

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

**Bogotá, D.C., veintitrés (23) de julio de dos mil quince (2015)**

**Radicación: 76001233100020110182401 (20992)**

**Actor: SHANGHAI AUTOMOTRIZ S.A.**

**Demandado: MUNICIPIO DE PALMIRA**

**Asunto: Impuesto de industria y comercio - 2008**

**Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

### FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandado contra la sentencia del 31 de octubre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca que accedió a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive del fallo apelado dispuso lo siguiente:

“PRIMERO. DECLARAR la nulidad de la Resolución No. 1150.22.9-827 de 20 de septiembre de 2010, por medio de la cual se liquida oficialmente de revisión al impuesto de industria y comercio y complementario de avisos y tableros por el año gravable 2008, vigencia fiscal de 2009, junto con la Resolución No. 1150-22-9-449 del 22 de septiembre de 2011, por medio de la cual se confirma la decisión anterior, por las razones expuestas en la providencia.

SEGUNDO. DECLARAR que SHANGHAI AUTOMOTRIZ S.A. NIT. 830.509. 883-4, no está obligada al pago del impuesto de industria y comercio y el complementario de avisos y tableros del año gravable 2008, vigencia fiscal 2009, y por tanto no hay lugar al pago de suma alguna por concepto de Impuesto de Industria y Comercio por la vigencia fiscal 2009.

TERCERO. Sin condena en costas.”

### ANTECEDENTES

SHANGHAI AUTOMOTRIZ S.A. presentó en el municipio de Palmira las declaraciones del impuesto de industria y comercio por los bimestres 1 a 6 de 2008, así<sup>1</sup>:

Período	Fecha presentación	Ingresos ordinarios y extraordinarios	Ingresos netos gravables	Total a pagar
1	17-03-2008	\$969.775.000	\$965.665.000	\$5.548.000
2	21-05-2008	\$2.018.463.000	\$1.989.563.000	\$10.518.000
3	11-07-2008	\$3.538.287.000	\$3.533.998.000	\$20.119.000
4	11-09-2008	\$3.243.437.000	\$3.243.435.000	\$16.981.000

<sup>1</sup> Folios 109 a 114 c.p.

5	20-11-2008	\$1.603.605.000	\$1.603.601.000	\$9.592.000
6	16-01-2009	\$239.051.000	\$239.052.000	\$1.077.000
TOTALES		\$11.612.618.000	\$11.575.314.000	\$63.835.000

Por Acuerdo 17 de 2008, el Municipio dispuso la causación anual del impuesto de industria y comercio y la presentación anual de las declaraciones correspondientes<sup>2</sup>.

Con fundamento en el anterior acuerdo, el Municipio exigió a los contribuyentes la presentación anual de la declaración de ICA por la vigencia fiscal 2009, por lo que el 29 de mayo de 2009 SHANGHAI AUTOMOTRIZ S.A. presentó la declaración de ICA, año gravable 2008, vigencia fiscal 2009, en la que registró los siguientes valores<sup>3</sup>:

NOMBRE CASILLA	VALORES \$
Total Ingresos Ordinarios y Extraordinarios del Año	11.612.629.000
Menos devoluciones	28.899.000
Menos Ingresos Obtenidos Fuera del Municipio	0
Menos Ingresos obtenidos por Exportaciones	0
Menos Otras Deducciones, Actividades no Sujetas	11.578.975.000
Total Ingresos Netos Gravables	4.755.000
Impuesto Anual de Industria y comercio	32.000
Más Impuesto Anual de Avisos y Tableros	0
Más Valor Anual de Sucursales Financieras	0
Total Impuesto a Cargo	32.000
Menos Exoneración	0
Más Sanciones	0
Más Intereses de Mora	0
Total Saldo a Cargo del Año	32.000

Mediante Requerimiento Especial 12 de 21 de octubre de 2009, el Municipio rechazó \$11.570.567.000 del renglón 14 "Menos Otras Deducciones, Actividades no Sujetas" de la declaración anual de ICA y propuso modificarla para adicionar ingresos gravables e imponer sanción por inexactitud<sup>4</sup>.

Previo respuesta al requerimiento especial<sup>5</sup>, por Resolución 12 de 22 de junio de 2010, el Municipio amplió el requerimiento para rechazar \$934.000 más del renglón 14 "Menos otras deducciones, actividades no sujetas". En consecuencia propuso un total de ingresos netos gravables de \$11.576.255.364, un impuesto a pagar por \$79.634.000 y una sanción por inexactitud de \$127.363.000<sup>6</sup>. El 22 de julio de 2010, la actora respondió la ampliación al requerimiento especial<sup>7</sup>.

Por Resolución 1150-2-9-827 de 20 de septiembre de 2010, el Municipio profirió la liquidación oficial de revisión, en la cual modificó la declaración anual de ICA presentada por la actora por el periodo gravable 2008 y determinó como mayores valores los siguientes<sup>8</sup>:

NOMBRE CASILLA	DECLARACIÓN PRIVADA	LIQUIDACION OFICIAL	MAYOR VALOR
Total ingresos ordinarios y extraordinarios	\$11.612.629.000	\$11.612.629.000	0

<sup>2</sup> "Por medio del cual se modifica el Estatuto Tributario Municipal (Acuerdo 083 de 1999) y se adoptan otras disposiciones de carácter tributario".

<sup>3</sup> Folio 108 c.p.

<sup>4</sup> Folios 99 a 102 c.p.

<sup>5</sup> Folios 85 a 98 c.p.

<sup>6</sup> Folios 76 a 84 c.p.

<sup>7</sup> Folios 59 a 75 c.p.

<sup>8</sup> Folios 41 a 58 c.p.

Total devoluciones	\$28.899.000	\$28.899.000	0
Total ingresos fuera del municipio	0	0	0
Total ingresos por exportaciones	0	0	0
Total otras deducciones, actividades no sujetas	\$11.578.975.000	\$7.474.000	\$11.571.501.000
Total ingresos netos gravables	\$4.755.000	\$11.576.256.000	\$11.571.501.000
Impuesto anual de Industria y comercio	\$32.000	\$79.634.000	\$79.602.000
Más Impuesto Anual de Avisos y Tableros	0	0	0
Más Valor Anual de Sucursales Financieras	0	0	0
Total Impuesto a Cargo	\$32.000	79.634.000	\$79.602.000
Menos Exoneración	0	0	0
Más Sanciones (sanción por inexactitud)	0	\$127.363.000	\$127.363.000
Más Intereses de Mora	0	0	0
Total Saldo a Cargo del Año	\$32.000	\$206.997.000	\$206.965.000

Contra el anterior acto, la demandante interpuso recurso de reconsideración<sup>9</sup>, que fue resuelto mediante Resolución 1150-22-9-449 de 22 de septiembre de 2011, en el sentido de confirmar el acto recurrido<sup>10</sup>.

#### DEMANDA

SHANGHAI AUTOMOTRIZ S.A. en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

1. “DECLARAR LA NULIDAD de los siguientes Actos Administrativos:

- Resolución No. 1150.22.9.827 de 20 de septiembre de 2010, por medio de la cual se liquida oficialmente de revisión el impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros por el año gravable 2008, vigencia fiscal 2009.
- Resolución No. 1150.22.9.449 del 22 de septiembre de 2011, por medio de la cual se confirma Resolución No. 1150.22.9.827 de 20 de septiembre de 2010.

2. Como consecuencia de la anterior declaratoria, RESTABLECER EN SU DERECHO a SHANGHAI AUTOMOTRIZ S.A., NIT 830.509.883-4, disponiendo que:

- Mi representada no está obligada al pago del impuesto de industria y comercio y el complementario de avisos y tableros del año gravable 2008, como lo sugiere el Requerimiento Especial No. 012 de 21 de octubre de 2009 y su ampliación, la Resolución Liquidación Oficial de Revisión, confirmada con ocasión de la Resolución que decide el Recurso de Reconsideración.
- Se actualice de inmediato el estado de cuenta corriente del contribuyente eliminando cualquier obligación a su cargo por impuesto, intereses y sanciones.

3. Condenar al Municipio de Palmira, a pagar las costas del proceso incluidas las agencias en derecho, porque están demostrados los elementos fácticos y de derecho que prueban la irregularidad manifiesta del ente territorial como se expone en la demanda.

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

---

<sup>9</sup> Folios 21 a 39 c.p.

<sup>10</sup> Folios 8 a 20 c.p.

- Artículos 2, 29, 95 numeral 9 y 209 de la Constitución Política.
- Artículos 565, 732 y 734 del Estatuto Tributario.
- Artículos 45 y siguientes del Código Contencioso Administrativo.
- Artículos 121 del Código de Procedimiento Civil.
- Acuerdos 17 de 2008, 83 de 1999 y 71 de 2010.
- Ley 14 de 1983.

El concepto de la violación se sintetiza así:

1. Expedición irregular de los actos demandados. El Municipio aplicó una norma suspendida por la jurisdicción de lo contencioso administrativo

En sentencia de 19 de diciembre de 2006, confirmada por el Consejo de Estado en sentencia de 23 de julio de 2009, exp. 16684, el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca anuló los artículos 21 [total], 23 [parcial], 127 literales a) y g), 145 parágrafo [parcial] y el acápite 1.2.40.107 del Acuerdo 83 de 1999, que fijaba la causación bimestral del impuesto de industria y comercio.

Por lo anterior, el Concejo Municipal de Palmira expidió el Acuerdo 17 de 25 de noviembre de 2008, que fijó la causación anual del impuesto de industria y comercio.

Por auto de 12 de junio de 2009, el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca suspendió provisionalmente los efectos de los artículos 42 y 49 del Acuerdo 17 de 2008<sup>11</sup>. No obstante, en los actos acusados el Municipio aplicó esos artículos en contravía del artículo 158 del Código Contencioso Administrativo, que prohíbe a los funcionarios aplicar normas suspendidas por la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

El Municipio considera que el impuesto de industria y comercio es de vigencia corrida por lo que el impuesto del año 2009 se paga en el mismo año, pero tomando como base gravable los ingresos del año gravable 2008.

La posición errada del Municipio generó confusión sobre cómo se debía cumplir la obligación tributaria por el año gravable 2008, vigencia fiscal 2009, pues no modificó los formularios para que los contribuyentes pudieran descontar la base gravable sobre la cual ya habían liquidado bimestralmente el ICA en el año 2008.

En efecto, como durante el año gravable 2008 el impuesto de industria y comercio era bimestral, la actora declaró y pagó el impuesto por todo el año como lo ordenaban las normas vigentes a la fecha (Acuerdo 83 de 1999). En consecuencia, la actora estaría pagando dos veces el mismo impuesto por el mismo período.

En síntesis, (i) el mayor impuesto liquidado en los actos demandados se pagó bimestralmente durante el año gravable 2008; (ii) el Municipio sustentó su actuación, en normas suspendidas por la jurisdicción de lo contencioso administrativo; (iii) el Acuerdo 17 de 2008 no establece que la vigencia del ICA sea corrida, sino vencida, como lo establecen la ley y la jurisprudencia y (iv) la Administración indujo en error a la actora porque la obligó a declarar el impuesto de manera anual y luego le practicó liquidación de revisión, lo que es contrario al orden constitucional. Por lo anterior, los actos demandados están falsamente motivados.

---

<sup>11</sup> El artículo 42 del citado acuerdo dispuso que la causación del impuesto se hará “a partir de la fecha de generación del primer ingreso gravable [primera venta o prestación del servicio] hasta su terminación y se pagará desde su causación con base en el promedio mensual estimado y consignado en el registro. Pueden existir períodos menores en el año de iniciación y en el de terminación de actividades”. Y el artículo 49 previó que el período gravable “es el número de meses del año en los cuales desarrolla la actividad”.

## **Falta de motivación e inadecuada liquidación del impuesto. Violación del derecho de defensa y contradicción**

Los actos demandados adolecen de la motivación siquiera sumaria que establece el artículo 35 del Código Contencioso Administrativo, pues únicamente se limitan a manifestar que la actora tomó una base gravable del impuesto de industria y comercio diferente a la prevista en las normas municipales y olvida que en vigencia del Acuerdo 83 de 1999 la actora pagó bimestralmente el impuesto de industria y comercio por el año gravable 2008.

En la liquidación oficial de revisión no se mencionan las causas fácticas y jurídicas que sustentaron la modificación de la declaración del impuesto de industria y comercio presentada por la actora por el año gravable 2008. Solo se indica que hubo una inconsistencia en el renglón 14 “Menos Otras Deducciones, Actividades no Sujetas”, sin identificar las pruebas, lo que no permitió a la demandante ejercer el derecho de defensa y contradicción. Por consiguiente, el Municipio violó el debido proceso.

## **Improcedencia de la sanción de inexactitud**

Conforme con el artículo 184 del Acuerdo 17 de 2008, en concordancia con el artículo 647 del Estatuto Tributario, constituye inexactitud en las declaraciones tributarias la omisión de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, tributos descontables, retenciones inexistentes y la utilización de datos falsos, equivocados e incompletos, de los cuales se derive un menor tributo o un mayor saldo a favor para el contribuyente, así como el hecho de solicitar compensación y devolución de sumas que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.

Las citadas normas no establecen como conducta sancionable, llevar en la declaración datos reales y correctos debidamente soportados en la contabilidad, como ocurre en el presente caso.

Por tanto, no es procedente la sanción impuesta a la actora, pues es producto de la interpretación errónea que hace el Municipio del Acuerdo 17 de 2008. Además, la Administración no probó la supuesta irregularidad, error o falsedad de la información registrada en la declaración.

Según lo precisado por el Consejo de Estado, la sanción por inexactitud se configura cuando se den las causas contempladas en la norma y por vía de interpretación no es procedente aplicarla a hechos no tipificados<sup>12</sup>. Conforme con el artículo 114 de la Ley 1395 de 2010, la Administración debe aplicar esos fallos en sus decisiones. En consecuencia, debe revocarse la sanción porque los datos declarados no son falsos o inexistentes.

Si en gracia de discusión se aceptare que el impuesto determinado en la declaración privada no era correcto, no es aplicable la sanción por inexactitud, en razón a que existe diferencia de criterios respecto del derecho aplicable y los valores declarados son ciertos.

## **Violación del principio de justicia tributaria**

Los actos demandados violan el principio de justicia tributaria porque al pretender un impuesto al que no está obligado a pagar la actora e imponer sanción por inexactitud, exige más de aquello con lo que la ley quiere que coadyuve a las cargas del Municipio.

## **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

---

<sup>12</sup> Sentencia de 26 de junio de 2008, exp. 15410, C.P. Héctor Julio Romero Díaz, de 23 de mayo de 1997, exp. 8242 C.P. Julio E. Correa Restrepo, de 20 de noviembre de 1998, exp. 9133, entre otras.

El demandado se opuso a las pretensiones de la demanda, así<sup>13</sup>:

La doble tributación alegada por la demandante no tiene sustento legal ni fáctico, porque lo que pagó bimestralmente por ICA en el año 2008, no corresponde a la vigencia fiscal 2009. Lo anterior, porque el impuesto exigido por el Municipio corresponde a la vigencia fiscal 2009, que es el año que se tributa, pero con base en el promedio de los ingresos brutos del año anterior.

En la declaración de ICA presentada por la vigencia fiscal 2009, la actora descontó \$11.578.975.000 por concepto de deducciones y actividades no gravadas (renglón 14), porque ya los había declarado en el 2008. Sin embargo, no disponía de los soportes contables para ello, pues de acuerdo con la inspección tributaria realizada, la demandante solo podía incluir en el renglón 14 “menos otras deducciones” \$7.474.000 y no los \$11.578.975.000 que finalmente declaró.

Lo anterior generó un menor impuesto a cargo de la demandante, situación que trajo como consecuencia la imposición de la sanción por inexactitud, conforme con el artículo 184 del Acuerdo 17 de 2008, en concordancia con el artículo 647 del Estatuto Tributario.

A raíz de la nulidad de la expresión “bimestre inmediatamente anterior” del artículo 23 del Acuerdo 83 de 1999, el Concejo Municipal de Palmira expidió el Acuerdo 17 de 2008 en el que estableció que el ICA debía pagarse anualmente, tomando como base gravable los ingresos brutos del año inmediatamente anterior (artículo 50).

Si bien la actora pagó bimestralmente el ICA en el año 2008, con el cambio que se produjo por el Acuerdo 17 de 2008, que anualizó el pago del tributo para el 2009, la vigencia fiscal corresponde al año 2009 pero deben tenerse en cuenta los ingresos obtenidos en el año gravable 2008. En esa medida, la actora no había pagado el impuesto por la vigencia fiscal 2009, como se precisó en los actos demandados.

No es cierto que el Municipio haya aplicado normas suspendidas, pues aunque los efectos de los artículos 42 y 49 del Acuerdo 17 de 2008 fueron suspendidos provisionalmente, los actos fueron expedidos con fundamento en los artículos 33 de la Ley 14 de 1983 y 50 del mencionado acuerdo, conforme con los cuales, el impuesto de industria y comercio se liquida sobre el promedio mensual de los ingresos brutos del año inmediatamente anterior.

Además, la controversia surgió con ocasión de la aplicación del artículo 55 del Acuerdo 17 de 2008, que consagra las actividades no sujetas al impuesto de industria y comercio. Ello, porque en la declaración de ICA presentada por la actora se registraron actividades no sujetas al impuesto, que no estaban demostradas en su contabilidad ni autorizadas por el mencionado acuerdo.

Según la sentencia de 9 de noviembre de 2001<sup>14</sup>, el período gravable es aquel que sirve de base para la cuantificación del impuesto y la vigencia fiscal es el período en el cual se paga el tributo. Y conforme con el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, el ICA se causa cuando se ejerce actividad comercial, industrial o de servicios y el pago se realiza en la siguiente vigencia.

Por lo anterior, en el año 2009 se paga el impuesto con base en los ingresos obtenidos en el año 2008 y en el año 2010 se paga el impuesto con base en los ingresos obtenidos en el año 2009. Es decir, que en el Municipio el impuesto es de período corrido y no de vigencia expirada, lo cual está conforme con la sentencia del Consejo de Estado de 23 de febrero de 2011<sup>15</sup>, que cita el fallo de 9 de noviembre de 2001.

---

<sup>13</sup> Folios 587 a 596 c.p.

<sup>14</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta exp. 12298, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié

<sup>15</sup> Sección Cuarta, exp. 17139

En ese orden de ideas, el Municipio respetó las garantías del debido proceso y el derecho a la defensa, pues, en su oportunidad, la actora presentó objeciones e intervino en la actuación administrativa.

## SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda, con base en los argumentos que se resumen así<sup>16</sup>:

La facultad otorgada por la Constitución Política a las entidades territoriales para establecer tributos debe respetar los principios de legalidad y certeza tributaria, como lo estableció la sentencia C-121/06.

El artículo 338 de la Constitución Política establece que todo tributo debe contener los elementos esenciales. Estos corresponden a los sujetos activos y pasivos, el hecho generador, la base gravable y la tarifa. Los elementos esenciales del impuesto de industria y comercio están contenidos en la Ley 14 de 1983.

Dicha ley establece que el ICA es un impuesto directo, de naturaleza territorial, que recae sobre la realización de actividades industriales, comerciales y de servicios (artículo 32). Además, que la base gravable es el promedio mensual de los ingresos brutos del año inmediatamente anterior (artículo 33).

En sentencia de 24 de mayo de 2012<sup>17</sup>, la Sección Cuarta del Consejo de Estado concluyó que el año gravable es el período en el que se causa el impuesto y la vigencia fiscal, el período en el cual se hace exigible el pago de la obligación tributaria.

Asimismo, en sentencias de 5 de junio de 2008 y de 28 de febrero de 2013, exp. 18340, la Sección Cuarta del Consejo de Estado precisó que la modificación del período de causación del tributo implica la modificación sustancial de la base gravable del impuesto, por lo que es ilegal, pues se desconoce el artículo 33 de la Ley 14 de 1983.

En este caso, en sentencia de 23 de julio de 2009, el Consejo de Estado declaró la nulidad parcial de los artículos 23, 127 y 145 del Acuerdo 83 de 1999, que establecían que el impuesto de industria y comercio se causaba bimestralmente. Ello, porque vulneraban el artículo 33 de la Ley 14 de 1983<sup>18</sup>.

Por lo anterior, el Concejo Municipal de Palmira expidió el Acuerdo 17 de 2008, que en el artículo 42 dispuso que el impuesto de industria y comercio se causa a partir de la fecha de generación del primer ingreso gravable (primera venta o prestación del servicio) hasta su terminación y se paga desde su causación con base en el promedio mensual estimado y consignado en el registro. También previó “que podían existir períodos menores en el año de iniciación y en el de terminación de actividades”.

Por auto de 12 de junio de 2009, el Tribunal suspendió provisionalmente los efectos de los artículos 42 y 49 del Acuerdo 17 de 2008, porque conforme con los artículos 33 de la Ley 14 de 1983 y 196 del Decreto 1333 de 1986, el periodo gravable del impuesto de industria y comercio es anual.

En consecuencia, de acuerdo con el artículo 158 del Código Contencioso Administrativo, no era procedente que el Municipio fundamentara los actos demandados en los artículos suspendidos.

Según la ley y la jurisprudencia, el impuesto de industria y comercio se declara y paga anualmente dentro de los plazos establecidos en el año inmediatamente siguiente al de su causación. Así, el periodo gravable 2008 se declara y paga es durante el año 2009.

---

<sup>16</sup> Folios 610 a 641 c.p.

<sup>17</sup> Exp. 18132, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

<sup>18</sup> Sección Cuarta, exp. 16684, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

Está probado que la actora pagó bimestralmente el impuesto de industria y comercio durante el año 2008, por lo que no es procedente que el Municipio exija nuevamente el pago del tributo por ese mismo año, pues ello implica una doble tributación. Además, el Municipio confunde la causación del impuesto con la vigencia fiscal.

No se condena en costas porque no se advierte temeridad ni mala fe de la parte demandada.

## **RECURSO DE APELACIÓN**

El Municipio apeló con fundamento en los siguientes argumentos<sup>19</sup>:

El Tribunal interpretó incorrectamente la normativa que aplicó al caso concreto, porque el impuesto exigido en los actos acusados corresponde a la vigencia fiscal 2009 y no a la vigencia fiscal 2008. Lo anterior, por cuanto el pago bimestral de ICA que efectuó la demandante fue respecto de la vigencia fiscal 2008, pues para la vigencia fiscal 2009 el período de causación se anualizó, según lo establecido en el Acuerdo 17 de 2008.

El Municipio no desconoce que la actora declaró bimestralmente el impuesto de industria y comercio durante el año gravable 2008, pero ese pago corresponde a la vigencia fiscal 2008. Por ello, el tributo que exige el Municipio es por la vigencia fiscal 2009, con base en el promedio de los ingresos brutos del año 2008.

De otro lado, en ejercicio de la facultad del artículo 287 de la Constitución Política, el Concejo Municipal de Palmira modificó el Acuerdo 83 de 1999 y en el artículo 50 del Acuerdo 17 de 2008 incorporó la causación anual del tributo, prevista en el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, que establece que el impuesto de industria y comercio se liquida sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior. Por lo tanto, la actuación administrativa demandada se ajustó a la legalidad.

En la declaración de ICA presentada por la vigencia fiscal 2009, la actora incurrió en inexactitud porque en el renglón 14 “menos otras deducciones o actividades no sujetas” registró \$11.578.975.000, suma que corresponde a ingresos provenientes de actividades que están gravadas con ICA, como se corroboró con la inspección tributaria realizada a la actora.

Cabe anotar que mediante Decreto 77 de 2009, el Municipio aclaró algunos asuntos que inquietaban a los contribuyentes en relación con el Acuerdo 17 de 2008, y precisó que por el año gravable 2009 el ICA debía liquidarse tomando como base el promedio de ingresos brutos obtenidos durante el año 2008, por lo cual no se presenta doble tributación, pues la vigencia fiscal que se tributa es el año 2009.

La sentencia de 23 de febrero de 2011<sup>20</sup> corrobora que el impuesto de industria y comercio es de período corrido y no de vigencia expirada, como se sostuvo en sentencia de 9 de noviembre de 2001<sup>21</sup>, por lo cual no se configura la retroactividad tributaria, pues el Acuerdo 17 de 2008 se aplicó a la vigencia fiscal 2009, esto es, a la vigencia siguiente a la de su expedición.

## **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

Las partes no alegaron de conclusión.

El Ministerio Público no rindió concepto.

---

<sup>19</sup> Folios 643 a 646 c.p.

<sup>20</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, exp. 17139, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

<sup>21</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, exp. 12298 C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié



## CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por el municipio de Palmira, la Sala decide sobre la legalidad de los actos por los cuales el Municipio modificó la declaración del impuesto de industria y comercio del año gravable 2008, vigencia fiscal 2009, presentada por la actora.

El Tribunal anuló los actos demandados porque el Municipio confundió el “período gravable” y la “vigencia fiscal” del impuesto en mención y, por ello, impuso un doble pago del tributo. Además, porque los actos se sustentaron en los artículos 42 y 49 del Acuerdo 17 de 2008 y los efectos de estas normas fueron suspendidos provisionalmente por ese Tribunal, mediante auto de 12 de junio de 2009, lo que deja sin sustento jurídico la modificación oficial del impuesto.

Por su parte, el apelante alega que no existe doble tributación porque lo que pretenden los actos demandados es el pago del impuesto de industria y comercio por la vigencia fiscal 2009, para lo cual debe tomarse el promedio de los ingresos brutos obtenidos en el año gravable 2008.

Asimismo, sostiene que no se aplicaron normas suspendidas por esta jurisdicción, pues el Municipio aplicó el artículo 50 del Acuerdo 17 de 2008, en concordancia con el artículo 33 de la Ley 14 de 1983. Afirma, igualmente, que no existe aplicación retroactiva del Acuerdo 17 de 2008, por cuanto este se aplicó a la vigencia fiscal 2009, que es la siguiente a la de su expedición.

Sea lo primero precisar que si bien los efectos de los artículos 42 y 49 del Acuerdo 17 de 2008 fueron suspendidos provisionalmente por auto de 12 de junio de 2009<sup>22</sup>, proferido por el a quo, los actos demandados tuvieron como fundamento, entre otras normas, los artículos 50 del Acuerdo 17 de 2008, que establece la causación anual del ICA, pues prevé que “La base gravable del impuesto industria y comercio será el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior” y 254 del mismo acuerdo, que consagra la declaración anual del impuesto, en concordancia con el artículo 33 de la Ley 14 de 1983<sup>23</sup>. Cosa distinta es que el Municipio aplicó estas normas de manera indebida<sup>24</sup>, por lo que la Sala anticipa que no prospera el recurso interpuesto.

---

<sup>22</sup> Proceso 2009-00461, M.P. Ramiro Ramírez Onofre - folios 115 a 132. En sentencia de 21 de junio de 2012 el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca anuló el artículo 49 del Acuerdo 17 de 2008 y negó la nulidad del artículo 42 del mismo acuerdo.

<sup>23</sup> “Artículo 33º.- El Impuesto de Industria y Comercio se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional y obtenidos por las personas y sociedades de hecho indicadas en el artículo anterior, con exclusión de: Devoluciones ingresos proveniente de venta de activos fijos y de exportaciones, recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios”.

<sup>24</sup> En el acto que resolvió el recurso de reconsideración, el Municipio sostuvo lo siguiente:

*“La Administración, no desconoce la existencia del Acuerdo Municipal 083 de 1999 que ordenaba el pago de la vigencia fiscal 2008 (sic) de manera bimestral ni del fallo del Concejo (sic) de Estado contra la sentencia del 19 de diciembre de 2006 del Tribunal Contencioso Administrativo del Valle del Cauca. Pero en el presente caso la declaración que se está revisando no tiene como sustento el orden normativo de ese acuerdo que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2008 y la declaración presentada se revisa con base en el acuerdo 17 de 2008, que entró en vigencia el 01 de enero de 2009[...]*

*[...]*

*Con la entrada en vigencia de acuerdo 017 de 2008 las circunstancias cambiaron, pues este se ajusta precisamente con lo dispuesto en la Ley 14 de 1983, y ordenó que se presentara una declaración anual con base en los ingresos del año inmediatamente anterior[...].”*

*[...]*

*Al estar suspendidos provisionalmente los artículos 42 y 49 por el Tribunal Contencioso Administrativo del Valle del Cauca, estos se surten con la Ley 14 de 1983 y el artículo 50 “Base Gravable” que en su parte inicial ordena “...La base gravable del impuesto de industria y comercio será el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional, y obtenidos por las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, bajo*

En consecuencia, reitera su criterio, expuesto en sentencias de 6 de marzo y de 12 de diciembre de 2014, en las que se analizaron casos similares al presente<sup>25</sup>

Por el período en discusión, esto es, el año gravable 2008, en el Municipio de Palmira regía el Acuerdo 83 de 1999, que, en su artículo 23 establecía la obligación de presentar las declaraciones del impuesto de industria y comercio en forma bimestral, así:

«ARTÍCULO 23. BASE GRAVABLE. El impuesto de industria y comercio se liquidará sobre el total de ingresos brutos del bimestre inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional, deduciendo las actividades no sujetas, las exentas, las devoluciones, las ventas de activos fijos y las exportaciones.

[...]

Como la norma transcrita vulneraba el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, que establece que el ICA se liquida sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior<sup>26</sup>, en sentencia de 23 de julio de 2009<sup>27</sup>, la Sala confirmó la nulidad de la expresión “bimestre inmediatamente anterior” del artículo 23 del Acuerdo 83 de 1999<sup>28</sup>. Al efecto, sostuvo lo siguiente:

«En efecto, sobre este punto la Sala señaló en la sentencia de 27 de octubre del 2005 a la que se ha hecho referencia, que “la consecuencia de variar el período de causación, se traduce en establecer una base gravable distinta a la prevista por el legislador, al tomar los ingresos brutos del bimestre inmediatamente anterior, como base de liquidación del tributo, cuando la ley dispone que es el “promedio mensual de los ingresos brutos del año inmediatamente anterior, a la “vigencia fiscal” declarada, los que sirven de base para la cuantificación del tributo”.

[...]

De acuerdo con lo antes expuesto es claro que para el caso del impuesto de industria y comercio, es la Ley 14 de 1983 en la cual el Legislador delimitó los elementos esenciales del tributo, por lo que corresponde confrontar la norma municipal acusada con el artículo 33 íb., así:

Acuerdo 083 de 1999	Ley 14 de 1983
ARTICULO 23. BASE GRAVABLE. El impuesto de industria y comercio se liquidará sobre el total de ingresos brutos del <u>bimestre inmediatamente anterior</u> , expresados en moneda nacional, deduciendo las actividades no sujetas, las exentas, las devoluciones, las	Artículo 33º.- El Impuesto de Industria y Comercio se liquidará sobre <u>el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior</u> , expresados en moneda nacional y obtenidos por las personas y sociedades de hecho indicadas en el artículo anterior, con exclusión de: Devoluciones ingresos proveniente de venta de activos fijos y de exportaciones, recaudo de impuestos de aquellos productos

*cuya dirección o responsabilidad se ejerzan actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio...*”

[...]

<sup>25</sup> Expedientes 19649 y 20361 C.P Martha Teresa Briceño de Valencia

<sup>26</sup> **Artículo 33º.-** El Impuesto de Industria y Comercio se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional y obtenidos por las personas y sociedades de hecho indicadas en el artículo anterior, con exclusión de: Devoluciones ingresos proveniente de venta de activos fijos y de exportaciones, recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios

<sup>27</sup> Exp. 16684, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

<sup>28</sup> Declarada en sentencia 19 de diciembre del 2006 por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca del Cauca

ventas de activos fijos y las importaciones.	cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios.
--	--

Se advierte entonces que el artículo 23 del Acuerdo 083 de 1999 desconoce lo previsto en el artículo 33 de la Ley 14 de 1983<sup>29</sup>, reproducido en el 196 del Decreto 1333 de 1986, al modificar el período y base gravable establecido en la norma superior por lo que procede su nulidad tal como lo decidió el Tribunal.»

A raíz de la anterior declaratoria de nulidad, el Concejo Municipal de Palmira expidió el Acuerdo 17 de 9 de diciembre de 2008<sup>30</sup> y, en concordancia con el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, estableció la base gravable y la causación del impuesto de industria y comercio con periodicidad anual, así:

«ARTÍCULO 50: BASE GRAVABLE. La base gravable del impuesto industria y comercio será el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional, y obtenidos por las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, bajo cuya dirección o responsabilidad se ejerzan actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos con exclusión de:

[...].

ARTÍCULO 254.- CLASES DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS. Los contribuyentes, responsables y agentes de retención en la fuente, deben presentar las siguientes declaraciones tributarias:

a) Declaración anual del impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros.

[...]» (Subraya la Sala)

Al analizar casos similares al presente, en los que, con base en el Acuerdo 17 de 2008, el Municipio de Palmira exigió a los contribuyentes la presentación de la declaración anual de ICA por el año gravable 2008, la Sala precisó que tal exigencia constituía una aplicación retroactiva del acuerdo, prohibida por los artículos 338 y 363 de la Constitución Política. También indicó que implicaba un doble pago del tributo sobre un mismo hecho económico, en razón a que los contribuyentes ya habían pagado en forma bimestral el impuesto por el año gravable 2008, criterio que se reitera en esta oportunidad.

En efecto, en sentencia de 6 de marzo de 2014, la Sala precisó lo siguiente<sup>31</sup>:

«[...]

En este punto la Sala reitera que si bien es cierto el artículo 50 del Acuerdo Municipal 017 de 2008 de Palmira modificó el período y la base gravable del impuesto de industria y comercio en su jurisdicción de bimestral a anual, tal normativa era aplicable a los años gravables 2009 y siguientes, razón por la cual no se ajusta a la normativa constitucional antes reseñada, que la demandada hubiera exigido el pago del impuesto respecto del año gravable 2008 vigencia fiscal 2009, toda vez que por ese año gravable, la demandante había cumplido con el pago del tributo, lo cual se

---

<sup>29</sup> Reglamentado por el artículo 7° del Decreto 3070 de 1983 que dispone: **Artículo 7°.-** Los sujetos del impuesto de industria y comercio deberán cumplir las siguientes obligaciones: (...) Presentar anualmente, dentro de los plazos que determinen las respectivas entidades territoriales, una declaración de industria y comercio junto con la liquidación privada del gravamen.

<sup>30</sup> Por medio del cual se modifica el Estatuto Tributario Municipal (Acuerdo 083 de 1999) y se adoptan otras disposiciones de carácter tributario

<sup>31</sup> Exp. 19649, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

demuestra con las correspondientes declaraciones bimestrales, como lo exigía la normativa vigente para esa época y como lo reconoce el mismo ente demandado.

En esas condiciones, el argumento expuesto por la demandada en el recurso, según el cual, la actora “no había pagado el impuesto de la vigencia fiscal 2009”, porque «el pago que realizó la demandante, de manera bimestral, fue para la vigencia fiscal 2008, ya que para la vigencia fiscal 2009, el periodo de causación del impuesto se anualizó, en virtud de la expedición del Acuerdo 017 de 2008»<sup>32</sup>, evidencia que el municipio demandado confunde los conceptos de vigencia fiscal y periodo gravable, antes precisados, contradice el principio de irretroactividad de la ley tributaria y pretende obtener del contribuyente un doble pago del tributo, al desconocer que para el año gravable 2008 ya se había cumplido la obligación.

Por lo anterior, la Sala comparte los argumentos de la demandante, que fueron acogidos por el Tribunal, en cuanto a que no era posible que la administración tributaria municipal pretendiera exigir a la demandante el pago del impuesto por el año gravable 2008, vigencia 2009, porque ello le implicaría pagar dos veces respecto de la misma base gravable, pues por los ingresos obtenidos en el año gravable 2008, ya había presentado bimestralmente las declaraciones y pagado el impuesto correspondiente al año gravable 2008.

[...]»

Asimismo, después de reiterar la providencia anterior, en sentencia de 12 de diciembre de 2014, la Sala concluyó lo siguiente<sup>33</sup>:

«[...]

Así pues, el Municipio aplicó retroactivamente el Acuerdo 17 de 2008, pues exigió a la actora la presentación y pago de la declaración anual del impuesto de industria y comercio por el periodo gravable 2008, y con posterioridad la modificó, con lo cual desconoció que por ese año gravable la demandante ya había presentado y pagado bimestralmente el impuesto correspondiente, lo que implica un doble pago del tributo.

[...]»

De acuerdo con lo precisado por las sentencias citadas, los artículos 50 y 254 del Acuerdo 17 de 2008 del Concejo Municipal de Palmira, en cuanto regularon la base gravable y periodicidad del impuesto de industria y comercio, que es un tributo de periodo, solo pueden aplicarse a partir del período gravable siguiente al de su expedición, es decir, a partir del año gravable 2009, vigencia fiscal 2010. Así lo corrobora el artículo 443 de dicho acuerdo pues dispone que esta normativa tiene efectos a partir del 1 de enero de 2009.

Lo anterior, de conformidad con los artículos 338 de la Constitución Política, que prevé que las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo y 363 de la misma normativa, conforme con el cual las leyes tributarias no pueden aplicarse de manera retroactiva.

Asimismo, la Sala ha precisado que el sistema tributario colombiano se funda en los principios de equidad y progresividad, por lo que no puede haber doble imposición sobre un mismo hecho económico, pues ello desconoce la capacidad contributiva de los contribuyentes, que establece una correlación entre la obligación tributaria y la capacidad económica de estos, que sirve de parámetro para cumplir el deber de contribuir con el financiamiento de las cargas públicas del Estado, consagrado en el artículo 95 de la Constitución Política<sup>34</sup>.

---

<sup>32</sup> Fl. 362 c.p.

<sup>33</sup> Exp. 20361, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

<sup>34</sup> Sentencia de 1 de febrero de 2002, exp. 12522, C.P. Germán Ayala Mantilla

En el caso en estudio, se encuentran probados los siguientes hechos:

Por el año gravable 2008, la actora presentó con pago las seis declaraciones bimestrales del impuesto de industria y comercio, en los siguientes términos<sup>35</sup>:

Periodos	Fecha presentación	Ingresos ordinarios y extraordinarios	Ingresos netos gravables	Total a pagar
1	17-03-2008	\$969.775.000	\$965.665.000	\$5.548.000
2	21-05-2008	\$2.018.463.000	\$1.989.563.000	\$10.518.000
3	11-07-2008	\$3.538.287.000	\$3.533.998.000	\$20.119.000
4	11-09-2008	\$3.243.437.000	\$3.243.435.000	\$16.981.000
5	20-11-2008	\$1.603.605.000	\$1.603.601.000	\$9.592.000
6	16-01-2009	\$239.051.000	\$239.052.000	\$1.077.000
TOTALES		\$ 11.612.618.000	\$11.575.314.000	\$63.835.000

Con base en los artículos 50 y 254 del Acuerdo 17 de 2008, en concordancia con el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, el Municipio exigió a los contribuyentes la presentación de la declaración anual del impuesto de industria y comercio por la vigencia fiscal 2009, para lo cual se debía tomar como base el promedio de los ingresos brutos obtenidos durante el año gravable 2008<sup>36</sup>.

El 29 de mayo de 2009, la demandante presentó la declaración anual del impuesto por el año gravable 2008 y en la determinación de la base gravable, disminuyó los ingresos sobre los cuales ya había declarado y pagado el impuesto en forma bimestral durante el 2008, de la siguiente manera:

NOMBRE CASILLA	VALOR \$
Total Ingresos Ordinarios y Extraordinarios del Año	11.612.629.000
Menos devoluciones	28.899.000
Menos Ingresos Obtenidos Fuera del Municipio	0
Menos Ingresos obtenidos por Exportaciones	0
Menos Otras Deducciones, Actividades no Sujetas (Renglón 14)	11.578.975.000
Total Ingresos Netos Gravables (Renglones 10- 11- 12- 13-14)	4.755.000
Impuesto Anual de Industria y comercio	32.000
Más Impuesto Anual de Avisos y Tableros	0
Más Valor Anual de Sucursales Financieras	0
Total Impuesto a Cargo (Renglones 20+21+22)	32.000
Menos Exoneración	0
Más Sanciones	0
Más Intereses de Mora	0
Total Saldo a Cargo del Año (Renglones 23+24+25 +26+27)	32.000

Previos requerimiento especial y la ampliación a este, mediante Resolución 1150-2-9-827 de 20 de septiembre de 2010, el Municipio modificó la declaración anual de ICA de 2008 presentada por la actora y determinó mayores valores a pagar así:

NOMBRE CASILLA	DECLARACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN OFICIAL <sup>37</sup>	MAYOR VALOR
----------------	---------------------	-----------------------------------	-------------

<sup>35</sup> Folios 109 a 114 c.p

<sup>36</sup> Folio 17 c.p.

<sup>37</sup> El total de ingresos ordinarios y extraordinarios del año 2008 que el Municipio tomó en cuenta para liquidar el impuesto de industria y comercio en la vigencia fiscal 2009, es similar a la suma de los

Total ingresos ordinarios y extraordinarios	\$11.612.629.000	\$11.612.629.000	0
Total devoluciones	\$28.899.000	\$28.899.000	0
Total ingresos fuera del municipio	0	0	0
Total ingresos por exportaciones	0		0
Total otras deducciones, actividades no sujetas	\$11.578.975.000	\$7.474.000	\$11.571.501.000
Total ingresos netos gravables	\$4.755.000	\$11.576.256.000	11.571.501.000
Impuesto anual de Industria y comercio	\$32.000	\$79.634.000	\$79.602.000
Más Impuesto Anual de Avisos y Tableros	0	0	0
Más Valor Anual de Sucursales Financieras	0	0	0
Total Impuesto a Cargo (Renglones 20+21+22)	\$32.000	79.634.000	\$79.602.000
Menos Exoneración	0	0	0
Más Sanciones (sanción por inexactitud)	0	\$127.363.000	\$127.363.000
Más Intereses de Mora	0	0	0
Total Saldo a Cargo del Año (Renglones 23-24+26+27)	\$32.000	\$206.997.000	\$206.965.000

Para justificar la legalidad de la liquidación oficial de revisión, el Municipio sostuvo que el Acuerdo 17 de 2008 significó un cambio sustancial en la forma de pagar el impuesto de industria y comercio, pues dejó de ser bimestral para convertirse en anual, como lo exige el artículo 33 de la Ley 14 de 1983.

En criterio del Municipio, no se configura un doble pago del tributo porque lo que pagó la actora en el año gravable 2008, de manera bimestral, corresponde a la vigencia fiscal 2008, pues, “en el año 2008 sí coincidieron el período gravable con la vigencia fiscal teniendo en cuenta la bimestralidad”<sup>38</sup>. Y el impuesto que exige el Municipio es por la vigencia fiscal 2009, que se liquida con el promedio de los ingresos brutos del año 2008, de acuerdo con la Ley 14 de 1983.

Además, el Municipio considera que como la vigencia fiscal que se cobra es la del año 2009, el Acuerdo 17 de 2008 no se aplicó retroactivamente porque entró en vigencia el 1 de enero de 2009<sup>39</sup>, esto es, a partir de la vigencia fiscal siguiente a su expedición<sup>40</sup>.

De lo anterior se advierte que el Municipio confundió las nociones de vigencia fiscal y período gravable, conceptos distintos pero necesariamente ligados y, al igual que en los casos analizados en las sentencias que se reiteran<sup>41</sup>, dicha confusión provocó que aplicara retroactivamente el Acuerdo 17 de 2008 y, en consecuencia, pretendiera, además, un doble pago del tributo por el año gravable 2008.

En efecto, la Sala ha precisado que en el impuesto de industria y comercio se distinguen los conceptos de «período gravable», que es aquel que sirve de base para la cuantificación del impuesto y «vigencia fiscal», que es el período en el cual se cumplen las obligaciones, formal de presentar la declaración y sustancial, de pagar el impuesto<sup>42</sup>.

---

ingresos ordinarios y extraordinarios que la actora liquidó de forma bimestral en el 2008, con una pequeña diferencia de \$11.000.

<sup>38</sup> Folio 54 c.p.

<sup>39</sup> Folio 17 c.p.

<sup>40</sup> Folio 646 c.p.

<sup>41</sup> Sentencias de 6 de marzo de 2014, exp. 19649 y de 12 de diciembre de 2014, C.P. exp. 20361, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

<sup>42</sup> Sentencias del 9 de noviembre de 2001, Exp. 12298 M. P. Juan Ángel Palacio Hincapié, de 27 de octubre de 2005, Exp. 14787, M.P. Dra. Ligia López Díaz, de 24 de mayo del 2012, exp. 18132, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, de 6 de marzo de 2014, exp. 19649, C.P. Martha Teresa

Conforme con lo anterior, no asiste razón al Municipio cuando manifiesta que lo exigido en los actos demandados corresponde al pago del impuesto de industria y comercio por la vigencia fiscal 2009 y no por el año gravable 2008, pues la vigencia fiscal se refiere al año o periodo gravable en el que debe cumplirse la obligación formal de declarar el impuesto causado en el año o periodo gravable inmediatamente anterior.

Es decir, que si lo exigido es el impuesto de industria y comercio de la vigencia fiscal 2009, necesariamente debe corresponder al ICA causado durante el año gravable 2008, pues así lo establecen los artículos 50 del Acuerdo 17 de 2008 y 33 de la Ley 14 de 1983, que disponen que la base gravable de ese impuesto es el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior obtenidos por el desarrollo de actividades comerciales, industriales y de servicios.

De otra parte, el Municipio sostiene que la sentencia de 23 de febrero de 2011<sup>43</sup> corrobora que el impuesto de industria y comercio es de período corrido y no de vigencia expirada, como se sostuvo en fallo de la Sección de 9 de noviembre de 2001<sup>44</sup>, por lo cual no se configura la retroactividad en materia tributaria, pues el Acuerdo 17 de 2008 se aplicó a la vigencia fiscal 2009, esto es, a la vigencia siguiente a la de su expedición.

Pues bien, en sentencia de 23 de febrero de 2011, la Sala sostuvo lo siguiente:

“Ahora bien, en cuanto a si el Acuerdo No. 088 de 2001 no se podía aplicar a la vigencia fiscal de 2001 sin vulnerar el inciso tercero del artículo 338 de la Constitución Nacional, la Sala precisa que en la sentencia del 9 de noviembre de 2001, que declaró la nulidad del artículo 3° del Acuerdo No. 032 de 1998, dijo que “El Municipio desconoc[ía] que el impuesto de Industria y Comercio e[ra] de los llamados de período corrido y no de vigencia expirada como lo es el de renta y complementarios.” Explicó que “En el primero se grava la actividad ejercida durante el año corriente, y en el segundo el impuesto se causa al final del período gravable pero se declara y pago (sic) en el año siguiente.”

Lo anterior indica que el Acuerdo No. 088 de 2001 sí podía aplicarse para gravar con el impuesto de industria y comercio las actividades que se ejercieron durante el año corriente 2001. En esa medida, no se vulneró el principio de irretroactividad de la ley tributaria. Con mayor razón si el decreto No. 0125 de 2002 ordenó que el impuesto se pague en el año 2002, sobre el promedio mensual de ingresos brutos del años (sic) inmediatamente anterior, esto es, el año 2001” (Subraya la Sala).

Sin embargo, revisada la sentencia de 9 de noviembre de 2001, la Sala precisa que las afirmaciones sobre el carácter de “período corrido” del impuesto de industria y comercio no fueron hechas por la Sección Cuarta en la parte considerativa de la referida providencia, sino que corresponden al resumen del concepto de la violación expuesto en esa oportunidad por la demandante. En efecto, en el citado resumen se lee lo siguiente:

“Según el Acuerdo 32 de 1998, en el año 1999 por cada uno de los seis bimestres del año se debe liquidar y pagar el impuesto sobre los ingresos generados en cada uno de estos períodos. Se establece que en el mismo año 1999 se debe presentar declaración anual liquidando y pagando el impuesto correspondiente al año gravable 1998 (art. 5), es decir que se está pretendiendo cobrar en el año 1999 un doble impuesto, situación que es abiertamente ilegal e inconstitucional.

El impuesto del año gravable 1998 ya se declaró y pagó en su oportunidad legal, teniendo como base el promedio mensual de ingresos brutos del año 1997, por lo que quienes pagaron siguiendo estas directrices están a paz y salvo con el Municipio por el impuesto del año 1998. El Municipio

---

Briceño de Valencia y de 12 de diciembre de 2014, exp. 20361, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia entre muchas otras

<sup>43</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, exp. 17139, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

<sup>44</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, exp 12298 C. P Juan Ángel Palacio Hincapié

desconoce que el impuesto de Industria y Comercio es de los llamados de período corrido y no de vigencia expirada como lo es el de renta y complementarios. En el primero se grava la actividad ejercida durante el año corriente, y en el segundo el impuesto se causa al final del período gravable pero se declara y pago en el año siguiente.” (Subraya la Sala).

Además, lo que la Sección precisó en la sentencia de 9 de noviembre de 2001 fue, entre otras cosas, lo siguiente:

“[...] no encuentra la Sala justificación alguna a la disposición contenida en el artículo 5° del Acuerdo acusado, cuando señala que “La declaración de los ingresos gravables del año 1998, correspondiente al año gravable 1998” debe presentarse a más tardar en el mes de abril de 1999, porque [...] si la declaración que debe presentarse corresponde a la “vigencia fiscal” de 1998, los ingresos brutos que sirven de base para la tasación del impuesto, corresponden a 1997, y no a la misma vigencia fiscal declarada (1998), como dice el artículo 5° del Acuerdo 32 de 1998.” (Subraya la Sala)

El criterio en mención coincide con las precisiones de la Sala en el sentido de que son distintos el periodo gravable y la vigencia fiscal y con la posición reiterada de la Sala conforme con la cual, con fundamento en el artículo 338 de la Constitución Política, en los impuestos de período cuya causación es anual, como el ICA, las leyes, ordenanzas y acuerdos que regulen la materia no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia del respectivo acuerdo, criterio que se reitera en esta oportunidad<sup>45</sup>.

De acuerdo con las precisiones que anteceden, por el año gravable 2008, vigencia fiscal 2009, la norma que regía era el Acuerdo 83 de 1999, sobre causación bimestral del ICA y no el Acuerdo 17 de 2008, que fijó la causación anual del tributo. En consecuencia, la fiscalización y determinación del tributo por dicho período gravable debían adelantarse con fundamento en el primero de los acuerdos citados.

Por lo tanto, el Municipio violó el principio de irretroactividad tributaria, y, por ende, el debido proceso, pues aplicó retroactivamente el Acuerdo 17 de 2008 y, como consecuencia, pretendió un doble pago del impuesto de industria y comercio por el año gravable 2008, dado que la actora ya había pagado el impuesto por ese periodo gravable, como se precisó.

Las razones que anteceden son suficientes para confirmar el numeral primero de la parte resolutive de la sentencia apelada, que declaró la nulidad de los actos demandados.

Sin embargo, como lo dispuso en las sentencias de 6 de marzo<sup>46</sup> y de 12 de diciembre de 2014<sup>47</sup> la Sala modifica el restablecimiento del derecho y declara la firmeza de las declaraciones bimestrales presentadas por la demandante en el año gravable 2008 y sin valor la declaración anual correspondiente al mismo periodo gravable, pues al estar satisfecha la obligación sustancial del impuesto, tal declaración no pasa de ser «una formalidad sin mayor sentido, que en caso de prevalecer sobre la realidad en comentario, implica también la violación del artículo 228 de la Constitución Política, sobre la prevalencia del derecho sustancial sobre las formas»<sup>48</sup>.

---

<sup>45</sup> Entre otras, ver sentencias de 7 de octubre de 1994, exp. 5645, C.P. Guillermo Chahín Lizcano; de 10 de julio de 1998, exp. 8730, C.P. Delio Gómez Leyva; de 15 de marzo de 2002, exp. 12439, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; de 4 de febrero de 2010, exp. 17146, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; de 31 de marzo de 2011, exp. 18116, C.P. William Giraldo Giraldo; de 6 de marzo de 2014, exp. 19649, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 12 de diciembre de 2014, C.P. exp. 20361, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>46</sup> Exp 19649, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

<sup>47</sup> Exp. 20361, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

<sup>48</sup> Sentencia del 26 de noviembre de 2009, exp. 16860, C.P Héctor J. Romero Díaz, reiterada en sentencia de 6 de marzo de 2014, exp 19649



En consecuencia, de acuerdo con las sentencias ya citadas<sup>49</sup>, ordena al Municipio que devuelva a la demandante los \$32.000 que pagó por concepto de la declaración anual del impuesto de industria y comercio, correspondiente al año gravable 2008<sup>50</sup>, previas las compensaciones a que haya lugar, más los intereses del artículo 863 del Estatuto Tributario Nacional, norma aplicable al Municipio demandado, en virtud de lo dispuesto en el artículo 59 de la Ley 788 de 2002.

En suma, la Sala modifica el restablecimiento del derecho en los términos precisados y, en lo demás, confirma la sentencia apelada.

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,

## **F A L L A**

**MODIFÍCASE** el numeral segundo de la parte resolutive de la sentencia apelada, que queda así:

**SEGUNDO.** A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** sin valor la declaración anual del impuesto de industria y comercio correspondiente al año gravable 2008, presentada por la actora el 29 de mayo de 2009 y en firme las seis declaraciones bimestrales presentadas por la demandante por el mismo periodo gravable.

En consecuencia, **ORDÉNASE** la devolución, a la actora, de la suma de TREINTA Y DOS MIL PESOS M/CTE, (\$32.000), previas las compensaciones a que haya lugar, con los intereses del artículo 863 del Estatuto Tributario Nacional.

En lo demás, **CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

**Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.**

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA      HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**  
**Presidente**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ      CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

---

<sup>49</sup> Expedientes 19649 y 20361, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

<sup>50</sup> Folio 108 c.p.

