



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

Bogotá, D.C., treinta (30) de agosto de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 7600123310002008012200-01
No. Interno: 19851
Asunto: Acción de Nulidad y Restablecimiento de Derecho
Demandante: Transgas de Occidente SA
Demandado: Municipio de Yumbo
Tama ICA Servicio de Transporte de Gas

F A L L O

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el Municipio de Yumbo contra la sentencia del 1º de junio de 2012, dictada por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que resolvió:

***PRIMERO:** DECLÁRASE la nulidad de la liquidación Oficial de Revisión No. 2008-0001 del 6 de noviembre de 2008, expedida por la profesional especializada de rentas del Municipio de Yumbo – Valle.*



SEGUNDO: *DECLÁRASE que TRANSGAS DE OCCIDENTE LTDA., no es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio y, por ello, no está obligada a cumplir con las obligaciones formales de registrarse y declarar, ni al pago del tributo.*

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El 14 de febrero de 2006, Transgas de Occidente SA –en adelante Transgas– presentó la declaración del impuesto de industria y comercio correspondiente al año 2005.
- El 9 de julio de 2008, mediante el Requerimiento Especial 2008-0001, el Municipio de Yumbo propuso modificar la declaración referida en el numeral anterior.
- El 24 de octubre de 2008, Transgas respondió al requerimiento especial y se opuso a la modificación de la declaración propuesta.
- El 6 de noviembre de 2008, mediante la Liquidación Oficial de Revisión 2008-0001, el municipio de Yumbo modificó la declaración del impuesto de industria y comercio que presentó Transgas por el año 2005, en los términos propuestos en el requerimiento especial.
- Sin interponer el recurso de reconsideración, la demandante acudió directamente a la jurisdicción de lo contencioso administrativo en ejercicio de acción de nulidad y restablecimiento de derecho para solicitar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 2008-0001.

2. ANTECEDENTES PROCESALES



2.1. La demanda

Transgas de Occidente SA formuló las siguientes pretensiones:

PRIMERA

Que es nulo el siguiente acto administrativo, por haber sido expedido con violación a las normas nacionales y Municipales a las que hubiere tenido que sujetarse:

1. La liquidación Oficial de Revisión número 2008-0001 del 6 noviembre de 2008, expedida por la Secretaría de Hacienda Municipal del Municipio de Yumbo (Valle), por la cual se liquida oficialmente el Impuesto de Industria y Comercio por el año gravable 2005 a cargo de la sociedad TRANSGAS DE OCCIDENTE S.A.

SEGUNDA

Que como restablecimiento de derecho de TRANSGAS DE OCCIDENTE S.A. NIT 830.000.853-7, se declare que no es sujeto pasivo del impuesto de Industria y Comercio ante el Municipio de Yumbo y por consiguiente no está obligada a cumplir con las obligaciones formales de registrarse y declarar, ni con las sustanciales del pago del tributo. En consecuencia, las declaraciones privadas presentadas por TRANSGAS no producen efecto alguno.

2.1.1. Normas violadas

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Ley 26 de 1904: artículo 1º.
- Ley 14 de 1983: artículo 39.
- Ley 383 de 1997: artículo 51.
- Estatuto Tributario Nacional: artículo 647 y 850.
- Código Civil: artículos 2313 y 2315.
- Decreto 1056 de 1953: artículo 16.
- Decreto 850 de 1965: artículo 1º.



- Acuerdo Municipal 16 de 2004: artículos 35 y 48.

2.1.2. Concepto de la violación

La demandante desarrolló el concepto de la violación en los términos que se exponen a continuación.

- a. Primer cargo: el acto que se demanda es nulo por indebida aplicación del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, incorporado en el artículo 35 del Acuerdo Municipal 16 del 31 de diciembre de 2004, porque Transgas no presta servicios públicos domiciliarios de transporte de gas.**

Dijo que Transgas tiene por objeto social el transporte de gas por gasoducto entre los municipios de Mariquita –Tolima y Cali –Valle el Cauca. Que por un error en la interpretación de la normativa local, la demandante declaró en el año 2005 el impuesto de industria y comercio en el Municipio de Yumbo.

Sostuvo que, contrario a lo señalado en el acto demandado, Transgas no presta ningún servicio público domiciliario en el Municipio de Yumbo ni en ningún otro municipio y que, por consiguiente, no percibe ingresos por el ejercicio de esa actividad.

Explicó que, en desarrollo de su objeto social, Transgas entrega el gas natural que transporta a los distribuidores de cada municipio en los puntos de entrega en las respectivas jurisdicciones municipales, quienes, a su vez lo distribuyen por las redes municipales a los consumidores finales, es decir que los distribuidores son los que efectivamente prestan el servicio.



Que así, en razón a que la actividad de Transgas consiste en el transporte de gas a través de un gasoducto mas no su distribución a los usuarios finales, no le es aplicable el artículo 51 de la Ley 383, incorporado en el artículo 35 del Acuerdo Municipal 16 de 2004, normas que están referidas a la prestación de servicios públicos domiciliarios.

- b. Segundo cargo: el acto administrativo demandado es nulo por la violación del artículo 16 de Decreto 1056 de 1953, que consagra la exención de cualquier impuesto territorial directo o indirecto sobre la actividad de transporte de petróleo y el artículo 1º de Decreto 850 de 1965 que reglamentó el artículo 16 del Código de Petróleos.**

Dijo que artículo 16 del Decreto 1056 de 1953 –Código de Petróleos– establece una exención general de los tributos locales para la actividad petrolera al señalar que *«la exploración y la explotación de petróleo (...) quedan exentos de toda clase de impuestos departamentales y municipales»*, exención que fue ratificada en los artículos 39 de la Ley 14 de 1983 y 27 de la Ley 141 de 1994.

Advirtió que si bien el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953 hace referencia al transporte de petróleo y sus derivados, el Decreto 850 de 1965, reglamentario del Código de Petróleos, establece que los departamentos y municipios no pueden establecer impuestos directos e indirectos sobre el gas como producto natural o como derivado de la destilación de petróleo o cualquiera de sus formas componentes.



- c. Tercer cargo: el acto administrativo demandado es nulo por violación del artículo 1º de la Ley 26 de 1904, ratificado en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 y del artículo 48 del Acuerdo Municipal 16 de 2004, al pretender gravar con el impuesto de industria y comercio el tránsito de gas por el territorio del Municipio de Yumbo.**

La demandante insistió en que la actividad económica de Transgas es el transporte de gas por gasoducto entre los municipios de Mariquita y Cali. Que, sin embargo, la entidad demandada pretende gravar con el impuesto de industria y comercio el simple tránsito del gas por esa jurisdicción, en contra de una prohibición legal expresa.

Dijo que, en efecto, el artículo 1º de la Ley 26 de 1904 prohíbe a los departamentos y a los municipios gravar los bienes de cualquier género que transiten por su territorio, prohibición que fue reproducida en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 y en el artículo 48 del Acuerdo Municipal 16 de 2004. Que, contrario a lo previsto en estas normas, mediante al acto demandado se pretende gravar el simple tránsito del gas por esa jurisdicción.

- d. Cuarto cargo: Transgas liquidó y pagó el impuesto de industria y comercio a la tarifa correcta dando aplicación a las normas locales y nacionales que regulan la materia.**

La demandante reiteró que la actividad de transporte de gas por gasoducto no puede ser gravada por las entidades territoriales con ningún tipo de gravamen. Que, a pesar de lo anterior, Transgas presentó erróneamente la declaración del impuesto de industria y comercio por el año 2005 en la que liquidó el impuesto a la tarifa de 5 por mil, correspondiente a las actividades de transporte de carga.



Que el Municipio de Yumbo, mediante el acto administrativo demandado, pretende modificar la declaración antes referida para liquidar el impuesto a la tarifa de 10 por mil, aplicable a otras actividades de transporte.

Señaló que el artículo 41 del Acuerdo Municipal 16 de 2004 establece que la tarifa del 5 por mil es aplicable al «*transporte de carga, urbano, nacional, internacional, municipal por carretera*», norma de la que se desprende que esa tarifa es aplicable a todas las modalidades de transporte de carga, incluso el del gas por gasoducto.

e. Quinto cargo: el acto administrativo demandado viola el artículo 647 del Estatuto Tributario Nacional al imponer una sanción por inexactitud improcedente.

Dijo que el municipio demandado pretende imponer la sanción por inexactitud a pesar de que se configuró una diferencia de criterios entre las partes frente a la determinación e interpretación de las normas aplicable al caso concreto.

Argumentó, además, que el artículo 647 ET regula ese tipo de sanciones que se refieren a incumplimientos de obligaciones tributarias por culpa y dolo. La culpa, dijo, es la falta de previsión de un resultado típicamente antijurídico que pudo y debió haberse previsto al obrar. Que la conducta se atribuye a la omisión de cumplir con el debido cuidado y diligencia. Que el dolo es la intención deliberada de evadir el pago del tributo. Que para encuadrar una conducta como fraudulenta, hay que establecer el grado de intencionalidad del sujeto pasivo del gravamen en la comisión del ilícito por la presentación de declaraciones juradas inexactas. Que la mera comprobación de la situación objetiva no basta para imponer la sanción. Que es necesario que se establezca si se actuó con de manera dolosa o fraudulenta. Que,



en consecuencia, para que proceda la sanción por inexactitud se requiere la prueba del elemento subjetivo y que, por lo tanto, la administración debe demostrar la falta de razonabilidad de la interpretación que lleva a cabo el particular, así como el carácter doloso de la interpretación encaminada a obtener un beneficio tributario improcedente, según la ley. Citó jurisprudencia del Consejo de Estado para sustentar su alegato.

Precisado lo anterior, manifestó que la demandante sí cometió un error en la aplicación de las normas que regulan el impuesto de industria y comercio, pues ignoró la exención prevista en el artículo 16 del Código de Petróleos y el artículo 1º del Decreto 850 de 1965. Que, en todo caso, si se interpreta que el servicio de transporte de gas está gravado, debe tributar a la tarifa del 5 por mil, de conformidad con el artículo 41 del Acuerdo 16 de 2004. Que, adicionalmente, debe considerarse que los hechos y cifras declarados son completos y verdaderos, y que no hay prueba de que la demandante haya actuado fraudulentamente. Que, por lo tanto, no hay lugar a imponer la sanción.

- f. Sexto cargo: el acto administrativo demandado viola, por falta de aplicación, los artículos 2313 y 2315 del Código de Civil y el artículo 850 del Estatuto Tributario Nacional al desconocer la existencia de un pago de lo no debido a título de impuesto de industria y comercio.**

Por último, dijo que el pago efectuado por la demandante a título del impuesto de industria y comercio por el año 2005 en el Municipio de Yumbo fue indebido porque, como lo explicó, no desarrolló ninguna actividad sujeta a ese impuesto en esa jurisdicción y por la prohibición expresa de gravar la actividad de transporte de gas.



Que, en esas condiciones, comprobada la existencia de un pago de lo no debido, lo procedente era la devolución de conformidad con lo establecido de los artículos 2313 del Código Civil y el inciso 2º del artículo 850 del ET.

2.2. La contestación de la demanda

El Municipio de Yumbo se opuso a las pretensiones de la demanda.

Dijo que Transgas, en el año 2005, prestó el servicio de transporte de gas por gasoducto en la jurisdicción del Municipio de Yumbo, actividad que se encuentra gravada con el impuesto de industria y comercio.

Señaló que Transgas afirma que está amparada por la exención prevista en el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953. Que, sin embargo, esa norma no le es aplicable a la demandante porque no desarrolla una actividad relacionada con la exploración o la explotación del petróleo y porque, en estricto sentido, el gas no puede asimilarse al petróleo ni uno de sus productos derivados.

Que, por el contrario, la actividad de transporte de gas por gasoducto está gravada con el impuesto de industria y comercio según lo establecido en los artículos 51 de la Ley 383 de 1997 y 35 del Acuerdo Municipal 16 de 2004.

De otra parte, señaló que la actividad de transporte de gas por gasoducto no puede ser asimilada al transporte de carga, como lo pretende la demandante, en razón a que esta última modalidad está determinada por el hecho de tomar un bien o una mercancía física y embarcarla en un medio de transporte terrestre, fluvial, marítimo o aéreo.



Que, por lo anterior, la tarifa aplicable a la actividad de transporte de gas por gasoducto es la del 10 por mil, correspondiente a otras actividades de transporte, de conformidad con lo establecido en el Acuerdo 16 de 2004 y no la del 5 por mil, como lo pretende la demandante.

2.3. La sentencia apelada

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca declaró la nulidad del acto administrativo demandado y que Transgas no era sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio en el Municipio de Yumbo.

Dijo que, contrario a lo señalado por la entidad demandada en el acto cuestionado, Trangas no tiene por objeto la prestación de servicios públicos domiciliarios, de tal forma que no le es aplicable el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, que regula de manera especial el impuesto de industria y comercio sobre las actividades de prestación de servicios públicos domiciliarios.

