



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

**MAGISTRADA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá, D.C., veintiuno (21) de mayo de dos mil veintiséis (2026)**

<b>Referencia</b>	Nulidad
<b>Radicación</b>	05001-23-33-000-2024-00743-02 (29775)
<b>Demandante</b>	HÉCTOR HERNANDO DUQUE GUTIÉRREZ
<b>Demandada</b>	MUNICIPIO DE SABANETA Y OTRO
<b>Temas</b>	Principios de proporcionalidad y razonabilidad de las sanciones en materia tributaria. Sistema de facturación del ICA. Nulidad del artículo 30 del Acuerdo 032 de 2018, modificado por el artículo 25 del Acuerdo 020 de 2021, y del artículo 311 del Acuerdo 04 de 2014 del Municipio de Sabaneta.

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

---

La Sección decide los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia del 25 de noviembre de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Quinta de Oralidad<sup>1</sup>, que resolvió:

**PRIMERO: DECLARAR NO PRÓSPERAS** las excepciones de: i) presunción de legalidad de los actos administrativos demandados, ii) expedición de las normas demandadas en ejercicio legítimo de las funciones del Concejo Municipal en el marco de sus competencias constitucionales y legales y, iii) genérica, formuladas por la parte accionada.

**SEGUNDO: CONCEDER PARCIALMENTE** las pretensiones de la demanda, conforme con lo expuesto en la parte motiva en esta providencia.

**TERCERO:** En consecuencia, **DECLARAR LA NULIDAD** del literal a) del artículo 30 del Acuerdo No. 032 de 2018, modificado por el artículo 25 del Acuerdo No. 20 de 2021, compilado en el Decreto No. 20220199 del 02 de agosto de 2022 por cuanto el CONCEJO MUNICIPAL DE SABANETA al expedir este aparte normativo incurrió en la causal de nulidad de infracción a las normas en que debía fundarse, de acuerdo con los argumentos desarrollados en las consideraciones.

**CUARTO. DENEGAR** las demás pretensiones de la demanda.

**QUINTO. NO CONDENAR** en costas y agencias en derecho de primera instancia de acuerdo con lo indicado en el acápite respectivo.

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

En el año 2014, el Municipio de Sabaneta, Antioquia, adoptó el Estatuto Tributario municipal, mediante el Acuerdo 04, en cuyo artículo 311 estableció la declaración, facturación y liquidación oficial del impuesto de industria y comercio, así:

**ARTÍCULO 311. DECLARACIÓN, FACTURACIÓN Y LIQUIDACIÓN OFICIAL.** El valor a pagar por concepto de impuesto de industria y comercio, Avisos y Tableros y de las sanciones e intereses, es el liquidado por el contribuyente en su declaración o el determinado por la Administración Tributaria Municipal a través de las liquidaciones oficiales o resoluciones. No obstante lo anterior, el impuesto, las sanciones y los intereses de mora, se cobrarán al contribuyente a través del sistema de facturación, conforme a los registros de cuenta corriente oficiales.

---

<sup>1</sup> Samai del Tribunal, índice 52.



Cuando el contribuyente no cancele el impuesto facturado, corresponderá a la Administración Tributaria Municipal iniciar el proceso coactivo correspondiente.

La idoneidad y suficiencia de título ejecutivo de la factura del impuesto de industria y comercio, aplica sin perjuicio de las mismas cualidades que poseen las declaraciones tributarias, las liquidaciones oficiales y las resoluciones en las que se determinen impuestos o se liquiden sanciones. En todo caso, los valores liquidados en las declaraciones tributarias y en los actos de liquidación oficiales, prevalecerán sobre los valores consignados en las facturas.

Esta disposición fue incorporada textualmente en el artículo 311 del Decreto No. 20220199 del 2 de agosto de 2022, por el cual se compila el estatuto tributario del municipio.

Adicionalmente, se profirió el Acuerdo municipal 032 de 2018, en cuyo artículo 30 se reguló las sanciones por no declarar. En lo relacionado con ICA, se dispuso

**ARTÍCULO TRIGÉSIMO.** Modifíquese el Artículo 192 del Acuerdo Municipal 04 de 2014; el cual quedará así:

**ARTÍCULO 192. SANCIÓN POR NO DECLARAR.** La falta absoluta de declaración acarreará una sanción que dependerá del tributo respecto del cual no se presentó la declaración, así:

a. Declaración de Industria y Comercio: La sanción por no declarar será del diez por ciento (10%) del valor de las consignaciones bancarias o ingresos brutos de quien persiste en su incumplimiento, que determine la Secretaria de Hacienda Municipal por el período al cual corresponda la declaración no presentada, o al diez por ciento (10%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración del impuesto de Industria y Comercio, el que fuere superior.

«...»

Este literal fue modificado por el artículo 25 del Acuerdo No. 20 de 2021, en los siguientes términos:

**ARTÍCULO 25.** Modifíquese los literales a) y d) y el Parágrafo 4 del artículo 192 del Acuerdo No. 04 de 2014, modificado por el Artículo Trigésimo del Acuerdo No. 032 de 2018; los cuales quedarán así:

a. En caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto de Industria y Comercio, la sanción por no declarar será del diez por ciento (10%) del valor de los ingresos brutos obtenidos en el Municipio de Sabaneta, por el período al cual corresponda la declaración no presentada; en caso de no poder determinar la base señalada anteriormente, se aplicará el diez por ciento (10%) a los ingresos brutos percibidos en el Municipio de Sabaneta, según la última declaración del impuesto de Industria y Comercio correspondiente a un periodo anterior al que se encuentra en proceso.

Finalmente, el Decreto 20220199 de 2022, compiló la sanción por no declarar, en el artículo 192.

## ANTECEDENTES DEL PROCESO

### Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad previsto en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), el demandante formuló las siguientes pretensiones<sup>2</sup>:

<sup>2</sup> Íb. índice 4. El actor subsanó la demanda a fin de aportar las constancias de publicación de las normas demandadas, índice 8.



- A. [...] que se decrete la **suspensión provisional** del artículo 30 del Acuerdo 032 de 2018, modificado por el artículo 25 el (sic) Acuerdo 20 de 2021 y compilado en el artículo 192 del Decreto 20220199 del 2 de agosto de 2022.
- B. Se declare la **nulidad parcial** del artículo 30 del Acuerdo 032 de 2018, modificado por el artículo 25 el (sic) Acuerdo 20 de 2021 mediante el cual el Concejo Municipal de Sabaneta determinó la sanción por no declarar, compilado mediante el Decreto 20220199 del 2 de agosto de 2022.
- C. Se declare la **nulidad total** del artículo 311 del Acuerdo Municipal 04 del 4 de noviembre de 2014 compilado en el Decreto No. 20220199 del 2 de agosto de 2022 proferido por el Alcalde Municipal de Sabaneta, mediante el cual compiló el Estatuto Tributario, y estableció el sistema de facturación para el impuesto de industria y comercio.

Invocó como normas violadas los artículos 34, 287, 313 (numeral 4) y 363 de la Constitución Política; 59 de la Ley 788 de 2002; 69 de la Ley 1111 de 2006; 58 de la Ley 1430 de 2010 y 354 de la Ley 1819 de 2016. Los cargos de nulidad se resumen así:

### 1. Sanción por no declarar

Sostuvo que el municipio estableció la sanción por no declarar en un 10% de los ingresos, acogiendo la tarifa establecida para el impuesto sobre las ventas del artículo 643 del Estatuto Tributario Nacional sin adaptarla a la naturaleza del ICA, pese a que el artículo 59 de la Ley 788 de 2002 exige que las sanciones territoriales se ajusten de manera proporcional.

A su juicio, la demandada replicó la lógica sancionatoria prevista para renta e IVA, pero la trasladó al ICA, que se liquida con tarifas en miles y no en cientos, de modo que la sanción del 10% sobre los ingresos brutos equivale a 100 por mil, mientras que la tarifa máxima del impuesto es de 10 por mil. De ahí concluye que la sanción es manifiestamente superior al tributo omitido y, por esa sola razón, quebranta los principios de proporcionalidad, razonabilidad y equidad tributaria, para lo cual hizo un comparativo entre la sanción de impuestos nacionales y la demandada.

Invocó jurisprudencia de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado<sup>3</sup> sobre razonabilidad y proporcionalidad de las sanciones administrativas, fundadas en el principio de equidad, destacando que cuando la tarifa es por miles no es procedente una sanción calculada en cientos y que las normas sancionatorias no pueden ser incrementadas por los entes territoriales.

Afirmó que la regulación de Sabaneta difiere notoriamente a la de municipios, como Bogotá, Barranquilla, Bucaramanga y Cartagena, entre otros, en los que la sanción por no declarar ICA se fija en porcentajes ostensiblemente inferiores -entre el 0.1% y el 1%-, lo que refuerza, en su criterio, la desproporción de la norma acusada.

Alegó que se trata de una sanción confiscatoria, en contravía del artículo 34 de la Constitución, que generaría en sede de cobro coactivo, embargos de sumas excesivas que afecten gravemente al contribuyente y las actividades económicas que se realizan en la jurisdicción. Resaltó que una sanción, al igual que el tributo mismo, está sometida a límites materiales de razonabilidad, de suerte que, si el

<sup>3</sup> Sobre la proporcionalidad de las sanciones, las sentencias de la Corte Constitucional C-233 de 2002 y C-160 de 1998; del Consejo de Estado fallos del 10 de noviembre de 2000, exp. 10870; del 10 de julio de 2014, exp. 19925; del 14 de noviembre de «2006», exp. 15163 y del 24 de octubre de 2019, exp. 22846 y del 6 de noviembre de 2019, exp. 24448. Sobre la razonabilidad, las sentencias de la Corte Constitucional C-011 de 1994 y C-530 de 1993; del Consejo de Estado, del 20 de mayo de 2021, exp. 22959 y del 13 de septiembre de 2017, exp. 20886.



impuesto no puede ser confiscatorio, menos aún una sanción accesoria que supera notoriamente el valor del gravamen omitido, para lo cual presentó un ejemplo hipotético.

## 2. Sistema de facturación

Consideró que el sistema de facturación del ICA previsto para el municipio demandado fue adoptado de manera irregular porque, aunque con la Ley 1819 de 2016 se autorizó el sistema de facturación como un mecanismo de determinación del impuesto que presta mérito ejecutivo, la norma acusada redujo la factura a un simple recaudo anticipado del mismo, con lo cual subsisten dos sistemas de determinación del impuesto, generando una carga excesiva a los contribuyentes, desconociendo el debido proceso y los principios de confianza legítima y buena fe, por cuanto aunque se paguen las facturas el contribuyente puede ser tratado como omiso en el deber formal de declarar.

Afirmó que la factura, en la regulación nacional, se contempla simultáneamente como acto de determinación y título ejecutivo, mientras que el municipio la trató solo como instrumento de recaudo y ejecución, omitiendo darle la calidad de acto de determinación a las facturas, con lo cual, con la obligación de declarar se establece un exceso ritual manifiesto, pues al existir la factura liquidada por la administración, ya debería cobijarse dicha obligación formal.

Sostuvo que ello desconoce el derecho a la igualdad, porque la factura sirve al municipio como título para cobrar, pero no al contribuyente como acto idóneo para entender cumplida la obligación formal de declarar. Así, si se realizó el pago de las facturas mes a mes, pero no se presenta la declaración anual, según la norma acusada no habría declarado el impuesto y la administración puede asumir la competencia para liquidarlo e imponer la sanción por no declarar mediante procesos de aforo.

Indicó que la norma también excede los límites de la autonomía territorial, pues el municipio solo podía adoptar el sistema de facturación dentro de los términos fijados por la Constitución y la ley, y no alterarlo. Además, se violan los principios de buena fe y confianza legítima, ya que el contribuyente que paga las facturas expedidas por el municipio confía razonablemente en que con ello cumple tanto la obligación sustancial de pagar como la formal de declarar.

En síntesis, el vicio no radica en que el municipio hubiera escogido el sistema de facturación, sino en que lo adoptó defectuosamente al atribuirle a la factura eficacia ejecutiva, pero no la reconoció como verdadera determinación oficial del tributo; de ese modo, convirtió el sistema en un mecanismo de cobro anticipado y no en una forma válida de determinación, lo que impide, incluso, cuestionar las facturas, aunque estén mal liquidadas<sup>4</sup>.

## Oposición de la demanda

El **Municipio de Sabaneta** se opuso a las pretensiones de la demanda<sup>5</sup>, argumentando que los actos administrativos fueron expedidos por la autoridad competente, en ejercicio de la autonomía territorial respecto a sus fuentes propias,

<sup>4</sup> Citó la sentencia del 17 de mayo de 2018 expediente 24440 indicando que el Consejo de Estado ha manifestado que la presentación bimestral de declaración con su respectivo pago constituye el cumplimiento del deber formal de declarar.

<sup>5</sup> Samai del Tribunal, índice 31.



y en virtud de las facultades conferidas por la Constitución y la ley. Además, gozan de presunción de legalidad.

Sostuvo que las facultades para establecer tributos territoriales derivan de los artículos 287 (numeral 3), 313 (numeral 4) y 338 de la Carta Política, complementados por la Ley 136 de 1994 y la Ley 1551 de 2012. De igual forma la Corte Constitucional<sup>6</sup> ha reconocido que, tratándose de tributos territoriales, el congreso no fija todos sus elementos, pues ello corresponde de manera compartida a las entidades territoriales dentro del ámbito de su autonomía fiscal. Posteriormente hizo referencia a las normas del impuesto de industria y comercio, tales como la Ley 14 de 1983 y el Decreto 3070 de 1983.

Frente al cuestionamiento sobre la desproporción de la sanción, sostuvo que el demandante no identifica una norma que establezca con claridad un tope máximo o mínimo para la sanción por no declarar. Por ello, concluyó que la determinación del monto corresponde al ámbito de discrecionalidad del ente territorial. En esa lógica, consideró insuficiente la ejemplificación de casos porque solo demuestran que cuenta con autonomía para fijar los tributos municipales y sanciones.

Propuso como excepciones de mérito: (i) presunción de legalidad de los actos administrativos demandados; (ii) expedición de las normas demandadas en ejercicio legítimo de las funciones del Concejo Municipal, dentro de sus competencias constitucionales y legales; (iii) y la excepción genérica, para que se reconozca cualquier otra que resulte probada en el proceso.

El **Concejo Municipal de Sabaneta** guardó silencio.

### **Sentencia apelada**

El Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Quinta de Oralidad, accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, declarando la nulidad del literal a) del artículo 30 del Acuerdo 032 de 2018, modificado por el artículo 25 del Acuerdo 20 de 2021, compilado en el Decreto 20220199 del 2 de agosto de 2022 y no condenó en costas con fundamento en lo siguiente<sup>7</sup>:

Como aspectos previos se refirió a la facturación y pago del impuesto de industria y comercio destacando que el referido decreto compilatorio en los artículos 308 y siguientes establece dos obligaciones para el contribuyente: i) pagar las cuentas del ICA y sus complementarios conforme a la liquidación previa que hace el municipio en la factura, y ii) declarar el impuesto en relación con los ingresos del respectivo periodo gravable.

Así, la demandada liquida el tributo de acuerdo con la vigencia fiscal anterior incrementada en el IPC del respectivo período, y estos valores deberán ser ajustados por el municipio una vez se ha presentado la declaración del ICA. De ahí que se deban reajustar los valores teniendo en cuenta lo pagado y lo que debía declarar, resaltando que en las facturas el impuesto mínimo corresponde 1.71 UVT del año de facturación.

Con relación a la **sanción por no declarar**, advirtió que conforme al artículo 59 de la Ley 788 de 2002 en concordancia con los artículos 287 (numeral 3), 313 (numeral

<sup>6</sup> Corte Constitucional, sentencias C-690 de 2003, C-227 de 2002, C-538 de 2002 y C-594 de 2010, entre otras.

<sup>7</sup> Samai del tribunal, índice 52.



4) y 338 de la Constitución Política y 32 (numeral 6) de la Ley 136 de 1994, los municipios pueden aplicar lo dispuesto en el Estatuto Tributario Nacional y disminuir o simplificar las sanciones, siempre que observen la proporcionalidad respecto del monto del impuesto. Además, recordó que la discrecionalidad administrativa existe, pero debe ejercerse bajo parámetros de razonabilidad, proporcionalidad y equidad tributaria.

Consideró que en este caso el municipio desconoció que, según los artículos 868 del Estatuto Tributario Nacional y 184 del Decreto 2022019 de 2022, existe un valor de sanciones mínimas (10 UVT para personas jurídicas y 5 para personas naturales).

Además, la demandada trasladó de manera inadecuada la lógica del artículo 643 del ET, diseñado para otros impuestos, a un gravamen territorial cuya estructura tarifaria era distinta, por lo que debió consagrar la sanción en proporción con las actividades gravadas.

Descartó el cargo de confiscatoriedad, toda vez que, aunque la tarifa resulta desproporcionada, no se encontraba demostrado que, con fundamento en ella, se hubiera privado a contribuyentes de todos sus bienes.

Concluyó que el ente territorial dio un alcance inadecuado a su facultad discrecional y accedió a declarar la nulidad del literal demandado.

Frente al **sistema de facturación** aclaró que una cosa es el pago del gravamen mediante la factura y otra la declaración de la obligación, razón por la cual la interpretación dada por el demandante no es correcta en cuanto la expedición de la factura y su pago implica que se trate de la declaración tributaria.

Hizo referencia a los ajustes que se hacen con ocasión a las facturas y las declaraciones, resaltando que la norma local dispuso que los valores de las autoliquidaciones y en los actos de liquidación oficial prevalecen sobre los consignados en las facturas.

Manifestó que el artículo 354 de la Ley 1819 de 2016 faculta a los entes territoriales que, sin perjuicio de la utilización del sistema de declaración, implemente uno de facturación para la determinación del tributo y que presten mérito ejecutivo, sin que debe adoptarse uno solo o que sean excluyentes. Es por esto por lo que el municipio diferencia las facturas de los actos de determinación de la obligación, pues la primera es el mecanismo para el pago del impuesto sin que constituya la obligación de declarar, la cual debe hacerse conforme a los ingresos por las actividades gravadas en el municipio. En consecuencia, negó este cargo de nulidad y las excepciones propuestas en la oposición de la demanda.

### **Recursos de apelación**

El **demandante** apeló<sup>8</sup> la sentencia de primera instancia en lo relacionado la decisión de negar la nulidad de las normas sobre el sistema de facturación.

Indicó que en ningún momento se argumentó que el municipio no estuviera facultado para acoger la determinación del tributo mediante los diversos mecanismos definidos por la ley, sino que sostuvo que no es posible que las facturas se consideren únicamente como títulos ejecutivos cuando el legislador señaló

<sup>8</sup> Samai del Tribunal, índice 55.



expresamente que la factura será un acto de determinación oficial del impuesto y un título ejecutivo.

Así, el municipio implementó indebidamente dos mecanismos obligatorios y simultáneos para determinar el ICA: de un lado, la facturación mensual expedida por la administración; y, de otro, la obligación adicional de presentar una declaración anual. No desconoce que con las facturas se pueden generar saldos por pagar de impuesto, ante lo cual, lo lógico sería expedir un acto por la suma faltante sin que ello implicara que el contribuyente no cumplió con la obligación de declarar.

La coexistencia de los sistemas no sería problemática si el municipio reconociera a la factura su verdadera naturaleza de acto de determinación; pero, como la norma demandada la reduce a título ejecutivo, el contribuyente queda sometido a una doble carga: pagar las facturas y, además, presentar la declaración anual so pena de ser tratado como omiso. En su criterio, ello complejiza el procedimiento, en vez de simplificarlo y exige excesivos ritualismos como una nueva declaración.

Afirmó que en otras jurisdicciones donde se aplica el sistema de facturación, la factura sí es tratada como verdadero acto de determinación del impuesto, de modo que el contribuyente que la paga no puede considerarse como omiso.

Resaltó que la autonomía del ente territorial le permite adoptar lo establecido en la Ley 1819 de 2016, más no cercenarla, comoquiera que la norma es clara al atribuirle el valor de actos de determinación a las facturas.

Sostuvo que la regulación acusada vulnera el derecho al debido proceso al no reconocer la factura como acto de determinación oficial, el contribuyente no tiene una vía efectiva para controvertir lo liquidado en ella, aunque la administración sí pueda usarla para el cobro coactivo, dando lugar a que se inicié un proceso en el que se liquide nuevamente la obligación (aforo).

Invocó la violación a los principios de buena fe y confianza legítima, pues el contribuyente que paga las facturas expedidas por la administración puede entender que con ello cumple tanto la obligación material de pagar como la formal de declarar, más aún cuando se trata de unas facturas liquidadas por la misma administración. No obstante, el municipio trata las facturas únicamente como títulos ejecutivos en su favor y no como actos de determinación lo que le permite iniciar procedimientos de fiscalización y sanción por no declarar<sup>9</sup>.

La parte **demandada**<sup>10</sup> recurrió la decisión de declarar la nulidad del literal a) del artículo 30 del Acuerdo 032 de 2018, modificado por el artículo 25 del Acuerdo 20 de 2021, relativo a la sanción por no declarar el ICA.

Luego de referirse a la autonomía impositiva de los entes territoriales, la presunción de legalidad de los actos demandados y la falsa motivación, transcribió el artículo 643 del Estatuto Tributario Nacional para concluir que actuó dentro de sus topes máximos legales, ya que esta norma no cuenta con valores mínimos. Añadió que la comparación efectuada por el demandante con otros municipios no prueba la ilegalidad, sino justamente la autonomía territorial, pues hay jurisdicciones con porcentajes menores y otras con mayores.

<sup>9</sup> Citó la sentencia del Consejo de Estado de 17 de mayo de 2018, exp. 22440, para sostener que la presentación bimestral de declaraciones con su respectivo pago constituye las obligaciones de pagar y declarar

<sup>10</sup> Ibidem, índice 54.



Manifestó que, si bien el ordenamiento municipal cuenta con una sanción mínima, esta aplica de manera general cuando no existe regulación específica, que no es el caso de la sanción por no declarar (artículo 192 del decreto compilatorio).

Invocó el auto del Consejo de Estado en el que se resolvió la apelación sobre la suspensión provisional destacando que no es posible evidenciarse un carácter confiscatorio, máxime cuando la sanción cuestionada es incluso menor a la de renta (20% de los ingresos brutos) e igual a la del impuesto al consumo (10% de los mismos ingresos).

### **Oposición a los recursos de apelación**

La **parte demandante** se opuso<sup>11</sup> al recurso de apelación interpuesto por el municipio y solicitó confirmar el numeral tercero de la sentencia de primera instancia. Reiteró lo expuesto en la demanda sobre *i)* la sanción no es proporcional con ocasión al impuesto cobrado (en cientos y no en miles) *ii)* la autonomía tributaria de las entidades territoriales no es absoluta y debe ejercerse dentro de los límites previstos en el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, la cual habla de reducción de la sanción y razonabilidad de esta; *iii)* en otros municipios las tarifas son menores y *iv)* el porcentaje determinado por la demandada es confiscatorio.

La **parte demandada** guardó silencio.

### **Intervención del Ministerio Público**

El agente del Ministerio Público no se pronunció.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

### **Problema jurídico**

Corresponde a esta Sección estudiar la legalidad del literal a) del artículo 30 del Acuerdo 032 de 2018, modificado por el artículo 25 del Acuerdo 20 de 2021, compilado en el artículo 192 del Decreto 20220199 de 2022; y del artículo 311 del Acuerdo 04 de 2014, compilado en el artículo 311 del mismo decreto.

De conformidad con los recursos de apelación presentados se deberá determinar, por una parte, si debe revocarse la nulidad de la norma que consagra la sanción por no declarar por estar ajustada al ordenamiento jurídico y, de otra, si debe declararse la nulidad de las disposiciones normativas relacionadas con la facturación y declaración del impuesto de industria y comercio, por desconocer normas superiores.

### **Análisis del caso concreto**

#### **1. Sanción por no declarar**

Respecto de la sanción por no declarar ICA, el tribunal concluyó que, si bien el municipio tenía competencia para regularla, debe observar los principios de proporcionalidad, razonabilidad y equidad tributaria con la tarifa propia del impuesto analizado.

<sup>11</sup> Samai, índice 12



Estimó que la demandada obvió su propia regulación en cuanto al valor mínimo de las sanciones y reprodujo indebidamente la lógica del artículo 643 del Estatuto Tributario desconociendo los artículos 59 de la Ley 788 de 2002 y 363 de la Constitución.

En el recurso de apelación, el municipio menciona la autonomía de las entidades territoriales y que lo dispuesto en su ordenamiento obedece a los topes máximos establecidos en el Estatuto Tributario, norma que no consagra valores mínimos. Además, la sanción mínima de las normas locales no aplica cuando hay una disposición específica, como es el caso de la sanción por no declarar ICA.

Para resolver este asunto se observa que el legislador estableció los parámetros que debían seguir las entidades territoriales frente a los procedimientos y el régimen sancionatorio, en el artículo 66 de la Ley 383 de 1997, que dispuso:

Artículo 66. Administración y control. los municipios y distritos para efecto de las declaraciones tributarias y los procesos de fiscalización, liquidación oficial, imposición de sanciones, discusión y cobro relacionados con los impuestos administrados por ellos, aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para los Impuestos del Orden Nacional.

Entonces, a partir de la vigencia de esta ley, los entes territoriales quedaron obligados a aplicar los procedimientos contenidos en el Estatuto Tributario para efectos de la administración, determinación, discusión, cobro y devolución de los impuestos territoriales, así como para la imposición de las sanciones con ellos relacionadas.

Posteriormente, el artículo 59 de la Ley 788 de 2002 consagró lo siguiente:

**ARTÍCULO 59. PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO TERRITORIAL.** Los departamentos y municipios aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluida su imposición, a los impuestos por ellos administrados. Así mismo aplicarán el procedimiento administrativo de cobro a las multas, derechos y demás recursos territoriales. El monto de las sanciones y el término de la aplicación de los procedimientos anteriores, podrán disminuirse y simplificarse acorde con la naturaleza de sus tributos, y **teniendo en cuenta la proporcionalidad de estas respecto del monto de los impuestos.**

Conforme a la anterior disposición, tanto los municipios como los departamentos fueron facultados para: *i)* disminuir el monto de las sanciones teniendo en cuenta su proporcionalidad dentro del monto de los impuestos, y *ii)* simplificar los procedimientos de administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones y régimen sancionatorio, incluida su imposición.<sup>12</sup>

La Sección<sup>13</sup> ha señalado que este último artículo no configura una limitación de la autonomía de las entidades territoriales pues ajusta sus competencias a la Constitución y a la ley. Además, precisó que tales facultades no pueden usarse para llenar vacíos legislativos y que los estatutos locales son válidos solo en cuanto no establezcan sanciones más gravosas que las del Estatuto Tributario Nacional. Así las cosas, en la imposición de las sanciones debe «tomar en consideración las particularidades de cada tributo»<sup>14</sup>

<sup>12</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 6 de diciembre de 2012, exp 17596, M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

<sup>13</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias del 8 de marzo de 2019, exp. 22290 y del 6 de septiembre de 2017, exp. 20953, ambas con ponencia de la magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto, entre otras.

<sup>14</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 23 de septiembre de 2013, exp 18610, M.P. Jorge Octavio Ramírez



La sanción prevista por el municipio demandado toma como base los ingresos brutos y les aplica una tarifa del 10%, de forma tal que, sobre la misma magnitud económica que sirve de referencia para el ICA, la reacción sancionatoria resulta ostensiblemente superior a la obligación principal, esto por cuanto, como el propio demandante explicó, mientras que el impuesto se calcula entre 1 y 10 por mil (artículo 10 del Acuerdo 020 de 2021 que modificó el artículo 51 del Acuerdo 04 de 2014<sup>15</sup>), la sanción impugnada equivale a 100 por mil, tesis acogida por el tribunal quien consideró que la penalidad debía hacerse en términos razonables en relación con la tarifa del tributo.

Sobre este asunto, esta Sección en sentencia del 10 de noviembre de 2000<sup>16</sup> estudió una norma similar en la que la sanción por no declarar ICA era del 10% de las consignaciones o ingresos brutos, o el 10% de los ingresos la última declaración presentada. En dicha oportunidad se precisó:

La proporcionalidad equivale a que la acción represiva guarde equivalencia con la conducta infractora, en otras palabras, que reflejen proporcionalidad los parámetros de graduación y los de corrección. La norma contenida en el artículo 60, como lo acusa el actor, eligió una alternativa de sanción, que ya no se tasa en relación con el impuesto, sino por el valor de los ingresos, la que en el contexto de la relación entre la omisión y el monto de la sanción resulta claramente desproporcionada frente al posible impuesto. Proporción que no se logra cuando aquél se expresa en miles porcentuales y la sanción en cientos.

Esta postura ha sido reiterada en varias oportunidades<sup>17</sup>, como en la sentencia del 20 de mayo de 2021<sup>18</sup> en la que se indicó:

3.1- Según la tesis jurídica que contienen, por mandato constitucional, las normas sancionadoras tributaria deben ser razonables y proporcionadas, en el sentido de que deben guardar relación con el hecho que se reprime. Por lo anterior, las disposiciones que establecen una alternativa de sanción por no declarar el ICA que recaiga sobre el monto de los ingresos brutos obtenidos por el infractor y que adicionalmente cuantifiquen la multa en términos porcentuales, desatendiendo los montos de las tarifas propias del impuesto, violan el principio de proporcionalidad, porque *«la relación entre la omisión y el monto de la sanción resulta claramente desproporcionada frente al posible impuesto»*. Es por esa razón que, para el precedente, procede la excepción de constitucionalidad y se debe reliquidar la sanción por no declarar ICA ajustando la tarifa a términos por mil.

Así las cosas, más allá del hecho de que exista una norma territorial con una sanción mínima o que el artículo 643 del Estatuto Tributario Nacional no contenga un límite mínimo, no era factible que el municipio adoptara lo dispuesto en la norma nacional sin ajustarlo a la realidad del tributo territorial, pues como lo indicó la Ley 788 de 2002 las sanciones establecidas por los entes territoriales deben ser proporcionales al monto de los impuestos, lo cual queda desvirtuado en este caso al tratarse de una tarifa en miles y una sanción en términos porcentuales.

Finalmente, no procede reabrir en esta instancia el cargo de confiscatoriedad comoquiera que este punto no fue materia del recurso del demandante, a quien le fue resuelto de manera desfavorable este argumento por parte del tribunal.

En consecuencia, se niega el cargo.

## 2. Sistema de facturación

<sup>15</sup> Compilado en el artículo 51 del Decreto 20220199 de 2022

<sup>16</sup> Radicado 25000-23-27-000-1999-0715-01-10870, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié,

<sup>17</sup> 9 Se puede consultar también la sentencia del 10 de julio de 2014, exp. 19925, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

<sup>18</sup> Exp. 22959, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez



El tribunal negó la nulidad del artículo 311 del Acuerdo 04 de 2014, compilado en el artículo 311 del Decreto 20220199 de 2022, al considerar que la Ley 1819 de 2016 no impuso optar de manera excluyente entre facturación y declaración, y que la norma local no suprime el sistema declarativo ni impide que los valores determinados en declaraciones y liquidaciones oficiales prevalezcan sobre los consignados en las facturas. Aclaró que una cosa es que con la factura se realice el pago del tributo y otra la obligación de declarar.

El reparo del demandante consiste en afirmar que la ley nacional prevé que las facturas constituyen determinación oficial del tributo y prestan mérito ejecutivo, mientras que el artículo 311 del estatuto local las reduce a mero título ejecutivo y hace coexistir indebidamente el sistema de facturación con la obligación de presentar declaración anual, lo cual puede considerarse como un exceso ritual manifiesto.

Previo a resolver el asunto se pone de presente que la demandante, en el recurso de apelación manifestó que en otras jurisdicciones la factura si es tratada como un acto de determinación, planteamiento que no fue expuesto en la demanda, pues solo se refirió a otros entes territoriales cuando se pronunció sobre los montos de la sanción por no declarar.

En consecuencia, la Sección no se pronunciará al respecto, comoquiera que se trata de asuntos que solo fueron presentados con el recurso de apelación. Ha sido constante la jurisprudencia en señalar que no le es permitido a las partes la inclusión en sede de apelación de cargos y argumentos novedosos, desconocidos y ausentes a lo largo del debate judicial, pues supone el planteamiento de cuestiones que no han sido objeto de controversia, siendo este un requisito de las normas que regulan el derecho procesal administrativo y las garantías al debido proceso<sup>19</sup>.

Precisado lo anterior, se observa que las normas nacionales (invocadas por la misma demandante) admiten la coexistencia del sistema de facturación y del sistema declarativo. El artículo 58 de la Ley 1430 de 2010<sup>20</sup> autorizaba establecer sistemas de facturación «sin perjuicio de que se conserve el sistema declarativo», para los impuestos sobre la propiedad y el artículo 354 de la Ley 1819 de 2016<sup>21</sup> señaló que

<sup>19</sup> Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 22 de abril de 2021, exp 25427, reiterada el 21 de agosto de 2025, exp 29803 ambas con ponencia de la magistrada Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

<sup>20</sup> **Artículo 58.** Modifíquese el artículo 69 de la Ley 1111 de 2006, el cual quedará así:

**Artículo 69. Determinación oficial de los tributos distritales por el sistema de facturación.** Autorícese a los municipios y distritos para establecer sistema de facturación que constituyan determinación oficial del tributo y presente mérito ejecutivo. El respectivo gobierno municipal o distrital dentro de sus competencias, implementará los mecanismos para ser efectivos estos sistemas, sin perjuicio de que se conserve el sistema declarativo de los impuestos sobre la propiedad.

Para efectos de facturación de los impuestos territoriales así como para la notificación de los actos devueltos por correo por causal diferente a dirección errada, la notificación se realizará mediante publicación en el registro o Gaceta Oficial del respectivo ente territorial y simultáneamente mediante inserción en la página WEB de la Entidad competente para la Administración del Tributo, de tal suerte que el envío que del acto se haga a la dirección del contribuyente surte efecto de divulgación adicional sin que la omisión de esta formalidad invalide la notificación efectuada.

<sup>21</sup> **ARTÍCULO 354.** Modifíquese el artículo 69 de la Ley 1111 de 2006, modificado por el artículo 58 de la Ley 1430 de 2010, el cual quedará así:

**«ARTÍCULO 69. Determinación oficial de los tributos territoriales por el sistema de facturación.** Sin perjuicio de la utilización del sistema de declaración, para la determinación oficial del impuesto predial unificado, del impuesto sobre vehículos automotores y el de circulación y tránsito, las entidades territoriales podrán establecer sistemas de facturación que constituyan determinación oficial del tributo y presten mérito ejecutivo.

Este acto de liquidación deberá contener la correcta identificación del sujeto pasivo y del bien objeto del impuesto (predio o vehículo), así como los conceptos que permiten calcular el monto de la obligación. La administración tributaria deberá dejar constancia de la respectiva notificación.

Previamente a la notificación de las facturas la administración tributaria deberá difundir ampliamente la forma en la que los ciudadanos podrán acceder a las mismas.



el contribuyente que no esté de acuerdo con la factura puede declarar y pagar conforme al sistema de declaración, supuesto en el cual la factura pierde fuerza ejecutoria, acogiendo, en su inciso final, que el mencionado sistema de facturación «podrá también ser usado en el sistema preferencial del impuesto de industria y comercio».

De lo anterior se evidencia que lo pretendido por el legislador era que los entes territoriales eligieran el sistema de determinación de los impuestos locales.

Ahora bien, el artículo 311 del Acuerdo 04 de 2014, compilado en el artículo 311 del Decreto 20220199 de 2022, consagra lo siguiente:

**ARTÍCULO 311. DECLARACIÓN, FACTURACIÓN Y LIQUIDACIÓN OFICIAL.** El valor a pagar por concepto de impuesto de industria y comercio, Avisos y Tableros y de las sanciones e intereses, es el liquidado por el contribuyente en su declaración o el determinado por la Administración Tributaria Municipal a través de las liquidaciones oficiales o resoluciones. No obstante lo anterior, el impuesto, las sanciones y los intereses de mora, se cobrarán al contribuyente a través del sistema de facturación, conforme a los registros de cuenta corriente oficiales. Cuando el contribuyente no cancele el impuesto facturado, corresponderá a la Administración Tributaria Municipal iniciar el proceso coactivo correspondiente. La idoneidad y suficiencia de título ejecutivo de la factura del impuesto de industria y comercio, aplica sin perjuicio de las mismas cualidades que poseen las declaraciones tributarias, las liquidaciones oficiales y las resoluciones en las que se determinen impuestos o se liquiden sanciones. En todo caso, los valores liquidados en las declaraciones tributarias y en los actos de liquidación oficiales, prevalecerán sobre los valores consignados en las facturas.

Así, se desprende que el municipio demandado no acogió un sistema de facturación para la determinación del tributo, sino que conservó el de declaración, esto porque a las facturas se les consideró como el mecanismo idóneo para que la administración realice el cobro de la obligación, lo que se evidencia al darle prioridad a los valores de las declaraciones sobre los de las facturas.

Lo anterior se complementa con el artículo 308 *ibidem* en el cual se hace referencia la facturación y pago del impuesto de industria y comercio en los siguientes términos:

**ARTÍCULO 308. FACTURACIÓN.** La Administración Tributaria Municipal establecerá en el Calendario Tributario los periodos de facturación y pago del Impuesto de Industria y Comercio y sus complementarios, teniendo en cuenta lo siguiente:

1. Las cuentas del impuesto de Industria y Comercio y sus complementarios se pagarán sin recargo hasta la fecha indicada en la factura bajo el título “PÁGUESE SIN RECARGO”.
2. A las cuentas canceladas después de la fecha de “PÁGUESE SIN RECARGO”, se les liquidará intereses de mora en el momento del respectivo pago, con base en la tasa de interés vigente estipulada en el artículo 635 del Estatuto Tributario Nacional, de conformidad con el artículo 59 de la Ley 788 de 2002.

Durante los primeros meses de la vigencia fiscal y antes que el contribuyente declare los

---

La notificación de la factura se realizará mediante inserción en la página web de la Entidad y, simultáneamente, con la publicación en medios físicos en el registro, cartelera o lugar visible de la entidad territorial competente para la Administración del Tributo territorial. El envío que del acto se haga a la dirección del contribuyente surte efecto de divulgación adicional sin que la omisión de esta formalidad invalide la notificación efectuada.

En los casos en que el contribuyente no está de acuerdo con la factura expedida por la Administración Tributaria, estará obligado a declarar y pagar el tributo conforme al sistema de declaración dentro de los plazos establecidos, caso en el cual la factura perderá fuerza ejecutoria y contra la misma no procederá recurso alguno. En los casos en que el contribuyente opte por el sistema declarativo, la factura expedida no producirá efecto legal alguno.

En aquellos municipios o distritos en los que no exista el sistema autodeclarativo para el correspondiente impuesto, el contribuyente podrá interponer el recurso de reconsideración dentro de los dos meses siguientes a la fecha de notificación de la factura.

El sistema de facturación podrá también ser usado en el sistema preferencial del impuesto de industria y comercio.»



respectivos ingresos del periodo gravable, la Administración Tributaria Municipal continuará facturando el valor correspondiente a la vigencia fiscal anterior incrementada en el Índice de Precios al Consumidor determinado por el Gobierno Nacional para la respectiva vigencia.

Una vez presentada la declaración, la Administración Tributaria Municipal ajustará los valores cancelados. En el evento que el valor pagado por los primeros meses de la vigencia fiscal sea superior al debido pagar según la declaración, se facturará la diferencia en la cuenta del mes siguiente al ajuste. La Administración Tributaria Municipal podrá determinar la amortización de este valor durante la vigencia fiscal.

En el evento que el valor pagado durante los primeros meses de la vigencia fiscal sea superior al declarado, la Administración Tributaria ajustará los mayores valores pagados sobre el impuesto a cargo y facturará la diferencia.

Así la norma demandada lo que hace es disponer que el impuesto «se cobrará» a través del sistema de facturación, reconociéndole a la factura idoneidad y suficiencia de título ejecutivo, pero a la vez la limita a los valores de las declaraciones y liquidaciones oficiales que son los que deben prevalecer.

Por lo anterior, no se evidencian las censuras propuestas por el demandante, quien interpretó erróneamente lo dispuesto por el municipio demandado, pues al hablar de factura no significa que adoptó dicho sistema para la determinación de los impuestos, pues acogió el sistema de autodeclaración al señalar que el valor a pagar corresponde al liquidado por el contribuyente en su declaración o el determinado mediante liquidaciones oficiales y resoluciones y no a la factura.

Tampoco se vulnera el derecho al debido proceso ni el principio de confianza legítima porque se está en presencia de dos obligaciones diferentes, una material que constituye el pago del tributo y otra formal que consiste en el deber de declarar, sin que ello implique desconocer la relación entre las mismas, razón por la cual en el estatuto local (como el artículo 308 transcrito anteriormente) advirtió que se deben reajustar los valores a pagar de conformidad al impuesto determinada bien sea por el contribuyente (en su denuncia privado) o administración (liquidaciones oficiales y resoluciones)

Se pone de presente que muchas de las críticas del apelante se dirigen realmente contra eventuales actuaciones administrativas posteriores: que la administración pueda facturar, recibir el pago y luego aforar o sancionar por no declarar; que no existan recursos contra las sumas facturadas, o que el contribuyente quede sometido a un doble cumplimiento, sin embargo se tratan de situaciones en términos hipotéticos, no como una contradicción necesaria y directa del texto normativo con la ley superior.

Igualmente, vale advertir que el examen efectuado en esta sede se limita al contenido normativo abstracto del artículo acusado, por lo que eventuales aplicaciones concretas que desconozcan las garantías procedimentales podrán ser objeto de control judicial mediante los mecanismos correspondientes.

En consecuencia, no prosperan los cargos de apelación propuestos por el demandante y debe confirmarse la sentencia apelada sobre este asunto.

### **Costas**

No se condena en costas en esta instancia, porque en este proceso se ventiló un asunto de interés público, según lo prevé el 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 y por autoridad de la Ley,

### **FALLA**

1. **CONFIRMAR** la sentencia de primera instancia proferida el 25 de noviembre de 2024 por el Tribunal Administrativo de Antioquia, por la Sala Quinta de Oralidad.
2. Sin condena en costas en segunda instancia.
3. **RECONOCER** personería a la abogada Alejandra Álzate Salazar como apoderada del municipio demandando en los términos de la sustitución obrante en índice 11 de Samai

**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)*

**LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO**  
Presidente

*(Firmado electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

*(Firmado electrónicamente)*

**WILSON RAMOS GIRÓN**

*(Firmado electrónicamente)*

**CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ**

Este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>