



Radicado: 68001-23-33-000-2017-00852-01 (26716)
Demandante: ECOPETROL SA

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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D. C., veintinueve (29) de junio de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 68001-23-33-000-2017-00852-01 (26716)
Demandante: ECOPETROL SA
Demandado: MUNICIPIO DE BARRANCABERMEJA
Temas: Sanción por no informar. Favorabilidad

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 10 de febrero de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas.

ANTECEDENTES

Mediante requerimiento ordinario SHM-2096 del 21 de junio de 2016, la Secretaría de Hacienda del municipio de Barrancabermeja, solicitó a Ecopetrol SA, entre otros, «6. (...) remitir copia de las declaraciones del impuesto de industria y comercio pagadas en **municipios distintos** al de Barrancabermeja, correspondientes a los años gravables 2014 y 2015». La sociedad no remitió dicha información y afirmó que «las facultades de fiscalización del municipio de Barrancabermeja se limitan a la información relacionada con los ingresos obtenidos en la jurisdicción del municipio [Barrancabermeja] y con los impuestos que se causen en este. Por lo anterior, consideramos que con la información que se ha suministrado se puede realizar el proceso de fiscalización respecto del ICA».

El 24 de agosto de 2016, la Dirección de Fiscalización de la Secretaría de Hacienda del municipio señalado formuló el Pliego de Cargos 0304, en el que propuso sancionar a la demandante por no presentar la información requerida respecto del año 2014, en el 5 % de la información omitida, por la suma de \$446.295.000¹. La sociedad dio respuesta al pliego de cargos, en la que afirmó que la información de las declaraciones de ICA presentadas en otros municipios goza de reserva legal.

Por Resolución 0358 del 5 de octubre de 2016, la Secretaría de Hacienda Municipal acogió la sanción propuesta en el pliego de cargos², que fue confirmada mediante Resolución 039 del 8 de febrero de 2017.

DEMANDA

La parte demandante, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho formuló las siguientes pretensiones:

¹ Fl. 2 ca. Límite de 15.000 UVT, que el año de imposición de la sanción fue de \$29.753.

² Índice 2 Samai.



«Las siguientes son las pretensiones de esta demanda:

- A. Respetuosamente solicitamos a la honorable jurisdicción de lo contencioso administrativo que, como consecuencia de la ilegalidad de los actos acusados, se declare la nulidad total de las resoluciones que imponen a Ecopetrol una sanción por no enviar información relativa al impuesto de industria y comercio correspondiente al año gravable 2014, así como la nulidad de la Resolución que resuelve el recurso de reconsideración contra ella presentada, actos administrativos que para efectos prácticos se encuentran individualizados en el siguiente cuadro [...]
- B. Como consecuencia de lo anterior, que se restablezca el derecho de mi representada, declarando que i) Ecopetrol no incumplió su deber formal de enviar la información solicitada por la Secretaría de Hacienda de Barrancabermeja dentro del proceso de determinación del impuesto de industria y comercio correspondiente al año gravable 2014; ii) en consecuencia, Ecopetrol no debe pagar suma alguna por ese concepto.
- C. Que se declare que no son de cargo de mi representada las costas en que haya incurrido el municipio de Barrancabermeja en relación con la actuación administrativa, ni las de este proceso».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 29, 83 y 363 de la Constitución Política
- Artículos 631, 651, 683, 693 y 742 del Estatuto Tributario
- Artículo 28 Acuerdo 032 de 2013.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente.

Ecopetrol aportó la información requerida, sin que las declaraciones de ICA presentadas en otros municipios fueran el único mecanismo para determinar el impuesto. Para acreditar los ingresos obtenidos en otras jurisdicciones se presentó la contabilidad de la compañía y la certificación de regalías de la Agencia Nacional de Hidrocarburos, pues las declaraciones requeridas gozan de reserva legal y Ecopetrol no estaba obligado a suministrarlas; si el demandado quería acceder a las declaraciones debía pedir las a cada municipio.

La Administración violó los principios de buena fe y de justicia al exigir las declaraciones pagadas en otros municipios, sin tener en cuenta que los ingresos de Ecopetrol no siempre generan obligación de declarar. La reserva de información y el debido proceso se vulneraron al publicarse en distintos medios de comunicación información sobre el impuesto pagado en el municipio de Barrancabermeja.

Como la información se remitió antes de que finalizara el proceso de determinación, y que la labor de fiscalización no se obstaculizó, la sanción debe graduarse.