De otra parte, sostuvo que de lo establecido en los artículos 16 del Decreto 1056 de 1953 y 1º del Decreto 850 de 1965 se desprende que el servicio de transporte de gas natural es una actividad que no está gravada con el impuesto de industria y comercio porque las normas referidas prohíben a las entidades territoriales gravar con tributos locales esa actividad.

2.4. El recurso de apelación

El Municipio de Yumbo apeló la sentencia.

Dijo que, contrario a lo decidido por el tribunal, de conformidad con lo establecido en la Ley 142 de 1994, Trangas es una empresa de servicios públicos domiciliarios que



presta el servicio de transporte de gas por gasoducto en el Municipio de Yumbo en razón a que cuenta con una «puerta de ciudad» en esa jurisdicción.

Que por esa razón, era aplicable el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, que regula de manera especial el impuesto de industria y comercio sobre la actividad de prestación de servicios públicos domiciliarios.

Explicó que según el artículo 14.28 de la Ley 142 de 1994, el servicio público de distribución de gas combustible «es el conjunto de actividades ordenadas a la distribución de gas combustible, por tubería u otro medio, desde un sitio de acopio de grandes volúmenes o desde un gasoducto central hasta la instalación de un consumidor final, incluyendo su conexión y medición».

Agregó que esa norma dispone que también se aplica «a las actividades complementarias de comercialización desde la producción y transporte de gas por un gasoducto principal, o por otros medios, desde el sitio de generación hasta aquel en donde se conecte a una red secundaria».

Que, de acuerdo con lo anterior, el transporte de gas por gasoducto es una actividad complementaria del servicio público domiciliario de distribución de gas combustible y, por tanto, se considera un servicio público domiciliario.

Agregó que el artículo 24-1 de la Ley 142 de 1994 también establece que las actividades de servicios públicos domiciliarios están gravadas con el impuesto de industria y comercio.

Que, por su parte, el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 dispone que para efectos del artículo 24-1 de la Ley 142 de 1994, el impuesto de industria y comercio en la



prestación de los servicios públicos domiciliarios se causa en el municipio en donde se preste el servicio al usuario final, de conformidad con las reglas especiales previstas en esa norma.

Que, para tales efectos, la disposición referida establece que *«en las actividades de transmisión y conexión de energía eléctrica, el impuesto se causa en el municipio en donde se encuentre ubicada la subestación y, en la de transporte de gas combustible, en puerta de ciudad. En ambos casos, sobre los ingresos promedios obtenidos en dicho municipio»*.

Señaló que en el caso de Transgas estaba demostrado que durante el año 2005 prestó el servicio público de transporte de gas en el Municipio de Yumbo porque contaba con una *«puerta de ciudad»* en esa jurisdicción y que, por tanto, era sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio.

De otra parte, advirtió que los Decretos 1056 de 1953 y 850 de 1965, en los que el tribunal fundó la decisión de anular el acto administrativo demandado, no eran aplicables al caso de la demandante porque existían normas especiales que regulaban los temas relacionados con la prestación de servicios públicos domiciliarios como los que efectivamente presta Transgas y, de manera particular, el impuesto de industria y comercio.

2.5. Alegatos de conclusión

Las partes presentaron alegatos de conclusión en los siguientes términos:

2.5.1. De la parte demandante



Transgas, la demandante, insistió en los argumentos expuestos en la demanda.

Agregó que como lo reconoció de manera expresa el Municipio de Yumbo en el acto administrativo demandado y en la contestación de la demanda, Transgas no presta ningún servicio público domiciliario en ese municipio.

Que, por esa razón, no le era aplicable el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 y que, por el contrario, las normas que la rigen son los Decretos 1056 de 1953 y 850 de 1965, que establecen una prohibición de gravar con tributos locales la actividad de transporte de gas.

También señaló que el Municipio de Yumbo pretende aplicar la sanción por inexactitud a pesar de que la demandante no incurrió en alguna omisión o conducta fraudulenta. Reiteró que en el caso concreto se configuró una diferencia de criterios frente a la interpretación del derecho aplicable y que por esa razón la sanción no era procedente.

2.5.2. De la parte demandada

El Municipio de Yumbo insistió en los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

Reiteró que la demandante, durante el año 2005, prestó el servicio de transporte de gas por gasoducto en esa jurisdicción, actividad calificada como un servicio público domiciliario y que, por tanto, estaba sujeta al impuesto de industria y comercio de conformidad con lo establecido en los artículo 51 de la Ley 383 y 14 del Acuerdo Municipal 16 de 2004.



2.6. Concepto del Ministerio Público

El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia apelada.

Dijo que contrario a lo señalado por el Municipio de Yumbo en el recurso de apelación, los Decretos 1056 de 1953 y 850 de 1965 deben aplicarse al caso de la demandante en cuanto prohíben a las entidades territoriales gravar con tributos locales las actividades de transporte de petróleo y gas.

Agregó que en el caso de la demandante no era aplicable el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 porque estaba demostrado que Transgas no presta servicios públicos domiciliarios en el Municipio de Yumbo y, por tanto, no se rige por lo previsto en esa norma.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por el Municipio de Yumbo, la Sala debe decidir sobre la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 2008-0001 del 6 noviembre de 2008, mediante la que el Municipio de Yumbo modificó la declaración del impuesto de industria y comercio presentada por Transgas de Occidente SA por el año 2005.

3.1. Problema jurídico

En concreto, la Sala debe decidir si son nulos los actos administrativos por los que el municipio de Yumbo modificó la declaración del impuesto de industria y comercio



que presentó Transgas, en el año 2005.

Aunque los actos demandados modificaron la tarifa del impuesto que utilizó la demandante para tasar el impuesto de industria y comercio, conforme al alegato de las partes, a la Sala le corresponde analizar: (i) si la actividad que desarrolló Transgas está exenta del impuesto de industria y comercio al tenor del artículo 16 del Decreto 1056 de 1953, (ii) si no lo está, si la tarifa que corresponde por la actividad de transporte de gas es la que previó la empresa demandante o la que dispuso el municipio demandado, y (iii) si era procedente imponer la sanción por inexactitud.

Para el efecto, la Sala se referirá a la legislación que regula el impuesto de industria y comercio por la prestación del servicio público domiciliario de distribución de gas combustible y a la exención prevista en el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953. Luego, analizará la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, así como los mecanismos que prevé la ley para corregir o dejar sin efecto las declaraciones presentadas por quien se considera no obligado a tributar en determinado municipio. Por último, en el contexto de lo analizado, decidirá el caso concreto a partir de los hechos que se consideran probados.

3.2. De la legislación que regula el impuesto de industria y comercio por la prestación del servicio público domiciliario de distribución de gas combustible y las actividades complementarias

El artículo 1º de la Ley 142 de 1994, «*Por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones*», establece que esa norma se aplica a los servicios públicos domiciliarios de acueducto, alcantarillado,

aseo, energía eléctrica, distribución de gas combustible, telefonía fija pública básica conmutada y a la telefonía local móvil en el sector rural. De igual forma, dispone que esa ley se aplica a las actividades que realicen los prestadores de servicios públicos y a las actividades complementarias.

El artículo 14.28 de la Ley 142 de 1994 define el servicio público domiciliario de distribución de gas combustible en los siguientes términos:

Es el conjunto de actividades ordenadas a la distribución de gas combustible, por tubería u otro medio, desde un sitio de acopio de grandes volúmenes o desde un gasoducto central hasta la instalación de un consumidor final, incluyendo su conexión y medición. También se aplicará esta Ley a las actividades complementarias de comercialización desde la producción y transporte de gas por un gasoducto principal, o por otros medios, desde el sitio de generación hasta aquel en donde se conecte a una red secundaria. (Se resalta)

De la norma transcrita se desprende que hay dos grandes actividades reguladas por la Ley 142, a saber:

- El servicio público domiciliario de distribución de gas combustible propiamente dicho, que comprende la distribución del gas combustible¹ desde un sitio de acopio de grandes volúmenes o desde un gasoducto central hasta la instalación de un consumidor final incluyendo su conexión y medición y, por supuesto, la venta, y,
- La comercialización del gas² desde la producción del gas, el transporte del gas desde el sitio de generación hasta el sitio en donde el gasoducto se conecte a

¹ GAS COMBUSTIBLE: Es cualquier gas que se encuentre comprendido en cualquiera de las cuatro definiciones anteriores [gas natural, gas no asociado, gas no licuado de petróleo-GLP, gas natural comprimido GNC] independientemente de que sea finalmente utilizado o no para combustión. Es el gas al que se dirige la regulación de la CREG. <http://www.superservicios.gov.co/content/download/4720/45540/file/Glosario-Delegada-EyG-iul-14.pdf>

² Resolución 071 de 1999 de la CREG. Artículo 1. Definiciones. **COMERCIALIZACIÓN DE GAS COMBUSTIBLE:** Actividad de compra, venta o suministro de gas combustible a título oneroso.



una red secundaria.

En estas actividades intervienen los denominados agentes operacionales o agentes, que son las personas naturales o jurídicas entre las que se dan las relaciones técnicas y/o comerciales de compra, venta, suministro y/o transporte de gas natural, comenzando desde la producción y pasando por los sistemas de transporte hasta alcanzar el punto de salida de un usuario.³

Son agentes: el productor-comercializador⁴, los comercializadores⁵, los distribuidores⁶, los transportadores⁷, los usuarios no regulados⁸ y los almacenadores independientes.

El artículo 24.1 de la Ley 142 de 1994 también dispuso que los departamentos y los municipios no podrán gravar a las empresas de servicios públicos con tasas, contribuciones o impuestos que sean aplicables a los demás contribuyentes que cumplan funciones industriales o comerciales.

En concordancia con lo anterior, el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, «*por la cual se*

³ Resolución 071 de 1999 de la CREG. Artículo 1. Definiciones

⁴ Resolución 071 de 1999 de la CREG. Artículo 1. Definiciones. **PRODUCTOR DE GAS NATURAL:** Es quien extrae o produce Gas Natural conforme a la legislación vigente. Cuando el Productor vende gas a un Agente diferente del asociado, es un Comercializador.

⁵ Resolución 071 de 1999 de la CREG. Artículo 1. Definiciones. **COMERCIALIZADOR:** Persona jurídica cuya actividad es la comercialización de gas combustible.

⁶ Resolución 071 de 1999 de la CREG. Artículo 1. Definiciones. **DISTRIBUIDOR DE GAS COMBUSTIBLE POR REDES DE TUBERIA:** Persona jurídica que presta el servicio público domiciliario de distribución de gas combustible por redes de tubería.

⁷ Resolución 071 de 1999 de la CREG. Artículo 1. Definiciones. **PRESTADOR DEL SERVICIO DE TRANSPORTE O TRANSPORTADOR:** Se considerarán como tales, las personas de que trata el Título 1º de la Ley 142 de 1994 que realicen la actividad de Transporte de Gas desde un Punto de Entrada hasta un Punto de Salida del Sistema Nacional de Transporte y que reúnen las siguientes condiciones, de acuerdo con la Regulación de la CREG:

a) Capacidad de decisión sobre el libre acceso a un Sistema de Transporte siempre y cuando dicho acceso sea técnicamente posible; y

b) Que realice la venta del Servicio de Transporte a cualquier Agente mediante Contratos de transporte.

⁸ Resolución 007 de 2000 de la CREG. **Usuario No Regulado:** (...) Para todos los efectos un Usuario No Regulado es un Gran Consumidor.



expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, y se dictan otras disposiciones», reguló el impuesto de industria y comercio para los servicios públicos domiciliarios, así:

Artículo 51. *Para efectos del artículo 24-1 de la Ley 142 de 1994, el impuesto de industria y comercio en la prestación de los servicios públicos domiciliarios se causa en el municipio en donde se preste el servicio al usuario final sobre el valor promedio mensual facturado.*

En los casos que a continuación se indica, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

1. La generación de energía eléctrica continuara gravada de acuerdo con lo previsto en el artículo 7º de la Ley 56 de 1981.

*2. En las actividades de transmisión y conexión de energía eléctrica, el impuesto se causa en el municipio en donde se encuentre ubicada la subestación y, **en la de transporte de gas combustible, en puerta de ciudad.** En ambos casos, sobre los ingresos promedios obtenidos en dicho municipio.*

3. En la compraventa de energía eléctrica realizada por empresas no generadoras y cuyos destinatarios no sean usuarios finales, el impuesto se causa en el municipio que corresponda al domicilio del vendedor, sobre el valor promedio mensual facturado.

Parágrafo 1º. *En ningún caso los ingresos obtenidos por la prestación de los servicios públicos aquí mencionados, se gravaran más de una vez por la misma actividad.*

Parágrafo 2º. *Cuando el impuesto de industria y comercio causado por la prestación de los servicios públicos domiciliarios a que se refiere este artículo, se determine anualmente, se tomara el total de los ingresos mensuales promedio obtenidos en el año correspondiente. Para la determinación del impuesto por períodos inferiores a un año, se tomara el valor mensual promedio del respectivo periodo. (Se resalta).*

Como se puede apreciar, la Ley 383 de 1997 fijó dos reglas de causación y de base gravable del impuesto de industria y comercio para el servicio público domiciliario de distribución de gas combustible y sus actividades complementarias:

- Para el servicio público domiciliario de distribución de gas combustible, el



impuesto se causa en el municipio donde se presta el servicio al usuario final sobre el valor promedio mensual facturado.

