

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



CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá, D.C., veintinueve (29) de octubre de dos mil catorce (2014)

ACCIÓN:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE:	COMERCIALIZAR S.A. E.S.P.
DEMANDADA:	MUNICIPIO DE CALOTO
RADICADO:	190012331000-2005-01717-01 (19537)
DECISIÓN:	CONFIRMA LA SENTENCIA IMPUESTO ICA MAYO A DICIEMBRE DE 2003 Y ENERO A DICIEMBRE DE 2004

Conoce la Sala del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia proferida el 16 de febrero de 2012 por el Tribunal Administrativo del Cauca, mediante la cual se anuló la Resolución No. 018 del 26 de septiembre de 2005 y a título de restablecimiento del derecho: (i) se declaró la firmeza de las declaraciones privadas del impuesto de industria y comercio presentadas por COMERCIALIZAR S.A. E.S.P., correspondientes a los periodos de mayo a diciembre de 2003 y de enero a diciembre de 2004 y (ii) se ordenó al Municipio de Caloto abstenerse de cobrar los mayores valores y sanciones liquidadas en el acto administrativo anulado.

1. ANTECEDENTES

1.1 Hechos

Previo emplazamiento para declarar, la empresa de servicios públicos COMERCIALIZAR S.A. E.S.P. presentó las declaraciones mensuales del impuesto de industria y comercio, correspondientes a los periodos de mayo a diciembre de 2003 y de enero a diciembre de 2004.

El 28 de mayo de 2005, la Tesorería Municipal de Caloto expidió el Requerimiento Especial No. 05, mediante el cual propuso modificar las mencionadas declaraciones privadas del impuesto de industria y comercio. Adicionalmente, planteó (i) exigir los intereses moratorios sobre el saldo insoluto de pago, (ii) el cobro del impuesto complementario de avisos y tableros, (iii) la sanción por inexactitud, (iv) la sanción por reincidencia y (v) la sanción por no enviar información.

ACCIÓN:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE:	COMERCIALIZAR S.A. E.S.P.
DEMANDADA:	MUNICIPIO DE CALOTO
RADICADO:	190012331000-2005-01717-01 (19537)

El anterior requerimiento especial fue contestado el 1º de septiembre de 2005, es decir, dentro del término legal, si se tiene en cuenta que por comunicación fechada el 1º de junio de 2005, la Tesorería de Caloto le remitió al representante legal de COMERCIALIZAR S.A. E.S.P. el citado acto administrativo.

Mediante la Resolución No. 018 del 26 de septiembre de 2005, la Tesorería Municipal de Caloto decidió: (i) *“Ratificar en todas sus partes el Requerimiento Especial 05 de mayo 28 de 2005”* y (ii) *“Provéase en consecuencia la correspondiente liquidación oficial de revisión (...) Acumúlense la sanción de inexactitud y la de reincidencia (...) la sanción por no enviar información. (...) siendo el valor total a pagar a la Tesorería Municipal de Caloto la suma de **DOSCIENTOS SETENTA Y SIETE MILLONES OCHOCIENTOS VEINTITRES MIL CUARENTA Y CINCO PESOS (\$267.823.045)**”*.

1.2 Pretensiones

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la parte demandante solicitó que se declare lo siguiente:

“I. Que se declare nulo, por ser contrario a la Constitución y a la ley, el acto administrativo constituido por la Resolución No. 018 del 26 de septiembre de 2005, producido por la Tesorería Municipal de Caloto a cargo de COMERCIALIZAR S.A. E.S.P. por el impuesto de Industria y Comercio y por el complementario de Avisos y Tableros correspondientes a los periodos de mayo de diciembre de 2003 y de enero a diciembre de 2004.

II. Que como consecuencia de la nulidad de los actos administrativos atrás individualizados se restablezca en su derecho a COMERCIALIZAR S.A. E.S.P., declarando lo siguiente:

- a) Que se dejen en firme las declaraciones privadas de COMERCIALIZAR S.A. E.S.P. por el impuesto de Industria y Comercio – Caloto correspondientes a los periodos de mayo a diciembre de 2003 y de enero a diciembre de 2004.*
- b) Que COMERCIALIZAR S.A. E.S.P. no es responsable de las sanciones por no enviar información, por inexactitud y por reincidencia correspondientes todas a los periodos de mayo a diciembre de 2003 y de enero a diciembre de 2004.*
- c) Que se cancelen los registros contables que dejan a COMERCIALIZAR S.A. E.S.P. como deudora de mayor impuesto de industria y comercio, sanciones, intereses e*

