



**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO
PIZA RODRÍGUEZ**

**Bogotá D.C., ocho (8) de noviembre de dos
mil diecisiete (2017)**

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicado: 76001-23-31-000-2012-00198-01 (20831)
Demandante: COMPAÑÍA COLOMBIANA DE EMPAQUES S.A. – BATES
S.A.
Demandado: MUNICIPIO DE PALMIRA
Tema: Impuesto de Industria y Comercio

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el apoderado del municipio de Palmira [parte demandada] contra la sentencia del 26 de abril de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que dispuso:

1. DECLÁRESE la nulidad de la Resolución No. 1150-22-9-824 del 20 de septiembre de 2010, por medio de la cual se profiere Liquidación Oficial de Revisión contra la Compañía Colombiana de Empaques de Colombia S.A. por la vigencia fiscal de 2009 y la nulidad de la Resolución No. 1150-22-9-526 del 17 de septiembre de 2011 por medio de la cual se resuelve un recurso de reconsideración, todas ellas proferidas por la Administración Tributaria del municipio de Palmira.

2. DECLÁRESE en firme la Declaración privada del impuesto de Industria y Comercio de fecha 29 de mayo de 2009 presentada por la Compañía Colombiana de Empaques de Colombia S.A. ante el municipio de Palmira, por el año gravable 2008, vigencia fiscal 2009.

3. *NIÉGANSE las demás pretensiones de la demanda*¹.

I. ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Previo requerimiento especial y su ampliación, el municipio de Palmira expidió la Resolución 1550-22-9-824 del 20 de septiembre de 2010, mediante la cual modificó la declaración del impuesto de industria y comercio del año gravable 2008, presentada por la demandante el 29 de mayo de 2009. Esta resolución fue confirmada por medio de la Resolución 1550-22-9-824 del 20 de septiembre de 2010, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la demandante.

II. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

En ejercicio del contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad Bates S.A. formuló, textualmente, las siguientes pretensiones:

I. DECLARAR LA NULIDAD de los siguientes Actos Administrativos:

- *Resolución N° 1550-22-9-824 del 20 de septiembre de 2010, por medio de la cual se profiere Liquidación Oficial de Revisión sobre la declaración del impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros, por la vigencia fiscal 2009.*
- *Resolución N° 1150-22-9-526 del 17 de septiembre de 2011, por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración y se confirma en todas sus partes la Resolución N° 1550-22-9-824 del 20 de septiembre de 2010.*

2. Como consecuencia de la anterior declaratoria, RESTABLECER EN SU DERECHO a COMPAÑÍA COLOMBIANA DE EMPAQUES BATES S.A., NIT. 860.002.537-2, disponiendo que:

- *Mi representada no está obligada al pago por segunda vez del impuesto de industria y comercio y el complementario de avisos y tableros del año gravable 2008, como lo sugiere el Requerimiento Especial N° 030 del 19 de noviembre de 2009, y lo impone la Resolución No 1550-22-9-824 por medio de la cual se profiere Liquidación Oficial de Revisión, confirmada con ocasión de la Resolución N° 1150-22-9-526 del 17 de septiembre*

¹ Folio 617.

de 2011, por medio de la cual se resuelve el Recurso de Reconsideración.

- *Se actualice de inmediato el estado de cuenta corriente de COMPAÑÍA COLOMBIANA DE EMPAQUES BATES S.A. 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 presente demanda².

2.1.1. Normas violadas

La sociedad demandante citó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 20 y 29 de la Constitución Política.
- Artículos 58 y 84 del Decreto Ley 01 de 1984.
- Artículos 705, 710, 714, 730, 731 y 779 del Estatuto Tributario Nacional.
- Artículos 293, 294, 296, 300 y 354 del Acuerdo 017 de 2008, proferido por el Concejo Municipal de Palmira.

2.1.2. Concepto de la violación

a. Falta de competencia temporal en la expedición de la liquidación oficial de revisión

La sociedad actora dijo que el artículo 294 del Acuerdo 17 de 2008 prevé que el requerimiento especial puede ampliarse por una sola vez, dentro de los tres meses siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para responder el requerimiento especial. Que, por consiguiente, la ampliación del requerimiento especial no tiene efectos jurídicos si se formula por fuera de dicho término.

Explicó que el artículo 296 del Acuerdo 17 de 2008 estableció que la liquidación oficial de revisión debe notificarse dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para responder el requerimiento especial o su ampliación. Que la práctica oficiosa de la inspección tributaria suspende el término hasta por tres (3) meses,

² Folios 505 y 506.

contados a partir de la notificación del auto que ordene la práctica de la diligencia.

Advirtió que, según el artículo 300 del Acuerdo 17 de 2008, las declaraciones tributarias quedan en firme si no se ha notificado el requerimiento especial dentro de los dos (2) años siguientes al vencimiento del término para declarar.

Alegó que la Resolución 1550-22-9-824 del 20 de septiembre de 2010, que liquidó oficialmente el impuesto, es extemporánea, pues fue notificada después de los seis (6) meses siguientes al vencimiento del término para responder el requerimiento especial. Que, en efecto: **(i)** el 14 de diciembre de 2009 fue notificado el Requerimiento Especial 030 del 19 de noviembre de 2009; **(ii)** el plazo para responder el requerimiento especial feneció el 14 de marzo de 2010; **(iii)** el plazo para ampliar el requerimiento especial venció el 14 de junio de 2010 y, **(iv)** la ampliación del requerimiento especial fue notificada el 21 de junio de 2010, esto es, con siete (7) días de extemporaneidad.

Adujo que es evidente que la ampliación del requerimiento especial no surtió efectos jurídicos, puesto que fue extemporánea. Que, por consiguiente, el término para notificar la liquidación oficial de revisión debe contarse desde el vencimiento del término para responder el requerimiento especial, esto es, desde el 14 de marzo de 2010. Que, siendo así, el término para notificar la liquidación oficial de revisión venció el 14 de septiembre de 2010, pero fue notificada, extemporáneamente, el 23 de septiembre de 2010.

Explicó que la Resolución 1550-22-9-824 del 20 de septiembre de 2010 es nula, pues, según el artículo 354 de Acuerdo 17 de 2008, los actos de liquidación de impuestos son nulos cuando no se notifican en el término legalmente previsto.

b. Expedición irregular de los actos demandados

La parte actora adujo que, según el artículo 237 de la Ley 1437 de 2011, los funcionarios públicos no pueden aplicar normas suspendidas o anuladas. Que, sin embargo, los actos cuestionados están fundamentados en el artículo 42 del Acuerdo 017 de 2008, que fue suspendido por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, mediante providencia del 12 de junio de 2009, notificada por estado fijado el 2 de septiembre del mismo año.

