



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D. C., veintitrés (23) de febrero de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 68001-23-33-000-2017-00777-01 (26783)
Demandante: Autoservicio La Quinta SAS
Demandado: Municipio de Barrancabermeja

Temas: ICA. 2014. Publicidad de actos generales. Restablecimiento del derecho.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 14 de diciembre de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que resolvió (índice 2):

Primero: declárase la nulidad parcial de la Resolución nro. 0485, de fecha 19 de diciembre de 2016, por medio de la cual se profirió liquidación oficial de revisión del impuesto de industria y comercio del año gravable 2014 y la Resolución nro. 0343 de fecha 22 de mayo de 2017, por medio de la cual se resolvió recurso de reconsideración confirmando la respectiva liquidación oficial de revisión de la contribuyente Autoservicio La Quinta SAS.

Segundo: ordénase, a título de restablecimiento del derecho al municipio de Barrancabermeja, Secretaría de Hacienda del Tesoro, que la sanción por inexactitud impuesta a Autoservicio La Quinta SAS, en relación con la declaración del impuesto de industria y comercio del año gravable 2014 sea equivalente al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado en la liquidación oficial y el declarado por la contribuyente el 13 de mayo de 2015, teniendo en cuenta las consideraciones de esta providencia.

Tercero: deniéganse las demás pretensiones de la demanda.

Cuarto: sin condena en costas de primera instancia, conforme lo indicado en la parte motiva de esta providencia.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante Liquidación Oficial de Revisión nro. 0485, del 19 de diciembre de 2016, la demandada modificó la autoliquidación del ICA de la actora por el período gravable de 2014, en el sentido de modificar, entre otros aspectos, la tarifa aplicable, lo cual derivó en un mayor impuesto a cargo y en la imposición de multa por inexactitud. Esa decisión fue confirmada por la Resolución nro. 0343, del 22 de mayo de 2017, que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto (índice 2).



ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (índice 2):

Primera. Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

1. Resolución nro. 485, del 19 de diciembre de 2016, expedida por el municipio de Barrancabermeja -Secretaría de Hacienda y del Tesoro Municipal- Dirección de Fiscalización “Por medio de la cual se profiere liquidación oficial de revisión a la declaración del impuesto de industria y comercio del año gravable 2014” presentada por Autoservicio La Quinta SAS el día 13 de mayo de 2015 mediante formulario nro. 02-221526, disponiendo en tal sentido un total a pagar por dicho concepto representado en la suma de \$1.943.174.000 y la consecuente orden de inscripción en los registros públicos de los inmuebles y establecimientos de comercio de mi representada.

2. Resolución nro. 343 del 22 de mayo de 2017, notificada el 2 de junio de 2017, por medio de la cual el municipio de Barrancabermeja -Secretaría de Hacienda y del Tesoro Municipal- Dirección de Fiscalización, resolvió el “recurso de reconsideración presentado por Autoservicio La Quinta SAS contra la resolución nro. 0458 (sic) de 2016” y, en tal sentido, decidió confirmar la liquidación oficial de revisión a la liquidación del impuesto de industria comercio del año gravable 2014 proferida mediante Resolución nro. 485, del 19 de diciembre de 2016, a la sociedad Autoservicio La Quinta SAS identificada con NIT 900.342.223.

Segunda. Que se declare sin efectos la declaración del impuesto de industria y comercio presentada por la sociedad Autoservicio La Quinta SAS, identificada con NIT 900.342.223, el día 13 de mayo de 2015 mediante formulario nro. 02-221 526 por el año gravable 2014 vigencia fiscal 2015 y en su lugar se proceda a la liquidación en los términos del Acuerdo 029 de 2005 y condiciones que se presentarán más adelante.

Tercera. Que se ordene al municipio de Barrancabermeja devolver a la sociedad Autoservicio La Quinta SAS el mayor valor cancelado con los intereses, conforme a lo dispuesto en el artículo 863 del Estatuto Tributario Nacional por concepto del impuesto de industria y comercio del año gravable 2014, radicado bajo el número de formulario 02-221526, la cual fue liquidada con el Acuerdo Municipal 007 de 2014, así como que se ordene levantar la inscripción de la Liquidación Oficial nro. 0485 en la declaración del impuesto de industria y comercio del año gravable 2014 en los registros públicos de los inmuebles y establecimientos comerciales de la sociedad Autoservicio La Quinta SAS.

Cuarta. En forma subsidiaria y ante la no prosperidad de las anteriores pretensiones declarativas y de condena, que se levante la sanción por inexactitud impuesta a mi representada y liquidada en la suma de \$1.065.670.000, en atención a haber existido interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable y estar en presencia de hechos y cifras denunciados completos y verdaderos, así como el valor liquidado por concepto de intereses por mora tasado en la suma de \$321.162.000.

Quinta. La condena respectiva será actualizada de conformidad con lo previsto en el inciso final del artículo 187 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, aplicando los ajustes de valor (indexación) desde la fecha del 13 de mayo de 2015, en la cual se presentó la declaración de industria y comercio del año gravable 2014 con un saldo a favor de \$109.703.000 hasta la fecha de ejecutoria de la sentencia que le ponga fin al proceso.

Sexta. Que se ordene al municipio de Barrancabermeja dar cumplimiento a la sentencia en los términos del artículo 192 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.



A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 1.º, 2.º, 29, 83, 338 y 363 de la Constitución; 647 y 730 [parágrafo 2.º] del ET; 42, 43, 65 del CPACA; y 69 y 77 del Estatuto Tributario de Barrancabermeja, bajo el siguiente concepto de violación (índice 2):

En criterio de la demandante, en su autoliquidación del ICA por el período 2014 empleó la tarifa 5.5%, por cuanto la autoridad la indujo a error al informar en el boletín de prensa territorial que esa tarifa prevista en el Acuerdo 007 de 2014 regiría para ese año gravable. No obstante de ello, indicó que la demandada, al revisar la declaración privada, tomó la tarifa del Acuerdo 032 de 2013, equivalente al 10%, al considerar que era la aplicable, pero, a su juicio, este acuerdo tampoco era el vigente, sino que la tarifa debía ser la del Acuerdo 029 de 2005, esto es, la del 5%, pues, según ella, el acuerdo del año 2013 fue publicado en enero de 2014, de modo que su aplicabilidad debía ser para el período gravable siguiente (2015), por lo que solicitó que se aceptara su proposición de declaración de corrección señalada en el escrito de reconsideración, en la que acogió la tarifa del acuerdo del 2005, aumentó las autorretenciones en la fuente, incluyó otras retenciones en la fuente e incrementó el saldo a favor inicialmente declarado, para lo cual relacionó dichas retenciones en la fuente practicadas y las autorretenciones, al tiempo que dijo que se tuvieran en cuenta las certificaciones de los agentes retenedores para efectos de demostrar las declaradas en la declaración del ICA que es objeto de revisión, sin que sobre estos aspectos formulara un cargo de anulación que sustentara dicha petición.

Señaladamente, consideró que era improcedente la multa por inexactitud, pues no cometió la conducta infractora al haber declarado cifras verdaderas y completas y, por otra parte, invocó como causal exculpatoria de la sanción la diferencia en la interpretación de la normativa aplicable, producto de que la autoridad la condujo a error sobre la tarifa empleada en su declaración privada.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (índice 2). En primer lugar, aseguró que el Acuerdo 032 del 2013 fue sancionado y publicado el 31 de diciembre de 2013 y entró en vigor ese mismo año, así que era la norma que regía para el ICA del año gravable 2014 e incluso derogó el Acuerdo 029 de 2005. En lo atinente a los cargos por la multa impuesta, señaló que era procedente ya que la contribuyente fue renuente a corregir su autoliquidación tras la proposición de revisión que se hizo en el requerimiento especial y a que los juicios interpretativos sobre la normativa que gobernaba la tarifa del ICA para el período de la declaración fueron amañados¹.

Sentencia apelada

El tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda (índice 2). En ese sentido, juzgó que la tarifa del Acuerdo 032 de 2013 debió ser la empleada por la contribuyente en su autoliquidación, pues comprobó que los artículos que fijaban la tarifa atribuida a la actividad económica de la contribuyente fueron publicados el 31 de diciembre de 2013, pese a que en enero del 2014 hubo necesidad de volver a cargar el archivo del acuerdo en la página web de la gaceta electrónica del municipio, para eliminar yerros de digitación e inclusión de páginas faltantes -según concluyó de una certificación del municipio, de una prueba pericial decretada judicialmente y de un informe de policía judicial-, de manera que ese acuerdo le era oponible a la actora y era el que regulaba el ICA para el período gravable 2014. Con base en ello, desestimó que la mención del

¹ Formuló la excepción de ineptitud sustantiva de la demanda, por considerar que los juicios de ilegalidad se dirigían contra los acuerdos y no los actos acusados, pero el tribunal la encontró no probada en auto del 30 de abril de 2019 (índice 2).



Acuerdo 007 de 2014 en el comunicado del boletín de prensa del ente territorial, haya tenido la entidad de conducir a un error a la contribuyente, pues tal documento no produjo los efectos jurídicos de una norma; además, que la normativa que regía el impuesto debatido no ofrecía dudas interpretativas, sino que la demandante cometió inexactitudes al utilizar una tarifa equivocada y al haber declarado un mayor valor por concepto de retenciones en la fuente que no fueron soportadas ante la autoridad tributaria, por lo que resultaba procedente la multa por inexactitud que le fue impuesta, sin perjuicio de lo cual, la disminuyó al equivalente del 100% del mayor tributo a cargo determinado oficialmente, en observancia del principio de favorabilidad.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del *a quo* (índice 2), bajo la consideración de que el tribunal erró al tener por probado el hecho de que el Acuerdo 032 de 2013 fue publicado el 31 de diciembre de 2013, cumpliendo así con el requisito de publicidad. Se opuso a la valoración probatoria de las pruebas, en especial del dictamen pericial, en tanto que las conclusiones del *a quo* descontextualizaron los hallazgos del perito relativos a la indebida publicación del acuerdo por lo que este solo tuvo oponibilidad hasta febrero de 2014 - según lo advertido en el informe de policía judicial de la Fiscalía y en la pericia-, pues hubo diferencias entre el archivo ingresado el 31 de diciembre de 2014 y el que finalmente pudo subirse a la web del municipio durante el año 2014. De hecho, recalcó que al contrastar lo documentado en la pericia y el informe de la Fiscalía debía concluirse que el área de sistemas encargada de publicar el acuerdo entregó copia del archivo digital del acuerdo remitido por mensaje de datos el mismo 31 de diciembre de 2013 al correo electrónico del funcionario y, a partir de ese documento, los expertos establecieron diferencias entre dicho documento y el que fue publicado en febrero de 2014, pero ello no probaba que ese archivo hubiere sido efectivamente publicado en el año 2013, pues no se recuperó el presuntamente inserto en la publicación de ese día, porque la demandada sostuvo que se borró, de manera que no se demostró que la publicación acaeciera en el 2013 con fines de que tuviera aplicación temporal para el ICA del período gravable 2014.

Por lo anterior, insistió en que debía aceptarse la proposición de declaración de corrección que describió a la autoridad al interponer el recurso de reconsideración en la cual pretende le sea aplicada la tarifa del 5% del Acuerdo 029 de 2005 y se aumenten sus retenciones en la fuente declaradas y su saldo a favor. Sin perjuicio de ello, pretende que se levante la sanción impuesta dado que la inexactitud fue producida por el error al que la condujo la autoridad en la información publicada en el boletín de prensa del municipio.

Pronunciamientos sobre el recurso

Las partes y el ministerio público guardaron silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación planteados por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda. Concretamente, corresponde establecer si, como lo aduce la apelante, las pruebas que obran en el expediente acreditarían que el Acuerdo 032 de 2013 fue publicado con posterioridad al 31 de diciembre de 2013, por lo cual no tendría vigencia temporal de aplicabilidad para las declaraciones del ICA del período 2014. De resolverse el cargo de



apelación en favor de la actora, se evaluará si procede la proposición de liquidación del ICA del año gravable 2014 en los términos indicados en el escrito de demanda, con base en el Acuerdo 029 de 2005; o, si el juzgador debe estatuir el restablecimiento del derecho procedente a la eventual declaratoria de nulidad, conforme al artículo 187 del CPACA. Asimismo, se evaluará si la actora incurrió en la conducta sancionada por inexactitud y, subsidiariamente, se estudiará la causal de exculpación de la multa que invoca la apelante, relativa a que su actuación estuvo inducida a error por el anuncio de la aplicabilidad del Acuerdo 007 de 2014 que se hiciera en el boletín de prensa de la alcaldía municipal y, con base en la cual, aplicó la tarifa del ICA que es objeto de revisión en los actos acusados.