ACCIÓN:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE:	COMERCIALIZAR S.A. E.S.P.
DEMANDADA:	MUNICIPIO DE CALOTO
RADICADO:	190012331000-2005-01717-01 (19537)

impuesto de avisos y tableros por los periodos de mayo a diciembre de 2003 y de enero a diciembre de 2004; y

- d) Que se cancele la radicación y se archive el expediente abierto en la Tesorería de Caloto a COMERCIALIZAR S.A. E.S.P. por los impuestos de Industria y Comercio y Avisos y Tableros, más sanciones todo por los periodos de mayo a diciembre de 2003 y de enero a diciembre de 2004”.*

1.3 Normas violadas y concepto de la violación

La parte demandante afirmó que con la actuación del municipio demandado se transgredieron los artículos 2, 4, 6, 29, 228 y 363 de la Constitución Política, 59 y 76 del Código Contencioso Administrativo, 1 de la Ley 97 de 1913, 33 y 37 de la Ley 14 de 1983, 89 numerales 1, 2 y 3 de la Ley 142 de 1994, 642, 647, 683, 711, 712, 716 y 745 del Estatuto Tributario y 229, 331, 376, 382 y 410 del Acuerdo 014 de 2001 – Estatuto Tributario Municipal.

El concepto de la violación lo desarrolló de la siguiente manera:

1.3.1 Violación del principio *non bis in ídem*

Mediante el acto administrativo demandado, el municipio le impuso a la sociedad las sanciones por no declarar, por extemporaneidad y por no informar, con fundamento en un mismo hecho.

1.3.2 Excepción de inconstitucionalidad - violación del artículo 33 de la Ley 14 de 1983

El acto administrativo demandado es ilegal porque se fundamenta en los artículos 89 y 94 del Acuerdo 014 de 2001, que en su orden establecen que el impuesto de industria y comercio (i) se liquidará sobre el valor total del ingreso bruto del **mes** inmediatamente anterior y (ii) se causa con una periodicidad **mensual** o por periodo inferior en el caso de iniciación o cese de actividades dentro del mes.

Es decir, se tiene en cuenta un periodo y una base gravable diferente a la prevista en el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, que señala que este impuesto se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del **año** inmediatamente anterior.

Por lo anterior, solicitó que se inaplique el citado acuerdo, máxime, si se tiene en cuenta que ya existe un antecedente jurisprudencial del Tribunal Administrativo del Cauca, que mediante

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

DEMANDANTE: COMERCIALIZAR S.A. E.S.P.

DEMANDADA: MUNICIPIO DE CALOTO

RADICADO: 190012331000-2005-01717-01 (19537)

sentencia del 23 de julio de 2002¹, declaró la nulidad de algunos apartes del artículo 2 del Acuerdo 25 de 1999 del Municipio de Caloto, por las razones expuestas con anterioridad.

1.3.3 Indebida adición de ingresos

La Administración se equivocó al incluir, en la liquidación oficial del impuesto en discusión, las sumas de dinero que la sociedad recaudó para terceros.

En el costo de facturación en el Departamento del Cauca, se advierte que el ingreso que obtiene la compañía por la ejecución de su objeto social (comercialización de energía eléctrica), es únicamente de \$0.25 por kilovatio vendido.

De manera que en el valor total que paga el usuario final se encuentran inmersas las partidas que corresponden al generador de energía, al costo por uso del STN, al distribuidor y al del mercado por mayorista, además de la contribución del artículo 89 de la Ley 142 de 1994, correspondiente al 20% del valor facturado a los usuarios de los estratos 5 y 6, tanto comerciales como industriales, con el propósito de subsidiar a los estratos 1, 2 y 3.

Gravar a cargo de la empresa los ingresos recibidos para terceros, desconoce la sentencia del Consejo de Estado del 25 de abril de 1997, sin número de radicado, que indicó que estos ingresos no deben formar parte de la base gravable del ICA, porque deben ser gravados en cabeza de su beneficiario.

1.3.4 Falta de jurisdicción

La pretensión del municipio demandado, de gravar los ingresos obtenidos en los municipios de Miranda y Puerto Tejada en el Departamento del Cauca, y Candelaria, Pradera, Cali, Palmira y Florida en el Departamento del Valle del Cauca, por los servicios prestados al Ingenio Central Castilla, es abiertamente ilegal e inconstitucional, por falta de competencia.

Si bien, este ingenio opera en el Municipio de Caloto, no se puede perder de vista que tiene varios pozos ubicados en inmuebles localizados en los municipios señalados, por lo tanto, son esos municipios los beneficiarios del tributo, en cumplimiento de lo previsto en la Ley 14 de 1983 y en el Decreto 3070 de 1983.

1.3.5 Improcedencia de la sanción por no enviar información

La sanción impuesta en la resolución demandada, por no enviar información, en cuantía de \$234.800.000, debe ser anulada porque no se configuran los requisitos previstos en el artículo 382 del Acuerdo 014 de 2001.

¹ Radicado No. 2001-1604-00.

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

DEMANDANTE: COMERCIALIZAR S.A. E.S.P.

DEMANDADA: MUNICIPIO DE CALOTO

RADICADO: 190012331000-2005-01717-01 (19537)

El único requerimiento de información proveniente de la Administración lo constituye el derecho de petición del 24 de marzo de 2004, que fue respondido el 20 de abril del mismo año.

A la sociedad nunca se le ha notificado algún requerimiento adicional de información, por los periodos fiscales en discusión, como tampoco se le pidió que complementara o aclarara la remitida.

El hecho de que el municipio demandado no comparta la forma como el contribuyente entrega la información requerida, no constituye conducta sancionable, legalmente prevista.

La actitud asumida por la parte demandada vulnera el derecho al debido proceso, porque no le ha permitido a la empresa controvertir cualquier eventual causal en la que hubiese podido incurrir, prevista en el artículo 382 del Acuerdo 014 de 2001.

Además, la cuantía de la sanción impuesta contraviene el espíritu de justicia que debe presidir las actuaciones de los funcionarios de la Administración.

1.3.6 El impuesto de avisos y tableros

El hecho generador del impuesto de industria y comercio, respecto de su complementario de avisos y tableros, es diferente, por lo tanto, no es acertado que el municipio demandado imponga este último, por el solo hecho de ser contribuyente del primero.

Durante los periodos en discusión, la compañía no expuso valla, aviso o similar en la jurisdicción del Municipio de Caloto, de manera que no se configuró el hecho generador del tributo.

El municipio no posee prueba que justifique la procedencia de la adición propuesta; en consecuencia, se debe aplicar el artículo 745 del Estatuto Tributario.

1.3.7 Improcedencia de la sanción por inexactitud

La sanción por inexactitud impuesta en el acto administrativo demandado, en cuantía de \$12.580.208, carece de fundamento legal, porque no se adecúa a ninguna de las conductas descritas como sancionables en el artículo 647 del Estatuto Tributario y en el artículo 376 del Acuerdo No. 0124 de 2001.

En este caso lo que se presenta es una errada interpretación de la información remitida por terceros.

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

DEMANDANTE: COMERCIALIZAR S.A. E.S.P.

DEMANDADA: MUNICIPIO DE CALOTO

RADICADO: 190012331000-2005-01717-01 (19537)

De igual manera, se evidencia una diferencia de criterio en cuanto a los elementos (ingresos brutos) que deben configurar la base para liquidar el ICA, lo que excluye la procedencia de la sanción impuesta.

1.3.8 Improcedencia de la sanción por reincidencia

La sanción por reincidencia, en cuantía de \$12.580.208, también carece de fundamento legal, en la medida en que no se cuenta con un acto administrativo en firme por la comisión de una infracción del mismo tipo (art. 640 E.T.).

En el acto demandado no se sustentó la procedencia de esta sanción; por lo tanto, está viciado de nulidad por falta de motivación.

1.3.9 Independencia de las liquidaciones

La resolución demandada vulnera el artículo 331 del Acuerdo 016 de 2001, que prevé que la liquidación de tributos de cada periodo gravable constituye una obligación individual e independiente a favor del Municipio de Caloto y a cargo del contribuyente.

En consecuencia, no es posible acumular en una sola liquidación oficial de revisión diferentes periodos gravables.

1.4 Contestación de la demanda

El municipio demandado no contestó la demanda².

1.5 Sentencia apelada

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda porque el Municipio de Caloto transgredió el artículo 33 de la Ley 14 de 1983 y su Decreto Reglamentario 3070 de 1983, al exigir al contribuyente la presentación de la declaración del impuesto de industria y comercio mensualmente, a pesar de que la norma autorizó un periodo anual.

Este requerimiento trajo consigo la variación de la base gravable del tributo, fijada por la norma superior, que debe corresponder a los ingresos brutos del año inmediatamente anterior y no del mes que se declara.

² Fl. 212 c.p. No. 2.

ACCIÓN:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE:	COMERCIALIZAR S.A. E.S.P.
DEMANDADA:	MUNICIPIO DE CALOTO
RADICADO:	190012331000-2005-01717-01 (19537)

Las sanciones impuestas en el acto acusado también son ilegales, porque se sustentan en la adición de ingresos y en el proceso de revisión oficial, que, por las razones expuestas anteriormente, resulta irregular.

1.6 El recurso de apelación

El Municipio de Caloto interpuso recurso de apelación y solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia y, en su lugar, se declare la firmeza del acto administrativo demandado.

1.6.1 Violación de la Ley 383 de 1997 –territorialidad y base gravable del impuesto de industria y comercio

El Tribunal violó el debido proceso del municipio demandado, porque en la sentencia desconoció la Ley 383 de 1997, norma de carácter especial respecto de la Ley 14 de 1983 y su decreto reglamentario, que prevé que el ICA en la prestación de los servicios públicos domiciliarios **se causa en el municipio donde se preste el servicio al usuario final sobre el promedio mensual facturado** (art. 51).

En relación con el régimen tributario de las empresas prestadoras de servicios públicos (art. 24 de la Ley 142 de 1994) y la aplicación del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, en estos casos, para efectos del ICA, transcribió apartes de la sentencia sin fecha, radicado No. 2003-00624-01 (17930) C. P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Concluyó que la actuación del municipio se encuentra ajustada a la ley.

1.6.2 Inexistencia de error en la adición de ingresos brutos

El ICA se debe liquidar sobre la totalidad de los ingresos brutos y no como lo hizo la empresa demandante.

La actuación demandada está acorde con lo dicho por la DIAN en el concepto No. 62106 del 17 de septiembre de 2004, según el cual, no constituye ingreso recibido por cuenta de terceros la parte de los pagos que una empresa comercializadora de energía eléctrica recauda de los usuarios y destina a sufragar la compra, distribución y transmisión de energía.

1.6.3 Legalidad e ineficacia de la prueba pericial decretada

El dictamen pericial rendido en este proceso desconoce tanto el citado concepto, como la sentencia señalada con anterioridad, al avalar los descuentos para terceros y hacerlos excluyentes de la base gravable del ICA.

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

DEMANDANTE: COMERCIALIZAR S.A. E.S.P.

DEMANDADA: MUNICIPIO DE CALOTO

RADICADO: 190012331000-2005-01717-01 (19537)

1.6.4 Aplicación del procedimiento previsto en el Estatuto Tributario

Por tratarse de una obligación tributaria declarada de manera inexacta, es procedente aplicar los artículos 702 a 712 del Estatuto Tributario.

Al revisar las declaraciones privadas, se observó la existencia de inexactitudes, lo que originó el proceso administrativo que comenzó con el requerimiento especial debidamente motivado y notificado al contribuyente, seguido de la liquidación oficial de revisión.

1.6.5 Sanción por no enviar información

Es procedente esta sanción al tenor del artículo 651 del Estatuto Tributario, porque la empresa demandante, al suministrar la información requerida por el Municipio de Caloto, faltó a la buena fe e incurrió en un presunto fraude procesal, al informar que los ingresos sobre los que está obligado a pagar son los netos, indicando que recibe ingresos para terceros, pero sin aportar la prueba que sustente dicha afirmación.

La omisión en la entrega de información sobre los ingresos brutos obtenidos por la empresa contribuyente, durante el periodo en discusión, condujo a que la administración cruzara la información obtenida de terceros, tal y como consta en el proceso.

1.6.6 Acumulación de las sanciones impuestas y de varios periodos

Conforme con el artículo 637 del Estatuto Tributario, las sanciones podrán imponerse en la respectiva liquidación oficial, tal y como ocurrió en este caso.

Además, el artículo 825 del mismo ordenamiento señala que cuando se estén adelantando varios procedimientos administrativos coactivos respecto de un mismo deudor, éstos podrán acumularse, entonces, es válido que un solo procedimiento se refiera a varios periodos gravables.

1.6.7 La sanción por inexactitud

La obligación tributaria se cumplió, pero de forma inexacta, por lo tanto, es procedente la sanción por inexactitud impuesta en el acto administrativo demandado.

1.7 Alegatos de conclusión

La parte demandante reiteró los argumentos expuestos en el escrito introductorio y solicitó que se tenga en cuenta que el municipio demandado no contestó la demanda, lo que constituye un indicio grave en su contra.

ACCIÓN:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE:	COMERCIALIZAR S.A. E.S.P.
DEMANDADA:	MUNICIPIO DE CALOTO
RADICADO:	190012331000-2005-01717-01 (19537)

La parte demandada insistió en los planteamientos expuestos en el recurso de apelación.

Agregó que la empresa demandante presentó en forma mensual las declaraciones privadas, lo que evidencia que se registró dentro del régimen común del ICA, pues consideró que no cumplía los requisitos establecidos en el artículo 499 del Estatuto Tributario para pertenecer al régimen simplificado.

Es su actuar la causa de la acción de revisión de la periodicidad mensual, que realizó la Administración en ejercicio del derecho de revisión.

En cuanto al impuesto de avisos y tableros, precisó que (i) éste es complementario del ICA, por lo tanto, no se sujeta a que la empresa tenga o no establecimiento de comercio en la jurisdicción del Municipio de Caloto y (ii) es diferente del de publicidad exterior visual.

Transcribió apartes de la sentencia del 16 de marzo de 2011, radicado No. 2007-00111-01 (17720), C. P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, en sustento de sus afirmaciones.

1.8 Concepto del Ministerio Público

El Procurador Delegado ante esta Corporación guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Conforme con el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, procede la Sala a estudiar las razones de inconformidad, advirtiendo que sobre las mismas ya se ha pronunciado la Sección en la providencia del 24 de octubre de 2013, radicado No. 2005-00779-01 (19540), C. P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

1. El periodo gravable del impuesto de industria y comercio para las empresas de servicios públicos domiciliarios – sector eléctrico.

1.1 La parte apelante afirmó que en la sentencia de primera instancia se desconoció lo previsto en la Ley 383 de 1997, norma de carácter especial en relación con la Ley 14 de 1983.

En concreto, discrepa de la afirmación, según la cual, en el acto administrativo demandado se modificó la base gravable del ICA, fijada por la ley, porque este tributo no es mensual.

1.2 El artículo 33 de la **Ley 14 de 1983**, se refiere a la base gravable del impuesto de industria y comercio en los siguientes términos:

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE: COMERCIALIZAR S.A. E.S.P.
DEMANDADA: MUNICIPIO DE CALOTO
RADICADO: 190012331000-2005-01717-01 (19537)

“ARTÍCULO 33. <Artículo incorporado en el Decreto 1333 de 1986 como Artículo 196>³ **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 provenientes 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. (Subraya y negrilla de la Sala).

Sobre la base gravable definida en este artículo se aplicará la tarifa que determinen los Concejos Municipales dentro de los siguientes límites:

- 1. Del dos al siete por mil (2-7X1.000) mensual para actividades industriales, y
- 2. Del dos al diez por mil (2-10X1.000) mensual para actividades comerciales y de servicios.

Los municipios que tengan adoptados como base del impuesto los ingresos brutos o ventas brutas podrán mantener las tarifas que en la fecha de la promulgación de esta Ley hayan establecido por encima de los límites consagrados en el presente artículo.

PARÁGRAFO 1o. <Parágrafo derogado por el Artículo 22 de la Ley 50 de 1984.>”

1.3 Por su parte, la **Ley 383 de 1997**⁴, señaló:

“Artículo 51. Para efectos del artículo 24-1 de la Ley 142 de 1994⁵, el impuesto de industria y comercio en la prestación de los servicios públicos domiciliarios se causa en el municipio en donde se preste el servicio al usuario final **sobre el valor promedio mensual facturado.**

En los casos que a continuación se indica, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

- 1. La generación de energía eléctrica continuara gravada de acuerdo con lo previsto en el artículo 7º de la Ley 56 de 1981.
- 2. En las actividades de transmisión y conexión de energía eléctrica, el impuesto se causa en el municipio en donde se encuentre ubicada la subestación y, en la de transporte de gas combustible, en puerta de ciudad.

En ambos casos, sobre los ingresos promedios obtenidos en dicho municipio.

³ **“ARTÍCULO 196.** **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 provenientes 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. (...)” (Se subraya y destaca).

⁴ Por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, y se dictan otras disposiciones.

⁵ **“Artículo 24.** Régimen Tributario. Todas las entidades prestadoras de servicios públicos están sujetas al régimen tributario nacional y de las entidades territoriales, pero se observarán estas reglas especiales: 24.1. Los departamentos y los municipios no podrán gravar a las empresas de servicios públicos con tasas, contribuciones o impuestos que sean aplicables a los demás contribuyentes que cumplan funciones industriales o comerciales”.

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE: COMERCIALIZAR S.A. E.S.P.
DEMANDADA: MUNICIPIO DE CALOTO
RADICADO: 190012331000-2005-01717-01 (19537)

3. En la compraventa de energía eléctrica realizada por empresas no generadoras y cuyos destinatarios no sean usuarios finales, el impuesto se causa en el municipio que corresponda al domicilio del vendedor, sobre el valor promedio mensual facturado.

Parágrafo 1º. En ningún caso los ingresos obtenidos por la prestación de los servicios públicos aquí mencionados, se gravaran más de una vez por la misma actividad.

Parágrafo 2º. Cuando el impuesto de industria y comercio causado por la prestación de los servicios públicos domiciliarios a que se refiere este artículo, se determine anualmente, se tomará el total de los ingresos mensuales promedio obtenidos en el año correspondiente. Para la determinación del impuesto por períodos inferiores a un año, se tomara el valor mensual promedio del respectivo periodo (Subrayado y negrilla de la Sala).

1.4 Respecto de la aplicación de las citadas normas, la Sala, en la sentencia del 6 de agosto de 2009⁶, consideró que “el artículo 7 de la Ley 56 de 1981 y el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, por regular de manera integral el impuesto de industria y comercio para el sector eléctrico se aplican de preferencia sobre la Ley 14 de 1983”.

1.5 Lo anterior no significa que el periodo gravable del impuesto de industria y comercio, previsto en el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, no se aplique para las empresas que prestan el servicio en el sector eléctrico.

Por lo tanto, tratándose de la prestación de servicios públicos domiciliarios, el impuesto de industria y comercio se liquidará sobre el valor promedio mensual facturado y, para tal efecto, se deberán tener en cuenta las reglas especiales previstas en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997.

1.6 Es evidente la errada interpretación que el municipio demandado ha hecho de las citadas normas, al razonar que el periodo gravable del ICA, en casos como el presente, es mensual, porque como se expuso en la sentencia del 24 de octubre de 2013⁷, “cuando se trata de empresas de servicios públicos domiciliarios, también debe liquidarse el impuesto sobre el valor promedio mensual del respectivo periodo, **que sigue siendo anual**” (Negrilla no es original).

Nótese que la causación del ICA es anual, solo que para las empresas de servicios públicos existe norma especial que determina la forma como se debe liquidar el tributo para dicho periodo.

1.7 Entonces, en el *sub-exámene*, el impuesto de industria y comercio no puede liquidarse sobre las sumas facturadas mensualmente, sino sobre el promedio de las sumas facturadas en el año inmediatamente anterior. Por lo tanto, “*siempre es necesario sumar el valor facturado de*

⁶ Radicado No. 2004-01596-01 (16181), C P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

DEMANDANTE: COMERCIALIZAR S.A. E.S.P.

DEMANDADA: MUNICIPIO DE CALOTO

RADICADO: 190012331000-2005-01717-01 (19537)

todo el año (o de la fracción de año si las actividades no abarcan el año completo) y dividir por los doce meses, para obtener dicho promedio, sobre el cual se liquida el impuesto de industria y comercio, que para los municipios es de causación anual”⁸.

1.8 Por otra parte, en relación con la sentencia de esta Corporación, citada por la parte apelante en sustento de su actuación⁹, en la que se dijo que: *“de acuerdo con la regulación propia de las empresas de servicios públicos, el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, para efectos del impuesto de industria y comercio, prevé unas reglas especiales para la causación, sujeto activo y base gravable de cada una de esas actividades¹⁴ y que para el caso de la prestación de los servicios públicos domiciliarios se causa (i) en donde se preste el servicio al usuario final y (ii) **sobre el valor promedio mensual facturado**”* (Se destaca), se advierte que, de ninguna manera este pronunciamiento avala la interpretación de la norma hecha por el Municipio de Caloto, porque al referirse al promedio mensual facturado, no se hizo alusión a que las empresas de servicios públicos deban liquidar el impuesto de industria y comercio de manera mensual o que la Ley 383 de 1997 haya derogado en este aspecto la Ley 14 de 1983.

1.9 En conclusión, el periodo del impuesto de industria y comercio para las empresas de servicios públicos domiciliarios es anual, lo que no obsta para que en la determinación del tributo se apliquen las reglas especiales previstas en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 que, se reitera, no modifican o alteran la anualidad del tributo.

En este orden de ideas, no le asiste razón a la parte apelante.

2 La liquidación oficial del impuesto

2.1 Tal y como se desprende de la Resolución No. 018 de 2005 (demandada), la Tesorería Municipal de Caloto liquidó mes por mes el ICA.

Esto evidencia que la errada interpretación del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 condujo a que en el acto administrativo demandado se asumiera que cada mes, vale decir, desde mayo a diciembre de 2003 y desde enero a diciembre de 2004, constituía un periodo gravable diferente e independiente, omitiendo que el periodo de este tributo es anual.

Lo anterior ocasionó que la liquidación oficial del impuesto de industria y comercio y del complementario de avisos y tableros se realizara sobre los ingresos correspondientes a cada uno de los meses de los años 2003 y 2004 señalados¹⁰, en clara contravía del periodo anual previsto en

⁷ Radicado No. 2005-00779-01 (19540), C. P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁸ *Ibídem*.

⁹ Radicado No. 2003-00624-01 (17930) C. P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁰ En el Requerimiento Especial 05 del 28 de mayo de 2005, se expuso que: **“7.- La Tesorería de Caloto, la presenta a COMERCIALIZAR S.A. E.S.P. la tabla que comprende los valores reportados por cada uno de los usuarios o clientes de Comercializar S.A. E.S.P, durante la vigencia de cada mes gravable y desde mayo de**

ACCIÓN:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE:	COMERCIALIZAR S.A. E.S.P.
DEMANDADA:	MUNICIPIO DE CALOTO
RADICADO:	190012331000-2005-01717-01 (19537)

el artículo 33 de Ley 14 de 1983, que, como se estudió en el acápite anterior, no ha sido derogado o modificado en este aspecto.

2.2 Este proceder, no solo desconoció el periodo anual del tributo, sino que omitió el procedimiento especial señalado en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, aplicable al caso concreto, habida consideración de que el valor promedio mensual facturado se debió determinar para el año 2003, por tratarse de un periodo inferior a un año (mayo a diciembre), sobre el valor mensual promedio del respectivo periodo, y para el año 2004 (enero a diciembre) sobre el total de los ingresos mensuales promedio obtenidos en el año correspondiente.

2.3 Se insiste, independientemente de los métodos de recaudación que se dispongan por parte de los municipios, es incuestionable que el periodo de causación del impuesto de industria y comercio es anual; en consecuencia, para la liquidación del impuesto se debió tomar el valor promedio mensual facturado, en el entendido de que el periodo es anual, y no los ingresos del mes o bimestre respectivo, como lo hizo en este caso el municipio demandado.

2.4 Por lo expuesto, es claro que la liquidación del impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros, por los periodos en discusión, desconoció las normas en las que debía fundarse.

2.5 Finalmente, respecto del argumento del municipio apelante, expuesto en los alegatos de conclusión presentados en segunda instancia, según el cual, fue el propio contribuyente quien se acogió al régimen común y por esta razón presentó las declaraciones privadas de ICA de forma mensual¹¹, advierte la Sala que esta afirmación se contradice con lo probado en el expediente, si se tiene en cuenta: (i) que en la respuesta al requerimiento especial la representante legal de la empresa COMERCIALIZAR S.A. E.S.P afirmó que *“Mi representada fue emplazada por el Municipio de Caloto para que presentara las declaraciones del impuesto de industria y comercio correspondiente a los meses de mayo a diciembre de 2003 y de enero a diciembre de 2004”*¹² y (ii) que este hecho fue reconocido como cierto por el Municipio de Caloto en la Resolución No. 018 de 2005 (demandada), al exponer que **“EN CUANTO A LOS HECHOS ENUNCIADOS POR COMERCIALIZAR S.A. E.S.P.”: “Al hecho 1.1 Es cierto”**.

2.6 En conclusión, el municipio demandado, en la liquidación oficial del tributo, obvió que el periodo del impuesto de industria y comercio es anual, y que su determinación, en el caso concreto, debió obedecer las reglas especiales previstas en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997; por lo tanto, está comprobada la ilegalidad del acto administrativo demandado.

3 El Acuerdo 014 de 2001

2003 hasta diciembre de 2004 y los demás elementos que la componen tal como están expresados y acorde al E.T.” (fl. 11 c.p. No. 1) (Se subraya y destaca).

¹¹ Fl. 336 c.p. No.2.

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

DEMANDANTE: COMERCIALIZAR S.A. E.S.P.

DEMANDADA: MUNICIPIO DE CALOTO

RADICADO: 190012331000-2005-01717-01 (19537)

3.1 Como se expuso en la sentencia del 24 de octubre de 2013 de esta Sala, se constató que el Tribunal Administrativo del Cauca, mediante la sentencia del 29 de septiembre de 2011, radicado No. 190012300000-2009-00275-00, decretó, entre otras normas, la nulidad de las expresiones **“mes inmediatamente anterior”** y **“mensual”** contenidas en los artículo 89¹³ y 94¹⁴, del Acuerdo 014 de 2001 expedido por el Concejo Municipal de Caloto, que en su orden se referían a la base y periodo gravable del ICA.

3.2 Comoquiera que esa providencia no fue apelada, quedó en firme; en consecuencia, en el *sub-exámine*, se debe tener en consideración que la declaratoria de nulidad parcial de los artículos artículo 89 y 94 del Acuerdo 014 de 2001 produjo efectos inmediatos sobre las situaciones jurídicas no consolidadas, es decir, sobre aquellas que se debatían ante las autoridades administrativas o ante esta jurisdicción, como ocurrió con el presente caso.

3.3 En este asunto está comprobado que el municipio demandado, al modificar el periodo de causación del impuesto de industria y comercio, en los términos previstos en el Acuerdo 014 de 2001¹⁵, contrarió normas de rango superior sobre el tema, por lo tanto, se concluye que el acto administrativo demandado, que también está fundamentado en dicha norma, está viciado de nulidad, tal y como lo declaró el *a quo*, lo que trae consigo la firmeza de las declaraciones privadas presentadas por COMERCIALIZAR S.A. E.S.P., por el periodo en discusión, porque así se solicitó en la demanda.

En este orden de ideas, lo procedente es confirmar la sentencia apelada, sin que sea necesario analizar los demás argumentos expuestos en el recurso de apelación.

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

FALLA

¹² Cfr. el hecho 1.1 de la respuesta al Requerimiento Especial No. 05 del 28 de mayo de 2005 (Fl. 33 c.p. No. 1).

¹³ “**ARTÍCULO 89. BASE GRAVABLE.**
El impuesto de industria y comercio se liquidará sobre el total de ingresos brutos del mes inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional, deduciendo las actividades no sujetas, las exentas, las devoluciones, las ventas de activos fijos y las exportaciones.
PARÁGRAFO PRIMERO: *Hacen parte de la base gravable de las actividades industriales, comercial y de servicio, los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones, ventas, honorarios, pago por servicios prestados y en general, todos aquellos que no estén expresamente excluidos en este artículo.*
PARÁGRAFO SEGUNDO: *Se entienden percibidos en el Municipio de Caloto como ingresos originados en la actividad industrial, los generados en la venta de bienes producidos en el mismo, sin consideración a su lugar de destino o la modalidad que se adopte para su comercialización”.*

¹⁴ “**ARTÍCULO 94.- PERIODO GRAVABLE.**
El impuesto de industria y comercio se causa con una periodicidad mensual o por un período inferior en los casos de iniciación o cese de actividades dentro del mes. Los períodos mensuales son: enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre”.

¹⁵ En el Requerimiento Especial No. 05 del 28 de mayo de 2005, el Tesorero del Municipio de Caloto fundamentó su actuación, entre otras, en la “(...) Ley 14 de 1983 artículo 32 y s.s., artículo 51 Ley 383 de 1997, (...) Acuerdo Municipal 014/2001”. (Cfr. la primera página de este acto administrativo) (Fl. 8 c.p. No. 1).

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE: COMERCIALIZAR S.A. E.S.P.
DEMANDADA: MUNICIPIO DE CALOTO
RADICADO: 190012331000-2005-01717-01 (19537)

CONFÍRMASE la sentencia del 16 de febrero de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo del Cauca.

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

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Salvo voto

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE: COMERCIALIZAR S.A. E.S.P.
DEMANDADA: MUNICIPIO DE CALOTO
RADICADO: 190012331000-2005-01717-01 (19537)
