



**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

Bogotá D.C., doce (12) de noviembre de dos mil quince (2015)

**Radicación número: 05001-23-31-000-2007-00590-01(19967)**

**Actor: EPSIFARMA S.A.**

**Demandado: MUNICIPIO DE MEDELLÍN**

**FALLO**

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, Municipio de Medellín, contra la sentencia del 30 de abril de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que concedió las pretensiones de la demanda, en los siguientes términos:

*“1. DECLARAR la nulidad de la Resolución No. 2464 del 3 de agosto de 2006 proferida por la Subsecretaría de Rentas Municipales del Municipio de Medellín y de la Resolución SH-17-295 del 27 de noviembre de 2006 emitida por la Subsecretaría de Rentas del Municipio de Medellín, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración.*”



*2. En consecuencia, deberá el MUNICIPIO DE MEDELLÍN tener en cuenta la liquidación privada presentada de manera extemporánea, de conformidad con lo dicho en la parte motiva de esta providencia”.*

## **1. ANTECEDENTES**

### **1.1 Hechos de la demanda**

El 6 de noviembre de 2005, la Secretaría de Hacienda del Municipio de Medellín notificó a la actora el Emplazamiento para declarar No. 586 por el impuesto de Industria y Comercio del año gravable 2004<sup>1</sup>.

Con posterioridad al término de un mes otorgado en el emplazamiento para declarar, la actora presentó la declaración correspondiente, radicada el 31 de enero de 2006 con el No. 11382<sup>2</sup>.

El 3 de abril de 2006, el Municipio de Medellín profirió el requerimiento de Información No. 1032, notificado el 6 de abril de 2006.

Por medio de la Resolución 2464 del 3 de agosto de 2006 la Subsecretaría de Rentas profirió liquidación de aforo<sup>3</sup>.

En contra del anterior acto oficial la actora interpuso el recurso de reconsideración, resuelto mediante la Resolución SH-17-295 del 27 de noviembre de 2006, que confirmó el acto recurrido<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Folio 88 exp.

<sup>2</sup> Folio 89 exp.

<sup>3</sup> Folio 20 exp.

## **1.2 Pretensiones**

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

*“1. Que es nulo el acto administrativo contenido en la Resolución SH-17-295 de 27 de Noviembre de 2006, emitido por la Subsecretaría de Rentas del Municipio de Medellín, mediante la cual se resolvió Recurso de Reconsideración presentado contra Resolución 2464 del 3 de Agosto de 2006, proferida por la Secretaría de Hacienda Municipal de Medellín, mediante la cual practicó liquidación de aforo por el periodo gravable 2004 e impuso sanción por no declarar y sanción por responder solicitud de información en forma extemporánea.*

*2. Que es nulo el acto administrativo contenido en la Resolución 2464 del 3 de Agosto de 2006 proferida por la Subsecretaría de Rentas Municipales de la Alcaldía de Medellín, mediante la cual se practicó Liquidación de Aforo por el periodo gravable 2004 y se impuso sanción por no declarar y sanción por responder solicitud de información en forma extemporánea, violando el procedimiento establecido en el Estatuto de Rentas del Municipio, en el Estatuto Tributario Nacional y la jurisprudencia del Consejo de Estado Sección Cuarta”.*

## **1.3 Normas violadas y concepto de la violación**

La Sociedad demandante citó como normas violadas los artículos 2, 6 y 29 de la Constitución Política; 580 del Estatuto Tributario Nacional; 39, 64 y 65 del Decreto 011 de 2004 Estatuto Tributario Municipal.

El concepto de la violación se resume de la siguiente forma:

---

<sup>4</sup> Folio 22 exp.



### **1.3.1 Improcedencia de la liquidación de aforo**

El artículo 65 del Decreto 011 de 2004 (Estatuto de Rentas del Municipio de Medellín) señala que la liquidación de aforo procede para los contribuyentes obligados a declarar, que no hayan cumplido con esta obligación o que su declaración se dé por no presentada.

Epsifarma S.A. presentó la declaración del impuesto de industria y comercio por el año gravable 2004 el 31 de enero de 2006, esto es, con anterioridad a la liquidación de aforo (3 de agosto de 2006).

La declaración no se puede tener por no presentada por cuanto no se cumplen los supuestos previstos en el artículo 39 del Estatuto de Rentas, en concordancia con el artículo 580 del Estatuto Tributario Nacional.

La presentación de la declaración por fuera del término del vencimiento del emplazamiento para declarar, genera la sanción por extemporaneidad según el artículo 63 del Estatuto de Rentas. La extemporaneidad en la presentación de la declaración no es causal para tenerla por no presentada.