2- Con miras a desatar los problemas jurídicos planteados, se precisa que la apelante cuestiona de los actos demandados que estos al revisar su autoliquidación del ICA del año gravable 2014 sustentaron las glosas, entre ellas la tarifa aplicable, con base en el Acuerdo 032 de 2013 y, respecto de ello, asegura que fue la autoridad quien la indujo a error al emplear el Acuerdo 007 de 2014, pues la vigencia de esa norma para el período discutido fue comunicado por parte de un funcionario del concejo municipal en el boletín de prensa de la alcaldía, el 06 de mayo de 2015. Concurrentemente, adujo que no siendo el acuerdo de 2014 el aplicable, tampoco lo era el Acuerdo 032 de 2013 para el período gravable 2014, pues este no fue publicado en su integridad el 31 de diciembre de 2013, sino que tuvo múltiples publicaciones parciales durante el año 2014, según fue demostrado a partir de las pruebas que se practicaron en primera instancia, dentro de ellas, el dictamen pericial, el informe de policía judicial y las copias de los archivos magnéticos que le entregó la autoridad, en las cuales la fecha de creación del documento publicado en la web data que fue en el año 2014 y no el 31 de diciembre de 2013, de ahí que recalcará el hecho de que el perito informara acerca de que no se pudo revisar el contenido del archivo que el demandado dijo haber publicado el 31 de diciembre de 2013, pues este fue borrado por la autoridad encargada de ese trámite. Por su parte, el tribunal y el demandado aseguraron que la certificación de la Secretaría de las Tic del municipio y la prueba pericial demostrarían que el acuerdo fue publicado el 31 de diciembre de 2013 en la página web de la entidad. Si bien hubo lugar a sustituir el archivo durante los meses de enero y febrero, por motivos de correcciones formales del documento y por la falta de algunas de las páginas del archivo definitivo, ello no afectaba de nulidad los actos demandados, comoquiera que el artículo que fijaba la tarifa para la actividad económica de la contribuyente sí hizo parte del archivo del acuerdo publicado desde el 31 de diciembre de 2013, de tal forma que esa norma fue oponible a la demandante y fue la que rigió para el ICA del período 2014.

De acuerdo con esos extremos del debate, la Sala deberá resolver si de las piezas probatorias que obran en el expediente existe certeza acerca de la fecha de publicidad del Acuerdo 032 de 2013 y si la eventual publicación parcial del documento del acuerdo cumple con las exigencias del principio de publicidad y oponibilidad para regir el ICA del año gravable 2014, con el cual el demandado revisó la declaración privada de la actora.

3- En relación con este planteamiento, de conformidad con el artículo 209 constitucional, la función administrativa está al servicio del interés general y, por ello, uno de los principios que guía su desempeño es el de publicidad de sus actos como medida para proscribir las actuaciones ocultas de las autoridades que compelen a sus asociados a cumplir obligaciones y así enaltecer la transparencia de la Administración, de ahí que la jurisprudencia constitucional enmarque este principio dentro de las garantías del debido proceso en su vertiente del derecho de contradicción, mediante la impugnación del acto o demanda judicial (sentencias C-641 de 2002, C-341 de 2014 y C-029 de 2021 proferidas por la Corte Constitucional). En consonancia con ello, el artículo 65 de la Ley 1437 de 2011 establece el deber de publicación de los actos administrativos de carácter general



como uno de los procedimientos para asegurar la publicidad de estas actuaciones, su eficacia y oponibilidad a los administrados. A partir de esta norma, la autoridad está autorizada para publicar sus actos generales a través de su página electrónica o cualquier canal habilitado por la entidad, en tanto se garantice la amplia divulgación; disposición que guarda consonancia con el artículo 136 de la Ley 136 de 1994, modificado por el artículo 17 de la Ley 1551 de 2012, según el cual los concejos municipales deben publicar sus actos a través de los medios que se consideren oportunos y que garanticen la efectividad de su difusión a la comunidad, de tal manera que estas nuevas formas de publicar los actos generales superaron los anteriores procedimientos de publicación que eran gobernados por el artículo 1.º y siguientes de la Ley 57 de 1985, esto es, mediante la inserción de la norma en los diarios, gacetas o boletines oficiales como únicos medios de divulgación.

