



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., veintiséis (26) de junio de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación 68001-23-33-000-2017-00933-01 (28011)
Demandante ARROCERA VILLACRUCES S.A.S.
Demandado MUNICIPIO DE BARRANCABERMEJA
Temas ICA. Publicidad actos generales. Acuerdo Municipal 032 de 2013.
Tarifa aplicable

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 21 de junio de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander que dispuso lo siguiente¹:

“Primero: Declarar la nulidad parcial de la Resolución No. 0195 del 04 de mayo de 2017 expedida por el Municipio de Barrancabermeja por medio de la cual se resuelve proferir la liquidación oficial de revisión a la declaración anual del impuesto de industria y comercio correspondiente al año 2014 presentada por Arrocería Villacruces S.A.S.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho, establecer como liquidación del ICA del año gravable 2014 a cargo de la demandante, la contenida en la parte motiva de esta sentencia y fijar la sanción por inexactitud en la suma de \$6.704.834.

Parágrafo. En caso de que la demandante no haya realizado el pago del impuesto o lo haya realizado en forma tardía, la Administración calculará los intereses de mora a la fecha del pago o del cobro, según fuere el caso.

Tercero: Negar las demás pretensiones de la demanda.

Cuarto: Sin condena en costas en esta instancia.

Quinto: Archivar el expediente, una vez ejecutoriada esta decisión y previas las constancias en la plataforma SAMAI.”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 15 de mayo de 2015 la empresa Arrocería Villacruces S.A.S. presentó la declaración del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, y la sobretasa bomberil, correspondiente a la vigencia fiscal 2014, por el desarrollo de la actividad 1051 “Elaboración de productos de molinería”, aplicando la tarifa del Acuerdo 007 de 2014.

Previo requerimiento especial, el cual fue atendido por la sociedad, el municipio demandado expidió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 0195 del 4 de mayo de 2017, en la que modificó la mencionada declaración tributaria, en el sentido de i) adicionar ingresos gravables, ii) determinar que la tarifa aplicable para el impuesto de industria y comercio era la prevista en el Acuerdo 032 de 2013, y no la del Acuerdo 007 de 2014, y iii) liquidar el impuesto de avisos y tableros. Lo que llevó a determinar un total mayor de impuesto a cargo, e imponer sanción por inexactitud.

¹ Samai del Tribunal. Índice 66.



El contribuyente prescindió del recurso de reconsideración y acudió directamente a la jurisdicción de lo contencioso administrativo, haciendo uso del mecanismo *per saltum*.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones²:

“PRIMERA. Que se declare la NULIDAD de los siguientes actos administrativos:

1. Resolución N° 0195 del 04 de mayo de 2017 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 ARROCERA VILLACRUCES S.A.S. el día 15 de mayo de 2015 mediante formulario No. 02-220977, disponiendo en tal sentido un total a pagar por dicho concepto representado en la suma de \$111.619.000 y la consecuente orden de inscripción en los registros públicos de los inmuebles y establecimientos de comercio de mi representada.

SEGUNDA. Que se declare sin efectos la declaración del impuesto de industria y comercio presentada por la sociedad **ARROCERA VILLACRUCES S.A.S.** con NIT 900.395.008-8 el día 15 de mayo de 2015 mediante formulario No. 02-220977 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 **ARROCERA VILLACRUCES S.A.S.** el mayor valor cancelado con los intereses conforme con 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 02-220977, la cual fue liquidada con el Acuerdo Municipal 007 de 2014, así como orden de levantar la inscripción de la liquidación oficial N° 0195 de revisión a 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 **ARROCERA VILLACRUCES S.A.S.**

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 \$43.292.000, 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 \$25.035.000.

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 15 de mayo de 2015 en la cual se presentó la declaración de Industria y Comercio del año gravable 2014 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, la demandante invocó como violados los artículos 1, 2, 13, 29, 83, 89, 95, 338 y 363 de la Constitución Política; 703 y 730 del Estatuto Tributario; 831 del Código de Comercio; 33 y 34 de la Ley 14 de 1983; 27 de la Ley 136 de 1994; 2 de la Ley 527 de 1999; 19 de la Ley 594 de 2000; 59 de la Ley 788

² Samai. Índice 2. Expediente digital. PDF del cuaderno principal. Páginas 2 a 3.



de 2002; 42, 44, 138 y 187 de la Ley 1437 de 2011; 17 de la Ley 1551 de 2012; 38 del Decreto 019 de 2012; 195 y 196 del Decreto 1333 de 1986; y el Acuerdo 029 de 2005 y sus modificatorios Nros. 032 de 2013 y 007 de 2014, expedidos por el Concejo Municipal de Barrancabermeja. Los cargos de nulidad se resumen de la siguiente manera:

1. Indebida motivación

Cuestionó que la liquidación oficial acusada fue expedida con fundamento en el Acuerdo Nro. 032 de 2013, no obstante, que ese acto general no cumple con el requisito de eficacia y publicidad, en tanto solo se puso en conocimiento en el mes de enero de 2014, por lo que su entrada en vigencia debía entenderse para el año gravable 2015. Que, en todo caso, dicha disposición tampoco era aplicable en atención a la expedición del Acuerdo 007 de 2014, norma posterior que lo reemplazó.

En ese sentido, advirtió que el municipio desconoció el derecho de la sociedad como sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio de sujetarse a la norma vigente para el año gravable 2014, esto es, el Acuerdo 007 de 2014, el cual fue expedido con posterioridad *“al ineficaz Acuerdo 032 de 2013”*.

Así mismo, en desconocimiento de los principios de buena fe y confianza legítima, la entidad pasó por alto que la demandante presentó su declaración con base en el Acuerdo 007 de 2014, ante la imposibilidad de aplicar el Acuerdo 032 de 2013 para el período discutido, y atendiendo el boletín de prensa Nro. 092 en el que dispuso *“Aclaración del Concejo Municipal, (sic) permitirá que los comerciantes apliquen en el período gravable del año 2014 el impuesto de industria y comercio, según lo establecido en el Acuerdo 007 del 2014”*. De manera que la tesis de la demandada implicaba la vulneración al principio de irretroactividad de la norma tributaria³.

2. De la validez y eficacia de los actos administrativos.

Precisó que, cuando un acto de carácter general, que no ha sido publicado, sirve de base a uno particular, se genera respecto del segundo un defecto sustancial al soportarse en normas que no producían efectos.

De manera que, como el acto acusado fue proferido con fundamento en el Acuerdo 032 de 2013, el cual no era aplicable para la vigencia 2014, debía ordenarse su nulidad por la configuración de un defecto sustancial y la vulneración al debido proceso. Que además, la resolución demandada incurre en falsa motivación, en tanto se soporta en una norma general que es inoponible al contribuyente.

3. Ineficacia del Acuerdo 032 de 2013 para el año gravable 2014

Explicó que el Acuerdo 032 de 2013 fue expedido el 27 de diciembre de 2013, sancionado por el alcalde el 31 de ese mismo mes y año, y se cargó en la página web del municipio en enero del 2014. Así mismo, mediante comunicado Nro. 1757 del 20 de febrero de *“2017 (sic)”*, la Oficina de Prensa, Comunicación y Protocolo de Barrancabermeja manifestó que a esa fecha no se había publicado en la Gaceta Oficial el Acuerdo 032 de 2013, lo que significaba que sus efectos solo se producirían para el año gravable 2015.

³ Citó la sentencia del 6 de marzo de 2014, Consejo de Estado, Sección Cuarta, exp.19649, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



Reprochó que la demandada alegara la presunción de legalidad del Acuerdo 032 de 2013 con la mera existencia de una certificación expedida por el secretario de las TIC, pese a que le fue demostrado que en realidad la publicación no se hizo en los términos dispuestos para ello, pues al revisar la página web del municipio se encontró un ejemplar de dicha normativa con fecha de creación del 8 de enero de 2014 y otro del 5 de febrero de ese mismo año. De manera que *“el medio electrónico demuestra una fecha diferente a la que se anunció por el servidor público de las TICs”*.

De conformidad con lo anterior, quedó demostrado el incumplimiento del deber de la Administración de publicar los actos administrativos de carácter general y la evidente infracción al artículo 42 de la Ley 1437 de 2011.

4. Liquidación que procede

Manifestó que la sociedad debido al error inducido por el boletín de prensa Nro. 092, liquidó el ICA del año 2014 con fundamento en el Acuerdo 007 de 2014, cuando debió hacerlo de conformidad con lo dispuesto en el Acuerdo 029 de 2005, por ser la norma aplicable a ese período, teniendo en cuenta las consideraciones anteriores.

Al efecto transcribió la liquidación del gravamen y los montos a pagar aplicando la tarifa dispuesta en el artículo 48 del Acuerdo 029 de 2005, así:

Ingresos Brutos:	10.276.390.000
Tarifa: Código 108 Artículo 48 Acuerdo 029 de 2005	5 Por Mil
Impuesto de Industria y Comercio	51.382.000
Impuesto de Avisos y Tableros	
TOTAL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO Y AVISOS	51.382.000
Más: Sobretasa Industria y Comercio	1.028.000
Más: Sobretasa Bomberil	1.028.000
Más: Anticipo para el período siguiente	16.406.000
TOTAL IMPUESTOS DEL PERIODO A CARGO	69.844.000
Menos: Anticipo del Periodo Anterior	2.880.000
Menos: Retención en la Fuente Industria y Comercio	28.616.000
TOTAL LIQUIDACIÓN PRIVADA A CARGO	38.348.000
Más: Sanciones	1.078.000
TOTAL A PAGAR	39.426.000
Valor pagado Declaración Inicial	27.566.000
Saldo por pagar Acuerdo 029 de 2005	11.860.000

5. Improcedencia de la sanción por inexactitud e intereses por mora

Señaló que lo liquidado por el municipio por concepto de la sanción por inexactitud e intereses era improcedente, toda vez que la sociedad no actuó de forma fraudulenta ni consignó en su declaración privada cifras incompletas o falsas, además, en tanto las conclusiones de la Administración se soportaron en la aplicación de una norma ineficaz, lo que devino en una diferencia de criterios y en una confusión debido a la expedición de un comunicado de prensa.

Así las cosas, en este caso, previa declaratoria de nulidad del acto atacado, debía ordenarse la liquidación del impuesto de industria y comercio por el año 2014 bajo los parámetros del Acuerdo 029 de 2005, y efectuarse la corrección en los términos solicitados en la respuesta al requerimiento especial.



Oposición de la demanda

La entidad demandada controvertió las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente⁴:

Propuso las excepciones denominadas: i) **“No cumplimiento de los requisitos previos para demandar”** por la falta de presentación del recurso de reconsideración contra la liquidación oficial, y en tanto el contribuyente no atendió en debida forma el requerimiento especial, para que proceda la demanda *per saltum*. Y, ii) **“Ineptitud de la demanda”** debido a que únicamente se debatió la legalidad del acto oficial pero no la de los Acuerdos Municipales 032 de 2013 y 007 de 2014⁵.

Sobre el **primer cargo** expuso que el Acuerdo 032 de 2013 fue publicado en la gaceta electrónica del municipio el 31 de diciembre de ese año, razón por la cual era la norma aplicable para liquidar el impuesto de industria y comercio del año 2014. Lo que además, se verifica en la copia del acuerdo original y en el certificado de la Secretaría de las TIC. Que por lo anterior, era inviable la aplicación del Acuerdo 007 de 2014 debido a que fue sancionado en octubre de ese año, y en ese entendido, su vigencia solo podía predicarse para el 2015, de conformidad con lo establecido en el artículo 338 de la Constitución Política.

Precisó que el boletín de prensa invocado en la demanda no producía efecto jurídico alguno y carecía de fuerza vinculante, toda vez que era un acto meramente informativo, de manera que, no reconoce o modifica una situación particular, y en todo caso, el funcionario que lo expidió no tiene competencia para determinar la aplicación de normativas.

Frente al **segundo cargo** reiteró que el Acuerdo 032 de 2013 fue sancionado y publicado en debida forma, por lo que a la demandante le asistía la obligación de declarar y pagar el ICA conforme a la tarifa allí establecida.

Sobre el **tercer cargo** explicó que el motivo por el cual en la página web del municipio se reportaron dos fechas de creación de publicación del Acuerdo 032 de 2013, obedeció a que el archivo inicialmente cargado, el 31 de diciembre de 2013, fue reemplazado por otro para mejorar estéticamente su presentación, lo que podía ser verificado en el certificado del 7 de abril de 2016 expedido por la Secretaría de las TIC del municipio. De manera que lo anterior en nada invalida la publicación del acuerdo.

Precisó que a partir de la expedición de la Ley 1551 de 2012, los concejos municipales estaban facultados para divulgar la publicación de los acuerdos por medios más expeditos, como los que se usaron para dar a conocer el Acuerdo 032 de 2013.

Respecto al **cuarto cargo** sostuvo que para el año fiscalizado 2014 estaba vigente el Acuerdo 032 de 2013, razón por la cual la sociedad debió liquidar el ICA conforme a lo allí previsto. En ese sentido, era improcedente la corrección de la declaración privada con las tarifas previstas en el Acuerdo 029 de 2005 en los términos pretendidos por la demandante, así como tampoco era cierto la existencia de un saldo a favor susceptible de devolución.

⁴ Samai. Índice 2. Expediente digital. PDF del cuaderno principal. Páginas 122 y siguientes

⁵ Mediante Audiencia Inicial celebrada el 26 de julio de 2019, el Tribunal negó la prosperidad de las excepciones propuestas por el municipio. Ibidem. Páginas 314 a 315.



Sobre el **sexto cargo** refirió que la sanción por inexactitud era procedente en la medida en que la sociedad aplicó una tarifa diferente a la prevista en el Acuerdo 032 de 2013, generando con ello un menor valor al que estaba obligada a pagar por el año 2014, sin que se configure una diferencia de criterios. Así mismo, debían liquidarse los intereses moratorios por la no cancelación oportuna del gravamen en los términos previstos en la liquidación oficial de revisión.

Sentencia apelada

El Tribunal declaró la nulidad parcial del acto demandado y no condenó en costas, con fundamento en las siguientes consideraciones⁶:

En cuanto a la aplicación del Acuerdo 032 de 2013, sostuvo que en este caso no existía certeza de que dicha norma hubiera sido publicada en su integridad antes del inicio del período gravable 2014. Lo anterior, con fundamento en que:

i) en la página web de la entidad no se pudo verificar el archivo que soportara la trazabilidad técnica de las dos publicaciones del acuerdo; ii) el Oficio Nro. 0119 de 2016, dirigido por el secretario de las TIC a la Secretaría de Hacienda Municipal, informa que la normativa local fue publicada 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”; iii) entre los correos electrónicos remitidos por los funcionarios del municipio, se destaca el del 7 de enero de 2014, que solicita a la Secretaría de las TIC “reemplace el acuerdo publicado el 31 de diciembre de 2013 por un yerro cometido sin especificar la naturaleza del error”; iv) en el Acta de Inspección de la oficina de las TIC del municipio de Barrancabermeja, se consignó el siguiente testimonio de uno de sus empleados: “Recuerdo que el 31 de diciembre mandaron a publicar el acuerdo, pero luego el 7 enero me reportaron que había un error en la digitalización que me pasaron en diciembre y que por favor hiciera el cambio. Esto sucedió dos veces más”; y v) en el dictamen sustentado en la audiencia de pruebas, el perito manifestó que: “el archivo que los funcionarios de la alcaldía de Barrancabermeja afirman haber cargado a la página web, no es el mismo que está actualmente publicado, dado que, el archivo del 31 de diciembre es uno de 25 hojas y el que hoy reposa en la página de la entidad es un archivo de 29 hojas. El archivo cargado el 31 de diciembre de 2013 fue modificado dos veces en enero y una en febrero de año 2014.”

Concluyó que, las citadas pruebas demuestran que en la página web de la entidad no se puede acceder a los archivos de la publicación del Acuerdo 032 de 2013, y que además, no existía trazabilidad técnica de los mismos, decisión a la que también llegó el Consejo de Estado, en la sentencia del 23 de febrero de 2023 (Exp. 26783 CP. Dr. Wilson Ramos Girón), que resolvió un caso similar. Sin perjuicio de lo expuesto, agregó que la copia del acuerdo que informa la publicación del 31 de diciembre de 2013, no contiene la normativa completa, y aunque sí relaciona la tarifa discutida, esta situación impidió su consulta íntegra para que fuera oponible a los contribuyentes, afectando el principio de publicidad y el debido proceso.

Así, consideró que el Acuerdo 032 de 2013 no estaba vigente para el año gravable 2014, y por tanto, esta norma no regula la tarifa aplicable al contribuyente.

Sobre la liquidación solicitada en la demanda, expuso el Tribunal la improcedencia de determinar el gravamen con la tarifa prevista en el Acuerdo 029 de 2005, en tanto la nulidad parcial del acto demandado implicaba que se mantuviera la tarifa del impuesto a cargo declarado por la sociedad, “*permaneciendo incólume la legalidad del acto acusado en cuanto a la base gravable del impuesto de industria y comercio y el pago del impuesto de avisos y tableros*”.

⁶ Samai del Tribunal. Índice 66



En cuanto al impuesto de avisos y tableros, y la base gravable del impuesto de industria y comercio, sostuvo que la liquidación del tributo con el Acuerdo 029 de 2005, que pretende el actor, debió hacerla en sede administrativa mediante una declaración de corrección. Cuestionó además, que esa liquidación modifica aspectos glosados en el acto acusado, como los ingresos brutos del ICA y el impuesto de avisos y tableros, los cuales no fueron discutidos en la demanda.

Destacó que era improcedente la modificación a la base gravable del impuesto de industria y comercio, porque precluyó la oportunidad para corregir la autoliquidación, cuyo trámite correspondía a la contribuyente hacerlo ante la autoridad administrativa y no en sede judicial, pues ello no era un restablecimiento del derecho consecuente con la prosperidad de la nulidad parcial del acto demandado.

De la sanción por inexactitud, consideró que las declaraciones que hicieran funcionarios mediante boletines de prensa no eran vinculantes para los contribuyentes, de manera que era improcedente invocar dicha situación como causal de exculpación sancionatoria.

Sostuvo que, la sociedad incurrió en el hecho infractor, puesto que omitió incluir ingresos susceptibles de ser gravados y liquidar el impuesto de avisos y tableros. Por ende, era improcedente atribuir una diferencia de criterios, en tanto el actor no presentó cargos de anulación que desvirtuaran esas glosas.

En consecuencia, declaró la nulidad parcial de la liquidación oficial acusada en cuanto a la tarifa, reliquidó el impuesto y la sanción, dejando incólume la legalidad del acto en relación con la base gravable del ICA y el impuesto de avisos y tableros.

Dada la nulidad parcial del acto demandado, a título de restablecimiento del derecho el Tribunal efectuó la liquidación del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, y sus sobretasas, manteniendo los ingresos brutos determinados en el acto demandado, y aplicando la tarifa del 4X1000 declarada por el actor (Acuerdo 007 de 2014). En aplicación del principio de favorabilidad, calculó la sanción por inexactitud en el 100% de la diferencia del saldo a pagar declarado y el determinado. Preciso que, *“en caso de no haber realizado el pago del impuesto o de haberse realizado en forma tardía, la Administración calculará los intereses de mora a la fecha del pago o del cobro, según fuere el caso”*. Finalmente, **no condenó en costas** debido a la prosperidad parcial de las pretensiones.

Recurso de apelación

La demandada apeló la decisión de primera instancia, por lo siguiente⁷:

Adujo que de conformidad con los artículos 143 y 144 del Acuerdo 059 de 2006 (reglamento interno del concejo municipal de Barrancabermeja), *“las publicaciones del Concejo pueden hacerse a través de la forma impresa tradicional y adicionalmente podrá hacerse por medios electrónicos (Portal Pagina Web del Concejo Municipal de Barrancabermeja)”*. En este caso, estaba acreditado que el Acuerdo 032 de 2013 fue debidamente publicado, razón por la cual era oponible para efectos de la tarifa aplicable al ICA, lo que además, pone en evidencia la procedencia de la sanción por inexactitud.

Afirmó que mediante el Oficio Nro. 0119 del 7 de abril de 2016, la oficina de las TIC informó a la Secretaría de Hacienda, que el Acuerdo 032 de 2013 fue divulgado en la página web de la alcaldía el 31 de diciembre de ese año y posteriormente fue

⁷ Samai del Tribunal. Índice 69



modificada la publicación el 23 de enero de 2014. Así mismo, obran los correos electrónicos entre funcionarios del municipio, en particular, el remitido el 31 de diciembre de 2013 a las “13:43”, por medio del cual se encargó a un empleado de la Secretaría de las TIC para que publicara con urgencia el archivo adjunto denominado “*modificación estatuto tributario*”, siendo respondido por el funcionario el mismo día a las “14:30” relacionando el enlace en que se publicó el documento.

Puso de presente el mensaje de correo electrónico entre funcionarios de la alcaldía y la Secretaría de las TIC solicitando que se reemplazara el acuerdo publicado el 31 de diciembre de 2013 “*por un yerro cometido, sin especificar la naturaleza del error*”.

Destacó que los dictámenes periciales, decretados por el Tribunal como prueba trasladada de los procesos “2015-447” y “2017-777”, coincidían en señalar que la página web del municipio de Barrancabermeja para el mes de diciembre de 2013 se encontraba alojada en los servidores de “Claro”, lo cual fue modificado en mayo de 2016 cuando la página migró a los servidores de “Ada Software” de manera manual, lo que implicó la pérdida de los “LOG Eventos del servidor” que era donde se encontraba la página WEB para los años anteriores al 2016. De allí surgió la dificultad para que los peritos determinaran que el Acuerdo 032 de 2013 fue publicado el 31 de diciembre de 2013, sin embargo, ello no desvirtuaba que el acto se divulgó de manera correcta.

Señaló que las declaraciones de los ingenieros administradores de la página web de la entidad, apuntaban a que el 31 de diciembre de 2013 se publicó el documento denominado “*Modificación Estatuto Tributario*” que posteriormente fue modificado a “*Acuerdo 032 de 2013*”, el cual “*difería en 4 hojas del archivo que hoy reposa en la página*”.

Que, si bien lo anterior pone de presente que, debido a una modificación técnica del sistema, no es posible acreditar en su totalidad que el acuerdo fue publicado el 31 de diciembre de 2013, ello no supone plena prueba para afirmar el incumplimiento del derecho de publicación, ni desconocer la eficacia del acto administrativo. Por el contrario, existe suficiente material probatorio que indica que ese día se realizó la publicación del mencionado acuerdo en la página web del municipio, con lo cual produjo efectos jurídicos para el año 2014.

Reprochó que el Tribunal afirmara que al no haberse acreditado la publicación integral del acuerdo, éste era inoponible al contribuyente, pues a su juicio, la ausencia de 4 páginas en el documento publicado el 31 de diciembre de 2013 de ninguna manera imposibilitaba a la sociedad para conocer las modificaciones al Estatuto Tributario del municipio, no pudiendo ser excusa para alegar el desconocimiento de la modificación de las tarifas del ICA.

Oposición al recurso

La demandante guardó silencio.

Ministerio Público

El agente del Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde decidir el recurso de apelación presentado por la demandada contra la sentencia de primera instancia que declaró la nulidad parcial de la Liquidación



Oficial de Revisión Nro. 0195 del 4 de mayo de 2017, expedida por el municipio de Barrancabermeja, por medio de la cual se determinó el impuesto de industria, avisos y tableros del año gravable 2014 a cargo de la actora.

Se pone de presente que la Sala abordará el análisis del presente asunto únicamente en relación con los aspectos del fallo de primera instancia que fueron desfavorables al apelante único, esto es, la entidad demandada. Lo anterior, porque no obstante que el Tribunal anuló parcialmente el acto demandado y, por tanto, la actora tendría interés para recurrir, no apeló la decisión, lo que significa que estuvo conforme con el fallo.

Así, en los términos del recurso de apelación de la parte demandada, corresponde a la Sección determinar si el Acuerdo 032 de 2013 fue publicado en debida forma en ese mismo año, a fin de establecer la procedencia de las tarifas contenidas en dicha normativa para la liquidación del impuesto de industria y comercio de la vigencia gravable 2014.

En el acto demandado, se modificó la declaración del impuesto de industria y comercio correspondiente al año gravable 2014, en el sentido de adicionar ingresos, aplicar la tarifa del tributo prevista en el Acuerdo 032 de 2013, y liquidar el impuesto de avisos y tableros; todo lo cual llevó a determinar un mayor total impuesto a pagar, e imponer sanción por inexactitud.

El Tribunal declaró la nulidad parcial del acto acusado, en cuanto a la aplicación de la tarifa del Acuerdo 032 de 2013, por cuanto consideró que, conforme con las pruebas recaudadas en el expediente, no existía certeza de que esa normativa hubiera sido publicada en su integridad antes del inicio del período gravable 2014, en tanto no está soportada su trazabilidad técnica. Que en todo caso, la copia de la publicación del 31 de diciembre de 2013, no contiene la normativa completa, situación que impidió su consulta íntegra para que fuera oponible a los contribuyentes, afectando el principio de publicidad y el debido proceso.

En el recurso de apelación, el municipio demandado afirmó que el acuerdo objeto de discusión fue dado a conocer en la página web del municipio el 31 de diciembre de 2013, y su publicación fue posteriormente modificada en el año 2014, como se corrobora en el Oficio Nro. 119 de 2016, en los correos electrónicos (el que encarga la publicación el 31 de diciembre de 2013, y el que ordena la modificación de la misma por *“yerros sin especificar la naturaleza del error”*), y en las declaraciones de los ingenieros de la página web de la entidad. Que si bien, como consta en los dictámenes periciales, por la modificación técnica del sistema no es posible acreditar en su totalidad la publicación del acuerdo, esto no desvirtúa que la misma se hizo de manera correcta. Y, el hecho de que el documento publicado el 31 de agosto de 2013, le falten 4 páginas, no implica que sea inoponible al contribuyente, en tanto esa circunstancia no imposibilita que la sociedad conociera las modificaciones del acuerdo.

Previo a resolver la litis, la Sala considera que es innecesario realizar una nueva valoración de las pruebas obrantes en el expediente, en la medida en que los argumentos expuestos por el recurrente no desvirtúan el análisis probatorio realizado por el Tribunal, a partir del cual se evidenció que no existía prueba de la trazabilidad técnica de las publicaciones del acuerdo, y que el documento divulgado el 31 de diciembre de 2013, está incompleto, impidiendo su consulta íntegra para que fuera oponible a los contribuyentes. Por el contrario, el apelante reconoce la imposibilidad de demostrar técnicamente la totalidad de la publicación del acuerdo,



y acepta que el archivo que publicó le faltaban hojas, sin presentar argumentos que desvirtúen esas irregularidades.

Ahora bien, la Sección se ha pronunciado en la sentencia del 23 de febrero de 2023 (exp. 26783, C.P. Wilson Ramos Girón), reiterada en la sentencia del 25 de abril de 2024 (exp. 28010, C.P. Milton Chaves García), sobre la publicación del Acuerdo 032 de 2013 expedido por el Concejo del Municipio de Barrancabermeja y la consecuente inaplicabilidad de las tarifas del ICA allí dispuestas para el período 2014.

En esas providencias, se concluyó que el municipio dio a conocer el mencionado acuerdo de manera parcial, lo que impidió su consulta íntegra para que fuera oponible a los contribuyentes, generando a su vez la inaplicabilidad de las normas previstas para el impuesto de industria y comercio durante la vigencia 2014.

Al efecto, se precisa que la sentencia del 23 de febrero de 2023⁸, corresponde al proceso del cual se remitió la prueba trasladada que fue valorada en primera instancia por el Tribunal. En esa providencia, se consideró lo siguiente:

“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.”

Por su parte, en la sentencia del 25 de abril de 2024, la Sala además consideró que⁹: “No es aceptable, como lo pretende el municipio demandado, que se tengan por cumplidos los requisitos de publicación y oponibilidad de un acto administrativo general cuyo contenido es parcial, al faltarle unas páginas al momento de ser publicado”.

⁸ Consejo de Estado. Sección Cuarta, sentencia del 23 de febrero de 2023, exp. 68001-23-33-000-2017-00777-01 (26783), C.P. Wilson Ramos Girón.

⁹ Consejo de Estado. Sección Cuarta, sentencia del 25 de abril de 2024, exp. 68001-23-33-000-2017-01101-01 (28010), C.P. Milton Chaves García.



En efecto, contrario a lo señalado por el apelante, la divulgación parcial del acuerdo vulnera el principio de publicidad, porque precisamente, este constituye una garantía jurídica de los administrados que no solo exige a la Administración que ponga en conocimiento la existencia del acto, sino que también, le impone que informe con certeza y de manera completa sobre su contenido y vigencia.

Así, dado que en el presente asunto la discusión propuesta por el municipio demandado se centró en la publicación del Acuerdo 032 de 2013, y comoquiera que el Tribunal constató que el acuerdo fue publicado de manera parcial, aspecto que también fue evidenciado en las providencias trascritas, y además es aceptado por el municipio en su recurso de apelación, se impone a esta Sala confirmar la sentencia de primera instancia, en la medida en que la norma local resultó inoponible para la sociedad y, por ende, no era posible aplicar la tarifa del ICA allí establecida para la actividad de la sociedad en el período 2014.

Finalmente, tampoco habrá **condena en costas** en esta oportunidad, toda vez que se observa que en el expediente no obra prueba de su causación como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, norma aplicable por remisión expresa del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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.

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia del 21 de junio de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander.
2. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cúmplase.**

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador>