SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., veintitrés (23) de noviembre de dos mil diecisiete (2017)

Referencia:	ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicado:	41001-23-31-000-2005-01743-01 (21569)
Demandante:	CENTRAL HIDROELÉCTRICA DE BETANIA S.A. ESP hoy EMGESA S.A. ESP[1]
Demandado:	MUNICIPIO DE YAGUARÁ, HUILA
Temas:	IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO Y AVISOS Y TABLEROS 1998 A 2002 LIQUIDACIÓN DE AFORO. RÉGIMEN ESPECIAL LEY 56 DE 1981. CUENTAS DE COBRO. COMPETENCIA DEL SUPERIOR.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandado, contra la sentencia del 12 de septiembre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila, Sala Octava de Descongestión, mediante la cual accedió a las pretensiones de la demanda. En la parte resolutiva dispuso:

> "**Primero: DECLARAR que por no existir la obligación de presentar declaración de impuesto de industria y comercio para BETANIA S.A. ESP, es NULA** cada una de las liquidaciones de aforo de enero 31 de 2005, por impuesto de industria y comercio y avisos y tableros, de números y años gravables Nº 001 por 1998, Nº 002 por 1999, Nº 003 por 2000, Nº 004 por 2001 y Nº 005 por 2002; y la Resolución Nº 256 de la Secretaría de Hacienda Municipal de Yaguará por medio de la cual resuelve el recurso de reconsideración presentado contra las anteriores liquidaciones.
>
> "**Segundo: DECLARAR A PAZ Y SALVO** a **EMGESA S.A. ESP** (antes CENTRAL HIDROELÉCTRICA DE BETANIA S.A. ESP) por concepto de impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, por los años gravables de 1998 a 2002.

"**Tercero: DECLARAR EN FIRME** las determinaciones oficiales del impuesto contenido en las liquidaciones inicialmente proferidas por la Administración de Yaguará por los períodos gravables de 1998 a 2002 en las que se invoca la Ley 56 de 1991, debidamente pagadas por el contribuyente".

ANTECEDENTES

La actora es una empresa generadora de energía eléctrica, actividad industrial que realiza en la planta ubicada en el Municipio de Yaguará, departamento del Huila.

Previa investigación, la Tesorería de Yaguará remitió a la actora el Emplazamiento para Declarar N°002 del 22 de octubre de 2003, otorgándole un mes de plazo para que presentara las declaraciones del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, por los años 1998 a 2002.

El 24 de noviembre de 2003, la actora informó que cumplió la obligación formal por la que fue emplazada.

El **31 de enero de 2005**, la Alcaldía de Yaguará profirió las siguientes liquidaciones de aforo, correspondientes a los años gravables 1998 a 2002, así

Año	L.A. Nº	Ingresos brutos	ICA	Avisos y tableros	Total	Folio
1998	**001**	75.901.220.440	554.961.060	83.244.159	638.205.219	63 - 81
1999	**002**	96.908.594.295	707.295.783	106.094.367	813.390.150	82 - 100
2000	**003**	108.488.888.356	800.084.173	120.012.626	920.096.799	101 - 119
2001	**004**	103.560.431.901	768.574.727	115.286.209	883.860.937	120 - 138
2002	**005**	107.328.553.804	786.628.520	117.994.278	904.622.798	139 - 157

Contra las liquidaciones oficiales anteriores, la actora interpuso el recurso de reconsideración[2] decidido mediante la **Resolución Nº 256 del 2 de agosto de 2005**, en el sentido de confirmar los actos recurridos[3].

DEMANDA

La actora, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

"PRIMERA
"Que son nulas las Liquidaciones de Aforo y la Resolución que las confirma, que se relacionan a continuación proferidas por la

[2] Fl. 158 - 180
[3] Fl. 182 -190

Secretaría de Hacienda Municipal de Yaguará, por haber sido expedidas con violación a las normas nacionales y municipales a las que hubieren tenido que sujetarse:

"Liquidación de Aforo Nº001
"Fecha: 31 de Enero de 2005
"Impuesto: Industria y comercio y avisos
"Año gravable: 1998

"Liquidación de Aforo Nº 002
"Fecha: 31 de Enero de 2005
"Impuesto: Industria y comercio y avisos
"Año gravable: 1999

"Liquidación de Aforo Nº 003
"Fecha: 31 de Enero de 2005
"Impuesto: Industria y comercio y avisos
"Año gravable: 2000

"Liquidación de Aforo Nº 004
"Fecha: 31 de Enero de 2005
"Impuesto: Industria y comercio y avisos
"Año gravable: 2001

"Liquidación de Aforo Nº 005
"Fecha: 31 de Enero de 2005
"Impuesto: Industria y comercio y avisos
"Año gravable: 2002

"SEGUNDA
"Que como consecuencia de la declaración anterior se restablezca en su derecho a la sociedad CENTRAL HIDROELÉCTRICA DE BETANIA S.A. E.S.P. declarando que como generadora de energía eléctrica estaba obligada a liquidar y pagar el impuesto de industria y comercio y avisos y tableros ante el Municipio de Yaguará de conformidad con el régimen exceptivo de las Leyes 56 de 1981 y 383 de 1997 únicamente, por lo que no le es aplicable el régimen general de la Ley 14 de 1983, y por lo tanto, que se encuentra a paz y salvo con el Municipio de Yaguará por concepto del impuesto de ICA, por los años gravables 1998, 1999, 2000, 2001 y 2002.

"TERCERA
"Que como consecuencia de las declaraciones anteriores se declaren en firme las determinaciones oficiales del impuesto contenidas en las liquidaciones inicialmente proferidas por la Administración de Yaguará por los periodos gravables 1998, 1999, 2000, 2001 y 2002en las que se invoca la Ley 56 de 1981, debidamente pagadas por el contribuyente"

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 83 de la Constitución Política

- Artículo 7 de la Ley 56 de 1981
- Artículo 51 de la Ley 383 de 1997
- Artículo 10 num. 5 del Acuerdo 16 de 1997
- Artículo 73 inc 1 del Código Contencioso Administrativo

El concepto de la violación se sintetiza así:

1. Inexistencia de la obligación formal de declarar el impuesto de industria y comercio por las empresas generadoras de energía eléctrica, en el régimen de la Ley 56 de 1981

Para efectos del impuesto de industria y comercio para el sector eléctrico de generación de energía, desde el año 1996, el Municipio de Yaguará había adoptado el régimen previsto en la Ley 56 de 1981 (art. 7), mediante el Acuerdo 20 de 1996 (art. 10, num. 5), ratificado en el Acuerdo 16 de 1997, norma que obliga a la actora a liquidar y pagar el tributo sobre los kilovatios instalados, a la tarifa fija y de la forma indicada en la Ley.

El Acuerdo 044 de 1998 no derogó este régimen especial, por ende, estaba vigente a la fecha de los hechos y era de obligatorio cumplimiento, tanto para las autoridades como para los particulares.

En el régimen especial adoptado por el Municipio, los elementos de la obligación fiscal son fijos. Por esta razón, "*la magnitud a pagar en cada caso concreto no depende de hechos o actos del contribuyente que deban ser reportados (...), como ocurre en el régimen ordinario de la ley14/83*", sino que la liquidación del impuesto la practica directamente la Administración mediante "*acto de determinación*", tal y como lo hizo la autoridad municipal.

El Decreto 598 de 1988 establece los kilovatios instalados y la distribución del impuesto entre los diferentes municipios vinculados por la obra de generación eléctrica, la tarifa y la base imponible están en la Ley 56 de 1981, es decir, que los elementos necesarios para que la autoridad tributaria ejerza su función fiscalizadora son de origen legal, luego relevan al contribuyente de suministrarlos mediante declaración privada.