Sin perjuicio de los avances que posibilitan la forma de publicar los actos generales -incluso particulares-, es lo cierto que la inserción del documento en el medio de publicación escogido por la autoridad debe garantizar la difusión del contenido de los actos normativos a los administrados, lo cual implica que estos tengan acceso a la totalidad de la norma, pues, de otra forma, no podrán conocer el alcance de la regulación en su integridad para serles obligatoria y vinculante.

Tratándose de normas que regulan tributos de período, como es el caso del ICA según lo regulado en el artículo 196 del Decreto Ley 1333 de 1986, el artículo 338 constitucional establece que aquellas tendrán aplicabilidad a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo, por lo que resulta relevante al asunto discutido definir el momento de vigencia del Acuerdo 032 de 2013², en la medida en que ello fijará su ámbito de aplicación temporal.

4- Con la finalidad de establecer si el Acuerdo 032 de 2013 fue publicado el 31 de diciembre de 2013, como lo asegura la entidad demandada, resultan relevantes los siguientes hechos probados:

(i) Oficio nro. 0119, recibido el 07 de abril de 2016, por medio del cual la Secretaría de las Tic informa a la Secretaría de Hacienda del municipio demandado que el Acuerdo 032 de 2013 fue publicado en la página web de la alcaldía el 31 de diciembre de 2013 «y posteriormente fue modificada la publicación el día 23 de enero de 2014» (f. 338 cp1). Junto con este oficio se allegan los correos electrónicos entre funcionarios del municipio, uno de ellos encargando a un empleado de la Secretaría de las Tic que publicara con urgencia el archivo adjunto denominado «*modificación estatuto tributario*», mensaje que data del 31 de diciembre de 2013 a las 13:43; en respuesta, el mismo día a las 14:30, el funcionario de las Tic relaciona el enlace en el que se publicó el documento (ff. 339 y 340 cp 1).

(ii) Mensaje de correo electrónico entre uno de los funcionarios de la alcaldía dirigido a otro empleado de la Secretaría de las Tic en el que solicita que se «*reemplace*» el acuerdo publicado el 31 de diciembre de 2013 por un yerro cometido, sin especificar la naturaleza del error (f. 341 cp1).

(iii) Oficio nro. SHM 3447, del 29 de agosto de 2016, mediante el cual la Secretaría de Hacienda del municipio responde un escrito de petición de la demandante, relacionado con la copia del archivo digital del Acuerdo 032 de 2013, publicado en la página web de la entidad el 31 de diciembre de 2013. Junto con esta respuesta, la autoridad entrega un CD

² Tanto el artículo 3.º de dicho acuerdo, como el 36 del Acuerdo 029 de 2005 y las normas posteriores del municipio demandado establecen la causación del ICA en el período anual.



con la copia digital del acuerdo y, verificado, este aparece con fecha de creación 08 de enero de 2014 a las 9:29 minutos de la mañana (ff. 113 y 116A cp1).

(iv) Oficio del 09 de diciembre de 2016, a través del cual la Secretaría de Hacienda contesta otro escrito de petición de la actora, relativo a la obtención de la copia del archivo del Acuerdo 032 de 2013 que sí fuere publicado el 31 de diciembre de 2013, en la medida en que el anterior documento digital tuvo fecha de creación posterior. En esta oportunidad, la autoridad dice entregar copia magnética del aludido archivo y, respecto de ello, se constata que fue creado el 12 de diciembre de 2016 (posterior a la fecha del oficio, del cual no reposa constancia de la fecha de recibido por parte de la sociedad demandante) (ff. 119 y 119A cp1).

(v) Informe de Policía Judicial -Fiscalía General de la Nación- nro. 683220425-18, del 15 de noviembre de 2018 [al parecer, por una denuncia penal por delitos informáticos]³ en el que se indica que se visitó la oficina de la Secretaría de las Tics para obtener copia de los archivos del Acuerdo 032 de 2013 que fue publicado entre el 31 de diciembre de 2013 y el 13 de febrero de 2014 a fin de compararlos con el archivo del acuerdo al 14 de noviembre de 2018 (fecha de la visita), a partir de lo cual se concluyó que entre el archivo presuntamente publicado el 31 de diciembre de 2013 que le entregó el funcionario en comparación con el de la fecha de la visita, se evidenció que la primera publicación no tenía un sello de recibido y hacían falta las páginas 5, 7, 8, 13, 14, 15 y 16. La página 23 tenía diferencia de formato y se indicó que en el archivo del 14 de noviembre de 2018 aparece una página de más (las de la sanción del alcalde y la firma del secretario del concejo municipal) (ff. 483 a 485 cp1). Asimismo, evidenció que el archivo publicado el 07 de enero de 2014, en comparación con el del 14 de noviembre de 2018, tenía las mismas diferencias con el primero de los archivos publicados, excepto porque sí tenía la página 5 (f. 485 ídem). Entre el archivo publicado el 23 de enero de 2014 y el del 14 de noviembre de 2018, se comprobó que el formato de algunos artículos era distinto y no contenía ni los sellos ni las firmas de sanción del acuerdo (f. 485 *ibidem*).