Según los artículos 64 y 65 del Estatuto de Rentas, previo a la expedición de la liquidación de aforo se requería de la imposición de la sanción por no declarar en un acto administrativo independiente.

### **1.3.2 Improcedencia de la sanción por no declarar.**



En la misma Resolución No. 2464 del 3 de agosto de 2006, la Secretaría de Hacienda impuso junto con la liquidación de aforo, sanción por no declarar por \$79.104.096.

La sanción fue impuesta con posterioridad a la presentación de la declaración de ICA por el año gravable 2004, declaración que es válida por cuanto no está incurso en ninguna de las causales para tenerla por no presentada previstas en el artículo 39 del Estatuto de Rentas de Medellín.

### **1.3.3 Imprudencia de la sanción por informar en forma extemporánea.**

La sanción por enviar información en forma extemporánea es improcedente por cuanto la Ley 383 de 1997 dispone que para el efecto, los municipios y los distritos deben aplicar los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional y según doctrina de la DIAN no es procedente aplicar la sanción por informar de manera extemporánea.

## **1.4 Oposición**

El Municipio de Medellín pidió negar las pretensiones de la actora por las siguientes razones:

La Administración Municipal expidió el Emplazamiento para Declarar No. SD 586 del 19 de septiembre de 2005 en el que citó los artículos 31, 63, 65, 169 y 170 del Acuerdo 57 de 2003. En el mismo acto se conminó a EPSIFARMA S.A. para que presentara, dentro del mes siguiente a su notificación, la



declaración del impuesto de industria y comercio correspondiente al período gravable 2004.

Posteriormente, profirió la Liquidación de Aforo No. 2464 del 3 de agosto de 2006, en la que además de determinar el valor de la obligación tributaria por concepto del impuesto de industria y comercio, impuso la sanción por no declarar y por responder en forma extemporánea.

La Administración no omitió ninguno de los pasos previos a la expedición de la liquidación de aforo, toda vez que el ente Municipal cuenta con facultades para determinar la respectiva carga tributaria. (Artículo 717 del Estatuto Tributario Nacional).

### **1.5 Sentencia apelada**

El Tribunal Administrativo de Antioquia, mediante sentencia del 30 de abril de 2012, declaró la nulidad de los actos demandados. Los fundamentos de la decisión se resumen así:

Según el artículo 63 del Decreto 011 de 2004 una vez se ha emplazado al sujeto pasivo, éste tiene dos opciones: la primera, presentar la declaración, liquidando la respectiva sanción por extemporaneidad, por lo que en principio cesa el procedimiento de determinación oficial del impuesto, circunscribiendo la actuación de la administración a la verificación de la exactitud de la información consignada por el contribuyente en la declaración, y la segunda, continuar con la conducta renuente, lo que genera como consecuencia que la



administración emita la resolución sanción por no declarar y se continúe el proceso de determinación oficial de aforo para establecer la obligación tributaria.

La sanción por no declarar es un acto previo a la liquidación de aforo, pero es un acto independiente, por lo que no es procedente que en una liquidación de aforo se sancione al sujeto pasivo por no declarar ya que la sanción tuvo que ocurrir con anterioridad a la liquidación oficial.

La Subsecretaría de Rentas de la Secretaría de Hacienda del Municipio de Medellín profirió el Emplazamiento para Declarar No. 586 de septiembre de 2005, notificado a la sociedad demandante el 6 de noviembre de 2005; por lo tanto, dentro del mes siguiente debió proferir un acto administrativo contentivo de la sanción por no declarar (6 de diciembre de 2005).

La administración municipal tenía plazo hasta el 6 de diciembre de 2005 para imponer la sanción por no declarar, antes de proferir y notificar la liquidación de aforo. No obstante, la demandada, sin proferir el correspondiente acto administrativo sancionatorio, notificó la liquidación de aforo y en el mismo acto sancionó por no declarar, de esta forma se abstuvo de valorar la declaración presentada de forma extemporánea.

Se debe tener en cuenta que solamente se pierde la oportunidad para presentar la correspondiente declaración una vez sea notificada la resolución que impone la sanción por no declarar.



A su vez, la sanción por extemporaneidad prevista en el artículo 641 del Estatuto Tributario se impone cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria presenta la declaración con posterioridad al vencimiento de los plazos legalmente establecidos y se aplica antes de que se haya proferido y notificado la resolución sanción por no declarar.

Epsifarma S.A. presentó de manera extemporánea la declaración privada, razón por la cual, la sanción procedente era la de extemporaneidad, no la de aforo.

Así las cosas, se presentan dos situaciones por las cuales procede la nulidad de los actos administrativos demandados. La primera la constituye la omisión en la expedición del acto administrativo mediante el cual se sanciona por no declarar; y la segunda, expedir la liquidación de aforo sin tener en cuenta que se presentó la correspondiente declaración.

### **1.6 Recurso de apelación**

La **demandada** fundamentó el recurso de apelación así:

El Tribunal afirmó que el artículo 638 del Estatuto Tributario exige la formulación del pliego de cargos previo a la sanción por no declarar. Dicha norma establece el término de prescripción de la facultad para imponer sanciones y se refiere a la sanción por no declarar solo en la parte final del inciso 1º para señalar que el término de prescripción de la misma es de cinco años, sin que esto implique que se exija la expedición de un pliego de



cargos, toda vez que las normas que regulan la materia sólo consagran como acto previo el emplazamiento para declarar.

En consecuencia, no le asiste razón al Tribunal al precisar que además del emplazamiento para declarar debe proferirse pliego de cargos previo a imponer la sanción por no declarar.

Concluyó que dentro del proceso de aforo adelantado contra la sociedad demandante, vencida la etapa del emplazamiento para declarar, y ante la persistencia en el incumplimiento de la obligación de declarar, la Administración se vio avocada a imponer la liquidación de aforo, como lo establecen las normas que regulan la materia.

### **1.7 Alegatos de conclusión en segunda instancia**

**La demandante** presentó alegatos de conclusión, en los que reiteró los argumentos expuestos a lo largo del trámite de primera instancia.

**El demandado** no intervino en esta etapa procesal.

### **1.8 Concepto del Ministerio Público**

El Ministerio Público no rindió concepto.

## **CONSIDERACIONES**



## **1. Problema jurídico**

En los términos del recurso de apelación, y de acuerdo al ámbito de competencia del *ad quem*, le corresponde a la Sala determinar, i) si la Administración se ajustó al procedimiento legalmente establecido para efectos de proferir la liquidación de aforo demandada ii) cómo incide en el proceso de aforo la declaración presentada vencido el término concedido en el emplazamiento por no declarar y iii) si el pliego de cargos es un requisito de validez de la resolución que impone la sanción por no declarar.

## **2. Hechos relevantes**

Para decidir el caso se tienen como relevantes y ciertos los siguientes hechos:

2.1 El 6 de noviembre de 2005, la Secretaría de Hacienda de Medellín notificó a la actora el emplazamiento para declarar No. 586 por el impuesto de industria y comercio del año gravable 2004.

2.2 El 31 de enero de 2006, la demandante presentó la declaración de ICA por el año 2003.

2.3 El 6 de abril de 2006, el municipio de Medellín notificó a la sociedad actora el requerimiento de información No. 1032.



2.4 Por medio de la Resolución 2464 del 3 de agosto de 2006, la demandada profirió liquidación de aforo.

2.5 Mediante la Resolución SH 17-295 del 27 de noviembre de 2006, el municipio de Medellín resolvió el recurso de reconsideración interpuesto en contra del anterior acto oficial.

### **3. Liquidación de aforo y sanción por no declarar en el mismo acto administrativo**

3.1 De acuerdo con lo previsto por el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, los municipios deben aplicar el procedimiento tributario establecido en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación y discusión de los impuestos por ellos administrados. Los términos de la aplicación de los procedimientos anteriores podrán disminuirse y simplificarse, acorde con la naturaleza de los tributos.

3.1.1. La Sala precisa que los actos demandados se profirieron con fundamento en el Decreto Municipal 011 de 2004, “Por medio del cual se adopta el régimen procedimental en materia tributaria para el Municipio de Medellín”, esto es, en vigencia del artículo 59 de la Ley 788 de 2002.

3.1.2 El artículo 3 del Decreto 011 de 2004 señaló: *“Las normas del Estatuto Tributario Nacional sobre procedimientos, sanciones, declaración, recaudación, fiscalización, determinación, discusión, cobro y en general la*



*administración de los tributos serán aplicables en el Municipio de Medellín conforme a la naturaleza y estructura funcional de sus impuestos”.*

A su vez el artículo 63 dispone que quienes incumplan con la obligación de presentar las declaraciones privadas, estando obligados a ello, serán emplazados por la Administración Municipal, 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.

Vencido el término que otorga el emplazamiento de que trata el artículo 63, sin que hubiere presentado la declaración respectiva, la Administración Municipal procederá a aplicar la sanción por no declarar prevista en el Estatuto Tributario Municipal (art. 64 ib)

*Sobre la liquidación de aforo dispone la norma municipal que “Es la liquidación que se practica a los contribuyentes matriculados obligados a declarar que no hayan cumplido con esta obligación, o que su declaración se dé por no presentada.*

*Agotado el procedimiento previsto para el emplazamiento previo por no declarar y la consecuencia de la no presentación de la declaración con motivo del emplazamiento, la Administración Municipal 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 o declarante, que no haya declarado, aplicando la sanción por no declarar consagrada en el Estatuto Tributario Municipal.” (art. 65)*

3.1.3 Ahora bien, el Ordenamiento Tributario Nacional en lo relacionado con el proceso de aforo dispone para su validez el cumplimiento del siguiente procedimiento:

- Emplazamiento para declarar. Mediante este acto de trámite la Administración, previa comprobación de la obligación formal de declarar, requiere al contribuyente para que declare en el término perentorio de un (1) mes (art. 715 E.T.). Este es un acto de trámite pero su expedición previa es requisito de validez para el debido adelantamiento del proceso de aforo.
- Si el contribuyente persiste en su omisión, vencido el término otorgado en el emplazamiento, procede la sanción por no declarar [art. 643 ib.], contra la cual se puede interponer el recurso de reconsideración.
- Agotadas las etapas relacionadas con el emplazamiento por no declarar y la imposición de la anotada sanción, la Administración dentro de los cinco (5) años siguientes al vencimiento del plazo para declarar, puede determinar mediante liquidación de aforo la obligación tributaria [art. 717 E.T.], contra la cual procede el recurso de reconsideración.



3.1.4 El ente municipal expidió el Emplazamiento No. 586 del 19 de septiembre de 2005<sup>5</sup> por medio del cual se conminó a EPSIFARMA S.A. para que presentara, dentro del mes siguiente a su notificación, la declaración del impuesto de Industria y Comercio correspondiente al año gravable de 2004.

Posteriormente, profirió la Liquidación de Aforo No. 2464 del 3 de agosto de 2006<sup>6</sup> en la que dispuso lo siguiente:

*“ARTÍCULO PRIMERO. Practíquese liquidación de Aforo del impuesto de Industria y Comercio a cargo de EPSIFARMA S.A. nit 830.010.237, correspondiente al periodo gravable 2004, por la actividad realizada en la Carrera 43ª No. 34-95 local 274, así:*

<i>Base período gravable</i>	<i>\$22.928.723.493</i>
<i>Código de actividad</i>	<i>203</i>
<i>Tarifa</i>	<i>5 por mil</i>
<b><i>Impuesto anual</i></b>	<b><i>\$114.643.617</i></b>
<i>Avisos</i>	<i>\$17.196.543</i>
<b><i>Sanción por no declarar (60%)</i></b>	<b><i>\$79.104.096</i></b>
<i>Sanción por responder en forma extemp</i>	<i>\$3.955.205”</i>

3.1.5 De esta forma, la Administración, en el mismo acto administrativo determinó el impuesto a cargo a través de la liquidación de aforo, impuso sanción por no declarar e impuso sanción por responder en forma extemporánea.

---

<sup>5</sup> Folio 88 exp.

<sup>6</sup> Folio 20 exp.

3.1.6 Visto lo anterior, para la Sala es evidente que la Administración Municipal omitió uno de los pasos previos a la liquidación de aforo como es el referente a la determinación e imposición de la sanción por no declarar.

3.1.7 La etapa omitida por la Administración ha sido determinada expresamente en la normativa tributaria, como previa a la expedición de la liquidación de aforo y contra el acto sancionatorio procede el recurso de reconsideración (art. 720 E.T.).

Si el administrado, después del emplazamiento para declarar y de la imposición mediante resolución independiente de la sanción por no declarar, persiste en la omisión de presentar el respectivo denuncia tributario, el ente fiscal territorial cuenta con facultades tendientes a determinar la carga tributaria respectiva (hecho generador, base gravable y tarifa) a través de la Liquidación de Aforo [art. 717].

3.1.8 La Sala se ha pronunciado respecto a la improcedencia de proferir liquidación de aforo y sanción por no declarar en el mismo acto administrativo de la siguiente forma<sup>7</sup>: *“El tema en discusión era si en el mismo acto procedía la liquidación de aforo y la sanción por no declarar, aspecto sobre el cual la Sala precisó que “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*

---

<sup>7</sup> Sentencia del 11 de octubre de 2012, exp. 18425 C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia



*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.”<sup>8</sup>*

3.1.9 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, impuso la sanción por no declarar y la sanción por responder en forma extemporánea, 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 717 del Estatuto Tributario que establecen el procedimiento para imponer la sanción por no declarar, el emplazamiento previo por no declarar y la liquidación de aforo, respectivamente.

#### **4. Declaración presentada vencido el término concedido en el emplazamiento por no declarar.**

4.1 La Sala<sup>9</sup> ha dicho que si el contribuyente declara aún después de vencido el plazo concedido en el emplazamiento, no debe imponérsele sanción por no declarar, pues lo que se censura con dicha sanción es la

---

<sup>8</sup> Sentencia de 3 de octubre de 2007, expediente 15530.

<sup>9</sup> Sentencia del 24 de julio de 2008, exp. 15975 C.P. Héctor J. Romero Díaz



omisión del deber de declarar, omisión que no se presenta cuando el contribuyente declara, aunque tardíamente.

Por las mismas razones la Administración no puede dictar liquidación de aforo por cuanto esta clase de liquidación se expide para suplir la falta de declaración por parte del contribuyente, cuando esté obligado a hacerlo.

4.2 Según se observa en el folio 89 del expediente, el 31 de enero de 2006, con radicado 11382, la actora presentó la declaración del impuesto de Industria y Comercio por el año gravable 2004 en la que determinó un impuesto a cargo de \$16.002.000, declaración que si bien se presentó con posterioridad al emplazamiento para declarar (6 de noviembre de 2005) se radicó antes de proferirse la liquidación de aforo (3 de agosto de 2006).

4.3 Lo anterior significa que el contribuyente cumplió con el deber de declarar y toda vez que la declaración es válida al no darse por no presentada mediante acto administrativo independiente, la demandada carecía de sustento legal para proferir la correspondiente liquidación de aforo.

El acto administrativo que da por no presentada la declaración garantiza al contribuyente el debido proceso y el derecho de defensa, toda vez que según el criterio reiterado de la Sala, el artículo 580 del Estatuto Tributario no opera de plano, de tal forma que cuando se presenta una declaración tributaria en donde se configure alguno de los eventos descritos en la norma, debe proferirse un acto administrativo que así lo declare (auto declarativo),



con los recursos de ley. Lo anterior porque aunque el denunciado tributario adolezca de irregularidades para tenerlo como no presentado, si transcurre el lapso previsto en la ley para que se consolide su firmeza sin ser cuestionado por el ente fiscal, se torna inmodificable<sup>10</sup>.

4.4 Así, si la Administración consideraba que la actora omitió ingresos en razón de la actividad desarrollada, debió practicar una liquidación oficial de revisión, previa expedición del correspondiente requerimiento especial.

#### **5. El pliego de cargos como requisito de validez para la expedición de la resolución que impone sanción por no declarar.**

5.1 En el recurso de apelación la demandada, luego de precisar las normas aplicables al caso concreto, alegó que no le asiste razón al Tribunal al señalar que además del emplazamiento para declarar se debe proferir pliego de cargos, previamente a imponer la sanción por no declarar.

5.2 La Sala precisa que en las consideraciones de la sentencia apelada no se encuentra dicho argumento, por el contrario, el a quo fue enfático en señalar que: *“... para el caso concreto debe declararse la nulidad de los actos administrativos demandados, teniendo en cuenta que era deber del*

---

<sup>10</sup> Se reitera el criterio expuesto por la Sala, entre otras, en sentencias del 30 de enero de 2003, exp. 12839, C.P. María Inés Ortiz Barbosa; del 9 de febrero de 2006, exp. 14807 C.P. María Inés Ortiz Barbosa; del 30 de noviembre de 2006, exp. 15748 C.P. Ligia López Díaz; y del 26 de noviembre de 2009, exp. 16737 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



*Municipio de Medellín, una vez vencido del emplazamiento de un mes, proferir un acto administrativo contentivo de la sanción por no declarar”<sup>11</sup>.*

5.3 Por lo dicho la Sala confirmará la sentencia de primera instancia.

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,

## **F A L L A**

**1.- Se CONFIRMA** la sentencia apelada.

**2.- Se RECONOCE personería** para actuar al abogado Julián Jiménez Mejía, como apoderado judicial de la sociedad Epsifarma S.A. en los términos del poder conferido, que obra a folio 153 del expediente.

**3.- DEVUÉLVASE** el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

---

<sup>11</sup> Folio 132 exp.



**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidenta de la Sección

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**