2. Los actos demandados violan los principios de buena fe y confianza legítima

El municipio expidió las "*cuentas de cobro*" que la actora pagó sin cuestionar. Son verdaderas liquidaciones oficiales del impuesto y hacen innecesarias las declaraciones privadas, toda vez que cumplen la finalidad de hacer exigible y liquidan la obligación tributaria. La actora pagó el tributo exigido por la Administración mediante las denominadas "*cuentas de cobro*". Así, actuó de buena fe y ajustada al ordenamiento tributario al aceptar las liquidaciones oficiales y pagar el impuesto determinado por la propia Administración.

3. Los actos demandados violan el régimen diferencial que ampara las actividades necesarias para vender la energía generada por el mismo generador, ya que tales actividades no son autónomas.

La actora no percibe ingresos por Regulación Secundaria de Frecuencia o AGC (Control Automático de Generación) ni por Cargos por Capacidad. Los ingresos obtenidos por tales conceptos y por uso al STN (Sistema de Transmisión Nacional) constituyen la recuperación del costo inherente a la generación de energía eléctrica, *"están subsumidas dentro del techo a la tributación establecido por el artículo 7 de la Ley 56 de 1981 y (el) artículo 51 de la Ley 383/97, y por tal razón queda por fuera del régimen general de la Ley 14/83"*.

La Ley 56 de 1981 es una norma especial, grava con el impuesto de industria y comercio la actividad de generación de energía eléctrica, conforme a lo dispuesto en la misma ley. La Ley 383 de 1997 (art. 51) ratificó la vigencia de la Ley 56 de 1981 y consagra el régimen de la Ley 14 de 1983 para las demás actividades del sector de energía eléctrica, limitándolas a las de transmisión y conexión, compraventa, y servicios públicos domiciliarios.

Tratándose de empresa propietaria de obras para la generación de energía eléctrica, la norma aplicable es la Ley 56 de 1981, adoptada por los Acuerdos 016 de 1997 y 020 de 1996. Por tal razón, los actos administrativos demandados *"son nulos puesto que escinden, contra la ley, la tributación de los entes propietarios de plantas de generación con el fin de obtener un gravamen adicional por una actividad que se encuentra incorporada en la tributación especial del mismo sujeto, que fue liquidada por la administración y satisfecha por el contribuyente oportunamente"*.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El municipio respondió la demanda, en los siguientes términos:

Las cuentas de cobro enviadas por la Tesorería municipal a la actora, por los años 1998 a 2002, no son liquidaciones oficiales de revisión, de corrección o de aforo, ni tienen la virtud de eximirla de la obligación formal de declarar el impuesto de industria y comercio.

Los artículos 10, num. 5, del Acuerdo 20 de 1996 y 11 del Acuerdo 16 de 1997 no exoneran a la actora de dicha obligación. El mencionado artículo 11 y el artículo 335 del Acuerdo 44 de 1998 establecen el deber formal de declarar el tributo, sin que exista exención para los contribuyentes del sector eléctrico.

Comprobada la omisión en el cumplimiento de la obligación formal por parte de la contribuyente, la emplazó para que declarara, pero la empresa fue renuente a declarar, se limitó a aportar las "*cuentas de cobro*" que la Tesorería de Yaguará le había enviado.

Las liquidaciones de aforo tienen origen en el incumplimiento del obligado a declarar, por lo que la autoridad tributaria determina el impuesto y la sanción respectiva.

La demandante obtuvo ingresos adicionales a la generación de energía, por la prestación de los siguientes servicios: "*cargos por capacidad, cargos por regulación de frecuencia (AGC) y cargos por uso del STN*", por los cuales debía declarar.

Tales actividades son escindibles de lo que es la actividad industrial, propiamente dicha, de generación de energía eléctrica y esta, es distinta de la actividad de servicios que se expresa en el transporte y la transmisión de energía de que trata la Ley 383/97 art. 51, num. 2.

Las cuentas de cobro formuladas imponían la obligación de pagar una suma de dinero, sin conceder derecho alguno a la actora; por el contrario, "*imponían una obligación de dar que no excluía la obligación de hacer*".

SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló los actos administrativos demandados, declaró a paz y salvo a la actora, por el concepto y periodos a que se refieren los actos anulados y declaró en firme "*las determinaciones del impuesto contenido en las liquidaciones inicialmente proferidas por la Administración de Yaguará, por los periodos gravables de 1998 a 2002 en las que se invoca la Ley 56 de 1991, debidamente pagadas por el contribuyente*".

Las razones de la decisión se resumen así:

Con fundamento en apartes de la sentencia C-486 de 1997, que declaró la exequibilidad del literal a) del citado artículo 7° de la Ley 56 de 1981, no existe conflicto entre dicha norma y el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, sino una "*coexistencia normativa, en donde el impuesto de industria y comercio tiene unas reglas generales previstas en la Ley 14 de 1983, mientras que a ella se le sustrae, por excepción, el caso de las actividades de generación y transmisión de energía eléctrica porque existe una norma especial, la Ley 56 de 1981*".

De existir conflicto entre tales leyes, para solucionarlo, podría acudirse a las reglas previstas en los artículos 1, 2 y 3 de la Ley 153 de 1887, pero que como, en el caso, las partes consideran que las dos leyes están vigentes, no debe analizarse la posible derogatoria tácita del artículo 7 de la Ley 56 de 1981.

No existe incompatibilidad entre dichas leyes, toda vez que la Ley 14 de 1983 regula en forma general el impuesto de industria y comercio para la universalidad de contribuyentes, mientras que la Ley 56 de 1981 lo hace para un grupo determinado, esto es, para las empresas propietarias de obras para generación de energía eléctrica.

Esta regulación especial obedece a aspectos relevantes de la época. Es un estímulo para la inversión en estas obras, dado que tiene un régimen tributario propio de compensaciones y beneficios definido por el legislador.

Está definido que "*no existe incompatibilidad entre los artículos 33 de la Ley 14 de 1983 y 7º de la Ley 56 de 1981, por lo que se infiere que coexisten, el primero como regla general y el segundo de los artículos como norma especial, sin que exista en ese evento obligación de presentar declaración del impuesto*". En este sentido transcribió apartes de la sentencia de la Sección Cuarta de esta Corporación del 31 de mayo de 2012, expediente 18681, por la que anuló los actos que imponían a la actora la sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros de los años 1998 a 2002.

En general, las empresas electrificadoras de transmisión, distribución y comercialización de energía pagarán el impuesto de industria y comercio conforme a la Ley 14 de 1983 y las propietarias de las obras públicas de generación de energía lo harán según lo previsto en el literal a) del artículo 7 de la Ley 56 de 1981.

La obligación de presentar declaración fue descartada por el Consejo de Estado. La empresa generadora de energía eléctrica puede comercializarla sin tener cargos por capacidad, regulación secundaria de frecuencia y uso del sistema de transmisión nacional, pues tributa sobre la capacidad instalada.

En el caso, "*carece de efecto útil la norma general*". El tributo no puede cobrarse "*con dos normas, como si fuesen complementarias, para gravar la misma actividad de las empresas generadoras de energía eléctrica*".

RECURSO DE APELACIÓN

El municipio demandado apeló la sentencia. Solicitó que se revoque y, en su lugar, que se denieguen las súplicas de la demanda. Para el efecto argumentó lo siguiente:

En los actos sancionatorios el Municipio no violó ninguna de las normas que la actora invocó como infringidas, "*las sanciones que se discuten (sic) tienen indiscutible y claro respaldo legal y jurisprudencial*".

La Administración local no desconoció el artículo 7º de la Ley 56 de 1981, ni el artículo 10 numeral 5 del Acuerdo 16 de 1997 del Concejo Municipal

de Yaguará, toda vez que *"la demandante no está impugnando la cuantificación del tributo sino la sanción por no declarar (...)"*.

La obligación de dar *"fue parcialmente cumplida por el contribuyente, quien pensó que aquella se agotaba con la mera cancelación de una 'cuenta de cobro'"*. La obligación de hacer, que se expresa en la presentación de la declaración tributaria en los formularios oficiales, y es primera en el tiempo, la actora no la cumplió y de esto *"hay plena confesión (...) tanto en la vía gubernativa como en la demanda"*.

Los Acuerdos 020 de 1996 y 016 de 1997 imponen la obligación de declarar. Confrontados estos con el artículo 7 de la Ley 56 de 1981 *"no se revela incompatibilidad alguna"*, puesto que la ley regula el hecho generador, la base gravable y la tarifa y los mencionados acuerdos *"desarrollan las normas del ET relacionadas con la obligación de declarar que tienen los contribuyentes"*.

De aceptar que es superflua la obligación formal de declarar, porque la Administración conocía los kilovatios instalados y la tarifa, elementos suficientes para determinar el monto del impuesto, los ingresos de la actora por cargos por capacidad, regulación de frecuencia y por uso del STN quedarían *"sin ningún control por parte de la administración tributaria"* quien controla no solo la actividad gravada del contribuyente sino de terceros *"que bien podrían evadir impuestos si no se contaran con ese efectivo medio de cruces de información. El contribuyente ha caído en una suerte de evasión pasiva al no haber declarado"*.

La adecuación típica de la conducta de la actora está subsumida en los artículos 11 del Acuerdo 16 de 1997, 77 y 335 del Acuerdo 044 de 1998 del Concejo de Yaguará, en concordancia con el 571 del Estatuto Tributario, normas que establecen la obligación de cumplir los deberes formales entre los que está presentar la *"declaración única"* del impuesto de industria y comercio en la que se reflejen todas las actividades realizadas. Configurada la conducta típica, procede imponer la sanción prevista en el artículo 342 del Acuerdo 44 de 1998. En consecuencia, los actos demandados no violan el principio de legalidad de las sanciones.

Rechaza la "tesis" de que cuando la base gravable es fija y se conoce la tarifa no hay obligación de declarar, como sucede en el caso del impuesto de vehículos.

Existe falta de seguridad del demandante en relación con el monto de la sanción. Inicialmente, cuestionó la legalidad de la sanción y su monto. Sin embargo, a lo largo de la demanda reconoció que la norma sancionatoria es aplicable, pues propuso la excepción de inconstitucionalidad del artículo 342 del Acuerdo 44 de 1998, que reproduce el artículo 643 del Estatuto Tributario, esto es, reconoció su vigencia.

Además, sostener que la sanción no guarda correspondencia con el incumplimiento del deber formal de declarar es ignorar el daño causado al municipio.

El monto de las sanciones tributarias desarrolla el principio de libertad de configuración que tiene el Congreso. Por esta razón existe el artículo 643 del Estatuto Tributario, que es constitucional.

Las razones jurídicas para desestimar "las razones expuestas por la demandante", son las siguientes: (i) "la base para liquidar la sanción impugnada está constituida por los ingresos brutos, no hay manera legal de excluirlos de dicha base para aplicar el porcentaje de la sanción", (ii) El Estatuto Tributario (art. 643) y el Acuerdo 44 de 1998 (art. 342) sirven de fundamento para "*liquidar la sanción con base en los ingresos brutos o el patrimonio bruto, el que fuere mayor*", (iii) Como los ingresos brutos son la base para liquidar la sanción, "El régimen de la Ley 56 de 1981 es insuficiente, por lo que debe complementarse con el régimen general de la ley 14 de 1983, "*lo contrario entrañaría una odiosa desigualdad, pues el sector eléctrico solo tributaría sobre los kilovatios instalados mientras que los demás contribuyentes tributarían sobre los ingresos brutos*", y (iii) (sic) "la profunda equivocación de la CHB es ignorar la variedad de sus actividades".

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** indicó que la demandada no controvirtió la decisión del Tribunal. Además, sostuvo lo siguiente:

El recurso pone en evidencia la confusión del demandado en distinguir el régimen general del tributo del régimen aplicable a las empresas generadoras de energía eléctrica, régimen especial que fue adoptado en el artículo 10, numeral 5, del Acuerdo 20 de 1996, ratificado en el Acuerdo 16 de 1997 y que está vigente.

El régimen especial no contempla la obligación de declarar. Dispone que la actora pagará al municipio la tarifa fija establecida legalmente, incrementada según el índice certificado por el DANE.

Según la normativa vigente, la liquidación del tributo está a cargo de la Administración, mediante "*acto de determinación del impuesto*" que hace exigible la deuda tributaria y excluye la obligación formal de declarar, por lo que "*resulta incoherente*" exigir la declaración en los formularios oficiales diseñados para la declaración obligatoria en el régimen general de la Ley 14 de 1983, "*que se basa en los ingresos que le constan al contribuyente y son variables por la naturaleza dinámica de las empresas*".

Las *facturas de cobro del impuesto* constituyen actos administrativos de determinación y liquidación oficial del tributo que tienen como fundamento jurídico normas de carácter general [art. 7 de la Ley 56 de 1981, 15 del Decreto 2024 de 1982, el Decreto 548 de 1988, la Resolución 00127 de 1987 y el Acuerdo 016 de 1997], con el que pretende el pago del tributo.

EMGESA, actuando de buena fe, pagó las facturas que, "año tras año", la Administración local expidió, con la confianza legítima derivada de la aplicación del régimen especial, facturas que constituyen actos administrativos que gozan de la presunción de legalidad y que la parte demandada pretendía desconocer solo con el fin de imponer sanción por *"el 'incumplimiento' de un 'deber' inexistente en la ley"*.

La Administración local pretendía el cobro del impuesto de industria y comercio a la luz de dos regímenes distintos: de un lado, el liquidado por la Administración bajo el régimen de la Ley 56 de 1981, que pagó EMGESA en su oportunidad y, del otro, el que adelanta, vía proceso de aforo.

Por regulación secundaria de frecuencia y por cargos por capacidad, la actora no percibe ingresos *"sino que las sumas pertinentes constituyen la recuperación de un costo inherente a la generación de energía eléctrica, que por lo mismo está subsumido dentro del techo de la tributación impuesto por el régimen exceptivo de la Ley 56 de 1981, y por lo tanto no pueden ser gravados por la Ley 14 de 1983"*.

El Ministerio Público solicitó que se confirme la sentencia apelada por las siguientes razones:

Los argumentos de la apelante se dirigen a defender la legalidad de la sanción por no declarar impuesta a la actora, por los años gravables 1998 a 2002, asunto decidido por el Consejo de Estado, mediante sentencia de 31 de mayo de 2012, expediente 18681 que sirvió de fundamento al Tribunal para anular las liquidaciones de aforo demandadas en este proceso.

En dicha providencia la Sección Cuarta consideró que las cuentas de cobro enviadas por el Municipio de Yaguará a la actora constituyen actos administrativos de liquidación oficial del tributo, que la demandante pagó en su oportunidad.

La recurrente no desvirtuó que los cargos por capacidad, por regulación de frecuencia y por uso del STN son inherentes a la actividad industrial de generación de energía, como lo reconoce la jurisprudencia.

El demandado guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En el caso en estudio, se controvierte si son nulas las Liquidaciones de Aforo números 001, 002, 003, 004 y 005, todas del 31 de enero de 2005, por las que el Alcalde de Yaguará determinó el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros a cargo de la actora, correspondiente a los años 1998, 1999, 2000, 2001 y 2002, respectivamente, y la Resolución Administrativa Nº 256 del 2 de agosto de 2005, por las que la Secretaría de Hacienda Municipal las confirmó al resolver el recurso de reconsideración.

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda al considerar que en materia de impuesto de industria y comercio coexisten dos regímenes, uno de carácter general, contenido en la Ley 14 de 1983, y, uno especial, aplicable a las empresas generadoras de energía eléctrica, previsto en la Ley 56 de 1981 (art. 7). Concluyó que la demandante, como empresa generadora, tributa de conformidad con la disposición especial y no puede gravarse la misma actividad *"con dos normas, como si fuesen complementarias"*.

Además, apoyó la decisión en el fallo de esta Sección del 31 de mayo de 2012[4] que confirmó la sentencia de primera instancia que anuló los actos por los que el Municipio de Yaguará impuso a la actora sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros correspondiente a los años gravables 1998 a 2002.

En el citado fallo, la Sala encontró improcedente dicha sanción, toda vez que de conformidad con la normativa local [Acuerdo 20 de 1996, (art. 10, num 5) y Acuerdo 16 de 1997 (art. 3 num. 5)], la actora, en su condición de empresa generadora de energía eléctrica, que se rige por la Ley 56 de 1981, debía *"liquidar y pagar el tributo sobre los kilovatios instalados a la tarifa fija [prevista en el artículo 7 literal a) de la Ley 56 de 1981] y de la forma indicada en la misma (norma)"*, esto es, pagar en la Tesorería Municipal, dos cuotas iguales, *"en mayo y octubre"*, sin que estuviera obligada a presentar declaración, pues como lo precisó la Sala en dicha oportunidad *"simplemente, el generador del sector eléctrico, que se insiste, se rige por la Ley 56/81 debe acudir a la Tesorería y pagar en mayo y octubre"*.

Además, el fallo del 31 de mayo de 2012, advirtió que la Administración local había expedido, en su oportunidad, las *"cuentas de cobro"*, en las que *"determinó la existencia de la obligación tributaria definitiva, el contribuyente obligado y el monto a su cargo"*, correspondientes a la liquidación oficial del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros de los años 1998, 1999, 2000, 2001 y 2002, las que la empresa pagó oportunamente.

---

[4] Expediente 2004-01328-01 (18681), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

En resumen, en esa oportunidad, la Sección consideró improcedente la sanción por no declarar, toda vez que la actora no estaba obligada a cumplir el deber formal de declarar y, además, porque había cumplido la obligación sustancial determinada por la autoridad municipal.

Si bien es cierto, el municipio demandado, dentro del término legal, presentó memorial contentivo del recurso de apelación y este fue concedido y admitido, por reunir los requisitos formales, los argumentos en que se sustenta no controvierten de manera alguna los motivos por los que el *a quo* declaró la nulidad de las **Liquidaciones de Aforo números 001, 002, 003, 004 y 005 del 31 de enero de 2005** y la **Resolución 256 del 2 de agosto de 2005,** que son los actos demandados en este proceso.

En efecto, los argumentos expuestos por el demandado en el memorial de apelación se limitan a discutir la legalidad de la "**sanción por no declarar**", la tipicidad de la misma, la configuración del hecho sancionable y la base para liquidar dicha sanción, asuntos ajenos al objeto de este proceso, en el que se controvierte la legalidad de las **liquidaciones de aforo** por las que el Municipio de Yaguará determinó la obligación tributaria a cargo de la actora, correspondiente a los años 1998, 1999, 2000, 2001 y 2002 y decidió el recurso gubernativo.

Y como lo advirtió el Tribunal, los actos administrativos que imponían sanción por no declarar a la empresa demandante, por los años 1998 a 2002, fueron objeto de control de legalidad y anulados por la jurisdicción. Así, desaparecieron del mundo jurídico.

La Sala ha precisado que, cuando el obligado a declarar no cumple esta obligación formal, es procedente la liquidación de aforo, cuyo trámite está previsto en los artículos 715 y siguientes del Estatuto Tributario. En estos eventos, *"la administración puede iniciar la actuación administrativa prevista para imponer la sanción por no declarar y, posteriormente, la prevista para formular la liquidación de aforo, en ambos casos, previo emplazamiento para declarar"*. Debe recordarse que *"el **procedimiento de aforo** comprende el emplazamiento por no declarar, la sanción por no declarar y la liquidación de aforo*[5].

El Municipio de Yaguará impuso la sanción por no declarar y expidió la liquidación de aforo, en actuaciones distintas, sin embargo, tanto los actos sancionatorios como los de aforo, son actos administrativos definitivos, independientes aunque tengan relación entre sí. Lo pertinente, entonces, era que el demandado cuestionara la sentencia frente a los actos de aforo, que fue a los que esta se refirió. No obstante, no lo hizo y, de manera

[5] Sentencia del 3 de octubre de 2007, expediente 17001-23-31-000-2002-01149-01 (15530), Actor: Hidromiel S.A. E.S.P., C. P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, reiterada en providencia del 13 de noviembre del 2008, expediente 25000-23-27-000-2005-00749-01(16350), Actor: Bel-Star S.A., C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

equivocada, se refirió a los actos sancionatorios, que, como se precisó, ya habían desaparecido del ordenamiento jurídico.

En cuanto al recurso de apelación, el Código de General del Proceso, en los artículos 320 y 328[6], prevé:

> **Artículo 320.** El recurso de apelación tiene por objeto que el superior examine la cuestión decidida, únicamente en relación con los reparos concretos formulados por el apelante, para que el superior revoque o reforme la decisión.
>
> Podrá interponer el recurso la parte a quien le haya sido desfavorable la providencia; (...).
>
> **Artículo 328.** El juez de segunda instancia deberá pronunciarse solamente sobre los argumentos expuestos por el apelante, sin perjuicio de las decisiones que deba adoptar de oficio, en los casos previstos por la ley.
>
> Sin embargo, cuando ambas partes hayan apelado toda la sentencia o la que no apeló hubiere adherido al recurso, el superior resolverá sin limitaciones.
>
> (...)".

Conforme a la normativa citada, el fin de la apelación es que el superior estudie la cuestión decidida por el juez de primera instancia y la revoque o reforme. Además, establece que quien hace uso de este recurso debe tener interés, pues debe interponerlo la parte a la que, parcial o totalmente, le fue desfavorable la decisión de primer grado. En todo caso, la apelación debe entenderse interpuesta en lo desfavorable al recurrente.

En cuanto a la competencia del superior, la norma distingue dos circunstancias, (i) cuando la decisión solo es apelada por una de las partes y (ii) cuando lo hacen las dos, sea porque de manera independiente ambas presentaron el recurso o porque una se adhirió al que la otra interpuso.

En la primera hipótesis, dispone que tratándose de apelante único el poder del juez de segunda instancia está limitado a lo que fue adverso al recurrente y no puede revocar o modificar la parte de la providencia que le fue favorable, *salvo que en razón de la reforma fuere indispensable hacer modificaciones sobre puntos íntimamente relacionados con aquella*. En la segunda hipótesis, cuando ambas partes hubieran apelado, el superior puede resolver sin limitaciones.

---

[6] La Ley 1437 de 2011, en el artículo 308, inciso final dispone que "*Los procedimientos y las actuaciones administrativas, así como las demandas y procesos en curso a la vigencia de la presente ley seguirán rigiéndose y culminarían de conformidad con el régimen jurídico anterior*".

En el presente asunto, el municipio demandado es apelante único, por ende, la competencia del superior está limitada a lo que le fue desfavorable, pero el análisis que realice debe circunscribirse a los motivos de inconformidad expuestos en el recurso de apelación.

Dado que, como se indicó, los argumentos presentados por el apelante no controvierten las razones que tuvo el *a quo* para declarar la nulidad de los actos administrativos demandados en este proceso, así lo advirtió, además, la demandante y el Ministerio Público, no existen referencias conceptuales y argumentativas que permitan la confrontación de la decisión adoptada por el juzgador de primera instancia.

Dado que el apelante no desvirtuó las razones en que se funda la decisión apelada, por el contrario, las aceptó al no controvertirlas, no se da prosperidad al recurso y, en consecuencia, se confirma la decisión apelada.

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

FALLA

CONFIRMAR la sentencia apelada, por las razones expuestas en la parte motiva.

RECONOCER personería a HELBER MAURICIO SANDOVAL CUMBE, como apoderado de la parte demandada, en los términos del memorial que está en el folio 1120 del expediente.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen, para su obedecimiento y cumplimiento. Cúmplase.

La anterior providencia fue considerada y aprobada en sesión de la fecha.

La anterior providencia fue considerada y aprobada en la sesión de la fecha.

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidente de la Sección

MILTON CHAVES GARCÍA