OPOSICIÓN

El **municipio de Barrancabermeja** se opuso a las pretensiones de la demanda³:

No es cierto que Ecopetrol aportó la información requerida, pues se negó a suministrar las declaraciones de industria y comercio presentadas en otros municipios, lo que configuró la sanción por no informar. En virtud de sus facultades de fiscalización, el municipio era competente para requerir las declaraciones referidas, sin que se trate de

³ Índice 2 Samai



una tarifa legal, porque lo que buscaba la Administración era recaudar la información necesaria para que, en virtud del principio de sana crítica, determinara la base del tributo. Además, el municipio no pretendía realizar un análisis probatorio de dichas declaraciones, pues el proceso sancionatorio no es el escenario para tal fin.

Conforme a la jurisprudencia, la reserva de las declaraciones no es una limitación a las facultades de fiscalización de la Administración, razón por la cual el municipio podía pedir las declaraciones directamente a Ecopetrol, sin tener que acudir a otras autoridades territoriales.

No se violaron los principios de buena fe y justicia tributaria, dado que Ecopetrol se negó deliberadamente a entregar la información de las declaraciones presentadas en otros municipios. La presunta publicación en medios de comunicación, de las obligaciones tributarias de Ecopetrol, no conllevan a la nulidad de los actos acusados.

No procede la reducción de la sanción, porque la normativa vigente durante los hechos discutidos no admitía tal atenuación y tampoco se cumplieron los requisitos para ello.

AUDIENCIA INICIAL

En la audiencia inicial del 6 de febrero de 2019, el *a quo* incorporó las pruebas allegadas con la demanda y su contestación, fijó el litigio en establecer la legalidad de los actos demandados y corrió traslado a las partes para alegar en conclusión.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Santander negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la actora⁴, con fundamento en lo siguiente:

Las normas tributarias y la jurisprudencia facultan a la Administración a requerir información de los contribuyentes, con lo cual Ecopetrol debía remitir las declaraciones solicitadas, sin que la potestad de fiscalización del municipio se limite por la reserva de las declaraciones de que trata el artículo 585 del ET.

El municipio otorgó las garantías a Ecopetrol para ejercer su derecho de defensa, descartando la vulneración de los principios de buena fe y justicia tributaria; no se desvirtuó la presunción de legalidad de los actos demandados y la actora no corrigió su omisión sino hasta después de notificada la resolución sanción, con lo cual, no procede la reducción de la multa. Se condena en costas.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** interpuso recurso de apelación, por lo siguiente⁵:

Las declaraciones solicitadas no eran indispensables en el proceso de fiscalización, pues el municipio contaba con otros elementos de prueba para determinar el tributo y;

⁴ Índice 2 Samai

⁵ Índice 2 Samai



aunque Ecopetrol aportara las declaraciones requeridas no eran prueba idónea para acreditar la extraterritorialidad de los ingresos. Además, tales declaraciones gozan de reserva legal, lo que implica que Ecopetrol no estaba obligada a suministrarlas, aspecto que no fue analizado por la autoridad, ni por el *a quo*.

No se valoró la documentación aportada que justificaba el monto declarado en el municipio y que debía analizarse para establecer la cuantía de la sanción. Adicionalmente, la sanción debe reducirse, porque las declaraciones se aportaron antes de expedirse la liquidación oficial de revisión del periodo gravable 2014.

La sentencia apelada no tuvo en cuenta la actitud de cooperación de Ecopetrol que respondió todos los requerimientos efectuados por el municipio. Tampoco se analizó que en el proceso sancionador la Autoridad no explicó por qué requería la información y como incidía en la facultad de fiscalización. Por último, la condena en costas debe revocarse.

TRÁMITE EN SEGUNDA INSTANCIA

Admitido el recurso de apelación y dentro de la etapa prevista en los numerales 4 a 6 del artículo 247 del CPACA, la parte demandada no se pronunció sobre el recurso interpuesto. El **Ministerio Público** no intervino.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de los actos administrativos que impusieron sanción por no informar a la sociedad ECOPETROL SA, en relación con el año gravable 2014.

En los términos del recurso de apelación, interpuesto por la demandante en calidad de apelante única, se debe establecer si procede la sanción por no informar impuesta en los actos demandados.

Sobre las afirmaciones que hace la parte actora sobre la valoración de la información aportada y su incidencia en la correcta determinación del tributo, la Sala no se pronunciará, comoquiera que en el *sub examine* se debate el incumplimiento del deber de suministrar información previsto en el artículo 651 del Estatuto Tributario, y no la determinación de la obligación tributaria a cargo de Ecopetrol.

Lo anterior, por cuanto esta Sección ha precisado que, «*el procedimiento de determinación oficial de un impuesto es independiente del sancionador, porque obedecen a hechos diferentes. Mientras el primero está dirigido a determinar la realización y cuantificación de los hechos económicos que dan lugar al tributo respectivo, el segundo impone sanciones como consecuencia de conductas infractoras tipificadas en la ley tributaria*⁶». Se resalta.

La actora sostiene que las declaraciones del impuesto de industria y comercio requeridas por la Administración tienen reserva legal y no estaba obligada a suministrarlas. En contraposición, el municipio señala que la reserva de las

⁶ Sentencias del 14 de agosto de 2019, exp. 22530, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y del 25 de julio de 2019, exp. 21030, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. Reiteradas en la sentencia de unificación 2020 CE – SUJ-4-002 del 3 de septiembre de 2020, exp. 24264, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.



declaraciones prevista en la norma tributaria no limita las facultades de fiscalización de las autoridades tributarias.

El artículo 651 del ET prevé que «*las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, que no la suministren dentro del plazo establecido para ello o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la siguiente sanción [...]»*

Así pues, el legislador previó la existencia de varios supuestos sancionables, como son: no suministrar la información que se debía aportar, suministrarla por fuera del plazo o suministrarla con errores de contenido.

En el ámbito territorial el artículo 280 del Acuerdo 029 de 2005⁷, expedido por el concejo municipal de Barrancabermeja, reprodujo la disposición prevista en el artículo 651 del ET, al establecer que «*Las personas entidades obligadas a suministrar información tributaria así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, que no la suministren dentro del plazo establecido para ello o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la siguiente sanción: Una multa hasta de 15.000 UVT, la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios: - Hasta del 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida, se suministro en forma erróneas o se hizo en forma extemporánea.»*

No es motivo de discusión entre las partes que la Administración solicitó a Ecopetrol, mediante requerimiento ordinario, remitir copia de las declaraciones del impuesto de industria y comercio del año gravable 2014, presentadas en otros municipios. Solicitud frente a la cual la demandante afirmó que no estaba obligada a suministrarla con fundamento en la reserva legal de las declaraciones de que trata el artículo 583 del Estatuto Tributario; que con la información entregada podía determinarse el tributo en el municipio de Barrancabermeja, y que si requería tales declaraciones podía solicitarlas a los respectivos entes territoriales conforme al artículo 585 *ib.*

El *a quo* señaló que las facultades de fiscalización no se ven afectadas por la reserva de las declaraciones tributarias, en el entendido que, conforme al precedente de la Corte Constitucional, las capacidades de investigación e indagación tributaria por tratarse de normas de orden público, prevalecen sobre la voluntad de los particulares sin comportar una vulneración al artículo 15 de la Constitución Política, con lo cual se descarta el argumento de la apelante en cuanto afirmó que el Tribunal no se pronunció sobre la reserva de las declaraciones.

La Sala considera que según el mandato del artículo 684 del Estatuto Tributario (*aplicable a los entes territoriales conforme al artículo 59 de la Ley 788 de 2002*), la Administración goza de amplias facultades de fiscalización para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, con lo cual puede citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes, exigirles la presentación de documentos que registren sus operaciones, entre otros. La función de liquidación hace referencia a la cuantificación del mayor impuesto a cargo, menor saldo a favor o imposición de sanciones según sea el caso⁸.

En ese contexto, el artículo 651 del Estatuto Tributario *-vigente para la época-*, contempla que «*las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria **así como aquellas a***

⁷ Modificado por el artículo 28 del Acuerdo 032 de 2013.

⁸ Cfr. Sentencia del 12 de julio de 2002, exp. 12637, C.P. Germán Ayala Mantilla, reiterada en sentencia del 9 de septiembre de 2021, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, que no la suministren dentro del plazo establecido para ello o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la siguiente sanción», con lo cual, la omisión del obligado a suministrar información requerida trae como consecuencia, previo adelantamiento del debido proceso, la imposición de la sanción.

Así pues, si bien es cierto que las declaraciones tributarias gozan de reserva, el artículo 583 del Estatuto Tributario⁹ no tiene el alcance que la demandante pretende otorgarle, pues, la reserva a la que alude el artículo en mención no constituye una limitación a la facultad de fiscalización de la Autoridad tributaria.

En cuanto al monto de la sanción, el artículo 651 del Estatuto Tributario, en consonancia con el artículo 28 del Acuerdo Municipal 032 de 2013, prevén una sanción del «**Hasta del 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida, se suministro en forma erróneas o se hizo en forma extemporánea**». Se resalta.

De lo anterior se colige que la Administración debe tasar la sanción sobre la cuantía de la información omitida, tal como lo hizo el municipio de Barrancabermeja en los actos acusados.

Sobre la alegada colaboración de Ecopetrol, se advierte que dentro del trámite del sancionatorio la actora no remitió la información requerida y, teniendo en cuenta la independencia del presente asunto respecto del proceso de determinación, no se configura atenuación de la multa por el hecho de que Ecopetrol haya remitido la información antes de la expedición de la liquidación oficial de revisión, la cual no es objeto de debate en el *sub lite*.

Por último, en los actos se señaló la pertinencia de la información requerida y su afectación en las labores de fiscalización, al precisarse que «*En concreto la sanción por no enviar información cuya regulación municipal atrás se citó, tiene requisitos para su imposición dos elementos, i) que el contribuyente esté obligado a enviar información y; ii) que tal obligación haya sido desatendida u observada indebidamente*» y que «*en la declaración del impuesto de industria y comercio del año 2014 informó ingresos obtenidos en otros municipios por un valor de \$9.761.170.023.000 de pesos, pero la suma de los ingresos gravables totales reportados en los otros 71 municipios da cuenta de \$ 4.710.272.516.000 de pesos.*». Lo anterior, para la Administración «*(...) constituyó una obstaculización deliberada al proceso de fiscalización que actualmente se adelanta.*». No prospera la apelación.

Sanción por no informar – Favorabilidad

Ahora bien, se observa que la sanción por no informar consagrada en el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario¹⁰, que fue impuesta por la Administración, fue modificada por la Ley 2277 de 2022, la cual fijó una más favorable, al disminuirla del 5

⁹ Artículo 583. Reserva de la declaración. La información tributaria respecto de las bases gravables y la determinación privada de los impuestos que figuren en las declaraciones tributarias tendrá el carácter de información reservada; por consiguiente, los funcionarios de la Dirección General de Impuestos Nacionales sólo podrán utilizarla para el control, recaudo, determinación, discusión y administración de los impuestos y para efectos de informaciones impersonales de estadística.

¹⁰ E.T. «**Artículo 651. Sanción por no enviar información o enviarla con errores. Las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, que no la suministren, que no la suministren dentro del plazo establecido para ello o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la siguiente sanción: a) Una multa hasta de 15.000 UVT, la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios: Hasta del 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida, se suministró en forma errónea o se hizo en forma extemporánea.**



%, al 1 % de la información no suministrada, que no puede superar 7.500 UVT conforme el numeral 1) *ibidem*.

Así, en desarrollo del artículo 29 de la Constitución Política, el párrafo 5 del artículo 640 del Estatuto Tributario, estableció que «*el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior*».

Al respecto, se observa que la sanción por no informar consagrada en el artículo 651 del Estatuto Tributario, fue modificada por la Ley 2277 de 2022, al fijar una sanción más favorable, en tanto disminuyó el valor del 5 % al 1 % de la información omitida, sin superar 7.500 UVT.

Comoquiera que el municipio le impuso a la actora sanción por no informar por \$446.295.000 -correspondiente al 5 % de la información omitida limitada a 15.000 UVT-, calculado sobre el monto de la información no suministrada de \$5.050.897.507.000, la misma se reliquidará para fijarla en el 1 %, limitado a 7.500 UVT, esto es, en \$223.147.500¹¹.

Por lo expuesto, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, anulará parcialmente los actos demandados. A título de restablecimiento del derecho fijará la sanción por no informar en el monto liquidado en esta providencia, por favorabilidad.

Finalmente, de conformidad con los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso¹², no se condenará en costas (*agencias en derecho y gastos del proceso*) en ambas instancias, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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

FALLA

1.- REVOCAR la sentencia del 10 de febrero de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander. En su lugar, se dispone:

PRIMERO: *DECLARAR la nulidad parcial de la Resolución 0358 del 5 de octubre de 2016, y de su confirmatoria, la Resolución 039 del 8 de febrero de 2017, proferidas por la Secretaría de Hacienda del municipio de Barrancabermeja.*

SEGUNDO: *A título de restablecimiento del derecho, FIJAR la sanción por no informar a cargo de ECOPETROL SA, en relación con el año gravable 2014, en el monto liquidado en esta providencia.*

2. Sin condena en costas.

¹¹ Conforme a la UVT del año 2016.

¹² C.G.P. «Art. 365. *Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.*».



Radicado: 68001-23-33-000-2017-00852-01 (26716)
Demandante: ECOPETROL SA

Notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN