria y comercio.

Que es evidente que el municipio de Almeida desconoció los artículos 578 y 579 del ET, puesto que no expidió un acto general para adoptar un formulario de declaración del impuesto de industria y comercio y establecer los lugares y plazos para presentarlo.

Que Chivor cumplió las obligaciones de declarar y pagar el impuesto de industria y comercio del año 2000, pero, ante la inexistencia de formulario, lo tuvo que hacer mediante «*recibo de caja oficial*».

Que del incumplimiento del municipio de Almeida frente a la obligación de adoptar un formulario de declaración no pueden derivarse consecuencias gravosas para Chivor, puesto que, de todos modos, buscó la manera de declarar y pagar el impuesto de industria y comercio del año 2000.



2.1.2.3. De la presunta omisión del municipio de Almeida de expedir un acto que rechace la declaración presentada por Chivor

Que, según el 746 del ET, las declaraciones privadas presentadas por los contribuyentes están investidas de la presunción de veracidad. Que, además, los artículos 715 y siguientes del ET señalan que el emplazamiento para declarar solo es procedente cuando se verifica el incumplimiento de la obligación de declarar.

Que el desconocimiento de la liquidación privada, por cualquier razón, no opera de pleno derecho, sino que debe ser declarado, de modo que se garantice el derecho de defensa del contribuyente.

Que el Consejo de Estado ha señalado que para tener por no presentada una declaración privada debe dictarse un acto sustentado en las causales previstas en el artículo 580 del ET. Que, sin embargo, ese acto no fue expedido por el municipio de Almeida.

Que la declaración tributaria presentada por Chivor mediante recibo oficial tiene plena validez, por cuanto el municipio de Almeida no dictó un acto que la desconociera.

Que, ante la existencia de un recibo oficial que da cuenta del cumplimiento de la obligación de declarar y pagar el impuesto de industria y comercio del año 2000, lo procedente era que el municipio de Almeida expidiera un acto en el que expresara los motivos por los que tiene por no presentada la declaración.

Que, según los artículos 715 y 716 del Estatuto Tributario, la validez del emplazamiento para declarar, de la resolución sanción por no declarar y del fallo de



recurso de reconsideración supone que la Alcaldía Municipal de Almeida hubiere comprobado que no presentó la declaración del impuesto de industria y comercio por el año gravable 2000.

2.1.2.4. Del presunto desconocimiento del procedimiento para dictar liquidación oficial de revisión frente al impuesto de industria y comercio del año 2000

Que, según los artículos 66 de la Ley 383 de 1997 y 59 de la Ley 788 de 2002, el municipio de Almeida debe regirse por las normas de procedimiento previstas en el Libro Quinto del Estatuto Tributario Nacional para efectos de las declaraciones tributarias del impuesto de industria y comercio.

Que el Estatuto Tributario Nacional prevé que el emplazamiento para declarar se dicta cuando el contribuyente incumple la obligación de declarar. Que, además, establece que si el contribuyente cumplió la obligación de declarar y la administración pretende modificar la declaración privada, lo procedente es expedir un requerimiento especial.

Que el emplazamiento para declarar el impuesto de industria y comercio del año 2000 no era procedente, toda vez que existe un recibo de caja oficial que da cuenta de la declaración y pago de ese impuesto. Es decir, que el municipio de Almeida no podía emplazar a Chivor para que declarara, puesto que existe un recibo de caja que evidencia el cumplimiento de la obligación de declarar.

Que el municipio demandado infringió el artículo 702 del ET, por cuanto la declaración mediante recibo oficial de caja solo podía modificarse mediante liquidación de revisión y no mediante un emplazamiento para declarar.



2.1.2.5. De la firmeza de la declaración del impuesto de industria y comercio del año 2000

Que la declaración del impuesto de industria y comercio del año gravable 2000 quedó en firme, toda vez que el municipio de Almeida no ejerció la facultad de fiscalización en los dos años siguientes a la presentación de la respectiva declaración, de conformidad con el artículo 714 del Estatuto Tributario.

Que, por consiguiente, la declaración presentada mediante recibo oficial de caja es inmodificable.

2.1.2.6. De la violación del régimen del impuesto de industria y comercio para la actividad industrial de generación de energía eléctrica

Que los Acuerdos Municipales 033 del 10 de diciembre de 1995 y 003 del 7 de febrero de 1999 acogieron el régimen general del impuesto de industria y comercio de la Ley 14 de 1983.

Que el Acuerdo Municipal 08 de febrero 8 de 1984, por su parte, adoptó el régimen especial contenido en el artículo 7º de la Ley 56 de 1981, que se refiere al impuesto de industria y comercio a cargo de las empresas generadoras de energía eléctrica.

Que en el caso de la actora debió aplicarse el régimen especial contenido en el artículo 7º de la Ley 56 de 1981, por tratarse de una sociedad cuya actividad económica es la generación de energía eléctrica.

Que, de hecho, el Consejo de Estado ha reconocido que, según la Ley 56 de 1981, la actividad de generación de energía tiene un trato especial para efecto del



impuesto de industria y comercio, en tanto dispone que ese impuesto se calcula con base en los kilovatios instalados (\$5 anuales por cada kilovatio instalado) y no sobre los ingresos brutos.

Que la Ley 14 de 1983 no derogó la Ley 56 de 1981, pues, por principio general del derecho, la ley general posterior no deroga la ley especial anterior.

2.1.2.7. De la transgresión del artículo 77 de la Ley 49 de 1990 y del artículo 51 de la Ley 383 de 1997

Que el municipio demandado estimó que los cargos por capacidad⁴ y la regulación secundaria de frecuencia⁵ no hacen parte de la actividad de generación de energía eléctrica y, por consiguiente, las tuvo en cuenta como actividades independientes para efecto del cálculo del impuesto de industria y comercio.

Que, según el artículo 77 de la Ley 49 de 1990, para efectos del impuesto de industria y comercio, la actividad industrial se grava con base en los ingresos obtenidos por la comercialización de la producción. Que, a su vez, el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 precisó que, en ningún caso, los ingresos obtenidos por la prestación de los servicios públicos, incluidos la generación de energía eléctrica, se gravarán más de una vez.

Que, por ende, los ingresos obtenidos por el cargo de capacidad y por la regulación secundaria de frecuencia no pueden gravarse de manera independiente, toda vez que hacen parte integrante de la actividad industrial de generación de energía.

⁴ Mecanismo que busca remunerar la firmeza que, frente a una contingencia hidrológica crítica definida por la regulación y bajo condiciones de eficiencia, le puede aportar al Sistema Interconectado Nacional una planta o unidad de generación [Resoluciones CREG 001 de 1996, 116 de 1996, 047 de 1999 y 083 de 2000].

⁵ Servicio de regulación automática de generación. Busca equilibrar la carga y la generación de energía eléctrica.



Que, es decir, para calcular el impuesto de industria y comercio a cargo de Chivor no pueden separarse los cargos por capacidad y la regulación secundaria de frecuencia, pues se trata de actividades que hacen parte de la generación de energía eléctrica. Que, de hecho, la Resolución CREG 024 de 1995 reconoce que los cargos por capacidad y la regulación secundaria de frecuencia hacen parte de la actividad industrial de generación de energía.

2.1.2.8. De la demanda de nulidad contra los acuerdos municipales que sustentaron la modificación del impuesto de Industria y Comercio del año 2000

Que, por último, en atención a que puede tener relevancia en el sub lite, debe tenerse en cuenta que en el Tribunal Administrativo de Boyacá cursa un proceso de simple nulidad contra las normas que sustentaron los actos demandados [expediente 2004-0484], a saber: el artículo 18 del Acuerdo 10 de 1994, los literales e) y f) del artículo 3 del Acuerdo 33 de 1995, los artículos 15 y 16 (literal g) del Acuerdo 3 de 1999 y el artículo 15 del Acuerdo 26 de 2003.

Que, en concreto, la demanda de simple nulidad se sustenta en el desconocimiento de la Ley 56 de 1981, esto es, el régimen especial del impuesto de industria y comercio para las empresas generadoras de energía eléctrica.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El municipio de Almeida se opuso a las pretensiones de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho. Para tal fin, alegó:



2.2.1. De la notificación del acto administrativo que resolvió el recurso de reconsideración

Que el acto que resolvió el recurso de reconsideración fue notificado mediante la entrega que el funcionario encargado hizo en la dirección procesal indicada por la sociedad demandante y, por ende, no existe duda de que se logró poner en conocimiento del interesado el contenido de esa decisión.

Que lo anterior significa que si bien existió un error consistente en el no agotamiento del trámite de notificación previsto en el Estatuto Tributario, lo cierto es que no tuvo el alcance de imposibilitar el ejercicio del derecho de defensa de la sociedad actora.

2.2.2. Formularios oficiales prescritos por el municipio del Almeida para la presentación de la declaración del impuesto de industria y comercio

Que, desde antes del año 1997, existe en el municipio de Almeida un formulario para declarar y pagar el impuesto de industria y comercio. Que, sin embargo, la sociedad demandante no lo utilizó ni solicitó autorización para la presentar la declaración en un formulario diferente.

2.2.3. De la mentada omisión de expedición de un acto administrativo que rechazara la declaración presentada

Que el artículo 580 del Estatuto Tributario consagra los eventos en que se tienen como no presentadas las declaraciones tributarias, sin señalar la presentación de la declaración en documentos diferentes a los formularios oficiales.

Que, en la práctica y ante una eventual escasez de formularios oficiales, la administración puede autorizar el uso de formularios de años anteriores o la



reproducción mecánica de los existentes, pero nunca la utilización de «*comprobantes de egreso*», puesto que solo acreditan el pago de una suma de dinero pero no el cumplimiento del deber formal de declarar.

Que la falta de declaración impide adelantar el procedimiento previsto en el artículo 580 del ET, toda vez que la situación de la sociedad actora no puede encuadrarse en ninguna de las causales por las cuales se tiene por no presentada la declaración. Que, en efecto, en el sub lite existe una ausencia absoluta de declaración y esa norma señala casos en los que la declaración fue presentada de manera irregular.

Que el municipio de Almeida no confirió la naturaleza de declaración al comprobante de egreso con el que la actora pretende dar por cumplida la obligación formal de declarar, puesto que no da cuenta de la forma en que fue liquidado el impuesto de industria y comercio del año 2000.

2.2.4. De la presunta omisión en la expedición de la liquidación oficial de revisión

Que el municipio demandado reconoce que el pago alegado por la sociedad actora corresponde al impuesto de industria y comercio del año gravable 2000, pero no puede aceptar que la constancia de ese pago demuestre el cumplimiento del deber formal de declarar.

Que no es procedente adelantar la actuación tendiente a proferir la liquidación oficial de revisión, pues no existe una declaración susceptible de fiscalización.

2.2.5. De la supuesta transgresión del régimen especial del impuesto de industria y comercio para la actividad de generación de energía eléctrica



Que el literal a) del artículo 7º de la Ley 56 de 1981, al utilizar la expresión «*podrán ser gravadas con el Impuesto de Industria y Comercio*», faculta a los concejos municipales para adoptar ese régimen especial en la respectiva jurisdicción.

Que, por consiguiente, para los concejos municipales no es obligatorio reconocer el tratamiento tributario especial previsto para la actividad industrial de generación de energía eléctrica.

Que si el respectivo concejo municipal no expide el acuerdo que acoge en su territorio el régimen especial para las empresas propietarias de las obras de generación de energía, no puede interpretarse que la actividad de generación de energía no está gravada, pues, en todo caso, el artículo 33 de la Ley 14 de 1983 señala que esa actividad es industrial y está sujeta al impuesto de industria y comercio.

2.2.6. De la supuesta transgresión del artículo 77 de la Ley 49 de 1990 y del artículo 51 de la Ley 383 de 1997.

Que la base gravable del impuesto industria y comercio no puede afectarse con costos o gastos, toda vez que la ley prevé que la tarifa debe aplicarse sobre la totalidad de los ingresos percibidos en el respectivo período gravable, esto es, sobre los ingresos brutos.

Que, por lo tanto, los ingresos obtenidos por cargos por capacidad y por la prestación del servicio de regulación secundaria de frecuencia no pueden restarse de la base gravable del impuesto de industria y comercio.



2.3. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Casanare, mediante sentencia del 14 de junio de 2014, se inhibió de pronunciarse frente al Emplazamiento para Declarar 001 de 2003 y denegó las pretensiones de la demanda. Esas decisiones se sustentaron en las consideraciones que se resumen enseguida:

2.3.1. De la posibilidad de demandar la nulidad del Emplazamiento para Declarar 001 de 2003

Que el emplazamiento para declarar no es susceptible de control judicial, toda vez que se trata de un acto de trámite, de conformidad con los artículos 82, 83 y 84 del Decreto 01 de 1984.

2.3.2. De si Chivor presentó o no la declaración del impuesto de industria y comercio del año 2000

Que Chivor no presentó declaración del impuesto de industria y comercio del año 2000, por cuanto el recibo de caja no da cuenta de los elementos básicos de una declaración, a saber: **(i)** identificación completa del contribuyente; **(ii)** los factores utilizados para establecer la base gravable y el impuesto a cargo; **(iii)** el periodo al que corresponde la declaración; y **(iv)** las firmas del declarante, del contador público o del revisor fiscal, según sea el caso. Que, de hecho, dicho recibo es casi ilegible.

Que, por lo mismo, debe desestimarse la firmeza de la declaración, toda vez que ni siquiera fue presentada.



Que también se concluye que sí era procedente el emplazamiento para declarar, puesto que se evidencia la ausencia de declaración del impuesto de industria y comercio del año 2000.

2.3.3. De la ausencia de formularios para declarar y la falta de acto que desconozca el pago/declaración realizado por Chivor

Que, de manera indefinida, Chivor señaló que no existía formulario para declarar el impuesto de industria y comercio del año gravable 2000 y, por consiguiente, el municipio de Almeida desconoció lo previsto en el artículo 578 del ET, que obliga a que la administración adopte formularios para las declaraciones de impuestos.

Que Chivor estaba en la obligación de solicitar al municipio de Almeida que le entregara los formularios para declarar el impuesto de industria y comercio o, en su defecto, le permitiera declarar en un formulario diferente, pero no lo hizo. Que, por tanto, la falta de formulario no constituye una situación que derive en la nulidad de los actos cuestionados.

Que la ausencia de declaración también permite concluir que el municipio de Almeida no debía dictar un acto para tener por no declarado el impuesto de industria y comercio del año 2000.

2.3.4. De la notificación del acto que resolvió el recurso de reconsideración



Que si bien no se cumplió el procedimiento de notificación previsto en los artículos 564 y 565 del ET, lo cierto es que el municipio de Almeida puso en conocimiento de la parte actora el acto que resolvió el recurso de reconsideración.

Que, en ese contexto, se evidencia que el Municipio de Almeida no vulneró el derecho al debido proceso, pues garantizó que Chivor conociera la decisión del recurso de reconsideración.

2.3.5. Del presunto desconocimiento del régimen especial de las sociedades generadoras de energía eléctrica

Que no era procedente alegar el desconocimiento de la Ley 56 de 1981, pues se trata de una norma que regula la liquidación del impuesto de industria y comercio y en el *sub lite* lo que se cuestiona es una sanción por no declarar ese impuesto. Es decir, que la Ley 56 de 1981 no resulta pertinente porque no se cuestiona el cálculo del impuesto a cargo, sino la sanción por no declarar el impuesto.

Que tampoco merece pronunciamiento lo relacionado con la supuesta demanda de nulidad contra los acuerdos municipales que sustentaron los actos demandados, puesto que la parte actora no demostró la existencia de dicho proceso judicial.



Que, en consecuencia, no está desvirtuada la presunción de legalidad de los actos demandados.

2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante apeló la sentencia de primera instancia, con fundamento en las siguientes razones:

Adujo que el *a quo* desconoció el precedente fijado por la Sección Cuarta del Consejo de Estado y el Tribunal Administrativo de Boyacá, que, en casos idénticos, declararon la nulidad de los actos que sancionaron a Chivor por no declarar el impuesto de industria y comercio de los años 1998, 1999 y 2001.

Explicó que ese precedente es claro en indicar que los actos sancionatorios son nulos porque desconocieron que Chivor es beneficiaria del régimen tributario especial previsto en la Ley 56 de 1981.

Manifestó que, además, los actos demandados quedaron sin sustento, toda vez que, mediante sentencia del 4 de agosto de 2011, la Sección Cuarta del Consejo de Estado declaró la nulidad de: **(i)** el artículo 18 del Acuerdo 10 de 1994; **(ii)** los literales e) y f) del artículo 3 del Acuerdo 33 de 1995; **(iii)** los artículos 15 y 16 (literal g) del Acuerdo 3 de 1999, y **(iv)** los artículos 14 a 22 del Acuerdo 26 de 2005, por haber sido dictados con desconocimiento de lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 56 de 1981, que sustenta el régimen tributario especial de las sociedades generadoras de energía eléctrica.



Por lo demás, la parte demandante reiteró los argumentos referidos a lo siguiente⁶:

- (i) La falta de formularios para declarar el impuesto de industria y comercio del año 2000.
- (ii) La omisión de un acto que desconociera la declaración presentada por Chivor mediante recibo oficial de caja.
- (iii) El desconocimiento del procedimiento de expedición de liquidación oficial de revisión.
- (iv) La firmeza de la declaración de impuesto de industria y comercio del año 2000.
- (v) La vulneración de los artículos 7 de la Ley 56 de 1981, 77 de la Ley 49 de 1990 y 51 de la Ley 383 de 1997.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La sociedad demandante reiteró los argumentos presentados en la demanda y en el recurso de apelación y agregó que el artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 reconoce la vigencia del régimen tributario especial previsto en el artículo 7 de la Ley 56 de 1981

⁶ El único argumento que no reiteró la parte actora fue el referido a la indebida notificación del acto que resolvió el recurso de reconsideración.



La entidad demandada no presentó alegatos de conclusión.

2.6. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público pidió que se revocara la sentencia apelada y, en su lugar, se declarara la nulidad de los actos que sancionaron a la sociedad actora por no declarar el impuesto de industria y comercio del año gravable 2000 en el municipio de Almeida. En ese sentido, manifestó:

Que si bien no aparece demostrada la presentación de una declaración propiamente dicha, lo cierto es que primero debe determinarse si la sociedad actora está obligada a declarar en los términos expuestos por el municipio de Almeida.

Que el municipio demandado no podía sustentar los actos demandados en la Ley 14 de 1983, toda vez que existe una norma especial para efecto del impuesto de industria y comercio a cargo de las sociedades generadoras de energía eléctrica, esto es, el artículo 7 de la Ley 56 de 1981.

Que, por consiguiente, Chivor, a título de impuesto de industria y comercio del año 2000, solo estaba obligada a pagar \$5 por cada kilovatio instalado en su central generadora de energía eléctrica. Es decir, que el municipio demandado se equivocó al calcular el impuesto con base en el ingreso bruto obtenido en el año 2000, tal y como lo dispone la Ley 14 de 1983.

Que ese criterio ha sido prohijado por el Consejo de Estado en reiterados pronunciamientos.

Que, además, el propio Consejo de Estado ha señalado que los cargos por capacidad y la regulación secundaria de frecuencia no pueden gravarse de manera



independiente, puesto que hacen parte de la actividad industrial de generación de energía eléctrica.

Que, en conclusión, los actos demandados son nulos porque exigen que Chivor declare con base en la Ley 14 de 1983, cuando lo cierto es que el impuesto a cargo debía determinarse de conformidad con el artículo 7 de la Ley 56 de 1981.

3. CONSIDERACIONES

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 14 de junio de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Casanare, que denegó las pretensiones de la demanda.

3.1. Planteamiento del problema jurídico

Debe advertirse que la Sala no se referirá a los temas de indebida notificación del acto que resolvió el recurso de reconsideración y de inhibición frente al acto de emplazamiento para declarar, por cuanto no fueron objeto de cuestionamiento en el recurso de apelación interpuesto por Chivor.

Ahora bien, de los argumentos expuestos en el recurso de apelación, la Sala advierte tres inconformidades fundamentales frente a la resolución que impuso la sanción por no declarar y la que decidió el recurso de reconsideración, a saber:

- (i) Violación del debido proceso: por el presunto desconocimiento del precedente judicial fijado por esta Sección, que, según lo afirma la parte actora, en un caso idéntico anuló los actos que la sancionaron por no declarar el impuesto de industria y comercio en el municipio de Almeida, por la vigencia 1999.

- (ii) Violación de norma superior: La falta de aplicación de los artículos 7 de la Ley 56 de 1981, 77 de la Ley 49 de 1990 y 51 de la Ley 383 de 1997, que, de manera especial, regulan el cálculo de impuesto de industria y comercio para la actividad de generación de energía eléctrica.
- (iii) Violación del debido proceso y falsa motivación: por el supuesto desconocimiento de las pruebas que evidenciarían el cumplimiento del deber formal de declarar y la firmeza de la respectiva declaración.

Para determinar si los actos cuestionados incurrieron en alguno de esos vicios y decidir sobre la procedencia de la sanción impuesta a Chivor, la Sala abordará los siguientes ítems: **(i)** resumen del precedente fijado por la Sala frente a un caso análogo; **(ii)** de la falsa motivación y la indebida aplicación normativa; **(iii)** del deber formal de declarar; **(iv)** de la regulación del municipio del Almeida frente al deber de declarar, y **(v)** de la solución al caso concreto.

3.2. Consideraciones

3.2.1. Resumen del precedente fijado frente a un caso similar

La Sala, en sentencia del 16 de septiembre de 2011⁷, estudió la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho interpuesta por Chivor contra los actos que la

⁷ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO. Bogotá D.C., dieciséis (16) de septiembre de dos mil once (2011). Radicación número: 15001-23-31-000-2004-01105-01(17524). Actor: CHIVOR S.A. E.S.P. Demandado: MUNICIPIO DE ALMEIDA (BOYACA).



sancionaron por no declarar el impuesto de industria y comercio del año gravable 1999, proferidos por el municipio de Almeida.

En esa oportunidad, se dijo:

La Sala advierte que las entidades propietarias de plantas generadoras de energía eléctrica son gravadas con el impuesto de Industria y Comercio por la actividad industrial de generación de energía eléctrica de acuerdo con lo previsto en la Ley 56 de 1981, la cual contiene un tratamiento especial que no se aplica en forma concurrente con la Ley 14 de 1983, toda vez que ante la posible incompatibilidad entre una norma de contenido general y otra cuyo tenor es especial, siempre prevalece esta última⁸. En consecuencia los Acuerdos municipales no pueden gravar esta actividad industrial con base en la Ley 14 de 1983.

En el presente caso los actos demandados son nulos por cuanto determinan el impuesto de Industria y Comercio para una sociedad propietaria de obras para la generación de energía eléctrica con fundamento en la Ley 14 de 1983, desconociendo que existe una norma especial para el efecto como lo es el literal a) del artículo 7º de la Ley 56 de 1981, por lo que procede la nulidad de los actos acusados, como lo señaló el Tribunal.

Como se ve, en un caso análogo, la Sala concluyó que los actos demandados eran nulos porque desconocieron que el impuesto de industria y comercio para las empresas generadoras de energía se calcula según lo dispuesto en la Ley 56 de 1981 y no con base en la Ley 14 de 1983.

Es decir, los actos que sancionaron a Chivor por no declarar el impuesto de industria y comercio del año 1999 fueron declarados nulos por desconocer la Ley 56 de 1981, que señala que las entidades propietarias de obras para generación de energía eléctrica pueden ser gravadas con el impuesto de industria y comercio, pero limitado a cinco pesos (\$5.00) anuales por cada kilovatio instalado en la respectiva central generadora.

⁸ Sentencia del 6 de julio de 2006, Exp. 14384, M.P. Ligia López Díaz.

3.2.2. De la falsa motivación y la indebida aplicación normativa⁹

Los actos administrativos gozan de presunción de legalidad. Corresponde, por tanto, al interesado tipificar con precisión la causal y proponer el concepto de violación en el que funda la pretensión de nulidad.

Las causales de nulidad previstas en el artículo 84 C.C.A. se diseñaron a partir de los elementos del acto administrativo: la competencia, la forma y el procedimiento, el motivo y la motivación, el contenido u objeto. Vistos desde el punto de vista negativo los elementos configuran las causales de nulidad del acto administrativo: La incompetencia del funcionario o la autoridad; la expedición irregular —que incluye la falta de motivación—, la falsa motivación, la desviación de poder y la violación de la ley que, a su vez, ocurre por inaplicación, indebida aplicación e interpretación errónea.

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

⁹ La Sala reitera el criterio fijado en la sentencia del 24 de mayo de 2012, demandante: María Stella Velásquez Pérez, demandada: DIAN. M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

Ahora bien, los hechos que fundamentan la decisión administrativa deben ser reales y la realidad, por supuesto, siempre será una sola. Por ende, cuando los hechos que tuvo en cuenta la Administración para adoptar la decisión no existieron o fueron apreciados en una dimensión equivocada, se incurre en falsa motivación porque la realidad no concuerda con el escenario fáctico que la Administración supuso que existía al tomar la decisión.

Todo lo anterior implica que quien acude a la jurisdicción para alegar la falsa motivación, debe, como mínimo, señalar cuál es el hecho o hechos que el funcionario tuvo en cuenta para tomar la decisión y que en realidad no existieron, o, en qué consiste la errada interpretación de esos hechos¹⁰.

Tratándose de la violación de la ley por aplicación indebida, esta se presenta cuando el precepto o preceptos jurídicos que se hacen valer se usan o aplican a pesar de no ser los pertinentes para resolver el asunto que es objeto de decisión. El error por aplicación indebida puede originarse por dos circunstancias: 1.- Porque el juzgador se equivoca al escoger la norma por inadecuada valoración del supuesto

¹⁰ El tratadista Manuel María Díez enseña sobre la motivación de los actos administrativos que se deben distinguir dos elementos: i) Los hechos y consideraciones que sirven de fundamento al acto y se relacionan tanto a la oportunidad del acto como a su legalidad y, ii) la correspondencia de la motivación con la materia reglada por el acto.

En el primer evento, dice el autor, al citar a Stassinopoulos, cuando la motivación se refiere a la oportunidad del acto «debe mencionar los hechos concretos y la importancia que la administración le acuerde, como también la influencia que esos hechos han tenido sobre el ejercicio del poder discrecional»; y cuando se relaciona con la legalidad, puede contener «1) un desenvolvimiento del sentido de la ley, de acuerdo con la interpretación dada por el autor del acto; 2) una afirmación de la constatación de los hechos que constituyen la condición para que la aplicación de la ley haya tenido lugar; 3) una afirmación de que estos hechos han sido sometidos a una calificación jurídica apropiada».

Y en cuanto al segundo elemento, precisa que la correspondencia de la motivación varía según la clase de motivos invocados: «1) si los motivos se relacionan con la interpretación de la ley deben contener la manifestación del autor del acto sobre el sentido de la ley. (...); 2) si se trata de motivos relacionados con la constatación de hechos, la correspondencia existe si se formulan las razones que conforman esa constatación; 3) si la motivación se relaciona con la calificación jurídica del hecho, la sola mención de la calificación adoptada no es suficiente, porque no es sino la conclusión y no el motivo; 4) si el motivo tiene por objeto demostrar el ejercicio correcto del poder discrecional, la correspondencia necesaria del mismo con la conclusión del acto motivado, existe si el acto hace mención de los hechos y de las consideraciones a las que el autor otorga una importancia fundamental». Manuel María Díez. «El Acto Administrativo». Tipográfica Editora Argentina S.A. Buenos Aires. 1993.



de hecho que la norma consagra y 2.- Porque no se establece de manera correcta la diferencia o la semejanza existente entre la hipótesis legal y la tesis del caso concreto¹¹.

3.2.3. Del deber formal de declarar

La obligación tributaria sustancial consiste básicamente en la entrega de una suma de dinero al sujeto activo del gravamen y, en muchos casos, apareja deberes formales, que, en general, comportan una obligación de hacer o no hacer dirigida a asegurar el correcto pago del tributo y facilitar la labor de fiscalización, mediante el acceso «a la información sobre la existencia del hecho generador, su responsable y magnitud»¹². Es decir, la finalidad de los deberes formales en el marco de la relación jurídico-tributaria es mejorar el recaudo y la fiscalización de los tributos.

El deber formal de declarar surge por la causación del impuesto. Sin embargo, el legislador, las asambleas departamentales y los concejos municipales, en principio, pueden establecer otros supuestos en los que, pese a no causarse el tributo, surge la obligación de presentar declaración.

Sobre las sanciones por no declarar, la Sala ha dicho:

Cuando se determina la procedencia de la sanción por no declarar, bien sea porque se causó el impuesto y se omitió declararlo, o porque se incumplió con el deber formal

¹¹ Cf. HUMBERTO Murcia Ballén. Recurso de Casación Civil, Bogotá. Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez. 4ª. Ed. Pág. 340.

¹² Piza Rodríguez, Julio Roberto. Curso de Derecho Tributario, Procedimiento y Régimen Sancionatorio. Universidad Externado de Colombia. Primera Edición; segunda reimpresión. Bogotá, 2013. Página 582.

de informar el cese de la actividad gravada y posteriormente no se presentaron las declaraciones respectivas, la administración tributaria debe establecer el monto de la misma, atendiendo al supuesto bajo el cual se haya configurado la conducta a sancionar, de acuerdo con lo que haya establecido la norma tributaria sancionatoria.

La tasación de la multa puede efectuarse: a) sobre un porcentaje previamente definido por la norma sancionatoria tomando como referente el total del impuesto a cargo, b) cuando no es posible determinar con precisión el valor del impuesto, la normativa tributaria establece una serie de presunciones que permiten liquidar la sanción bajo una media de aproximación, y c) si se comprueba que la obligación de declarar obedecía a una razón distinta a la causación del gravamen, y que el impuesto a cargo era equivalente a cero, se acude generalmente a una suma fija.

Estas pautas, en virtud del principio de legalidad que rige en materia tributaria y con mayor rigor en aspectos sancionatorios, sólo pueden ser establecidas por el legislador y excepcionalmente por los órganos que a nivel territorial, tienen competencia para establecer normas de carácter tributario, cuando aquel así lo autorice de manera explícita. Es claro entonces, que las autoridades que hacen parte de la rama ejecutiva, no están facultadas para aplicar multas o sanciones distintas a las consagradas en las leyes, ordenanzas y acuerdos¹³.

Interesa resaltar que las sanciones por no declarar deben observar el principio de legalidad, pues deben sustentarse en los criterios razonadamente fijados por leyes, ordenanzas o acuerdos, según sea el caso. También se advierte que la tasación de las sanciones no es caprichosa, por cuanto, en todo caso, debe atender al principio de proporcionalidad.

De hecho, la Ley 788 de 2002 [artículo 59] estableció que las entidades territoriales deben aplicar las normas procedimentales del Estatuto Tributario Nacional para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones y régimen sancionatorio para impuestos territoriales y agregó que para efectos del monto de las sanciones debía tenerse en cuenta la proporcionalidad de estas respecto del monto de los impuestos.

¹³ Sentencia del 17 de julio de 2014, expediente: 25000-23-27-000-2008-00227-01(19053), actor: FUNERARIA CAMINOS DE PAZ LTDA., demandado: DISTRITO CAPITAL - SECRETARIA DE HACIENDA - DIRECCIÓN DISTRITAL DE IMPUESTOS, M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

3.2.4. De la regulación del municipio del Almeida frente al deber de declarar el impuesto de industria y comercio

El municipio de Almeida sustentó la sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio por el año 2000 (Resoluciones 3 de 2003 y 3 de 2004) en las siguientes normas: **(i)** los artículos 684, 686 y 688 del Estatuto Tributario Nacional; **(ii)** el artículo 66 de la Ley 383 de 1997; **(iii)** el artículo 59 de la Ley 788 de 2002; **(iv)** la Ley 14 de 1993, **(v)** el Decreto Ley 1333 de 1986, y **(vi)** el Acuerdo Municipal 26 de 2001.

También interesa resaltar que la sanción por no declarar (multa) fue liquidada de conformidad con el numeral 1 del artículo 643 del Estatuto Tributario Nacional, esto es, por el 20 % de los ingresos brutos obtenidos por Chivor durante el año gravable 2000.

Debe decirse que si bien los actos acusados hacen alusión al Acuerdo 26 de 2001, lo cierto es que esa norma solo señala los elementos básicos de los impuestos que recauda el municipio de Almeida y nada dice en cuanto al régimen sancionatorio aplicable ni sobre las condiciones en que debe presentarse la declaración del impuesto de industria y comercio. Por consiguiente, no se trata de una norma que regule la obligación de declarar ni mucho menos tipifique la sanción por incumplir esa obligación y que fue impuesta a Chivor.

De hecho, aceptar que el Acuerdo 26 de 2001 sea aplicado en este caso desconocería el principio de irretroactividad de las normas tributarias, pues fue dictado con posterioridad a la situación que dio origen a la sanción. En efecto, el Acuerdo 26 fue proferido el 25 de noviembre de 2001, de modo que solo tendría efectos a partir de la vigencia 2002. La conducta sancionada se produjo en el año



2001, año en que surgió la obligación de declarar el impuesto de industria y comercio causado en el año 2000.

Los actos cuestionados también aludieron a los Acuerdos 0033 de 1995 y 003 de 1999¹⁴.

Aunque tales acuerdos no fueron aportados al proceso, su contenido fue parcialmente reproducido en la sentencia del 4 de agosto de 2011 que profirió la Sala¹⁵.

Las normas reproducidas en la sentencia no se referían ni al deber de informar o a las formalidades que debían seguirse para cumplir ese deber, ni a la sanción por no declarar. Se referían al hecho generador y a la tarifa del impuesto de industria y comercio en el municipio de Almeida, concretamente, por la generación de energía eléctrica y la prestación del servicio público domiciliario. La Sala declaró la nulidad parcial de los acuerdos mencionados, en concreto, por violación, por falta de aplicación, del literal a) del artículo 7º de la Ley 56 de 1981 que dispone que el impuesto de industria y comercio por la explotación a cualquier título las plantas de generación de energía eléctrica se liquida sobre un límite máximo de tasación equivalente a cinco pesos (\$5) anuales por cada kilovatio instalado en la respectiva central generadora, y del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, que dispone cómo se causa el impuesto de industria y comercio por el servicio público domiciliario de energía eléctrica y las actividades complementarias.

En ese contexto, la Sala resalta dos situaciones concretas: **(i)** que el municipio de Almeida acudió al Estatuto Tributario Nacional para efecto de sancionar a Chivor por

¹⁴ Folio 56 del cuaderno principal.

¹⁵ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS. Bogotá, D.C., cuatro (4) de agosto de dos mil once (2011). Radicación número: 15001-23-31-000-2004-00484-01(17627). Actor: MYRIAM STELLA GUTIERREZ ARGUELLO. Demandado: MUNICIPIO DE ALMEIDA



el desconocimiento del deber de declarar el impuesto de industria y comercio del año 2000, y (ii) que en el proceso no se evidenció la existencia de una norma local que fijara las condiciones de presentación de las declaraciones tributarias ni el régimen sancionatorio aplicable.

3.2.5. De la solución al caso concreto

Sea lo primero precisar que la sentencia del 16 de septiembre de 2011 [capítulo 3.2.], que profirió la Sala y que invocó el demandante, sí constituye precedente aplicable al caso concreto, pues, como bien se advirtió en el recurso de apelación, en esa sentencia se resolvió un caso análogo promovido entre las mismas partes, por el mismo impuesto, sólo que de otro período [1999].

En esa sentencia, la Sala precisó que el impuesto de industria y comercio a cargo de Chivor debe calcularse de conformidad con el artículo 7 de la Ley 56 de 1981, esto es, cinco pesos (\$5.00) anuales por cada kilovatio instalado en la respectiva central generadora. Es decir, contra lo advertido en los actos que se cuestionaron y anularon, el impuesto de industria y comercio a cargo de Chivor no se liquida sobre los ingresos brutos, tal y como lo establece la Ley 14 de 1983, sino de conformidad con la capacidad de generación de energía.

Esa misma tesis, como se vio, quedó plasmada en la sentencia del 4 de agosto de 2011, que anuló parcialmente unos acuerdos del municipio de Almeida por desconocer, precisamente, el artículo 7 de la Ley 56 de 1981, sentencia que indiscutiblemente tiene repercusiones en situaciones jurídicas no consolidadas como la que ahora se analiza.



En efecto, dado que tales acuerdos fueron invocados en los actos demandados, sobreviene por consecuencia su nulidad.

A lo anterior se suma el hecho de que la sanción impuesta a Chivor se sustentó en el numeral 1 del artículo 643 del Estatuto Tributario Nacional, que establece la forma de tasación de la multa por no declarar el impuesto de renta y complementarios. En concreto, para calcular la sanción, esa norma fija dos criterios: **(i)** el 20 % de las consignaciones bancarias o ingresos brutos determinados por la administración durante el periodo no declarado, o **(ii)** el 20 % de los ingresos brutos que figuren en la última declaración de renta presentada. Para el caso concreto, como ya se dijo, el municipio de Almeida adoptó la primera opción.

Debe decirse que la sanción por no declarar el impuesto de renta se calcula fundamentalmente con base en el ingreso bruto porque ese ingreso constituye el punto de partida para depurar la base gravable. Por consiguiente, existe una relación de proporcionalidad entre la sanción por no declarar el impuesto de renta y la base gravable del impuesto de renta. Lo mismo podría decirse para el impuesto de industria y comercio puesto que la sanción también se calcula con base en el ingreso bruto, ingreso que también se tiene en cuenta como base gravable, pero eso sí, el ingreso percibido estrictamente en el municipio. Esto como regla general.

Pero en aquellos casos en que la base gravable del impuesto de industria y comercio no corresponde a los ingresos brutos sino a otro concepto, como se evidencia en el caso concreto en el que la base gravable son los \$5 por kv generado, no resulta proporcional que se tome como base para la sanción por no declarar los ingresos brutos.

Esa situación denota que la base para liquidar la sanción por no declarar el impuesto de renta es incompatible con la sanción por no declarar el impuesto de



industria y comercio de una empresa generadora de energía eléctrica, puesto que las bases gravables de esos impuestos se calculan de modo diferente.

Siendo así, la Sala concluye que la base prevista en el numeral 1 del artículo 643 ET para imponer la sanción por no declarar el impuesto de renta no es compatible con la base que se debería tener en cuenta para calcular la sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio de una empresa generadora de energía eléctrica.

Lo expuesto también denota, se reitera, que en la sentencia apelada se desconoció el artículo 7 de la Ley 56 de 1981 y el precedente fijado por esta Sección, que señalan que el impuesto de industria y comercio a cargo de Chivor debe calcularse con base en los kilovatios instalados en la respectiva central generadora.

Por otra parte, dado que en el expediente no obra prueba que permita tener certeza de si la obligación de declarar estaba consagrada en los acuerdos municipales de Almeida, por lo menos para la vigencia objeto de análisis, esa situación denota que la sanción impuesta a Chivor no atiende el principio de tipicidad. No puede imponerse una sanción por el incumplimiento de una obligación que no está regulada en las normas municipales. Se repite, el municipio no dio cuenta de la regulación local respecto de la forma en que debía cumplirse la obligación de declarar el impuesto de industria y comercio (plazos, formularios, sitios de presentación, etcétera).

En el expediente reposa la prueba de un comprobante de pago por \$17.338.259 que el demandante hizo en favor del municipio de Almeida por concepto del impuesto de industria y comercio. Ese comprobante no puede tenerse como declaración del impuesto, pero es menester destacar que el municipio no negó que hubiera recibido



el pago. Y aunque el municipio certificó por escrito al demandante que para adoptar los formularios del impuesto no expide un acto administrativo que así lo disponga, lo cierto es que, para resolver el presente caso, queda la duda de si el municipio tenía dispuesto un formulario en que el contribuyente pudiera declarar el impuesto en las condiciones previstas en el artículo 7 de la Ley 56 de 1981.

Lo expuesto es suficiente para concluir que se demostró que los actos cuestionados son nulos por desconocer lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 56 de 1981 y los principios de proporcionalidad y legalidad en materia sancionatoria tributaria.

Por tanto, la Sala revocará el numeral segundo de la parte resolutive de la sentencia del 14 de junio de 2012 proferida por el Tribunal Administrativo del Casanare y, en su lugar, declarará la nulidad de los actos demandados.

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

FALLA

PRIMERO. REVÓCASE el numeral segundo de la parte resolutive de la sentencia del 14 de junio de 2012, dictada por el Tribunal Administrativo de Casanare en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho iniciado por Chivor S.A. E.S.P. en contra del municipio de Almeida. En su lugar,

SEGUNDO. DECLÁRASE la nulidad de las Resoluciones 003 del 30 de diciembre de 2003 y 003 del 24 de marzo de 2004, dictadas por el municipio de Almeida, que



sancionaron a Chivor por no declarar el impuesto de industria y comercio del año gravable 2000.

TERCERO. A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** que Chivor no debe pagar la multa impuesta en los actos anulados.

En lo demás, **CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al tribunal de origen y cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