Finalmente, el funcionario de policía judicial comparó el archivo del 13 de febrero de 2014 con el del 14 de noviembre de 2018, evidenciándose que faltaban las páginas 5, 7 y 13, el sello de recibido y agrega una página al final (f. 486 cp1).

(vi) El 30 de abril de 2019, el tribunal, en audiencia inicial, decretó la prueba pericial solicitada por la demandante con la cual pretendía que un experto determinara la fecha de publicación del Acuerdo 032 de 2013 en la página web del municipio demandado (ff. 417 y 417 vto. cp1).

(vii) El 24 de julio de 2019, el perito allegó el informe de la experticia con el cual concluyó que: la copia del archivo del Acuerdo 032 de 2013 que le fue suministrado por un funcionario del demandado y, que, según este, fue publicado en la página web de la entidad, era distinto al que reposaba en esa página de la entidad a la fecha del dictamen. Igualmente, se señaló que el municipio no podía garantizar que el archivo del acuerdo enviado a la Secretaría de las Tic el 31 de diciembre de 2013 fuera el mismo publicado ese mismo día, ya que el nombre del archivo del correo que remitía el acuerdo era diferente del nombre asignado al presuntamente publicado, sin que el funcionario que atendió la visita del perito especificara si tenía competencia para nominar el documento que dijo haber publicado en esa fecha. Por último, adujo que el municipio «*en los 3 intentos por cargar el Acuerdo 032 de 2013 que se pudieron analizar nunca subió el archivo completo, aún hoy el que está publicado tiene 3 hojas menos que el original*» (f. 49 c

³ En audiencia inicial, el apoderado del demandado aportó este informe para evitar que se decretara la pericia solicitada por la actora. El despacho sustanciador incorporó de oficio esta prueba, sin perjuicio de que también decretó el dictamen pericial (f. 418 cp2).



pericia).

(viii) En la audiencia de pruebas llevada a cabo el 08 de agosto de 2019, se rindió la contradicción del dictamen pericial en el que el perito expresó que no se pudo determinar si el documento del Acuerdo 032 de 2013 que presuntamente fue publicado el 31 de diciembre de ese año era el mismo que se identificaba como archivo nro. 4 de la página del concejo municipal (ff. 597 y 598 vto. cp1).

5- De conformidad con la anterior relación de hechos probados, la Sala evidencia de los hallazgos de la experticia, del informe de policía judicial de la Fiscalía y de las copias de los archivos del Acuerdo 032 de 2013 adjuntados por el demandado en respuesta a peticiones de la demandante, que no existe certeza acerca de que el Acuerdo 032 de 2013 fue publicado el 31 de diciembre de 2013, antes del inicio del período gravable siguiente a su entrada en vigor para que tuviera aplicabilidad en la autoliquidación del ICA de la contribuyente por el año 2014, por cuanto la consulta en la página web no permitía acceder a dicho archivo en tanto que la autoridad expresó que fue eliminado por la dependencia encargada de la publicidad de los actos del municipio, sin que haya trazabilidad técnica de que el archivo publicado obedeció al Acuerdo 032 de 2013. Sin perjuicio de esta principal conclusión, se evidencia que la autoridad aportó copias del acuerdo que presuntamente fue publicado entre el 31 de diciembre de 2013 y el 13 de febrero de 2014 en el que se constató que el documento tenía un contenido parcial, pues hicieron falta algunas páginas. Fundamentalmente, el archivo del documento que la autoridad dijo publicar el 31 de diciembre de 2013 no contenía algunas páginas como lo era la del sello de recibido y otras relacionadas con la tarifa asignada a ciertas actividades económicas gravadas con el ICA y, si bien, dentro de esas páginas faltantes no estaba regulada la tarifa del ICA de la actividad económica de la contribuyente (CIU 4711, comercio al por menor en establecimientos no especializados con surtido compuesto principalmente por alimentos, bebidas alcohólicas y no alcohólicas o tabaco), ello no purga las irregularidades en la publicación del documento contentivo de una norma de naturaleza tributaria que pretendía regular, entre otros tributos, el ICA del período gravable 2014, pues debió publicarse íntegramente el acuerdo.

Como resultado de ello, la Sala considera que, en el evento de que el 31 de diciembre de 2013 se haya hecho el intento de publicación del mencionado acuerdo, esto se hizo con una versión parcial de ese documento, de acuerdo con el archivo aportado por la demandada, el cual reposa en el proceso. Así, la publicación parcial impidió su consulta íntegra para que fuera oponible a los contribuyentes, so pena de afectar el principio de publicidad y del debido proceso y, debido a ello, no obtuvo vigencia en el período gravable del ICA del 2014, por lo cual no pudo ser la norma que regulara la tarifa aplicable. Prospera el cargo de apelación.

6- Dirimido en favor de la apelante este punto de la contienda, la actora aceptó que no era aplicable el Acuerdo 007 de 2014 con el cual autoliquidó su impuesto, sin perjuicio de que aseguró que fue la entidad demandada la que la indujo a error en la aplicación de esa norma, pero que tampoco era aplicable el Acuerdo 032 de 2013 que empleó el demandado para revisar la declaración privada, por lo cual, tanto en sede administrativa como en vía judicial propone la aceptación de una corrección a la declaración elaborada empleando la tarifa del 5% del Acuerdo 029 de 2005, esto es, incluso por debajo de la tarifa del 10% que traía el Acuerdo 032 de 2013, respecto del cual se concluyó que resultaba inaplicable al período fiscal 2014. Tal proposición no se hizo mediante declaración de corrección, sino que se trata de una petición de liquidación inserta dentro del escrito del recurso de reconsideración, replicada en la demanda judicial, sobre la cual no solo aplica la tarifa del 5% prevista en el acuerdo de 2005, sino que también incluye unas retenciones en la fuente



e incrementa las autorretenciones en la fuente declaradas, estas últimas que habían sido glosadas por los actos acusados para ser disminuidas. Es decir, la proposición de liquidación modifica un aspecto glosado en los actos acusados sin que el escrito de demanda sustente razones que por ese aspecto debatan su legalidad en cuanto disminuyeron las autorretenciones en la fuente declaradas. Además, se incluyen unas retenciones en la fuente que no fueron autoliquidadas y, por lo mismo, no hizo parte del procedimiento de revisión demandado.

A juicio de esta judicatura, no existen cargos de anulación contra los actos demandados por la disminución de las retenciones en la fuente declaradas, sino una relación del monto de estas en el escrito de demanda, de modo que no puede el juzgador sustituir el ejercicio dispositivo de los señalamientos de la nulidad de los actos, so pena de quebrantar el ejercicio de defensa de la contraparte en el proceso judicial. De igual manera, debe advertirse que la prosperidad del cargo de nulidad relativo a la inaplicabilidad del Acuerdo 032 de 2013, con base en el cual se modificó la tarifa del ICA autoliquidada, conllevaría al resultado de que la tarifa utilizada en la autoliquidación no será objeto de revisión, en tanto que la autoridad no encauzó correctamente el fundamento jurídico para cambiar la tarifa, pero el resultado de ello no puede ser corregir la tarifa escogida por el contribuyente, dado que el mecanismo para hacerlo y las oportunidades para ejercitar ese derecho en el curso de un procedimiento administrativo de revisión -como aconteció en el *sub lite*- están regulados en los artículos 709 y 713 del ET, aplicables en virtud de la norma de remisión general del artículo 285 del Acuerdo 029 de 2005; *i.e.*, mediante una autoliquidación de corrección en la cual se allanara parcial o totalmente a las glosas.

Adicionalmente, tampoco procede la adición de retenciones en la fuente, porque precluyó la oportunidad para corregir su autoliquidación incrementando el saldo a favor (artículo 589 del ET, aplicable por el artículo 285 del Acuerdo 029 de 2005), cuyo trámite compete a la contribuyente ante la autoridad tributaria, que no ante el juez mediante la sentencia judicial, dado que tampoco obedece al restablecimiento del derecho consecuente con la prosperidad de la anulación parcial de los actos demandados (artículo 187 del CPACA). En consecuencia, la Sala no atenderá la petición de tomar la proposición de declaración que hizo la demandante y el resultado de la nulidad parcial de los actos demandados, en cuanto a la tarifa empleada por la autoridad demandada, significará que se mantendrá el impuesto a cargo autodeclarado por la contribuyente, pero se mantendrá la legalidad de los actos acusados en cuanto a la disminución de las autorretenciones declaradas lo que incidirá en la deuda tributaria de la actora.