Indicó que el Acuerdo 83 de 1999 preveía que el impuesto de industria y comercio se liquidaba y pagaba bimestralmente. Y que luego, el artículo 42 del Acuerdo 017 de 2008 cambió la periodicidad a anual.

Señaló que, con base en los artículos 42 y 49 del Acuerdo 017 de 2008, el municipio de Palmira *«concluye que la vigencia del impuesto de industria y comercio es corrida, de forma tal, que para el año gravable 2009 los contribuyentes al cancelar el impuesto, deben entender que cuando se habla de año gravable es el año que sirve de base para liquidar el tributo y la vigencia fiscal [en este caso el año 2009] es el año que se está pagando. En otras palabras, el contribuyente paga el año 2009 en el año 2009, pero tomando como base gravable los ingresos del año 2008»*³. Que, sin embargo, ninguna de esas normas señala que el impuesto de industria y comercio se liquida de manera "corrida".

Dijo que el municipio de Palmira desconoció que el impuesto de industria y comercio del año 2008 fue declarado y pagado de conformidad con las declaraciones bimestrales presentadas durante ese año. Que, en concreto, presentó las siguientes declaraciones:

BIMESTRE	FORMULARIO	FECHA PRESENTACIÓN	VALOR
Enero - febrero	564067	3 de marzo de 2008	\$49.747.000
Marzo - abril	564066	14 de mayo de 2008	\$47.961.000
Mayo - junio	570252	11 de julio de 2008	\$45.743.000
Julio - agosto	576559	11 de septiembre de 2008	\$50.061.000
Septiembre - octubre	- 564065	13 de noviembre de 2008	\$57.514.000
Noviembre - diciembre	- 560999	14 de enero de 2009	\$53.903.000

Adujo que los actos cuestionados son contrarios al artículo 32 de la Ley 14 de 1983, que establece que el impuesto de industria y comercio es de vigencia vencida. Que el municipio de Palmira no adoptó un régimen de transición para aplicar el Acuerdo 17 de 2008, especialmente, no creó un formulario que permitiera descontar los impuestos pagados en el año 2008. Que *«esta es la explicación del porque la declaración se liquida como se presentó en el caso discutido, pues es evidente que al no modificarse los formularios por parte de la Administración Municipal, el municipio induce a error al contribuyente al no darle los medios técnicos y*

³ Folio 525.

legales para descontar los valores sobre los cuales ya había tributado y pagado»⁴.

Sostuvo que la única forma de descontar el impuesto de industria y comercio pagado en el año 2008, en la declaración del 2009, era registrar el valor en el renglón de exoneraciones. De tal forma que, agregó, la actuación del municipio de Palmira desconoció el principio que prohíbe la doble tributación, pues hace que la sociedad actora pague dos veces el impuesto de industria y comercio del año gravable 2008.

c. Improcedencia de la sanción por inexactitud

La sociedad actora dijo que la sanción por inexactitud es improcedente, pues lo cierto es que declaró y pagó el impuesto de industria y comercio del año gravable 2009.

Dijo que existe una evidente diferencia de criterios frente a la aplicación del Acuerdo 17 de 2008, puesto que el marco jurídico creado por el municipio de Palmira es confuso y desconoce el principio que prohíbe la doble tributación.

Advirtió que el municipio de Palmira no demostró que la sociedad incurrió en error.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El municipio de Palmira se opuso a las pretensiones de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho y se pronunció frente a los cargos de la demanda en los siguientes términos:

a. Presunta nulidad por falta de competencia temporal

Aclaró que los actos acusados fueron expedidos en razón a la inexactitud del contribuyente en la declaración del impuesto de industria y comercio para la vigencia 2009.

Dijo que la declaración del impuesto, presentada el 29 de mayo de 2009, no está en firme, pues fue cuestionada mediante los siguientes actos: **(i)** Requerimiento Especial 030 del 19 de noviembre de 2009; **(ii)** Resolución de ampliación del requerimiento especial del 16 de junio de 2010 y, **(iii)** Liquidación Oficial de Revisión 1550-22-9-824 del 20 de septiembre de 2010.

⁴ Folio 527.

Adujo que la liquidación oficial de revisión no fue extemporánea, pues se notificó dentro de los dos años siguientes al vencimiento del término para declarar, esto es, el 23 de septiembre de 2010. Así, añadió, el término de firmeza fenecía el 29 de mayo de 2011.

Dijo que la ampliación del requerimiento especial sí tiene efectos jurídicos, *«ya que la norma municipal que establece la "ampliación del requerimiento especial" no contiene consecuencia jurídica por extemporaneidad»*⁵. Que la falta de competencia temporal se configuraría si el requerimiento especial no hubiera sido notificado en los dos años siguientes al vencimiento del término para declarar, lo cual no ocurrió en el caso.

b. Expedición irregular de los actos demandados

El municipio de Palmira explicó que los actos cuestionados no están sustentados en normas con efectos suspendidos provisionalmente, sino en el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, que prevé que el impuesto de industria y comercio debe liquidarse sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior. Agregó que *«hay una aplicación legal, que en nada manifiesta el cobro de un periodo ya pagado, ya que la vigencia fiscal corresponde al año 2009, pero para efectos de su liquidación se tiene en cuenta el año inmediatamente anterior, es decir el año 2008»*⁶.

Informó que el Consejo de Estado anuló la expresión *«bimestre inmediatamente anterior»*, contenida en el artículo 23 del Acuerdo 83 de 1999, por, justamente, contrariar el artículo 33 de la Ley 14 de 1983. Que, además, el Consejo de Estado suspendió provisionalmente los efectos de los artículos 42 y 49 del Acuerdo 017 de 2008, *«pero en ningún momento han sido aplicados por la administración municipal de Palmira, ya que las actuaciones que dieron lugar, fueron adoptadas por la incongruencia de valores en el reglón 24 "exoneraciones" del formato de la declaración»*⁷.

Aseguró que los actos cuestionados tienen sustento en el artículo 50 del Acuerdo 17 de 2008, que incorporó el contenido del artículo 33 de la Ley 14 de 1983. Que, de hecho, la Resolución 1150-22-9-526 del 17 de

⁵ Folio 576.

⁶ Folio 577.

⁷ *Ibídem*.

septiembre de 2011 indicó que el artículo 42 no fue tenido en cuenta en la actuación administrativa.

Manifestó que el Acuerdo 17 de 2008 conllevó un cambio importante en la liquidación y recaudo del impuesto de industria y comercio en el municipio de Palmira, pues estipuló que ese impuesto debe pagarse anualmente, con base en el ingreso bruto mensual promedio del año inmediatamente anterior. Que «*[C]on ello, el contribuyente pagó bimestralmente en el año 2008 el impuesto de industria y comercio, pero con el cambio que anualizó el pago para el año 2009, se toma, para efectos de la liquidación el año 2008, pero la vigencia fiscal es la correspondiente al año 2009*»⁸.

Adujo que el Consejo de Estado, en la sentencia del 23 de febrero de 2011⁹, reconoció que el impuesto de industria y comercio es de periodo corrido y no de vigencia expirada, como es el caso del impuesto de renta y complementarios.

Alegó que los actos cuestionados están debidamente sustentados en las pruebas recaudadas en la diligencia de inspección tributaria realizada los días 6 y 27 de abril de 2010. Que las pruebas recaudadas evidenciaron que no era procedente la exoneración reclamada por la parte demandada.

c. Improcedencia de la sanción por inexactitud

Agregó que la sanción por inexactitud es procedente, por cuanto la parte actora desconoció los postulados de la Ley 14 de 1983 y del Acuerdo 17 de 2008 al liquidar el impuesto de industria y comercio del año 2009.

2.3. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, mediante la sentencia del 26 de abril de 2013, declaró la nulidad de los actos cuestionados y, a título de restablecimiento del derecho, declaró la firmeza de la declaración privada del impuesto de industria y comercio del año gravable 2008, presentada el 29 de mayo de 2009. A continuación, la Sala resume las consideraciones de esa providencia.

Dijo que el requerimiento especial fue expedido el 19 de noviembre de 2009 y notificado el 11 de diciembre del mismo año. Que, por

⁸ Folio 578.

⁹ Expediente 76001-23-31-000-2500-02192-01 (17139).

consiguiente, la sociedad actora tenía hasta el 11 de marzo de 2010 para responder el requerimiento especial, esto es, una vez vencido el término de tres meses, de conformidad con el artículo 293 del Acuerdo 17 de 2008.

Explicó que el municipio de Palmira tenía hasta el 11 de junio de 2010 para notificar la ampliación del requerimiento especial, esto es, dentro de los tres meses previstos en el artículo 294 del Acuerdo 17 de 2008. Que, sin embargo, la ampliación del requerimiento especial fue notificada el 16 de junio de 2010, de manera extemporánea. Que si bien es cierto que el municipio realizó una inspección tributaria, también lo es que ese hecho no suspende el término para notificar la ampliación del requerimiento especial, según lo prevé el artículo 292 del Estatuto Tributario municipal.

Señaló que ante la extemporaneidad en la ampliación del requerimiento especial, la entidad demandada tenía hasta el 11 de junio de 2010 para notificar la liquidación oficial de revisión, esto es, dentro de los seis (6) meses siguientes al vencimiento del término para responder el requerimiento especial. Que, no obstante, la liquidación oficial de revisión fue notificada, extemporáneamente, el 23 de septiembre de 2010.

Advirtió que en la sentencia del 24 de mayo de 2012¹⁰, la Sección Cuarta del Consejo de Estado dijo que los términos procesales son de obligatorio cumplimiento, pues están previstos en normas de orden público y constituyen una garantía a favor del administrado.

Agregó que no era procedente acceder a la solicitud de actualización del estado de cuenta, puesto que la solicitud debió formularse ante el municipio de Palmira, que es la entidad que administra ese estado de cuenta.

2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN

El municipio de Palmira apeló la sentencia del Tribunal. En ese sentido, alegó lo siguiente:

¹⁰ Expediente 76001-23-31-000-2006-03365-01 (18204).

Que el auto que decretó la inspección tributaria suspendió el término para notificar el requerimiento especial y la ampliación del requerimiento especial, *«al tratarse de actos jurídicos de idénticas características y finalidades»*¹¹. Que el Tribunal debió interpretar las normas procesales en conjunto y concluir que la suspensión de términos afecta todo el trámite de la liquidación oficial, esto es, suspende los términos por tres (3) meses para efectos de dictar y notificar el requerimiento especial, la ampliación del requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión.

Que el *a quo* no tuvo en cuenta que la inspección tributaria también suspendió el término para notificar la liquidación oficial de revisión, de conformidad con el artículo 710 del Estatuto Tributario Nacional. Que *«[P]or lo tanto, la Liquidación Oficial de Revisión del caso que nos ocupa, fue emitida dentro del término legal, con basamento a la suspensión de términos que se predica de la inspección tributaria efectuada y con estricta observancia al principio de legalidad que rige las actuaciones de la administración pública»*¹².

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Las partes no presentaron alegatos de conclusión.

2.6. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público pidió que la sentencia apelada fuera confirmada, pero por razones diferentes a las expuestas en el fallo apelado.

Respecto de los plazos para formular la liquidación oficial, precisó que asiste razón a la parte demandada cuando señala que el auto que ordenó la inspección tributaria suspendió el término para expedir y notificar la liquidación oficial de revisión. Que, no obstante, no ocurre lo mismo frente al requerimiento especial, puesto que no existe norma que señale que ese auto suspende el término para expedir y notificar el requerimiento especial.

¹¹ Folio 619.

¹² Folio 620.

Que el requerimiento especial fue notificado el 11 de diciembre de 2009 y la demandante tenía hasta el 11 de marzo de 2010 (tres meses) para responderlo. Que, a partir de ese momento, el municipio de Palmira tenía seis (6) meses para notificar la liquidación oficial de revisión, pero que ese término se suspendió con ocasión de la notificación del auto de inspección tributaria

Que la notificación de la liquidación oficial de revisión fue oportuna, porque se realizó el 23 de septiembre de 2010, esto es, antes de los seis (6) meses siguientes al vencimiento del término para responder el requerimiento especial.

En cuanto a la cuestión de fondo, conceptuó que debía tenerse en cuenta la posición fijada por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en la sentencia del 6 de marzo de 2014¹³, que consideró que el Acuerdo 017 de 2008 no podía utilizarse para efecto de determinar la base gravable del impuesto de industria y comercio del año gravable 2008, pues, de conformidad con el artículo 338 de la Constitución Política, solo tenía efectos a partir del año gravable 2009, por regular un impuesto de periodo.

Que no existe duda de que la parte actora pagó el impuesto de industria y comercio del año gravable 2008, según lo demuestran las declaraciones bimestrales presentadas como prueba. Que, por consiguiente, el municipio de Palmira no podía exigir que la demandante pagara nuevamente el impuesto de industria y comercio por el año gravable 2008.

Que el periodo gravable es aquel que sirve de base para cuantificar el tributo y la vigencia fiscal es el periodo en el que deben cumplirse las obligaciones sustanciales y formales. Que era evidente que el municipio de Palmira confundió esos conceptos, pues pretendió que la demandante pagara el impuesto de industria y comercio del año 2009 con base en los ingresos obtenidos en 2008.

III. CONSIDERACIONES

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el municipio de Palmira contra la sentencia del 26 de abril de 2013, que declaró la nulidad de los actos que determinaron el impuesto de industria y comercio de la sociedad Bates S.A. por el año gravable 2008.

¹³ Expediente 19649.

3.1. Planteamiento del problema jurídico

Corresponde a la Sala decidir si son nulos los actos administrativos mediante los que el municipio de Palmira modificó la declaración del impuesto de industria y comercio del año gravable 2008, vigencia fiscal 2009, presentada por la sociedad Bates S.A.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por el municipio de Palmira, la Sala decidirá si se configuró la causal de nulidad por falta de competencia temporal, por haberse proferido la liquidación oficial de revisión, presuntamente, de manera extemporánea.

3.2. De si se configuró la causal de nulidad por falta de competencia temporal

3.2.1. Marco legal

El artículo 300 del Acuerdo 017 del 25 de noviembre de 2008 (que modificó el Acuerdo 083 de 1999 -Estatuto Tributario del municipio de Palmira-¹⁴), establece que las declaraciones tributarias adquieren firmeza si dentro de los dos (2) años siguientes al vencimiento del plazo para declarar o de la fecha en que se presentó extemporáneamente, no se ha notificado requerimiento especial al contribuyente o agente retenedor¹⁵.

El artículo 291 del Acuerdo 017 de 2008¹⁶ preceptúa que la Administración deberá notificar el **requerimiento especial** *"a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar"*, en los eventos en que la declaración tributaria, que

¹⁴ Vigente para la fecha de expedición de los actos administrativos demandados. Folio 468 del expediente.

¹⁵ Artículo 300. "Firmeza de la Liquidación Privada. Las declaraciones tributarias quedarán en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos (2) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. La declaración tributaria que presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, quedará en firme si dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación no se ha notificado requerimiento especial. También quedará en firme la declaración tributaria, si vencido el término para practicar la liquidación de revisión, esta no se notificó."

¹⁶ "ARTICULO 291. TERMINO PARA NOTIFICAR EL REQUERIMIENTO. El requerimiento especial, deberá notificarse a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos (2) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. Cuando la declaración tributaria presente un saldo a favor del contribuyente, responsable o agente retenedor, el requerimiento deberá notificarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva." Folio 465.

pretende modificar, haya sido presentada en las fechas fijadas para cumplir dicha obligación. Y según el artículo 294 ibídem, puede ampliar el requerimiento especial, por una sola vez, dentro de los tres (3) meses siguientes al vencimiento del plazo para responder el requerimiento especial.

El mismo ordenamiento, en el artículo 292¹⁷, establece que el término para notificar el requerimiento especial se suspenderá *"cuando se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decrete"*.

Sobre el particular, la Sala ha señalado¹⁸ que el término para notificar el requerimiento especial se suspende *"a partir de la fecha de la notificación del auto que la decrete"* por un lapso fijo de 3 meses, no prorrogable pero tampoco sujeto a disminución.

Por otra parte, la inspección tributaria está definida en el artículo 336 del Acuerdo 017 de 2008¹⁹ como el medio de prueba que permite a la

¹⁷ "ARTICULO 292. SUSPENSIÓN DEL TÉRMINO. El término para notificar el requerimiento especial se suspenderá:

- a) Cuando se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres (3) meses contados a partir de la notificación del auto que la decrete.
- b) Cuando se practique inspección tributaria a solicitud del contribuyente, responsable o agente retenedor, mientras dure la inspección.
- c) También se suspenderá el término para la notificación del requerimiento especial, durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir." Folio 466

¹⁸ Sentencia del 26 de marzo de 2009, expediente 16727, Consejera ponente Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁹ "ARTICULO 336. INSPECCIÓN TRIBUTARIA. La Administración Tributaria podrá ordenar la práctica de inspección tributaria, para verificar la exactitud de las declaraciones, para establecer la existencia de hechos gravables declarados o no, y para verificar el cumplimiento de las obligaciones formales.

Se entiende por inspección tributaria, un medio de prueba en virtud del cual se realiza la constatación directa de los hechos que interesan a un proceso adelantado por la Administración Tributaria, para verificar su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar, en la cual pueden decretarse todos los medios de prueba autorizados por la legislación tributaria y otros ordenamientos legales, previa la observancia de las ritualidades que les sean propias.

La inspección tributaria se decretará mediante auto que se notificará por correo o personalmente, debiéndose en él indicar los hechos materia de la prueba y los funcionarios comisionados para practicarla.

La inspección tributaria se iniciará una vez notificado el auto que la ordene. De ella se levantará un acta que contenga todos los hechos, pruebas y fundamentos en que se sustenta y la fecha de cierre de investigación debiendo ser suscrita por los funcionarios que la adelantaron.

Cuando de la práctica de la inspección tributaria se derive una actuación administrativa, el acta respectiva constituirá parte de la misma."

Administración verificar la exactitud de las declaraciones y el cumplimiento de las obligaciones formales.

La norma también dispone que la inspección tributaria debe decretarse mediante auto en el que se indiquen los hechos materia de la prueba y los funcionarios comisionados para adelantarla y que la providencia que la ordena debe notificarse al interesado por correo o personalmente.

De otra parte, los artículos 293 y 294 del Acuerdo 017 de 2008 disponen, respectivamente, que el contribuyente tiene tres (3) meses para responder el requerimiento especial, contados a partir de la fecha de su notificación²⁰, y el de un mes para responder la ampliación, contado a partir de la misma fecha.²¹

Contestado el requerimiento especial o su ampliación, conforme con el artículo 296²² del Acuerdo 017 de 2008, la administración tiene un plazo de seis (6) meses para notificar la liquidación oficial, contados a partir de la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial o a su ampliación, so pena de que se configure la firmeza de la declaración tributaria, tal como lo dispone el artículo 300 del Acuerdo 017 de 2008.

3.2.2.El caso concreto

²⁰ ARTÍCULO 293. RESPUESTA AL REQUERIMIENTO ESPECIAL. Dentro de los tres (3) meses siguientes, contados a partir de la fecha de notificación del requerimiento especial, el contribuyente, responsable o agente retenedor, deberá formular por escrito sus objeciones, solicitar pruebas, subsanar las omisiones que permita la ley, solicitar a la Administración Tributaria se alleguen al proceso documentos que reposen en sus archivos, así como la práctica de inspecciones tributarias, siempre y cuando tales solicitudes sean conducentes, caso en el cual, éstas deben ser atendidas.

²¹ ARTÍCULO 294. AMPLIACIÓN AL REQUERIMIENTO ESPECIAL. El Profesional Especializado de la Administración Tributaria, dentro de los tres (3) meses siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para responder el requerimiento especial, podrá ordenar su ampliación, por una sola vez, y decretar las pruebas que estime necesarias. La ampliación podrá incluir hechos y conceptos no contemplados en el requerimiento inicial, así como proponer una nueva determinación oficial de los impuestos, contribuciones, tasas, sobretasas, retenciones, anticipos y sanciones. El plazo para la respuesta a la ampliación, será de un mes, contado a partir de la fecha de notificación de ésta.

²² ARTÍCULO. 296. TÉRMINO PARA NOTIFICAR LA LIQUIDACIÓN DE REVISIÓN. Dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial o a su ampliación, según el caso, el Profesional Especializado de la Administración Tributaria, deberá notificar la liquidación de revisión, si hay mérito para ello.

Cuando se practique inspección tributaria de oficio, el término anterior se suspenderá por tres (3) meses contados a partir del auto que la decreta.

Cuando se practique inspección contable a solicitud del contribuyente, responsable o agente retenedor, el término se suspenderá mientras dure la inspección.

Cuando la prueba solicitada se refiera a documentos que no reposen en el respectivo expediente, el término se suspenderá durante dos (2) meses.

La Sala parte de los hechos relevantes probados en el proceso:

- El 29 de mayo de 2009, en el Municipio de Palmira, la sociedad demandante presentó declaración del impuesto de industria y comercio del año gravable 2008²³:
- Mediante el Requerimiento Especial 030 del 19 de noviembre de 2009, notificado el 11 de diciembre de 2009²⁴, el municipio de Palmira propuso a la parte actora modificar la declaración privada del impuesto de industria y comercio del año gravable 2008²⁵
- El 9 de marzo de 2010, la sociedad Bates S.A. respondió el requerimiento especial²⁶.
- Por Auto 1150-22-9-83 del 17 de marzo de 2010, el municipio de Palmira ordenó la diligencia de inspección tributaria, que fue realizada los días 6 y 27 de abril de 2010²⁷. Este Auto fue notificado por correo enviado el 19 de marzo de 2010²⁸.
- El 21 de junio de 2010, el municipio de Palmira amplió el requerimiento especial²⁹.
- El 19 de julio de 2010, la sociedad actora respondió la ampliación del requerimiento especial³⁰.
- Por Resolución 1550-22-9-824 del 20 de septiembre de 2010, el municipio de Palmira liquidó oficialmente el impuesto de industria y comercio del año gravable 2008.³¹ Este acto administrativo fue notificado por correo del 23 de septiembre de 2010³².

²³ Folio 99.

²⁴ Folio 8 ibíd.

²⁵ Folios 4 a 7 del cuaderno 2.

²⁶ Folios 17 a 38 ibíd.

²⁷ Folios 9 a 37 ibíd.

²⁸ Folio 16 ibíd.

²⁹ Folios 45 a 53.

³⁰ Folios 85 a 91.

³¹ Folios 7 a 29.

³² Así lo afirmó la parte actora en el recurso de reconsideración y no fue cuestionado por el municipio de Palmira (folio 54).

- El 22 de noviembre de 2010, la sociedad demandante interpuso recurso de reconsideración contra la Resolución 1550-22-9-824 del 20 de septiembre de 2010³³.
- El municipio de Palmira, mediante la Resolución 1150-22-9-526 del 17 de septiembre de 2011, confirmó la liquidación de revisión.

Conforme con los hechos probados, la Sala anticipa que no está probada la causal de nulidad por falta de competencia temporal.

En efecto, la demandante presentó la declaración del impuesto de industria y comercio del año gravable 2008, el día 29 de mayo de 2009. De tal forma que, conforme con el artículo 300 del Acuerdo 017 de 2008, el término para notificar el requerimiento especial se cumplía el **29 de mayo de 2011**. Dado que el Requerimiento Especial 030 del 19 de noviembre de 2009 fue notificado el **11 de diciembre de 2009**³⁴, se tiene que fue en tiempo.

Como se dijo anteriormente, el contribuyente tiene un plazo de (3) tres meses para contestar el requerimiento especial, plazo que, en el caso, vencía el **11 de marzo de 2010**. Adicionalmente, y en caso de considerarlo necesario, el municipio podía ampliar el requerimiento especial dentro de los tres (3) meses siguientes al vencimiento del plazo para responder el requerimiento especial, y el contribuyente tenía un (1) mes para responderlo, a partir de la notificación de la ampliación.

Así mismo, el municipio de Palmira tenía seis (6) meses para notificar la liquidación oficial de revisión, que se cuentan a partir del vencimiento del plazo para responder el requerimiento o para responder la ampliación del requerimiento.

En el caso concreto se tiene que, a partir del **11 de marzo de 2010** empezó a contarse, para el municipio de Palmira, el plazo de tres (3) meses para ampliar el requerimiento especial y de seis (6) meses para notificar la liquidación oficial de revisión. El plazo para ampliar el requerimiento vencía el **11 de junio de 2010** y el plazo para formular liquidación oficial, **11 de septiembre de 2010**.

³³ Folios 54 a 84.

³⁴ Folio 8 *ibidem*.

Sin embargo, el **19 de marzo de 2010**, cuando ya habían transcurrido ocho (8) días del plazo que tenía el municipio para notificar la ampliación al requerimiento o la liquidación oficial, el municipio de Palmira notificó el auto que ordenó inspección tributaria de oficio.

Conforme lo dispone el artículo 296 del Acuerdo 017 de 2008³⁵, cuando se practique inspección tributaria de oficio, el término de seis (6) meses que tiene la administración para formular liquidación oficial de revisión se suspende por tres (3) meses contados a partir del auto que la decreta.

Lo anterior acarrea, necesariamente, que el término para notificar la liquidación oficial se suspenda por tres meses, o mejor, que se amplíe por tres meses más el plazo previsto para formular la liquidación oficial, esto es, hasta el **11 de diciembre de 2010**.

Esto, por cuanto, la práctica de la inspección tributaria puede tener como finalidad corroborar lo dicho por el contribuyente en la respuesta del requerimiento especial. En consecuencia, es posible que la Administración encuentre mérito para ordenar el archivo de la investigación, pero así mismo, para decidir formular oficialmente el impuesto o para ampliar el requerimiento especial, ante nuevos hallazgos advertidos.

En el caso concreto, el municipio de Palmira optó por ampliar el requerimiento especial.

La demandante alega que la ampliación del requerimiento especial fue extemporánea y, por tanto, que el término de seis (6) para notificar la liquidación oficial se debe contar a partir del vencimiento del plazo previsto para responder el requerimiento especial, esto es, desde el 14 de marzo de 2010.

Que, siendo así, el término para notificar la liquidación oficial de revisión venció el 14 de septiembre de 2010, pero fue notificada extemporáneamente, el 23 de septiembre de 2010.

La Sala precisa que el plazo preclusivo³⁶, esto es, el que por cuyo incumplimiento se genera la firmeza de la declaración tributaria, es el de

³⁵ Ver pie de página 22

³⁶ En la sentencia del 29 de octubre de 2009 [Expediente 16482. Demandante World Customs & Cía. Ltda. SIA.], la Sala precisó que la ley puede regular términos preclusivos y términos perentorios. Los

seis (6) meses que tiene la administración para formular liquidación oficial de revisión, que, como se precisó, puede ser ampliado por tres (3) meses más, si se decreta inspección tributaria, tal como lo prevé el artículo 296 del Acuerdo 017 de 2008 anteriormente citado.

En el caso concreto, aun cuando estuviera probado que la notificación de la ampliación del requerimiento especial fue extemporánea, también es un hecho probado que el plazo de seis (6) meses previstos para formular liquidación oficial, contados a partir del vencimiento del plazo previsto para contestar el requerimiento especial (11 de marzo de 2010), se suspendió por tres meses más a instancia de la inspección tributaria decretada, esto es, hasta el 11 de diciembre de 2010. Dado que es un hecho no controvertido que la liquidación oficial se notificó el 23 de septiembre de 2010, está probado que no se configuró la causal de nulidad por falta de competencia temporal, puesto que la liquidación oficial se notificó en tiempo.

En esas condiciones, hay lugar a revocar la sentencia apelada, y, por ende, se pasa a resolver los demás cargos que no fueron analizados por el Tribunal.

3.3. De la violación del principio de irretroactividad tributaria por aplicación de los artículos 42 y 49 del Acuerdo 017 de 2008

Sobre el particular se precisa que si bien es cierto que los efectos de los artículos 42 y 49 del Acuerdo 017 de 2008 fueron suspendidos provisionalmente por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, mediante Auto del 12 de junio de 2009³⁷, también lo es que los actos demandados tuvieron como fundamento, entre otras normas, el artículo 50 del Acuerdo 017 de 2008, que establece la causación anual del ICA, pues prevé que “[L]a base gravable del impuesto industria y comercio

términos perentorios son obligatorios, que denotan urgencia para realizar la acción exigida dentro del plazo. El incumplimiento de un plazo perentorio no invalida ni torna ineficaz lo realizado fuera del plazo, pero el sujeto incumplido queda obligado a asumir la responsabilidad por la mora, como cuando se pagan intereses por el pago a destiempo de un capital. Cosa distinta ocurre con los términos preclusivos, en la medida en que no sólo son obligatorios, sino que su incumplimiento conlleva las consecuencias de invalidar la acción realizada fuera del plazo. Justamente un plazo de caducidad de la acción es un plazo que no solamente resulta perentorio, sino también preclusivo. Otros plazos que suelen tener las autoridades del Estado, suelen ser meramente perentorios, como el plazo con que cuenta el juez para dictar las sentencias. La sentencia es válida, a pesar de que se suele dictar por fuera de los plazos.

³⁷ En sentencia de 21 de junio de 2012 el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca anuló el artículo 49 del Acuerdo 017 de 2008 y negó la nulidad del artículo 42 del mismo acuerdo.

será el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior” y el artículo 254 ibídem que consagra que la declaración del impuesto debe ser anual, en concordancia con el artículo 33 de la Ley 14 de 1983. Cosa distinta es que el municipio aplicó estas normas de manera indebida, al señalar lo siguiente:

“Esta 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 revisó con base en el acuerdo 017 de 2008, que entró en vigencia el 01 de enero de 2009, por lo tanto por no tener la competencia de ir más allá de estos, no es objeto de estudio ni análisis para la controversia de esta declaración.

Con la entrada en vigencia del 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 y el decreto 77 del 23 de abril de 2009 aclaró en su artículo 4° que los contribuyentes del impuesto de Industria y comercio y su complementario de Avisos y Tableros, liquidarán el impuesto correspondiente para el año 2009, con base en el promedio de los ingresos brutos obtenidos durante el año 2008, y las vigencias fiscales siguientes a la base gravable será el promedio de los ingresos brutos del año inmediatamente anterior, Actos administrativos que vigentes al momento de la presentación de la liquidación gozan de presunción de legalidad como ya se ha precisado.[...]

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 cuya dirección o responsabilidad se ejerzan actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio*³⁸.”

Teniendo en cuenta lo anterior, la Sala reitera el criterio expuesto en las sentencias del 23 de julio de 2015, del 6 de marzo y del 12 de diciembre de 2014, en las que se analizaron casos con identidad fáctica y jurídica³⁹, y que señalaron lo siguiente:

Para el período en discusión, esto es, el año gravable 2008, en el municipio de Palmira se encontraba vigente el Acuerdo 083 de 1999, que en el 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*»⁴⁰.

Debido a que la norma transcrita trasgredía 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 anterior⁴¹, en la sentencia del 23 de julio de 2009⁴², la Sala confirmó la nulidad de la expresión «*bimestre inmediatamente anterior*» del artículo 23 del Acuerdo 83 de 1999⁴³. 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

³⁸ Folio 41, apartes de la Resolución 1150-22-9-526, que resolvió el recurso de reconsideración formulado por la actora contra la liquidación oficial de revisión.

³⁹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, expedientes 20992, 19649 y 20361, respectivamente, Consejera ponente Martha Teresa Briceño de Valencia

⁴⁰ Folio 107.

⁴¹ Artículo 33.- 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.

⁴² Consejo de Estado, Sección Cuarta, expediente 16684, Consejera ponente Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁴³ Declarada en sentencia 19 de diciembre del 2006 por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca del Cauca

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:

<i>Acuerdo 083 de 1999</i>	<i>Ley 14 de 1983</i>
<i>ARTICULO 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 importaciones.</i>	<i>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.</i>

Se advierte entonces que el artículo 23 del Acuerdo 083 de 1999 desconoce lo previsto en el artículo 33 de la Ley 14 de 1983⁴⁴, reproducido en el 196 del Decreto 1333 de 1986, al modificar el período y base gravable establecida en la norma superior por lo que procede su nulidad tal como lo decidió el Tribunal [...]

Debido a la declaratoria de nulidad de la norma en mención, el Concejo Municipal de Palmira expidió el Acuerdo 017 de 9 de diciembre de 2008⁴⁵ y, en concordancia con el artículo 33 de la Ley

⁴⁴ Reglamentado por el artículo 7º del Decreto 3070 de 1983 que dispone: Artículo 7º.- 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.

⁴⁵ Por medio del cual se modifica el Estatuto Tributario Municipal (Acuerdo 083 de 1999) y se adoptan otras disposiciones de carácter tributario.

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.

[...]

Así, al verificar los casos similares al presente, resueltos por la Sección, en los que con base en el Acuerdo 017 de 2008, el municipio de Palmira exigió a los contribuyentes la presentación de la declaración anual de ICA por el año gravable 2008, se precisó que "tal exigencia constituía una aplicación retroactiva del acuerdo, prohibida por los artículos 338 y 363 de la Constitución Política".

De igual manera, se determinó que tal situación implicaba un doble pago del tributo sobre un mismo hecho económico, puesto 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 la sentencia de 6 de marzo de 2014, la Sala señaló lo siguiente⁴⁶:

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

⁴⁶Consejo de Estado, Sección Cuarta, expedientes 20992 y 19649, Consejera ponente Martha Teresa Briceño de Valencia.

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 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», 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, en la sentencia del 12 de diciembre de 2014, la Sala concluyó lo siguiente⁴⁷:

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.

⁴⁷ Consejo de Estado, Sección Cuarta, expediente 20361, Consejera ponente Martha Teresa Briceño de Valencia.

De conformidad con la jurisprudencia citada, se tiene que los artículos 50 y 254 del Acuerdo 017 de 2008, que regularon la base gravable y periodicidad del impuesto de industria y comercio y determinaron que era un tributo de periodo, solo se aplican a partir del período gravable siguiente al de la expedición de dicha norma, esto es, a partir del año gravable 2009, vigencia fiscal 2010. Así lo corrobora el artículo 443 de dicho Acuerdo, que dispone que esa normativa tiene efectos a partir del 1 de enero de 2009.

Tal disposición se sustenta en el artículo 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. En el mismo sentido, el artículo 363 *ibídem* señala que 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 Política⁴⁸.

En el caso, se tiene que por el año gravable 2008, la sociedad actora presentó con pago las seis declaraciones bimestrales del impuesto de industria y comercio, de la siguiente manera:

BIMESTRE	FORMULARIO	FECHA PRESENTACIÓN	VALOR	Folio
Enero - febrero	564067	3 de marzo de 2008	\$49.747.000	93
Marzo - abril	564066	14 de mayo de 2008	\$47.961.000	94
Mayo - junio	570252	11 de julio de 2008	\$45.743.000	95
Julio - agosto	576559	11 de septiembre de 2008	\$50.061.000	96
Septiembre - octubre	564065	13 de noviembre de 2008	\$57.514.000	97
Noviembre - diciembre	560999	14 de enero de 2009	\$53.903.000	98

⁴⁸ Sentencia del 1 de febrero de 2002, expediente 12522, Consejero ponente Germán Ayala Mantilla, reiterado en sentencia del 23 de julio de 2015, expediente 20992, Consejera ponente Martha Teresa Briceño de Valencia.

No obstante, el municipio de Palmira, con base en los artículos 50 y 254 del Acuerdo 017 de 2008, en concordancia con el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, exigió a los contribuyentes que ya habían presentado las respectivas declaraciones por el año 2008, la presentación de la declaración anual del impuesto de industria y comercio del año 2009 sobre el promedio de los ingresos brutos obtenidos durante el año 2008.

En atención a dicha exigencia, 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.

El municipio de Palmira, previo requerimiento especial, modificó la declaración anual del impuesto de industria y comercio del año 2009, mediante la Resolución 1150-2-9-824 del 20 de septiembre de 2010. Las modificaciones propuestas fueron las siguientes:

ACTIVIDAD INDUSTRIAL COMERCIAL O DE SERVICIOS	DECLARACIÓN PRIVADA	CUANTIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS Y SANCIONES PROPUESTA MEDIANTE REQUERIMIENTO ESPECIAL	LA CUANTIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS Y SANCIONES QUEDARA ASÍ:
Total ingresos ordinarios y extraordinarios	\$74.813.207.000	\$75.150.899.000	\$337.692.000
Total devoluciones	\$1.726.104.000	\$1.726.104.000	
Total ingresos por exportaciones	\$25.240.621.000	\$25.240.620.000	-\$1.000
Total otras deducciones, actividades no sujetas	\$3.410.901.000	\$3.751.194.000	\$340.293.000
Total ingresos gravables	\$44.435.581.000	\$44.432.981.000	-\$2.600.000
Impuesto anual de industria y comercio	\$311.050.000	\$311.031.000	-\$19.000
Más impuesto anual de avisos y tableros			

Total impuesto a cargo	\$311.050.000	\$311.031.000	-\$19.000
Menos exoneración	\$310.950.000		-\$310.950.000
Más sanciones		\$497.490.000	\$497.490.000
Más intereses de mora			
Total saldo a cargo del año	\$100.000	\$808.521.000	\$808.421.000

La anterior liquidación oficial de revisión fue sustentada en el Acuerdo 017 de 2008, lo que, a juicio de la demandante, significó un cambio sustancial en la forma de pagar el impuesto de industria y comercio, puesto que pasó de ser bimestral para convertirse en anual, como lo exige el artículo 33 de la Ley 14 de 1983.

El municipio de Palmira mantuvo su decisión, en razón a que no se configuraba un doble pago del tributo, porque, según dijo, lo que pagó la demandante en el año gravable 2008, de manera bimestral, correspondía a la vigencia fiscal 2008. En lo que interesa, el municipio de Palmira dijo: *«El impuesto de industria y comercio es de vigencias y la vigencia fiscal 2009 no se ha cobrado dos veces como asegura el recurrente porque, la vigencia fiscal es el año en el cual se prepara, calcula y cancelan las declaraciones tributarias y este año solo se ha exigido la presentación de una sola declaración y en el año 2008 se presentaron seis declaraciones bimestrales correspondientes a la vigencia fiscal 2008 por lo tanto no se ha violado el principio constitucional de irretroactividad de la Ley tributaria que consagran los artículos 339 y 363 de la Carta Política»*⁴⁹.

El municipio de Palmira también señaló que como la vigencia fiscal que se cobraba era la del año 2009, el Acuerdo 017 de 2008 no se aplicó retroactivamente, porque entró en vigencia el 1 de enero de 2009, esto es, a partir de la vigencia fiscal siguiente a su expedición.

Siendo así, del criterio fijado por la Sala y de los argumentos antes expuestos, se considera que el municipio de Palmira confundió las nociones de «*vigencia fiscal*» y «*período gravable*», conceptos que si bien son distintos están ligados entre sí, y al igual que en los casos analizados en las sentencias antes señaladas⁵⁰, dicha confusión trajo como consecuencia que se aplicara retroactivamente el Acuerdo 017 de 2008 y generara, además, una doble tributación por el año gravable 2008.

⁴⁹ Folio 43. Apartes de la Resolución 1150-22-9-526 del 17 de septiembre de 2011, que resolvió el recurso de reconsideración formulado por la parte actora.

⁵⁰ Sentencias de 6 de marzo de 2014, expediente 19649 y del 12 de diciembre de 2014, expediente 20361, Consejera ponente Martha Teresa Briceño de Valencia.

En efecto, como lo ha precisado la Sala, 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 de presentar la declaración y pagar el impuesto.⁵¹”

Conforme con lo anterior, no le asiste razón al municipio demandado cuando manifiesta que lo exigido en los actos acusados corresponde al pago del impuesto de industria y comercio por la vigencia fiscal 2009, y no por el año gravable 2008, pues, se insiste, 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.

Si lo exigido por el municipio de Palmira era el impuesto de industria y comercio de la vigencia fiscal 2009, necesariamente debía corresponder al impuesto causado durante el año gravable 2008, pues así lo establecen los artículos 50 del Acuerdo 017 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, derivados del desarrollo de actividades comerciales, industriales y de servicios.

Ahora bien, el municipio de Palmira sostuvo que esta Corporación, en la sentencia del 23 de febrero de 2011⁵², corroboró su posición, según la cual “*el impuesto de industria y comercio es de período corrido y no de vigencia expirada*”, tal como se señaló también en la sentencia del 9 de noviembre de 2001⁵³, por lo que no se configuraba la retroactividad en materia tributaria endilgada por el Tribunal de primera instancia, pues, insistió, el Acuerdo 017 de 2008 se aplicó a la vigencia fiscal 2009, esto es, a la vigencia siguiente a la de su expedición.

Sobre el particular, se precisa que en la sentencia del 23 de febrero de 2011, mencionada por el recurrente, la Sala sostuvo lo siguiente:

⁵¹ Sentencias del 9 de noviembre de 2001, expediente 1229, Consejero ponente Juan Ángel Palacio Hincapié; del 27 de octubre de 2005, expediente 14787, Consejera ponente Ligia López Díaz; del 24 de mayo del 2012, expediente 18132, Consejera ponente Martha Teresa Briceño de Valencia; del 6 de marzo de 2014, expediente 19649, Consejera ponente Martha Teresa Briceño de Valencia y, del 12 de diciembre de 2014, expediente 20361, Consejera ponente Martha Teresa Briceño de Valencia, entre muchas otras.

⁵² Consejo de Estado, Sección Cuarta, expediente 17139, Consejero ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁵³ Consejo de Estado, Sección Cuarta, expediente 12298, Consejero ponente Juan Ángel Palacio Hincapié.

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 3º 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).

De igual forma, al revisar la citada sentencia del 9 de noviembre de 2001, la Sala advierte que las afirmaciones de la recurrente en relación con que el impuesto de industria y comercio es de «*periodo corrido*», no fueron reconocidas por la Sección Cuarta en la referida providencia, sino que estas corresponden al resumen del concepto de la violación expuesto en esa oportunidad por la demandante. Así, en los antecedentes 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 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.

Lo que la Sección precisó en la sentencia del 9 de noviembre de 2001 fue 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.

Por ello, contrario a lo manifestado por la parte demandada, el criterio adoptado en esa oportunidad es igual a la actual posición de la Sala, en el sentido de que son distintos el «*periodo gravable*» y la «*vigencia fiscal*», y que, con fundamento en el artículo 338 de la Constitución Política, en los impuestos de período cuya causación es anual, como el de industria y comercio, las leyes, ordenanzas y acuerdos que lo regulen no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia del respectivo acuerdo⁵⁴.

En consecuencia, por el año gravable 2008, vigencia fiscal 2009, se debe dejar claro que la norma que regía era el Acuerdo 083 de 1999, sobre causación bimestral del ICA, y no el Acuerdo 017 de 2008, que fijó la causación anual del tributo. Entonces, la fiscalización y determinación del tributo por dicho período gravable debía adelantarse con fundamento en el primero de los Acuerdos citados.

En esas condiciones, el municipio de Palmira violó el principio de irretroactividad tributaria, y, por ende, el derecho al debido proceso de la sociedad actora, pues aplicó retroactivamente el Acuerdo 017 de 2008, y, como consecuencia, pretendió un doble pago del impuesto de industria y

⁵⁴ Entre otras, ver sentencias del 7 de octubre de 1994, expediente 5645, Consejero ponente Guillermo Chahín Lizcano; del 10 de julio de 1998, expediente 8730, Consejero ponente Delio Gómez Leyva; del 15 de marzo de 2002, expediente 12439, Consejero ponente Juan Ángel Palacio Hincapié; del 4 de febrero de 2010, expediente 17146, Consejera ponente Martha Teresa Briceño de Valencia; del 31 de marzo de 2011, expediente 18116, Consejero ponente William Giraldo Giraldo; del 6 de marzo de 2014, expediente 19649, Consejera ponente Martha Teresa Briceño y, del 12 de diciembre de 2014, expediente 20361, Consejera ponente Martha Teresa Briceño.

comercio por el año gravable 2008, dado que la demandante ya había pagado el impuesto por ese periodo gravable, como se precisó.

En razón a lo dicho, la Sala confirmará el numeral primero de la parte resolutive de la sentencia apelada, que declaró la nulidad de los actos demandados.

Por lo demás, como lo dispuso la Sala en las sentencias del 23 de julio de 2015⁵⁵, 6 de marzo⁵⁶ y del 12 de diciembre de 2014⁵⁷, se modificará el restablecimiento del derecho para declarar 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»*⁵⁸.

En consecuencia, se ordenará al municipio de Palmira que devuelva a la demandante los \$100.000 que pagó por concepto de la declaración anual del impuesto de industria y comercio, correspondiente al año gravable 2008⁵⁹, previas las compensaciones a que haya lugar, más los intereses del artículo 863 del Estatuto Tributario Nacional, norma aplicable al caso en virtud de lo dispuesto en el artículo 59 de la Ley 788 de 2002.

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,

FALLA:

PRIMERO: CONFÍRMASE el numeral primero de la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca el 26 de

⁵⁵ Consejo de Estado, Sección Cuarta, expediente 20992, Consejera ponente Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁵⁶ Consejo de Estado, Sección Cuarta, expediente 19649, Consejera ponente Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁵⁷ Consejo de Estado, Sección Cuarta, expediente 20361, Consejera ponente Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁵⁸ Sentencia del 26 de noviembre de 2009, expediente 16860, Consejero ponente Héctor J. Romero Díaz, reiterada en la sentencia de 6 de marzo de 2014, expediente 19649.

⁵⁹ Folio 70 del cuaderno 1.

abril de 2013, dentro del contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho iniciado por la Compañía Colombiana de Empaque Bates S.A. contra el municipio de Palmira, por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

SEGUNDO: 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 CIEN MIL PESOS M/CTE, (\$100.000), previas las compensaciones a que haya lugar, con los intereses del artículo 863 del Estatuto Tributario Nacional.

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

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al tribunal de origen y cúmplase.

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

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidente

MILTON CHAVES GARCÍA

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