- Para el transporte de gas combustible, el impuesto se causa «*en puerta de ciudad*». Y se tasa sobre el ingreso promedio obtenido en el respectivo municipio.

La Resolución 057 de 1996⁹, «*Por la cual se establece el marco regulatorio para el servicio público de gas combustible por red y para sus actividades complementarias*»», expedida por la Comisión de Regulación de Energía y Gas – vigente en el año 2005– define el transporte de gas combustible, así:

TRANSPORTE DE GAS COMBUSTIBLE: *Actividad que incluye la operación del sistema troncal de transporte de gas combustible por tuberías, el servicio de transporte, su administración, mantenimiento y expansión. Incluye actividades relacionadas como el almacenamiento, la compresión y la medición, las cuales pueden ser desarrolladas por el transportador o realizadas de manera independiente por una persona natural o jurídica. Los sistemas de gas natural y de GLP son independientes.*

De su parte, la Resolución 071 de 1999, «*por la cual se establece el Reglamento Único de Transporte de Gas Natural (RUT)*», expedida por la Comisión de Regulación de Energía y Gas –vigente en el año 2005–, define la «*puerta de ciudad*» como la «*estación reguladora de la cual se desprenden redes que conforman total o parcialmente un Sistema de Distribución y a partir de la cual el Distribuidor asume la custodia del gas*».

En lo que concierne a la tarifa del impuesto de industria y comercio, dado que no fue regulada en la Ley 383 de 1997, la Sala considera que los municipios están

⁹ <http://apolo.creg.gov.co/Publicac.nsf/Indice01/Resoluci%C3%B3n-1996-CRG57-96>

facultados para regularla dentro de los límites que trazó la Ley 14 de 1983.

3.3. De la exención del artículo 16 de Decreto 1056 de 1953 (Código de Petróleos) y de la prohibición prevista en los artículos 1 del Decreto 850 de 1965 y 27 de la Ley 141 de 1994. Reiteración de jurisprudencia¹⁰

La Sala considera pertinente precisar que el servicio público domiciliario de distribución de gas combustible y las actividades complementarias de ese servicio no están regulados en el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953, ni en las prohibiciones previstas en los artículos 1 del Decreto 850 de 1965 y 27 de la Ley 141 de 1994, por las siguientes razones:

El artículo 16 del Decreto Ley 1056 de 1953¹¹, **Código de Petróleos**, dispone lo siguiente:

Artículo 16. *La exploración y explotación del petróleo, el petróleo que se obtenga, sus derivados y **su transporte**, las maquinarias y demás elementos que se necesiten para su beneficio y para la construcción y conservación de refinerías y oleoductos, **quedan exentos** de toda clase de impuestos departamentales y municipales, directos o indirectos, lo mismo que del impuesto fluvial. (...)* (Resalta la Sala)

El Decreto 850 de 1965, «*por el cual se reglamenta la prohibición del artículo 16 del Código de Petróleos, Decreto 156 de 1953*», precisó el alcance de la normas transcrita en los siguientes términos:

¹⁰ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. 11 de marzo de 2010. Radicación: 54001-23-31-000-2004-01079-00 (16667). Actor: Ernesto Collazos Serrano. Demandado: Municipio San José de Cúcuta

¹¹ Ley 18 de 1952. ARTÍCULO 23. Facúltase al Gobierno para que elabore una codificación de las disposiciones legales y reglamentarias sobre petróleos e introduzca a la actual legislación las reformas que demande tal codificación. La nueva numeración comenzará por la unidad, y los capítulos se ordenarán con sujeción a la distribución de materias.



ARTÍCULO 1º. *De acuerdo con el artículo 16 del Código de Petróleos, los departamentos y municipios no podrán establecer impuesto alguno directo o indirecto al petróleo o a cualquiera de sus derivados, **incluyendo el gas como producto natural o como derivado de la destilación del petróleo**, o a cualquiera de sus normas componente. (Resalta la Sala)*

Posteriormente, el artículo 27 de la Ley 141 de 1994 dispuso:

Artículo 27.- Prohibición a las entidades territoriales. *Salvo las previsiones contenidas en las normas legales vigentes, las entidades territoriales no podrán establecer ningún tipo de gravamen a la explotación de los recursos naturales no renovables.*

Conforme con las normas citadas, están exentas de cualquier impuesto municipal y departamental:

- La exploración y explotación del petróleo,
- El petróleo que se obtenga y sus derivados,
- El transporte de petróleo y sus derivados
- Las maquinarias y demás elementos que se necesitaren para la exploración y explotación de petróleo y para la construcción y conservación de refinerías y oleoductos.

Adicionalmente, a los municipios les está prohibido imponer impuestos al petróleo y sus derivados, incluyendo el gas natural, y a la explotación de recursos naturales no renovables.

Mediante demandas formuladas ante la Corte Constitucional, se solicitó la inexecutable del artículo 16 del Decreto 1056 de 1953 y del artículo 27 de la Ley 141 de 1994, porque se consideró que violaban la Constitución en los artículos 1,



287 (num. 3), 294, 300, 313 y 362, en cuanto limitaban la autonomía fiscal de los municipios.

La Corte Constitucional mediante sentencia C-537 de 1998 declaró exequible el artículo 16 del Código de Petróleos y, mediante sentencia C-567 de 1995, declaró exequible el artículo 27 de la Ley 141 de 1994.

En la sentencia C-537 de 1998, la Corte precisó que el artículo 16 del Código de Petróleos reguló una exención respecto de varias actividades y bienes.

Respecto de la exención relacionada con la exploración del petróleo y sus derivados, la Corte se remitió a lo que dijo en la sentencia C-567 de 1995¹². La Corte manifestó que « (...) cuando analizó el artículo 27 [de la Ley 141 de 1994], lo hizo dentro del marco de la protección legal de la explotación de los recursos naturales no renovables del Estado, ante la capacidad impositiva de las entidades territoriales. Y dijo, concretamente, sobre este artículo 27, lo siguiente:

"Artículo 27:

"La prohibición emanada de la ley, dirigida a las entidades territoriales para establecer gravámenes sobre la explotación de recursos naturales, es un claro desarrollo de las disposiciones constitucionales referidas a la facultad de los entes locales para imponer

¹² En esta sentencia la Corte estudio la demanda de inexecutableidad formulada contra los artículos 27, 31, 49, 50, 54, 55 y 64 en su totalidad, y parcialmente contra los artículos 1, 4, 7, 8, 9, 10, 14, 15, 20 y 56 de la Ley 141 de 1994, «"Por la cual se crean el Fondo Nacional de Regalías, la Comisión Nacional de Regalías, se regula el derecho del Estado a percibir regalías por la explotación de recursos naturales no renovables, se establecen las reglas para su liquidación y distribución y se dictan otras disposiciones»

En esa sentencia, la Corte Constitucional precisó: "El Estado es la entidad constitucional titular del derecho a las regalías por la explotación de recursos naturales no renovables y beneficiaria del pago de las regalías derivadas de aquella y que las regalías así obtenidas son parte del patrimonio del Estado como único propietario del subsuelo. El Constituyente dio plenos poderes al legislador para regular el régimen de las regalías, no como derechos adquiridos, ni como bienes o rentas de las mencionadas entidades del orden territorial, sino como derechos de participación económica en una actividad que se refiere a bienes de propiedad del Estado.



impuestos (artículos 287, 300 num. 4o. y 313 num. 4), pero siempre en los marcos establecidos por la ley. A ello se añade que no es compatible la institución de las regalías con impuestos específicos." (Sentencia C-567 de 1995, M.P., doctor Fabio Morón Díaz) (Se subraya)" »

También dijo la Corte « (...) *que la exención consagrada en el artículo 16 del Código de Petróleos para la "exploración y explotación del petróleo, el petróleo que se obtenga, sus derivados", es semejante a la prohibición hecha a las entidades territoriales, para establecer gravámenes, en relación con la explotación de los recursos naturales, establecida en el artículo 27, pues el petróleo y sus derivados, son recursos naturales no renovables. En consecuencia, las explicaciones expresadas en la sentencia C-587, sobre la incompatibilidad para el cobro simultáneo de regalías e impuestos, son las mismas que ahora se tienen para apoyar la exequibilidad del artículo 16, en relación con la exención en la explotación de hidrocarburos».*

Sobre la incompatibilidad entre la generación de regalías y la de establecer impuestos, la Corte destacó que en la sentencia C-221 del 29 de abril de 1997 analizó el asunto, así:

"La incompatibilidad entre los impuestos y las regalías.

"(...)

"Con todo, este argumento histórico adquiere mayor relevancia por cuanto coincide con los principios generales de la estructura estatal definida en la Carta en materia de regalías, ya que un análisis detenido de esta regulación muestra que existe una incompatibilidad estructural entre el deber constitucional de imponer regalías y la definición legal de la explotación de un recurso natural como hecho impositivo. En efecto, de acuerdo con lo expuesto, el artículo 360 de la Constitución establece que la regalía es una carga de imperiosa imposición. Por consiguiente, la consagración de un impuesto que grave la explotación de un recurso natural no renovable estaría sustrayendo ingresos del Estado cuya destinación está determinada por la propia

Constitución (C.P. arts 360 y 361). En estas circunstancias, los ingresos que provienen de las regalías se destinan única y exclusivamente a compensar el agotamiento del capital natural que produce la explotación de recursos naturales que no se renuevan.

"(...)

"...la Corte no puede admitir que los impuestos coexistan con las regalías, ya que no existen criterios prácticos que permitan ejercer un control constitucional adecuado a fin de evitar que los impuestos sobre la explotación de los recursos no renovables terminen desfigurando un régimen como el de las regalías, que no es sólo de obligatorio cumplimiento sino que, además, sus contornos esenciales fueron ya definidos por el propio Constituyente. En tales circunstancias, y teniendo en cuenta que la Constitución le impone el deber de proteger el régimen constitucional de las regalías (CP arts 241, 360 y 361), la Corte no podía sino concluir que la Carta prohíbe que la ley defina como hecho gravable la explotación de un recurso no renovable.

*"21- Por todo lo anterior, la Corte concluye que la constitucionalización de las regalías, y el particular régimen que las regula (CP arts 360 y 361), implica el establecimiento de una prohibición a los impuestos sobre la explotación de tales recursos. La Corte precisa que **lo anterior no significa que la ley no pueda imponer ningún gravamen sobre ninguna actividad relacionada con los recursos no renovables, pues la regla general sigue siendo la amplia libertad del Legislador en materia tributaria, por lo cual bien puede el Congreso definir como hechos impositivos otras actividades económicas relacionadas con tales recursos, como su transporte, su exportación, etc.** Lo que no puede la ley es establecer como hecho gravable el tipo de explotación que, por mandato de la Carta, se encuentra obligatoriamente sujeto al régimen especial de pago de regalías. **La Corte considera entonces que las regalías y los impuestos sobre recursos no renovables son compatibles, siempre y cuando el impuesto no recaiga sobre la explotación misma, la cual se encuentra exclusivamente sujeta al régimen de regalías.**" (Sentencia C-221 de 1997, M.P., doctor Alejandro Martínez Caballero). (Negrilla fuera de texto)*

En –consecuencia, –dijo la Corte– *«de conformidad con lo expuesto, existe una incompatibilidad entre el deber constitucional consagrado en el artículo 360, sobre la obligación de imponer una contraprestación económica, a título de regalía, causada por la explotación de un recurso natural, y el establecimiento de un impuesto, pues,*



como dice la sentencia, "la consagración de un impuesto que grave la explotación de un recurso natural no renovable estaría sustrayendo ingresos del Estado cuya destinación está determinada por la propia Constitución" (artículos 360 y 361 de la C.P.)».

También precisó que « (...) *la exención establecida en el artículo 16 demandado, para la explotación del petróleo y sus derivados, **no afecta a los municipios en el cobro de los impuestos de industria y comercio, impuestos en los que la materia imponible corresponde a todas las actividades comerciales, industriales y de servicio, que se cumplan en las respectivas jurisdicciones municipales.***» (Negrilla fuera de texto)

En cuanto a la exención por la actividad de transporte de petróleo y la exención por los bienes necesarios para la construcción y conservación de refinerías, la Corte dijo que, para establecer si es posible que el legislador invada el ámbito de las entidades territoriales al decretar estas exenciones, en violación del artículo 294 de la Constitución, en primer lugar hay que establecer quién es el titular del impuesto respecto del que se decreta la exención.

Con ese parámetro, en la sentencia, la Corte analizó el origen de la exención para las actividades que previó el artículo 16 del Código de Petróleos. Dijo que esa regulación la hizo el legislador con fundamento en la facultad que la Constitución le otorgó y que, en consecuencia, así como el legislador reguló la exención, también podía regular la prohibición. En ese contexto, la Corte concluyó que « (...) *la prohibición a los entes territoriales de gravar las actividades señaladas en el precepto demandado, corresponde a una atribución del legislador, por lo que no resulta inconstitucional. Cabe señalar que esta facultad lleva implícita, también, la*

posibilidad de levantar o introducirle modificaciones a esta prohibición, si, de acuerdo con las circunstancias de la política económica del país así lo requiere».¹³

La Corte complementó el estudio de la norma y precisó que *«De acuerdo con el análisis hecho hasta ahora, existe el principio de que si sobre la explotación se causan regalías, no es posible imponer otros gravámenes, por parte de las entidades territoriales. Pero, en relación con las materias en las que recae esta exención: la maquinaria y demás elementos que se necesitare para el beneficio del petróleo y sus derivados y para la construcción y conservación de refinerías y oleoductos, la explicación es distinta, si se analiza sobre qué clase de impuestos recaería el recaudo. En primer lugar, la exención no se está inmiscuyendo en los tributos propios de los municipios, como los que se generan con los inmuebles en donde se desarrollen las actividades antes descritas, pues dichos inmuebles son objeto de los impuestos y contribuciones correspondientes, tales como predial, de valorización y demás, que se establezcan sobre ellos. En relación con la maquinaria, los*

¹³ En la sentencia C-567 de 1995 la Corte precisó lo siguiente:

“En este sentido, no cabe duda de que es al legislador al que le corresponde determinar las condiciones y porcentajes de dicha cesión según se advierte en algunos apartados del artículo 360 de la Carta Política; además, de conformidad con el artículo 228 de la Constitución el Congreso de la República por virtud de lo dispuesto en la ley, bien puede delimitar el alcance de la autonomía de las entidades territoriales y precisar sus contenidos cuando se trate de regular la materia de los recursos que cede por concepto de regalías.
(...)

Bajo estas consideraciones, en ningún evento puede considerarse que las regalías sean tributos departamentales o municipales, ni rentas o bienes de propiedad exclusiva de las entidades territoriales en los términos de los dos incisos del artículo 362 de la Carta Política, lo cual impediría cualquier regulación legal acerca de su administración autónoma y condenaría inexorablemente a la inconstitucionalidad de la disposición normativa correspondiente y a buena parte de la acusada en el presente asunto.
(...)

En este sentido se observa que en el artículo 361 de la Carta el Constituyente dio plenos poderes al legislador para regular el régimen de las regalías, no como derechos adquiridos, ni como bienes o rentas de las mencionadas entidades del orden territorial, sino como derechos de participación económica en una actividad que se refiere a bienes de propiedad del Estado, al señalar que con los ingresos provenientes de las regalías que no sean asignados por la ley a los departamentos y municipios se creará el Fondo Nacional de Regalías cuyos recursos se destinaran a las entidades territoriales en los términos que señale la ley, para los fines y objetivos previstos en el citado artículo 361 de la Carta Política.

impuestos que puedan causarse serían de índole diferente a los municipales o departamentales, pues corresponderían a los arancelarios. Y el impuesto a industria y comercio, ya se explicó puede ser exigido con las limitaciones contenidas en la ley. Entonces, no se observa sobre qué objeto recaería la exención prevista en el artículo demandado»

La demandante alegó que el servicio de transporte de gas está exento de cualquier impuesto municipal y departamental, de conformidad con el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953. Que, por lo tanto, no está gravado con el impuesto de industria y comercio.

Sobre el particular, lo primero que corresponde precisar es que el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953 expresamente dispone que el *transporte* del petróleo y *de sus derivados* quedan exentos de toda clase de impuestos departamentales y municipales, directos o indirectos. El gas licuado del petróleo (GLP)¹⁴ es un derivado del petróleo y, por eso, esa actividad está asociada a la exploración y explotación de petróleo. La exención, por tanto, estaría limitada a esa actividad.

No obstante, la Corte Constitucional fue enfática en precisar que esa exención no afecta la causación de impuestos territoriales como el impuesto de industria y comercio, que podría ser regulado por los municipios, dentro de los límites de la Ley, pues lo que, en realidad, se pretende garantizar es que no se impongan

¹⁴ El **gas licuado del petróleo (GLP)** es la mezcla de [gases licuados](#) presentes en el [gas natural](#) o [disueltos](#) en el [petróleo](#). Los componentes del GLP, aunque a [temperatura](#) y [presión](#) ambientales son gases, son fáciles de [licuar](#), de ahí su nombre. En la práctica, se puede decir que los GLP son una mezcla de [propano](#) y [butano](#).

El propano y butano están presentes en el petróleo crudo y el gas natural, aunque una parte se obtiene durante el refinado de petróleo, sobre todo como subproducto de la [destilación fraccionada catalítica](#) (FCC, por sus siglas en [inglés](#) *Fluid Catalytic Cracking*).

https://es.wikipedia.org/wiki/Gas_licuado_del_petr%C3%B3leo



regalías e impuestos municipales sobre la actividad principal que es la de exploración y explotación del petróleo y sus derivados. Por lo tanto, en ese contexto debe entenderse el artículo 27 de la Ley 141 de 1994, en cuanto prohíbe a los municipios imponer gravámenes sobre los *recursos naturales renovables*.

El artículo 1º del Decreto 850 de 1963, que valga precisar, es un decreto reglamentario, prohíbe a los municipios establecer impuestos por el gas, como producto natural, o como derivado de la destilación del petróleo. Dado que es una norma proferida antes de la Constitución de 1991, debe interpretarse en consonancia con el artículo 294, pues, de acuerdo con esa norma, en la actualidad, ni la ley puede conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales.

Ahora bien, el impuesto de industria y comercio es de propiedad de las entidades territoriales. No obstante, tal como se precisó anteriormente, el legislador, que no los municipios, reguló las condiciones en que debe gravarse con el impuesto de industria y comercio el servicio de transporte de gas, como actividad complementaria del servicio público domiciliario de gas combustible. En ese entendido, no se aprecia que exista incompatibilidad entre el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 y los artículos 27 de la Ley 141 de 1994 y 1º del Decreto 850 de 1993.

Respecto de la incompatibilidad que habría entre el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953, que alude a la exención de cualquier impuesto municipal sobre el transporte de petróleo y sus derivados, y el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, que grava con el impuesto de industria y comercio el transporte de gas combustible, sea pertinente retomar lo que dijo la Corte Constitucional: *la exención establecida en el artículo 16 demandado, para la explotación del petróleo y sus derivados, no afecta a los municipios en el cobro de los impuestos de industria y comercio, impuestos*



en los que la materia imponible corresponde a todas las actividades comerciales, industriales y de servicio, que se cumplan en las respectivas jurisdicciones municipales.

De manera que, dado que fue el legislador, mas no el municipio, el que en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 reguló el impuesto de industria y comercio por el transporte de gas combustible, que incluye el gas licuado de petróleo, esta norma no se contrapone a la exención prevista en el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953, que debe interpretarse de manera restrictiva, tal como lo propuso la Corte Constitucional, en el sentido de que tiene por objeto salvaguardar que no impongan sobre la exploración y explotación de los recursos naturales renovables impuestos territoriales y regalías, sin perjuicio del derecho que tienen los municipios de cobrar el impuesto de industria y comercio por las actividades industriales, comerciales y de servicios que se causen en determinada jurisdicción territorial.

3.4. De la presunción de legalidad de las declaraciones

Según el artículo 746 del ET, se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones o en las respuestas o requerimientos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial ni la ley la exija.

La Sala ha precisado que esta norma establece una presunción legal, pues el contribuyente no está exento de demostrar los hechos que consignó en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las declaraciones o en las respuestas a los requerimientos administrativos¹⁵.

¹⁵ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta. CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Sentencia del 1º de marzo de 2012. Radicación: 76001233100020040136901 (17568).

En el mismo sentido, la Sala ha señalado que la administración puede desvirtuar los hechos declarados por el contribuyente, pues tiene la facultad de comprobar la certeza, veracidad o realidad de los hechos, datos y cifras consignados en las declaraciones privadas, debido a sus amplias facultades de fiscalización para asegurar el cumplimiento de las normas sustanciales, conforme lo prevé el artículo 684 del ET¹⁶.

Que así, con fundamento en los artículos 746 y 684 del ET, y en razón de la presunción de veracidad de las declaraciones, la administración tiene la carga de desvirtuar dicha presunción. No obstante, en ejercicio de la facultad de fiscalización que le otorga el ordenamiento jurídico, la carga probatoria se invierte automáticamente a cargo del contribuyente en dos eventos: cuando se solicita una comprobación especial o cuando la ley los exige¹⁷.

Ahora bien, en caso de que un declarante considere que no es sujeto pasivo de un impuesto y que estime que la declaración que presentó no produce efectos, en caso de ser probada esa circunstancia, bien podría ser declarada esa circunstancia, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 594-2 que al tenor dispone que *«las declaraciones tributarias presentadas por los no obligados a declarar no producirán efecto legal alguno»*.

3.5. El caso concreto

3.5.1. Hechos del caso

¹⁶ *Ibidem*.

¹⁷ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta. CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. Sentencia del 18 de octubre de 2012. Radicación: 05001233100020060295001(18329).

En el expediente se encuentran probados los siguientes hechos:

1. Transgas de Occidente es una sociedad anónima cuyo objeto social comprende¹⁸:

*La construcción, operación, mantenimiento y transferencia de un gasoducto entre Mariquita (Tolima) y Cali (Valle del Cauca); incluyendo sus ramales, **la prestación del servicio de transporte de gas** y la ejecución de todas la actividades necesaria para dar cabal cumplimiento al contrato a ser celebrado entre la sociedad y la Empresa Colombiana de Petróleos Ecopetrol de conformidad con la licitación PNG 94-008. (...) (Resalta la Sala)*

2. El 14 de febrero de 2006, Transgas presentó la declaración del impuesto de industria y comercio correspondiente al año 2005 en la que registró un impuesto de \$416.056.997, producto de aplicar a una base de \$83.211.399.429, la tarifa del 5 por mil¹⁹.
3. El 9 de julio de 2008, mediante el Requerimiento Especial 2008-0001, el Municipio de Yumbo propuso modificar la declaración referida en el numeral anterior. La modificación consistió, en concreto, en calcular el impuesto a la tarifa del 10 por mil para así determinar un impuesto a pagar de \$832.114.000²⁰.
4. El 24 de octubre de 2008, Transgas respondió al requerimiento especial para oponerse a la modificación propuesta²¹. Fundamentalmente, alegó: (i) que pagó el impuesto a la tarifa que correspondía. (ii) Que la actividad de transporte de petróleo y sus derivados es una actividad exenta de cualquier impuesto territorial, especialmente del impuesto de industria y comercio, y que los

¹⁸ Folio 40 del CP.

¹⁹ Folio 81 del CAA.

²⁰ Folios 30 al 36 de CP.

²¹ Folios 13 al 29 del CP.

municipios tienen prohibido gravarlo, y (iii) que el municipio no puede gravar el tránsito del gas por el municipio de Yumbo.

5. El 6 de noviembre de 2008, mediante la Liquidación Oficial de Revisión 2008-0001, el municipio de Yumbo modificó la declaración del impuesto de industria y comercio que presentó Transgas por el año 2006, en los términos propuestos en el requerimiento especial²².

La liquidación oficial se fundamentó en lo siguiente: **i)** conforme con el objeto social de la compañía, presta el servicio de transporte de gas por gasoducto. Que la prueba de que presta ese servicio es el certificado de existencia y representación legal y una respuesta a una petición formulada por el municipio, suscrita por el representante legal de la empresa. **ii)** La exención a que alude el demandante solo procede para la exploración y explotación de petróleo. **iii)** De conformidad con el artículo 35, literal f) del Acuerdo 016 de 2004, la base gravable del impuesto para las actividades de transporte de gas combustible corresponde a los ingresos promedios obtenidos por esa actividad, siempre y cuando la puerta de ciudad se encuentre situada en el territorio del municipio, esto en concordancia con el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, que es posterior al Código de Petróleos. **iv)** La tarifa que debió aplicar el demandante es la que corresponde a otro tipo de actividades de transporte. No corresponde a la de transporte de carga, urbano, nacional, internacional, municipal por carretera porque el gas se transporta por gasoducto.

3.5.2. Solución del caso

Dado que en el recurso de apelación el municipio demandado controvirtió las

²² Folios 2 al 12 del CP.



causales de nulidad que propuso la demandante, la Sala analizará esas causales de nulidad y las razones que adujo el municipio para defender la liquidación oficial que le formuló a la empresa demandante por el impuesto de industria y comercio año gravable 2005, vigencia fiscal 2006.

a. De si es nulo el acto demandado por indebida aplicación del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, incorporado en el artículo 35 del Acuerdo Municipal 16 del 31 de diciembre de 2004

En la demanda se invocó la violación del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, por aplicación indebida pues, la demandante alegó que no está obligada a pagar el impuesto de industria y comercio por el servicio público domiciliario de distribución de gas combustible.

Sobre el particular, la Sala parte de precisar que los actos administrativos demandados corresponden a una liquidación oficial de revisión del impuesto de industria y comercio que por el año gravable 2005, vigencia fiscal 2006, presentó la propia demandante, en la que declaró que es contribuyente de ese impuesto por la actividad de «*Transporte de gas por gasoducto*».

La glosa que propuso el municipio de Yumbo se concretó a modificar la tarifa declarada por el «*Transporte de gas por gasoducto*». El municipio expresamente admitió que la demandante no presta el servicio público domiciliario de distribución de gas combustible.

En ese contexto, y en lo que corresponde al servicio público domiciliario de gas combustible, la Sala reitera que son dos las actividades que están gravadas con el impuesto de industria y comercio, al tenor del artículo 51 de la Ley 383 de 1997: el servicio público domiciliario de distribución de gas combustible propiamente dicho, y el transporte de gas combustible.

Para establecer la base gravable y modificar la tarifa del impuesto, el municipio se fundamentó en la Ley 383 de 1997 y el Acuerdo 16 de 2004, concretamente, en los artículos 35 y 41 del Acuerdo, que disponen:

Artículo 35. Bases gravables especiales para algunos contribuyentes. *Los siguientes contribuyentes tendrán base gravable especial, así:*

(...)

f) *En las actividades de **transporte de gas combustible**, el impuesto se causará sobre los ingresos promedios obtenidos por esta actividad, **siempre y cuando la puerta de ciudad se encuentre situada en el territorio del municipio de Yumbo.***

Artículo 41. Actividades Económicas y Tarifas (solo servicios)

3-03	<i>Transporte de carga, urbano, nacional, internacional, municipal por carretera</i>	<i>5 por mil</i>
3-03	<i>Servicio de actividades postales (mensajería)</i>	<i>10 por mil</i>
3-03	<i>Transporte colectivo de pasajeros</i>	<i>5 por mil</i>
3-03	<i>Mantenimiento y reparación de vehículos automotores</i>	<i>10 por mil</i>
3-03	<i>Actividades inmobiliarias de bienes propios o arrendados</i>	<i>10 por mil</i>
3-03	<i>Otras actividades de transporte</i>	<i>10 por mil</i>

De la lectura del artículo 35 del Acuerdo 16 de 2004 se desprende que el hecho generador está constituido por «*las actividades de transporte de gas combustible*», y se causa en el municipio de Yumbo *siempre y cuando la puerta de ciudad se*



encuentre situada en el territorio de ese municipio».

Como se precisó anteriormente, la alocución puerta de ciudad se utiliza para referirse a la *«estación reguladora de la cual se desprenden redes que conforman total o parcialmente un Sistema de Distribución y a partir de la cual el Distribuidor asume la custodia del gas»*. Y está prevista en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 para especificar la jurisdicción de causación del impuesto de industria y comercio por el transporte del gas combustible, actividad que, como se precisó, *«incluye la operación del sistema troncal de transporte de gas combustible por tuberías, el servicio de transporte, su administración, mantenimiento y expansión. Incluye actividades relacionadas como el almacenamiento, la compresión y la medición, las cuales pueden ser desarrolladas por el transportador o realizadas de manera independiente por una persona natural o jurídica»*.

De ahí que el artículo 35 del Acuerdo 16 de 2004 establezca como base gravable el ingreso promedio obtenido en el municipio en donde se ubica la puerta de ciudad, en concordancia con lo previsto en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997.

Conforme con lo expuesto, no se configura la causal de nulidad por indebida aplicación del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, pues de los actos demandados no se advierte que el municipio de Yumbo haya gravado el servicio público domiciliario de distribución de gas combustible. Lo que gravó fue el transporte de gas.

b. De si los actos son nulos por violación de los artículos 16 de Decreto 1056 de 1953, 1º de Decreto 850 de 1965 y 27 de la Ley 141 de 1994

En la demanda se alegó que el municipio de Yumbo violó los artículos 16 del Decreto 1056 de 1953, 1 del Decreto 850 de 1965 y 27 de la Ley 141 de 1994,



porque los actos demandados gravan una actividad exenta de cualquier impuesto municipal o departamental.

Sea lo primero reiterar que los actos demandados se limitaron a modificar la tarifa del impuesto declarado por la propia contribuyente por la actividad de transporte de gas por gasoducto.

No obstante, en la demanda se alega que independientemente de que la empresa demandante haya incurrido en el error de declarar una actividad presuntamente exenta, tiene derecho al beneficio de la exención y, por ende, a la devolución, por pago de lo no debido.

No le asiste razón a la demandante, pues efectivamente es un hecho no controvertido que fue la propia demandante la que declaró y pagó el impuesto de industria y comercio por una actividad que está legalmente gravada con el impuesto, en los términos del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 y de los artículos 35 y 41 del Acuerdo 16 de 2004.

La ley 383 de 1997, se reitera, no se contrapone al artículo 16 del Decreto 1056 de 1993, porque, como lo precisó la Corte Constitucional, esa norma pretende salvaguardar que se graven simultáneamente con regalías y con impuestos municipales y departamentales los recursos naturales renovables. Esto, además, sin perjuicio del derecho que les asiste a los municipios de cobrar el impuesto de industria y comercio por las actividades industriales, comerciales y de servicio que se causen en determinadas jurisdicciones territoriales.

En aplicación del principio *venire contra factum proprium non valet*, que prohíbe a una persona ir en contra de su propio comportamiento mostrado con anterioridad, la Sala considera legal la actividad que desplegó el municipio de Yumbo para



simplemente modificar la tarifa de un impuesto declarado por la propia demandante.

El mentado principio parte de la buena fe con la que deben actuar las personas a quienes se les exige observar un comportamiento consecuente con sus actos.

En ese sentido, si bien se debe presumir que la demandante actuó de buena fe; al amparo del mismo principio de la buena fe, la Sala presume que es veraz la declaración que por el impuesto de industria y comercio presentó la demandante en el municipio de Yumbo. La Sala parte de suponer, de buena fe, que su actuación fue consecuente con la actividad económica desplegada en el municipio, pues no hay prueba en el proceso que demuestre lo contrario.

Además, se insiste, no está comprobada la causal de nulidad por violación de los artículos 16 del Decreto 1056 de 1953, 1 del Decreto 850 de 1965 y 27 de la Ley 141 de 1994, pues, tal como lo precisó la Corte Constitucional en la sentencia C-221 de 1997, la exención prevista en las citadas normas no afecta la causación del impuesto de industria y comercio.

Por lo tanto, le asiste razón al municipio demandado.

c. De si los actos demandados son nulos por violación de los artículos 1 de la Ley 26 de 1904, 39 de la Ley 14 de 1983 y 48 del Acuerdo Municipal 16 de 2004

El artículo 39 de la Ley 14 de 1983 establece lo siguiente:

***Artículo 39º.**- No obstante lo dispuesto en el artículo anterior continuarán vigentes:
(...)*



2. *Las prohibiciones que consagra la Ley 26 de 1904; (...)*

De su parte, el artículo 1º de la Ley 26 de 1904 dispone lo siguiente:

ARTÍCULO 1o. *Los Departamentos y Municipios no podrán establecer con ningún nombre gravámenes sobre los artículos de cualquier género que transiten por su territorio, procedentes de otro Departamento o encaminados a él, y que por condiciones topográficas especiales necesitan atravesar el territorio de un Departamento distinto.*

Y el artículo 48 del Acuerdo 016 de 2004 dispone:

ARTÍCULO 48. ACTIVIDADES QUE NO CAUSAN EL IMPUESTO. *De conformidad con lo ordenado por la ley 14 de 1983, por el Decreto 1333 de 1986 y demás normatividad vigente, no serán objeto del impuesto de industria y comercio las siguientes actividades: (...)*

6) *La prohibición que consagra la Ley 26 de 1904, en cuanto al tránsito de mercancías, con destino a un lugar diferente al del Municipio de Yumbo.*

Esta causal de nulidad tampoco prospera. De una parte, porque las normas referidas aluden a la prohibición de gravar el tránsito de mercancías por los respectivos municipios. No prohíben gravar la actividad de transporte como tal, que, para el caso del impuesto de industria y comercio y de ese servicio, está gravado en la puerta de ciudad, tal como lo dispone el numeral 2 del artículo 51 de la Ley 383 de 1997.

De otro lado, la Sala parte del hecho reconocido por la propia demandante. La declaración del impuesto de industria y comercio presentada en el municipio de Yumbo por el año gravable 2005, vigencia fiscal 2006, da cuenta de que la actora obtuvo ingresos en ese municipio por las actividades de transporte de gas. Para el municipio demandado, esas actividades están gravadas con fundamento en la Ley



383 de 1997 y en el Acuerdo 16 de 2004.

En el expediente está probado que la demandante no es una empresa de servicios públicos domiciliarios, por lo tanto, es un hecho probado que no prestó ese servicio. En todo caso, se reitera que el municipio demandado no pretendió gravar ese servicio, sino modificar la tarifa de la actividad declarada por la propia demandante: el transporte de gas combustible que, en el Acuerdo 16 de 2004 del municipio de Yumbo se causa en la medida en que la puerta de ciudad se localice en esa jurisdicción.

La demandante alegó que simplemente transitó por el municipio de Yumbo, pero no aportó pruebas de su dicho. La liquidación oficial da cuenta de que el impuesto se cobra con fundamento en el artículo 35 del Acuerdo 16 de 2004, que dispone que en las actividades de transporte de gas combustible el impuesto se causa en el municipio de Yumbo, siempre y cuando la puerta de la ciudad se encuentra situada en el territorio de ese municipio. Sobre esa norma nada controversió la demandante, ni aportó prueba que permita desvirtuar que el impuesto se causó en esa jurisdicción. Por lo tanto, no prospera la causal de nulidad por violación de los artículos 1 de la Ley 26 de 1904 y 39 de la Ley 14 de 1983.

d. De si Transgas liquidó y pagó el impuesto de industria y comercio a la tarifa correcta dando aplicación a las normas locales y nacionales que regulan la materia.

En cuanto a la tarifa, se controvierte si corresponde al 5 o al 10 por mil, puesto que de lo previsto en la norma trascrita se desprende que la tarifa del 5 por mil se aplica al transporte de carga, urbano, nacional, internacional y municipal por carretera. En cambio, la del 10 por mil se aplica a «*otras actividades de transporte*».



Tal como se precisó anteriormente, el artículo 41 del Acuerdo 16 de 2004 diferencia tres tipos de transporte gravados con el impuesto de industria y comercio **i)** el transporte de carga por carretera, en sus diferentes modalidades –urbano, nacional, internacional y municipal; **ii)** el transporte colectivo de pasajeros y **iii)** otras actividades de transporte.

El transporte de carga por carretera y el transporte colectivo de pasajeros están gravados a la tarifa del 5 por mil, mientras que las demás formas de transporte se gravan a la tarifa del 10 por mil.

La Sala considera que en el Municipio de Yumbo, de conformidad con lo previsto en el artículo 41 del Acuerdo 16 de 2004, el transporte de gas por gasoducto, por tratarse de una modalidad distinta al transporte de carga por carretera, está gravado, como actividad de servicios, a una tarifa del 10 por mil, como lo determinó la entidad demandada en la liquidación oficial de revisión objeto de debate. En este aspecto, entonces, también le asiste razón al municipio demandado. Se procede, entonces, a analizar si es procedente imponer la sanción por inexactitud.

e. De la sanción por inexactitud

En términos similares a los previstos en el artículo 647 del Estatuto Tributario, el artículo 155 del Acuerdo 16 de 2004 establece:

ARTICULO 647. SANCIÓN POR INEXACTITUD. *Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos,*



impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.

La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

Sin perjuicio de las sanciones de tipo penal vigentes, por no consignar los valores retenidos, constituye inexactitud de la declaración de retenciones en la fuente, el hecho de no incluir en la declaración la totalidad de retenciones que han debido efectuarse, o el efectuarlas y no declararlas, o el declararlas por un valor inferior. En estos casos la sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) del valor de la retención no efectuada o no declarada.

En el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio, la sanción por inexactitud será del veinte por ciento (20%), de los valores inexactos por las causales enunciadas en el inciso primero del presente artículo, aunque en dichos casos no exista impuesto a pagar.

La sanción por inexactitud a que se refiere este artículo, se reducirá cuando se cumplan los supuestos y condiciones de los artículos 709 y 713.

No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las Oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

Según la norma trascrita, la sanción por inexactitud procede por la configuración de alguna de las siguientes conductas en las declaraciones tributarias: **i) omitir** ingresos, impuestos generados o bienes y actuaciones gravadas; **ii) incluir** –sin que existan– costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables o retenciones y anticipos; **iii) utilizar** –esto es, declarar o suministrar– datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los que se



pueda derivar un menor impuesto a cargo o mayor saldo a favor y **iv) solicitar** la compensación o la devolución de sumas ya compensadas o devueltas.

Pero el contribuyente se puede exonerar de la sanción cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las Oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

La apoderada de la demandante interpreta esa norma en el sentido de decir que consagra infracciones que se cometen a título de culpa o dolo y que, por tanto, para exonerarse de la sanción, la autoridad tributaria debe probar que la interpretación que ofreció el contribuyente es irrazonable y que ha actuado de manera fraudulenta o por dolo.

Sobre el particular, la Sala precisa lo siguiente:

En el derecho administrativo sancionatorio rige el principio de legalidad de las sanciones, derivado del artículo 29 de la Constitución Política, conforme con el cual toda persona debe ser castigada de acuerdo con las normas preexistentes al momento que ocurra el hecho que se le impute. Este postulado, aplicable de preferencia en los juicios penales, se aplica también a todos los procedimientos administrativos en los que se pretenda la imposición de una sanción, esto es, en todos los que el Estado ejerza el *ius puniendi*.

A pesar de que el poder administrativo sancionatorio y el penal tienen orientaciones diferentes, con miras a preservar la seguridad jurídica, el derecho sancionatorio



administrativo debe regirse por los principios del derecho punitivo, lo que, en últimas, teóricamente, abarca la aplicación del principio de culpabilidad.

Desde el punto de vista genérico, las infracciones tributarias constituyen una transgresión por parte de los contribuyentes de la normativa que regula las obligaciones fiscales que tienen a su cargo.

En estricto sentido, para que exista infracción tributaria sancionable se exige la existencia de una conducta: i) típica; ii) antijurídica; y, iii) **culpable**. Estos requisitos deben cumplirse conjuntamente para declarar la responsabilidad por infracción a la ley tributaria y para imponer la sanción correspondiente.

Concordante con lo anterior, la jurisprudencia ha sostenido que no es admisible una responsabilidad tributaria objetiva. Es decir, que no será válido que la autoridad tributaria, en ejercicio de la potestad sancionadora, imponga una sanción al contribuyente solo por la constatación del resultado censurable previsto en la norma que regula la infracción. Pero eso sí, la constatación del mero resultado previsto en la norma permite presumir que la actuación del contribuyente no estuvo provista de buena fe, cuando éste ha incumplido sus obligaciones tributarias.

En consecuencia, en el derecho administrativo sancionatorio los principios del derecho penal se aplican con ciertos matices. La conducta no solo debe ser típica, sino antijurídica y culpable. Está proscrita, en principio, toda forma de responsabilidad objetiva, esto es, el régimen en el que basta cometer la infracción para ser sancionado, sin que importe la culpabilidad. La Corte Constitucional, en la sentencia C-597 de 1996²³, sobre el particular comentó:

²³ Declaró exequible el artículo 659-1 [sanción a sociedades de contadores públicos] del Decreto Ley 624 de 1989, tal y como fue adicionado por el artículo 54 de la Ley 6º de 1992, pero únicamente por las razones expresamente

La Corte coincide con el actor en que en Colombia, conforme al principio de dignidad humana y de culpabilidad acogidos por la Carta (arts. 1 y 29), está proscrita toda forma de responsabilidad objetiva en materia sancionadora. Sin embargo, ello no significa que ese artículo sea inconstitucional por no establecer de manera expresa que la conducta de estos profesionales debe ser culpable, pues esta disposición debe ser interpretada en consonancia con las normas que regulan la materia sancionadora, por lo cual se entiende que no se puede sancionar a los contadores, revisores o auditores por el solo hecho objetivo de producir el resultado descrito [...] En tal entendido, la Corte considera que en un Estado Social de Derecho, fundado en la dignidad humana (C.P., art. 1), no es admisible la responsabilidad objetiva en el campo sancionatorio. Además, el artículo 29 establece con claridad un Derecho Sancionador de acto y basado en la culpabilidad de la persona, pues dice que nadie puede ser juzgado “sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa” y que toda persona se presume inocente “mientras no se le haya declarado judicialmente culpable”.

Posteriormente, en la sentencia C-690 de 1996²⁴, consideró:

“[...] La posibilidad de la responsabilidad objetiva cuando el Estado ejerce poderes sancionatorios es absolutamente excepcional [...] En efecto, por expreso mandato constitucional (C.P. art. 29), las actuaciones administrativas sancionatorias deben regirse bajo los parámetros del debido proceso [...] que implica la proscripción de la responsabilidad objetiva, toda vez que aquella es incompatible con el principio de la dignidad humana y con el principio de culpabilidad acogido por la Carta en su artículo 29. Sin embargo, los valores constitucionales se caracterizan por su indeterminación y por la flexibilidad de interpretación [...] Pues bien, en consideración a que el principio de equidad es una pauta de conducta para la actuación tributaria, el legislador tributario está obligado precisamente a considerar las distintas hipótesis susceptibles de regulación para dar a cada una de ellas adecuada respuesta y, las autoridades

estudiadas en esta sentencia, esto es, por cuanto se tramitó en la comisión permanente competente y no se violó la unidad de materia. Y declaró exequibles los artículos 659, 660 y 661-1 del Decreto Ley 624 de 1989, tal y como fueron adicionados o modificados por el artículo 54 de la Ley 6º de 1992. [sanción por violar las normas que rigen la profesión; suspensión de la facultad de firmar declaraciones tributarias y certificar pruebas con destino a la administración tributaria; y, comunicación de sanciones.]

²⁴ Declaró exequibles, en los términos de la sentencia, el artículo 557 [Agencia Oficiosa] y los numerales a) y d) del artículo 580 [Declaraciones que se tienen por no presentadas] del Decreto 624 de 1989.

administrativa y judiciales que aplican las normas tributarias, dentro del debido proceso administrativo, deben examinar las circunstancias particularizadas del contribuyente, tales como las situaciones de quien incumple la obligación de firmar y presentar la declaración tributaria en el lugar establecido para el efecto, por razones ajenas a la culpa; pues de lo contrario se establecería una diferenciación irrazonablemente gravosa para quienes objetivamente no pueden cumplir con ese deber tributario. [...] Por todo lo anterior, la Corte considera que resulta desproporcionado y violatorio de los principios de equidad y justicia tributarios la consagración de una responsabilidad sin culpa en este campo, por lo cual considera que en este ámbito opera el principio de nulla poena sine culpa como elemento integrante del debido proceso que regula la función punitiva del Estado.

(...)

Finalmente, en general es razonable suponer que ha actuado de manera dolosa o negligente quien ha incumplido un deber tributario tan claro como es la presentación de la declaración tributaria en debida forma, por lo cual resulta natural considerar que la prueba del hecho -esto de la no presentación de la declaración- es un indicio muy grave de la culpabilidad de la persona. Por consiguiente, teniendo en cuenta que las sanciones impuestas en caso de no presentación de la declaración tributaria son de orden monetario, que el cumplimiento de este deber es esencial para que el Estado pueda cumplir sus fines, y conforme al principio de eficiencia, la Corte considera que una vez probado por la administración que la persona fácticamente no ha presentado su declaración fiscal, entonces es admisible que la ley presuma que la actuación ha sido culpable, esto es, dolosa o negligente.

"14- Lo anterior no implica una negación de la presunción de inocencia, la cual sería inconstitucional, pero constituye una disminución de la actividad probatoria exigida al Estado, pues ante la evidencia del incumplimiento del deber de presentar la declaración tributaria, la administración ya tiene la prueba que hace razonable presumir la culpabilidad del contribuyente. En este orden de ideas, la flexibilidad del principio de prueba de la culpabilidad en este campo no implica empero condonación de la prueba para la administración, puesto que sanciones de tipo administrativo, tales como las que se imponen en ejercicio del poder de policía o las sanciones de origen tributario, deben estar sujetas a la evidencia del incumplimiento, en este caso la no presentación de la obligación tributaria, la cual hace razonable la presunción de negligencia o dolo del contribuyente. (Corte Constitucional, sentencia C-690 de 1996. Magistrado ponente, doctor Alejandro Martínez Caballero).

Y en la sentencia C-160 de 1998²⁵ se precisó que en materia de infracciones administrativas de tipo tributario se deben aplicar los principios del derecho penal, de manera restrictiva, pero que son fundamentales los principios de razonabilidad y proporcionalidad, pues son consustanciales al principio de equidad tributaria:

Cuarta.- La infracción tributaria, el poder sancionador del Estado y la aplicación restrictiva de los principios que rigen el derecho penal.

El poder sancionador que se ha reconocido a la administración, tiene como fundamento el jus puniendi que ostenta el Estado. Potestad ésta, que no sólo es ejercida por los jueces, sino por diversos funcionarios de la administración, que, para lograr el cumplimiento de las funciones que les han sido asignadas, deban hacer uso de éste, para garantizar el adecuado funcionamiento del aparato estatal.

El ejercicio de la potestad sancionadora de la administración, se encuentra limitado por el respeto a los principios y garantías que rigen el debido proceso, tal como lo expresa el artículo 29 de la Constitución.

*A efectos de darle contenido a este mandato constitucional, esta Corporación ha señalado, en varias de sus providencias, que los principios y garantías propios del derecho penal, con ciertos matices, pueden ser aplicados en el campo de las sanciones administrativas, y, concretamente, a las infracciones tributarias. Aplicación que debe hacerse en **forma restrictiva**, a efectos de garantizar el interés general implícito en ellas, y sin desnaturalizar las características de cada una de las áreas en las que el Estado ejerce su facultad sancionadora (sentencias T-145 de 1993, Magistrado Ponente, doctor Eduardo Cifuentes Muñoz; C-214 de 1994, Magistrado Ponente, doctor Antonio Barrera Carbonell; C-597 de 1996 y C-690 de 1996; Magistrado ponente, doctor Alejandro Martínez Caballero, entre otras). Al respecto, se dijo:*

"El Constituyente colombiano hizo extensivo el derecho al debido proceso a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas (CP 29). Las garantías mínimas del debido proceso penal son aplicables, con algunas atenuaciones,

²⁵ Declaró exequibles las expresiones "o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado", contenida en el inciso primero del artículo 651 del Estatuto tributario [sanción por no enviar información.], y "se suministró en forma errónea" contenida en el literal a), del mismo artículo, en el entendido de que el error o la información que no fue suministrada, genere daño, y que la sanción sea proporcional al daño producido.

a las actuaciones administrativas sancionatorias. En materia sancionatoria de la administración, la estimación de los hechos y la interpretación de las normas son expresión directa de la potestad punitiva del Estado, cuyo ejercicio legítimo debe sujetarse a los principios mínimos establecidos en garantía del interés público y de los ciudadanos, entre ellos, los principios de legalidad, imparcialidad y publicidad, la proscripción de la responsabilidad objetiva - **nulla poena sine culpa** -, la presunción de inocencia, las reglas de la carga de la prueba, el derecho de defensa, la libertad probatoria, el derecho a no declarar contra sí mismo, el derecho de contradicción, la prohibición del **non bis in idem** y de la **analogía in malam partem**, entre otras.

"La no total aplicabilidad de las garantías del derecho penal al campo administrativo obedece a que mientras en el primero se protege el orden social en abstracto y su ejercicio persigue fines retributivos, preventivos y resocializadores, la potestad sancionatoria de la administración se orienta más a la propia protección de su organización y funcionamiento, lo cual en ocasiones justifica la aplicación restringida de estas garantías - quedando a salvo su núcleo esencial - en función de la importancia del interés público amenazado o desconocido." (Subrayas fuera de texto) (Corte Constitucional, sentencia T-145 de 1993, Magistrado ponente, doctor Eduardo Cifuentes Muñoz).

En el campo de las infracciones tributarias, como consecuencia de los traumatismos que puede generar la inobservancia del deber de contribuir con el financiamiento del Estado, y de las obligaciones accesorias que de él se derivan, el legislador ha consagrado una serie de sanciones, generalmente de carácter patrimonial, cuyo objetivo, no es sólo sancionar, sino prevenir y reprimir conductas que lesionen o pongan en peligro el interés general.

El poder coactivo de la administración, en el ámbito de estas infracciones, tiene características muy particulares, que impiden su asimilación con el poder punitivo que, en el ámbito penal, ejerce el Estado. Lo anterior, empero, no significa que los derechos y garantías fundamentales del administrado sean desconocidos, pues, expresamente, se encuentran garantizados, en el artículo 29 de la Constitución. Al respecto, la jurisprudencia de esta Corporación, ha indicado:

"(...) la sanción administrativa que se impone a quien incumple el deber constitucional de tributar (C.P. art. 95, ord 9º) goza de ciertas prerrogativas en beneficio de la administración, toda vez que esa facultad es un instrumento que permite la realización de la naturaleza misma del Estado, de tal forma que



los derechos y garantías de los ciudadanos se atenúan o matizan en relación con las garantías máximas del derecho penal." (Corte Constitucional, sentencia C-690 de 1996. Magistrado ponente, doctor Alejandro Martínez Caballero).

En conclusión, los principios que inspiran el debido proceso, tienen aplicación en el campo de las infracciones administrativas, incluidas las tributarias, aplicación que debe conciliar los intereses generales del Estado y los individuales del administrado. Por tanto, estos principios deben ser analizados en cada caso, a efectos de darles el alcance correspondiente.

(...)

Sexta.- ¿ Todo error que se consigne en las informaciones que se suministren a la administración, puede generar la sanción que establece la norma acusada? Proporcionalidad de la sanción.

Para resolver este interrogante, se hace necesario analizar si, como lo plantea el cargo de la demanda, el legislador debía señalar, expresamente, la clase de errores que, de consignarse en la información remitida, serían objeto de sanción. Para el efecto, el actor afirma que se desconoce el derecho al debido proceso, consagrado en el artículo 29 de la Constitución, pues los principios de legalidad y culpabilidad que le son propios, fueron desconocidos.

El primero, porque el legislador no hizo una descripción pormenorizada de la clase de errores que podrían ser sancionados, el segundo, porque ante la ausencia de un criterio para determinar los errores sancionables, la administración puede sancionar errores involuntarios o carentes de importancia.

El principio de legalidad, propio del estado de derecho y, por ende, aplicable a todo el ordenamiento normativo, donde se haga uso del poder punitivo, impone que, para la aplicación de una sanción, exista un precepto en donde se describa claramente la conducta reprochable (tipicidad).

La norma acusada, establece claramente que el hecho sancionable consiste en consignar errores en la información que se remite a la administración, o que ésta no corresponda a la solicitada. Información que está obligado a conservar el administrado, en la forma y por el tiempo explicado anteriormente. Además, las expresiones demandadas no pueden ser interpretadas de manera aislada a las obligaciones y deberes contenidos en el mismo Estatuto Tributario (artículo 623, 624,



631 y 632, entre otros), y en la ley de lavado de activos, ley 383 de 1997. Aspecto éste que no tuvo en cuenta el demandante.

Son tantos y tan variados los datos, sumas, conceptos que deben ser entregados a la administración, que el legislador, válidamente, y sin desconocer derecho alguno, podía establecer que el error cometido en la información suministrada, sería sancionable. Recuérdese que las especificaciones y la forma como la información debe ser suministrada, corresponde determinarlas a la administración, por expresa disposición del legislador (ley 383 de 1997, artículo 14).

Por tanto, corresponderá a ella, igualmente, establecer cuándo se ha remitido un dato erróneo, demostrando su existencia, pues cuenta con los elementos suficientes que se lo permiten.

El poder que se reconoce a la administración, para la aplicación de estas normas, no es ilimitado y discrecional, pues, la función sancionadora debe ejercerse dentro de los límites de la equidad y la justicia, tal como lo ordena la Constitución y el artículo 683 del Estatuto Tributario, según el cual "...la aplicación recta de las leyes deberá estar presidida por un relevante espíritu de justicia, [según el cual] el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación".

Es claro, entonces, que las sanciones que puede imponer la administración, deben estar enmarcadas en criterios de proporcionalidad y razonabilidad que legitimen su poder sancionador. Por tanto, en el caso en estudio, es necesario concluir que no todo error cometido en la información que se remite a la administración, puede generar las sanciones consagradas en la norma acusada.

La proporcionalidad y razonabilidad de las sanciones, en el marco de las infracciones tributarias, tiene un claro fundamento en el principio de equidad, consagrado en el artículo 363 de la Constitución, equidad que, en concepto de esta Corporación, no sólo debe predicarse de la obligación tributaria sustancial, sino que debe imperar en la aplicación y cuantificación de las sanciones que puedan llegarse a imponer, tanto por el desconocimiento de obligaciones tributarias de carácter sustancial, como de las accesorias a ella. El legislador, en este caso, es el primer llamado a dar prevalencia a estos principios, fijando sanciones razonables y proporcionadas al hecho que se sanciona. Pero, igualmente, los funcionarios encargados de su aplicación, están obligados a su observancia.



Dentro de este contexto, es claro que la especificidad de la información, y los medios que deben ser utilizados para su remisión (magnéticos o electrónicos), pueden dar lugar a que se cometan errores de distinta índole, y que requieren ser analizados y evaluados por la administración, antes de imponer la correspondiente sanción.

*Un criterio al que debe recurrir la administración, antes de imponer las multas de que trata la norma acusada, está contenido en el artículo 647 del Estatuto, que consagra las sanciones por inexactitudes y, según el cual, sólo se puede imponer la sanción, si de la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, en las declaraciones tributarias, **o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, se deriva un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo para el contribuyente o responsable.** Es decir, se reporte un beneficio no establecido en la ley, a favor del contribuyente. O que del dato errado, se altere la situación tributaria de un tercero.*

Obsérvese cómo la misma norma acusada, en su párrafo, faculta al administrado para corregir voluntariamente los yerros cometidos, exonerándolo de la sanción, si efectúa la corrección con anterioridad a la notificación del pliego de cargos. Este hecho, hace presumir que, para el legislador, antes que la imposición de una multa, lo importante es que el administrado colabore con la administración, suministrando, en debida forma, la información que posee.

Por tanto, no es acertada la afirmación del demandante, según la cual, cualquier error en la información que se suministre a la administración, da lugar a las sanciones que señala la norma acusada, pues, como se analizó, la administración está obligada a demostrar que el error lesiona sus intereses o los de un tercero. Así, los errores que, a pesar de haberse consignado en la información suministrada, no perjudiquen los intereses de la administración o de los terceros, no pueden ser sancionados.

En el caso en estudio, si la administración debe demostrar que del error consignado, se deduce un beneficio para el obligado, en detrimento de la administración, como ya fue explicado, ello es suficiente para relevar a la propia administración de demostrar, igualmente, que la actuación fue dolosa o culposa. Es decir, existe un desplazamiento de la carga de la prueba, pues corresponderá al contribuyente demostrar que, con su actuar, no hubo la lesión que alega la administración y que no actuó de mala fe. Actuaciones que deberán surtirse con observancia del debido proceso.



Ahora bien, cabe precisar que las manifestaciones prácticas del alcance del principio de culpabilidad en materia tributaria-sancionatoria están sujetas a la evaluación de cada caso particular y concreto. Una de estas manifestaciones se concreta en la procedencia de las sanciones derivadas del cumplimiento del deber de autoliquidar el impuesto cuando esa liquidación no se ajusta al criterio de la Administración tributaria, a pesar de que los hechos y cifras denunciados son completos y verdaderos.

En materia tributaria, la seguridad jurídica en la determinación de la obligación fiscal se fundamenta en la necesidad de eliminar la incertidumbre que generan las leyes tributarias, que, por su naturaleza, se presentan de forma abstracta y que, por tanto, requieren de una interpretación y aplicación al caso particular de cada contribuyente, para lo cual se precisa de esfuerzos argumentativos de lado y lado.

Sin embargo, la seguridad jurídica se ve afectada por el rol activo que desempeñan los contribuyentes en la determinación de las obligaciones tributarias, principalmente al cumplir la obligación de autoliquidar los tributos, pues, en ese momento, también asumen la carga de interpretar, calificar y aplicar razonadamente la normativa tributaria, que siempre está sujeta a modificaciones.

Una comprensión adecuada de la aplicación del principio de culpabilidad lleva a considerar que si el contribuyente ha cumplido sus obligaciones tributarias con fundamento en hechos completos y cifras veraces, basado en una interpretación que, bajo ciertas condiciones, se califica como razonable, no parece justo y acorde con el ordenamiento jurídico que se le impongan sanciones por el simple hecho de existir controversias o discrepancias en la aplicación de la ley²⁶.

²⁶ La culpabilidad es aquel principio que permite vincular a un particular con capacidad cognoscitiva a la comisión de una infracción (por acción o por omisión), de tal forma que se le pueda imputar el haber incurrido en el supuesto

El artículo 647 del Estatuto Tributario²⁷, como se vio, describe los hechos objeto de sanción en que pueden incurrir los contribuyentes al momento de presentar las declaraciones tributarias o las solicitudes de devolución. Igualmente, prescribe lo que podría denominarse una forma de ausencia de responsabilidad, amparada en el “*error de apreciación*” y la “*diferencia de criterios*” entre la oficina de impuestos y el declarante, respecto del derecho aplicable. En esta situación, el contribuyente incurre en una conducta típica (incluir deducciones inexistentes o improcedentes, por ejemplo), antijurídica (porque lesiona el recaudo) y culpable (porque la operación

previsto como infracción. En el ámbito tributario, la culpabilidad supone la exigencia de dolo o culpa en la actuación del contribuyente, a fin de imponer válidamente una sanción por la comisión del hecho infractor.

27 ARTICULO 647. SANCIÓN POR INEXACTITUD. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.

La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

Sin perjuicio de las sanciones de tipo penal vigentes, por no consignar los valores retenidos, constituye inexactitud de la declaración de retenciones en la fuente, el hecho de no incluir en la declaración la totalidad de retenciones que han debido efectuarse, o el efectuarlas y no declararlas, o el declararlas por un valor inferior. En estos casos la sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) del valor de la retención no efectuada o no declarada.

En el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio, la sanción por inexactitud será del veinte por ciento (20%), de los valores inexactos por las causales enunciadas en el inciso primero del presente artículo, aunque en dichos casos no exista impuesto a pagar.

La sanción por inexactitud a que se refiere este artículo, se reducirá cuando se cumplan los supuestos y condiciones de los artículos 709 y 713.

No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las Oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

se hizo deliberadamente²⁸ o por culpa²⁹)³⁰. Pero amparado en una interpretación plausible de una norma que lo autorizaba a hacerlo. Es decir, error de tipo o error de licitud.

²⁸ **Código Civil. ARTICULO 63. CULPA Y DOLO.** La ley distingue tres especies de culpa o descuido.

Culpa grave, negligencia grave, culpa lata, es la que consiste en no manejar los negocios ajenos con aquel cuidado que aun las personas negligentes o de poca prudencia suelen emplear en sus negocios propios. Esta culpa en materias civiles equivale al dolo.

(...)

El dolo consiste en la intención positiva de inferir injuria a la persona o propiedad de otro.

²⁹ **Código Civil. ARTICULO 63. CULPA Y DOLO.** (...)

Culpa leve, descuido leve, descuido ligero, es la falta de aquella diligencia y cuidado que los hombres emplean ordinariamente en sus negocios propios. Culpa o descuido, sin otra calificación, significa culpa o descuido leve. Esta especie de culpa se opone a la diligencia o cuidado ordinario o mediano.

El que debe administrar un negocio como un buen padre de familia, es responsable de esta especie de culpa.

Culpa o descuido levísimo es la falta de aquella esmerada diligencia que un hombre juicioso emplea en la administración de sus negocios importantes. Esta especie de culpa se opone a la suma diligencia o cuidado.

³⁰ En sentencia del 3 de octubre de 2007, la Sección Tercera precisó sobre la culpa que es "(...) *la reprochable conducta de un agente que generó un daño antijurídico (injusto) no querido por él pero producido por la omisión voluntaria del deber objetivo de cuidado que le era exigible de acuerdo a sus condiciones personales y las circunstancias en que actuó³⁰; o sea, la conducta es culposa cuando el resultado dañino es producto de la infracción al deber objetivo de cuidado y el agente debió haberlo previsto por ser previsible, o habiéndolo previsto, confió en poder evitarlo. También por culpa se ha entendido el error de conducta en que no habría incurrido una persona en las mismas circunstancias en que obró aquella cuyo comportamiento es analizado y en consideración al deber de diligencia y cuidado que le era exigible.*

(...)

Tradicionalmente se ha calificado como culpa la actuación no intencional de un sujeto en forma negligente, imprudente o imperita, a la de quien de manera descuidada y sin la cautela requerida deja de cumplir u omite el deber funcional o conducta que le es exigible; y por su gravedad o intensidad, siguiendo la tradición romanista, se ha distinguido entre la culpa grave o lata, la culpa leve y la culpa levísima, clasificación tripartita con consecuencias en el ámbito de la responsabilidad contractual o extracontractual, conforme a lo que expresamente a este respecto señale el ordenamiento jurídico.

De la norma que antecede se entiende que la culpa leve consiste en la omisión de la diligencia del hombre normal (diligens paterfamilias) o sea la omisión de la diligencia ordinaria en los asuntos propios; la levísima u omisión de diligencia que el hombre juicioso, experto y previsivo emplea en sus asuntos relevantes y de importancia; y la culpa lata u omisión de la diligencia mínima exigible aún al hombre descuidado y que consiste en no poner el cuidado en los negocios ajenos que este tipo de personas ponen en los suyos, y que en el régimen civil se asimila al dolo.

Respecto de la culpa grave señalan los hermanos Mazeaud, que si bien es cierto no es intencional, es particularmente grosera. "Su autor no ha querido realizar el daño, pero se ha comportado como si lo hubiera querido; era preciso no comprender quod omnes intelligunt para obrar como él lo ha hecho, sin querer el daño". De acuerdo con jurisprudencia citada por estos autores incurre en culpa grave aquel que ha "...obrado con negligencia, despreocupación o temeridad especialmente graves..." (Derecho Civil, Parte II, vol. II, pág. 110)³⁰ y agregan que "...reside esencialmente en un error, en una imprudencia o negligencia tal, que no podría explicarse sino por la necedad, la temeridad o la incuria del agente..." (Mazeaud y Tunc, Tratado Teórico y Práctico de la Responsabilidad Civil, Delictual y Contractual, Tomo I, Volumen II, pág 384.)



De manera que, a juicio de la Sala, para que se configure la causal de exoneración de responsabilidad a que alude el artículo 647 ET, es necesario que se presenten los siguientes presupuestos:

- 1- Que se haya presentado una declaración tributaria con fundamento en hechos completos y cifras veraces. Esto implica que la declaración contenga todos los elementos de hecho necesarios para la determinación de la obligación tributaria. Es decir, que el contribuyente haya actuado diligentemente y que no haya omitido (intencionalmente o por negligencia) declarar los hechos que le permitan a la Administración cumplir de manera adecuada la función de verificación y fiscalización de la información presentada.

- 2- Que el contenido de la declaración tributaria se soporte en una interpretación razonable de las leyes tributarias. Aquí, el contribuyente, además de soportar la carga de cumplir con la obligación de presentar la declaración, debe realizar una razonada labor de interpretación, calificación y aplicación de la ley tributaria, cuestión que tendrá la oportunidad de explicar si la autoridad formuló requerimientos.

De tal forma que cuando el artículo 647 del E.T. se refiere a la interpretación del derecho aplicable, claramente se refiere a *la interpretación del derecho*



propriamente dicha, de la ley, y no a la existencia de los hechos discutidos³¹. Así, el declarante que invoque la exoneración de la sanción por inexactitud con base en el error de interpretación o la diferencia de criterios, deberá probar que la interpretación que ofreció de las normas en que fundamentó su declaración tributaria era plausible y razonable. La falta de prueba sobre los hechos discutidos no resulta suficiente para exonerarse de responsabilidad y, por ende, de la sanción, pues lo primero que exige el artículo 647 del ET es que los hechos y cifras denunciados sean completos y veraces y, para el efecto, tendrá que existir la prueba que así lo demuestre.

Pero, ¿qué se entiende por una “interpretación razonable” de las normas tributarias? La Sala considera que para calificar una interpretación de la ley tributaria como razonable, puede verificarse y partir, en cada caso, de los siguientes presupuestos:

- Debe figurar una norma objeto de interpretación aplicable al caso concreto, la que debe ser susceptible de diversas interpretaciones, de tal forma que la posición asumida pueda ser calificada de coherente, posible y aceptable.
- Es menester contar con una posición jurídica sostenida por el contribuyente, la que debe atender los principios válidos de interpretación derivados de la ley y la Constitución.

³¹ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P. HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., 10 de marzo de 2011. Número de radicación: 250002327000200600841 01. Número interno: 17492. Actor: HOCOL S.A. Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.



- La dificultad y complejidad de la norma objeto de interpretación y aplicación. Si, la norma que admite más de una interpretación plausible es generalmente anfibológica.
- La situación fáctica del contribuyente, que debe subsumirse en la norma bajo la interpretación plausible.

De verificarse que el contribuyente presentó una declaración fundamentada en hechos completos y cifras veraces, y que brindó una interpretación razonable de la norma sobre la base de los criterios descritos, se puede afirmar que se configura, válidamente, la causal de exoneración de responsabilidad tributaria derivada del hecho de haber incurrido en el supuesto previsto en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

El error de interpretación o la diferencia de criterios, en últimas, es una forma de violación de la ley por interpretación errónea, que se configura cuando se asigna a la norma un sentido o alcance que no le corresponde.

De hecho, al amparo de la doctrina del derecho viviente³², la Corte Constitucional³³ ha precisado que es necesario distinguir los enunciados normativos (disposiciones) y las normas (contenidos normativos)³⁴.

³² Sobre la teoría del derecho viviente, puede consultarse la sentencia C-557 de 2001, en la que se explica: *"cuando una norma puede ser interpretada en más de un sentido y entre las interpretaciones plausibles hay una incompatible con la Constitución (...) la interpretación jurisprudencial y doctrinaria del texto normativo demandado debe ser tenida en cuenta para fijar el sentido, los alcances, los efectos, o la función de la norma objeto del control constitucional en un proceso, tal y como ha sido aplicada en la realidad"*.

³³ Corte Constitucional. Sentencia C-649 de 2010

³⁴ Sentencia C-1046 de 2001: *"...es necesario distinguir, tal y como esta Corte lo ha hecho, entre las nociones de "disposición" y de "contenido normativo". Así, en general las expresiones normas legales, enunciados normativos, proposiciones normativas, artículos, disposiciones legales y similares se asumen*



Y es cierto, la ley puede admitir diversas interpretaciones y algunas de esas interpretaciones pueden resultar contrarias a la Constitución. Pero corresponde al juez (Corte Constitucional o Consejo de Estado, según sea el caso) determinar cuál es la interpretación (la regla normativa, en palabras de la Corte) que está conforme con la Constitución.

Así, en el proceso judicial en que se analice si un acto administrativo tributario es nulo por violación de la ley por interpretación errónea, el contribuyente debe demostrar que la interpretación de la norma en la que se subsume el hecho económico gravado y declarado es razonable.

Pero como puede ocurrir que de uno o varios enunciados normativos se desprendan varios contenidos normativos razonables en la medida en que se sustentan en métodos o técnicas de interpretación legalmente aceptables, se configurará la ausencia de responsabilidad que describe el artículo 647 ET. Cuando el juez descarte la interpretación propuesta por el contribuyente, pese a ser plausible, y opte por la interpretación que propuso la administración tributaria, por encontrarla más ajustada a la Constitución y la ley, el acto saldrá avante.

como sinónimas. Sin embargo, lo cierto es que es posible distinguir entre, de una parte, los enunciados normativos o las disposiciones, esto es, los textos legales y, de otra parte, los contenidos normativos, o proposiciones jurídicas o reglas de derecho que se desprenden, por la vía de la interpretación, de esos textos. Mientras que el enunciado o el texto o la disposición es el objeto sobre el que recae la actividad interpretativa, las normas, los contenidos materiales o las proposiciones normativas son el resultado de las misma”.

De igual manera, a partir de la mencionada distinción en las sentencias C-207/03 y C-048/04 se ratificó lo dicho en la C-426/02, en el sentido de establecer que “[e]l hecho de que a un enunciado normativo se le atribuyan distintos contenidos o significados, consecuencia de la existencia de un presunto margen de indeterminación semántica, conlleva a que la escogencia práctica entre sus diversas lecturas trascienda el ámbito de lo estrictamente legal y adquiera relevancia constitucional, en cuanto a que sus alternativas de aplicación pueden resultar irrazonables y desconocer los mandatos superiores”.



En ese contexto, se procede a analizar si Transgas es acreedora de la sanción por inexactitud.

f. De si Transgas es acreedora de la sanción por inexactitud

En el presente caso, está demostrado que Transgas omitió impuestos generados como consecuencia de la aplicación de una tarifa diferente a la que correspondía, según las actividades que desarrolla, es decir, que incurrió en una de las conductas calificadas como sancionables.

La demandante alegó que, a pesar de lo anterior, la sanción por inexactitud no es procedente porque se configuró una diferencia de criterios entre las partes por dos circunstancias en particular: (i) por la interpretación de las normas de las que se puede inferir que el transporte de gas es una actividad exenta del impuesto de industria y comercio, y (ii) por la interpretación de la norma que reguló la tarifa del impuesto de industria y comercio para ese servicio en el municipio de Yumbo.

El artículo 155 del Acuerdo 16 de 2004, en efecto señala que no se configura inexactitud, valga decir sancionable, cuando el menor valor a pagar se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

En el caso de Transgas no se discute ni la veracidad ni la exactitud de los hechos y cifras declaradas pues, como se vio, el mayor impuesto determinado derivó de la aplicación de tarifas diferentes. En esas circunstancias, es procedente verificar si,



en efecto, se configuró un error de apreciación o una diferencia de criterios que exonere a la empresa demandante de la sanción por inexactitud.

Para el efecto, es menester partir de dos criterios. Uno formal y uno material. El criterio formal exige verificar que haya existido un debate en la actuación administrativa de donde surja la disparidad de criterios sobre la interpretación del derecho aplicable. Según el criterio material, se requiere que el contribuyente demuestre que de un enunciado normativo pueden derivarse varios contenidos normativos y que el propuesto se fundamenta en técnicas y métodos de hermenéutica jurídica, que permiten advertir su razonabilidad.

Analizada la actuación administrativa del caso concreto, la Sala advierte que formalmente sí se discutió lo referente al servicio de transporte de gas, como actividad exenta del impuesto de industria y comercio. Así mismo, se controvertió la tarifa del impuesto que correspondía aplicar a ese servicio.

Materialmente, la demandante sustentó las razones por las que, en su opinión, debía interpretarse que el servicio de transporte de gas estaba exento del impuesto de industria y comercio. Así mismo, previendo que se interpretara que el servicio de transporte de gas es una actividad gravada, fundamentó las razones por las que debía entenderse gravada esa actividad pero a una tarifa del 5 por mil y no del 10 por mil.

Para ambos aspectos, la Sala considera que la interpretación que propuso la demandante es razonable pues se fundamentó en la interpretación gramatical de los artículos 16 del Decreto 1056 de 1953, 1 del Decreto 850 de 1965, 1 de la Ley 26 de 1904, 39 de la Ley 14 de 1983, 41 y 48 del Acuerdo 16 de 2004 del Municipio de Yumbo. Y, además, se sustentó en criterios jurisprudenciales.



No obstante, la Sala se inclinó por la interpretación que más se ajusta a la constitución y a la ley y a la finalidad pretendida por la normativa tributaria que regula el impuesto de industria y comercio en la prestación de servicios públicos domiciliarios y las actividades complementarias. Pero precisamente por haberse demostrado la existencia de contenidos normativos plausibles, es que procede exonerar a la demandante de la sanción por inexactitud.

g. Del anticipo del impuesto de industria y comercio

Aunque este aspecto no fue discutido en la demanda, la Sala advierte que en la liquidación oficial de revisión, el Municipio de Yumbo liquidó un anticipo del impuesto de industria y comercio para el año gravable 2006, vigencia fiscal 2007, de \$124.817.000, correspondiente al 15% del impuesto determinado para el año gravable 2005, vigencia fiscal 2006.

El anticipo es una obligación accesorio que las normas tributarias imponen a los contribuyentes de tributos de causación periódica y que procura el pago por adelantado del impuesto correspondiente al periodo gravable siguiente al que se está declarando.

La Sala ha señalado que en las liquidaciones oficiales de revisión no es procedente liquidar el anticipo en razón a que este tipo de actos solo puede comprender el período gravable objeto de revisión y, por tanto, debe fundarse en los hechos probados para el respectivo período, mientras que el



anticipo es un cálculo hipotético sobre hechos económicos futuros³⁵, que se verán reflejados en la declaración del año en que se causaron tales hechos y que, por tanto, es susceptible de verificación por parte de las autoridades tributarias.

De acuerdo con lo anterior, la Sala considera que la liquidación oficial demandada debe ser modificada, así no haya sido solicitado, para excluir el anticipo liquidado por el Municipio de Yumbo, en virtud del principio de legalidad, que le corresponde salvaguardar a la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

Por lo expuesto, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, declarará la nulidad parcial del acto administrativo demandado y, para efectos del restablecimiento del derecho, liquidará el saldo a pagar por concepto de impuesto de industria y comercio a cargo de la demandante por el año gravable 2005, en los siguientes términos:

Reglón	Ingresos	Liquidación Oficial Municipio	Liquidación Consejo de Estado
10	ingresos brutos	206.384.447.000	206.384.447.000
11	Menos: devoluciones	-	-
12	Menos: ingresos por exportaciones	-	-
13	Menos: ingresos causados fue de Yumbo	123.173.048.000	123.173.048.000
14	Menos: otras deducciones o actividades no sujetas	-	-
15	TOTAL INGRESOS GRAVABLES	83.211.399.000	83.211.399.000

³⁵ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. 10 de mayo de 2012. CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Radicación: 250002327000200700256-01 (17450).

16	Ingresos gravables actividad principal	83.211.399.000	83.211.399.000
17	ingresos gravables actividad secundaria	-	-
18	Ingresos gravables otras actividades	-	-
c	LIQUIDACIÓN DE IMPUESTOS		
19	Impuesto anual de industria y comercio actividad principal	832.114.000	832.114.000
20	Impuesto anual de industria y comercio actividad secundaria	-	-
21	Impuesto anual de industria y comercio otra actividad	-	-
22	TOTAL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO	832.114.000	832.114.000
23	IMPUESTO DE AVISOS Y TABLEROS	-	-
24	IMPUESTO A CARGO	832.114.000	832.114.000
25	Menos: exoneraciones	-	-
26	Más: anticipo del impuesto de la siguiente vigencia	124.817.000	-
27	Menos: anticipo vigencia anterior	71.054.000	71.054.000
28	IMPUESTO A PAGAR	885.877.000	761.060.000
29	Más sanciones	47.847.000	
30	Total a pagar presente vigencia	933.724.000	761.060.000

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,

F A L L A

REVÓCASE la sentencia del 1º de junio de 2012, dictada por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho promovido por Transgas de Occidente SA contra el Municipio de Yumbo.



En su lugar, **ANÚLASE** parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión 2008-0001 del 6 noviembre de 2008, y, a título de restablecimiento de derecho, **DECLÁRASE** como total a pagar la suma de **\$761.060.000**.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sala

HUGO FERNANDO BASTIDAS
BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