7- En cuanto a si la demandante incurrió en el hecho infractor sancionable por inexactitud o, en su defecto, si debería exonerarse de la multa teniendo en cuenta la diferencia en la interpretación del derecho aplicable producto del presunto error al que la condujo un boletín de prensa del demandado, como causal de exculpación, la Sala precisa que, de conformidad con lo descrito en el fundamento jurídico nro. 6, el demandado no solo cambió la tarifa y determinó un mayor tributo a cargo, sino que disminuyó las retenciones en la fuente que sirvieron para descontar el impuesto a pagar, de manera que incurrió en el hecho infractor sancionable por inexactitud, previsto en el artículo 275 del Acuerdo 029 de 2005.

Por otra parte, las declaraciones que hagan funcionarios de una entidad en boletines de prensa oficiales no tienen la entidad de ser normas vinculantes para sus asociados, pues no corresponden al ejercicio de potestades normativas sino a la divulgación de opiniones y de informaciones, de tal manera que resulta impropio invocar como causal de exculpación el haber dirigido la actuación privada con fundamento en documentos divulgativos y no en las normas que regían el tributo. De esta manera, tampoco resulta



procedente atribuir como una diferencia en la interpretación del derecho aplicable la inclusión de retenciones en la fuente que no se acreditaron ante la autoridad demandada en las oportunidades legales y, sobre las que la Sala constató que no hubo cargos de anulación que procuraran desvirtuar la glosa. No prospera el cargo de apelación.

8- En definitiva, la Sala confirmará la nulidad parcial de los actos demandados, pero deberá reliquidar la deuda a cargo de la demandante, habida cuenta de lo decidido en esta instancia en lo que corresponde a la tarifa aplicable.

Concepto	Demandado	Consejo de Estado
Ingresos brutos	\$100.576.923.000	\$100.576.923.000
(...)	(...)	(...)
Total ingresos gravables	\$100.576.923.000	\$100.576.923.000
Impuesto de industria y comercio	\$1.005.769.000	\$535.173.000
Impuesto de avisos y tableros	\$150.865.000	\$82.976.000
Total ICA y avisos y tableros	\$1.156.635.000	\$636.149.000
Sobretasa ICA	\$20.115.000	\$12.723.000
Sobretasa Bomberil	\$23.133.000	\$12.723.000
Anticipo para el periodo siguiente	\$254.460.000	\$254.460.000
Total impuesto del periodo a cargo	\$1.454.342.000	\$916.055.000
Anticipo del periodo anterior	\$37.885.000	\$37.885.000
Autorretenciones en la fuente	\$860.115.000	\$860.115.000
(...)	(...)	(...)
Sanciones	\$1.065.670.000	\$127.758.000
Total a pagar	\$1.943.174.000	\$145.813.000

La Administración calculará los intereses de mora a la fecha del pago o del cobro, según fuere el caso.

La multa de inexactitud se calcula así:

Factor	Valor
Saldo a favor autoliquidado	\$109.703.000
Saldo a pagar determinado antes de sanciones	\$18.055.000
Base de la sanción por inexactitud	\$127.758.000
Porcentaje	100%
Sanción por inexactitud	\$127.758.000

9- En definitiva, se modificará el ordinal segundo de la sentencia apelada para adecuar el restablecimiento del derecho, en lo demás, se confirmará el fallo, pero por las razones de la presente providencia. Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas, conforme a lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

1. **Modificar** el ordinal segundo de la sentencia apelada. En su lugar:

Segundo. A título de restablecimiento del derecho, establecer como liquidación del ICA del año gravable 2014 a cargo la demandante, la contenida en la parte motiva de la sentencia de segunda instancia y fijar la sanción por inexactitud en la suma de \$127.758.000. La autoridad calculará los intereses de mora a la fecha del pago o del cobro, según sea el caso.



2. En lo demás, **confirmar** la providencia.
3. Sin condena en costas en segunda instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN