



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., doce (12) de diciembre de dos mil catorce (2014)

Radicación: 76001233100020100183301 (20361)

Actor: EMPRESA DE ENERGÍA DEL PACÍFICO S.A. E.S.P. EPSA E.S.P.

Demandado: MUNICIPIO DE PALMIRA

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandado contra la sentencia del 13 de diciembre de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca mediante la cual accedió a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive del fallo apelado dispuso lo siguiente:

1. *DECLÁRESE (sic) la nulidad de la Resolución No. 1150-22-9-832 del 21 de septiembre de 2010, por medio de la cual se profiere Liquidación Oficial de Revisión contra la EMPRESA DE ENERGÍA DEL PACIFICO S.A. E.S.P. – EPSA E.S.P., por la vigencia fiscal de 2009.*
2. *En consecuencia, DECLÁRESE (sic) en firme la Declaración privada del impuesto de Industria y Comercio presentada el 29 de mayo de 2009 por la Empresa de Energía del Pacífico S.A. E.S.P. “EPSA S.A. E.S.P” ante el municipio de Palmira, por el año gravable 2008, vigencia fiscal 2009, y por tanto no hay lugar al pago de suma alguna por concepto de Impuesto de Industria y Comercio por la vigencia fiscal 2009.*
3. *NEGAR las demás pretensiones de la demanda.*

ANTECEDENTES

Desde 1999 hasta 2008, la EMPRESA DE ENERGÍA DEL PACÍFICO E.S.P. EPSA E.S.P, en adelante EPSA, declaró y pagó bimestralmente el impuesto de industria y comercio en el Municipio de Palmira, conforme con lo establecido en el Acuerdo 083 de 1999. Por Acuerdo 17 de 2008, el Municipio dispuso la presentación anual de las declaraciones del impuesto de industria y comercio¹.

En el año gravable 2008, EPSA presentó las declaraciones bimestrales del impuesto de industria y comercio los días 10 de marzo (bimestre 1), 12 de mayo (bimestre 2), 7 de julio (bimestre 3), 8 de septiembre (bimestre 4), 11 de noviembre de 2008 (bimestre 5) y 13 de enero de 2009 (bimestre 6)². El total pagado por los seis bimestres fue de \$ 983.560.000.

Con base en la exigencia del Municipio, el 29 de mayo de 2009 EPSA presentó la declaración del impuesto de industria y comercio, año gravable 2008, vigencia fiscal 2009. En dicha declaración anual disminuyó de la base gravable, los ingresos sobre los cuales ya había declarado y pagado el impuesto en forma bimestral durante el 2008, así³:

NOMBRE CASILLA	VALOR \$
Total Ingresos Ordinarios y Extraordinarios	1.113.444.251.000
Menos devoluciones	
Menos Ingresos Obtenidos Fuera del Municipio	1.024.081.143.000
Menos Ingresos obtenidos por Exportaciones	
Menos Otras Deducciones, Actividades no Sujetas	89.362.258.000
Total Ingresos Netos Gravables (Renglones 10- 11- 12- 13-14)	850.000
Impuesto Anual de Industria y comercio	9.000
Más Impuesto Anual de Avisos y Tableros	1.000
Más Valor Anual de Sucursales Financieras	
Total Impuesto a Cargo (Renglones 20+21+22)	10.000
Menos Exoneración	
Más Sanciones	
Más Intereses de Mora	
Total Saldo a Cargo del Año (Renglones 23+24+25 +26+27)	10.000

Mediante Requerimiento Especial 004 de 25 de septiembre de 2009⁴, notificado el 5 de octubre de 2009, la Administración propuso modificar la declaración anual del

¹ “Por medio del cual se modifica el Estatuto Tributario Municipal (Acuerdo 083 de 1999) y se adoptan otras disposiciones de carácter tributario”.

² Folios 191-196, cp.

³ Folio 25, Cuaderno Antecedentes No. 1.

⁴ Folios 34-37, cp.

impuesto de industria y comercio presentada por EPSA por el periodo gravable 2008. Así, propuso un mayor impuesto de \$2.557.235.000 y una sanción por inexactitud de \$1.573.683.000. El 21 de diciembre de 2009, la contribuyente dio respuesta al requerimiento⁵.

El 24 de marzo de 2010, el Municipio notificó el auto de inspección tributaria 1150-22-9-91.

Por Resolución 1150.22.9.336 de 29 de junio de 2010⁶, notificada el 1 de julio del mismo año, amplió el requerimiento especial y propuso el mismo impuesto y la misma sanción del requerimiento especial. El 28 de julio de 2010, EPSA dio respuesta a la ampliación del requerimiento⁷.

Por Resolución 1150-22-9-832 de 21 de septiembre de 2010⁸, notificada el 24 del mismo mes, el Municipio profirió la liquidación oficial de revisión, en la cual modificó la declaración anual del impuesto de industria y comercio presentada por el periodo gravable 2008 y determinó como mayores valores a pagar los siguientes:

NOMBRE CASILLA	DECLARACIÓN PRIVADA	LIQUIDACION OFICIAL	MAYOR VALOR DETERMINADO
Total ingresos ordinarios y extraordinarios	1.113.444.251.000	1.113.589.839.000	145.588.000
Total devoluciones		145.588.000	145.588.000
Total ingresos fuera del municipio	1.024.081.143.000	438.075.133.000	-86.006.010.000
Total ingresos por exportaciones			
Total otras deducciones, actividades no sujetas	89.362.258.000	589.842.049.000	500.479.791.000
Total ingresos netos gravables	850.000	85.527.069.000	85.526.219.000
Impuesto anual de Industria y comercio	9.000	855.271.000	855.262.000
Más Impuesto Anual de Avisos y Tableros	1.000	128.291.000	128.290.000
Más Valor Anual de Sucursales Financieras			
Total Impuesto a Cargo (Renglones 20+21+22)	10.000	983.562.000	983.552.000
Menos Exoneración			
Más Sanciones (sanción por inexactitud)		1.573.683.000	1.573.683.000
Más Intereses de Mora			
Total Saldo a Cargo del Año (Renglones 23-24+26+27)	10.000	2.557.245.000	2.557.235.000

⁵ Folios 39-53, cp.

⁶ Folios 56-61, cp.

⁷ Folios 63-68, cp.

⁸ Folios 15-32, cp.

La actora prescindió del recurso de reconsideración y demandó directamente la liquidación oficial de revisión.

DEMANDA

EPSA, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

“1.1. Que se declare la nulidad total de la Resolución No. 1150-22-9-832 de septiembre 21 de 2010, por medio de la cual la Administración Tributaria del Municipio de Palmira modificó oficialmente la declaración del ICA presentada por la Compañía por el año gravable 2008, vigencia fiscal 2009.

1.2. Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de EPSA, en los siguientes términos:

1.2.1. Que se declare que no hay lugar a la determinación de un mayor valor por ICA a cargo de EPSA, ni a la imposición de sanción por inexactitud.

1.2.2. Que se declare que no hay lugar al pago de intereses moratorios sobre el mayor valor del impuesto determinado en el acto administrativo demandado.

1.2.3. Que se declare que la declaración de ICA presentada por EPSA por el año gravable 2008, vigencia fiscal 2009 está en firme y se ordene el archivo del expediente que por este particular se haya abierto en contra de mi representada.

1.3. Que se declare que no son de cargo de EPSA las costas en que haya incurrido el Municipio de Palmira con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.

En caso de no prosperar las anteriores, solicito subsidiariamente que se ordene la devolución de los dineros pagados por mi representada en tanto se exigió declarar en forma bimestral, con los intereses a que haya lugar.

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 29, 95 numeral 9, 338 y 363 de la Constitución Política.
- Artículo 59 de la Ley 788 de 2002.
- Artículos 683, 703, 708, 710 y 714 del Estatuto Tributario.
- Artículos 2, 289, 294, 296 y 300 del Acuerdo Municipal 17 de 2008.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Violación del debido proceso

El requerimiento especial 004 del 25 de septiembre de 2009 fue notificado el 5 de octubre del mismo año. El artículo 293 del Acuerdo 17 de 2008 establece que el contribuyente tiene un plazo de tres meses desde la notificación del requerimiento especial para darle respuesta.

El Municipio tenía como fecha límite para ampliar el requerimiento hasta el 5 de abril de 2010, conforme con el artículo 294 *ibídem*. Sin embargo, el acto que amplió el requerimiento fue notificado el 1 de julio de 2010, esto es, extemporáneamente, razón por la cual debe considerarse inexistente.

En consecuencia, el término para expedir y notificar la liquidación oficial de revisión debe ser contado desde la fecha que tenía el contribuyente para dar respuesta al requerimiento especial.

Comoquiera que el requerimiento especial fue notificado el 5 de octubre de 2009, el término para darle respuesta vencía el 5 de enero de 2010. A partir de esta fecha, la Administración contaba con seis meses para notificar la liquidación oficial de revisión.

No obstante, a 5 de julio de 2010, dicho acto no había sido notificado, razón por la cual el funcionario que lo profirió había perdido la competencia para hacerlo y la declaración del impuesto de industria y comercio por el año 2008 quedó en firme.

Además, según los artículos 292 y 296 del Acuerdo Municipal 17 de 2008, la inspección tributaria no suspende el término para notificar la ampliación al requerimiento especial. Solo suspende el término para notificar el requerimiento especial y la liquidación oficial.

Nulidad por indebida o falsa motivación

El acto acusado está falsamente motivado debido a la improcedencia material de la ampliación al requerimiento especial, pues conforme con el artículo 294 del Acuerdo Municipal 17 de 2008, en concordancia con el artículo 708 del Estatuto Tributario, dicha ampliación está prevista para incluir hechos y conceptos no contemplados en el requerimiento especial, y para proponer una nueva determinación oficial de impuestos, anticipos y sanciones. Sin embargo, la glosa de la ampliación al requerimiento especial es exactamente la misma que se propuso en el requerimiento.

Por ello, es falso lo afirmado en la ampliación al requerimiento especial, en el sentido de que se determinó un mayor impuesto al planteado en el requerimiento especial, razón por la cual dicha ampliación no tiene aptitud jurídica para suspender el término de notificación de la liquidación oficial. En consecuencia, la declaración privada presentada por la actora adquirió firmeza.

El requerimiento especial carece de motivación, pues el Municipio se limitó a señalar que la inclusión de deducciones en la casilla 14 de la declaración no es procedente, sin explicar las razones que fundamentan la decisión oficial, y no se refirió a los argumentos y pruebas aportadas por la demandante.

El Municipio aplicó retroactivamente el artículo 50 del Acuerdo 17 de 2008, que establece que la base gravable del impuesto de industria y comercio es anual. Ello, porque solo puede aplicarse para el periodo gravable siguiente al de su expedición, es decir, a partir del año gravable 2009.

Además, al negarse el Municipio a aceptar que la actora restara de su base gravable, los ingresos sobre los que ya había pagado el tributo en forma bimestral en el 2008, no solo aplicó retroactivamente el Acuerdo sino que desconoció que habría doble pago del tributo.

Nulidad por violación de las normas en que los actos debían fundarse

El acto demandado violó los artículos 29 de la Constitución Política, por las razones expuestas en el primer cargo. Así mismo, los artículos 95, numeral 9 de la Constitución Política y 683 del Estatuto Tributario, que consagran los principios de equidad y espíritu de justicia, porque pretenden el pago de un tributo sobre el cual existe objeto ilícito por la exigencia de doble pago sobre la misma base gravable, por lo que se configura un enriquecimiento sin causa.

Además, vulneró los artículos 338 y 363 de la Constitución Política y 2 del Acuerdo Municipal 17 de 2008, porque aplicaron retroactivamente este acuerdo.

Igualmente, con la ampliación del requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión se desconocieron los artículos 703, 710 y 714 del Estatuto Tributario y los artículos 289, 294, 296 y 300 del Acuerdo 17 de 2008, por las razones expuestas en los cargos que anteceden.

Nulidad de la sanción por inexactitud

Conforme con el último inciso del artículo 184 del Acuerdo 17 de 2008, en el presente asunto existe una diferencia de criterios respecto del periodo gravable en el cual debe aplicarse el Acuerdo 17 de 2008, puesto que para EPSA este solo se aplica a partir del año gravable 2009, vigencia fiscal 2010. En consecuencia, ante la exigencia de declarar anualmente el impuesto que se había declarado bimestralmente por el año gravable 2008, fue necesario excluir de la base los ingresos sobre los cuales ya se había pagado el impuesto en forma bimestral.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El demandado se opuso a las pretensiones de la demanda, así⁹:

⁹ Folios 205 a 210, cp.

No existe extemporaneidad en la notificación de la ampliación del requerimiento especial, toda vez que al notificarse el auto de inspección tributaria todos los términos quedaron suspendidos por tres meses. En ese sentido, el plazo para proferir la ampliación al requerimiento especial vencía el 5 de julio de 2010, y por ende, fue proferido dentro del término legal. Por lo mismo, los demás cargos derivados de la supuesta extemporaneidad en la notificación de la ampliación del requerimiento especial no deben prosperar.

No se presentó doble pago del impuesto, comoquiera que, previendo tal posibilidad, la Administración ordenó practicar inspección tributaria a EPSA, verificó la contabilidad de la empresa y al cotejarla con la declaración encontró que no eran correctos los ingresos gravables ni el impuesto a cargo declarados por el año gravable 2008.

En efecto, la Administración verificó que en el año gravable 2008, la actora tenía derecho a solicitar como ingresos obtenidos por fuera del Municipio, solo \$438.075.133.000, pero en la declaración anual registró \$1.024.081.143.000, lo que motivó el requerimiento especial y su posterior ampliación.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda, con base en los argumentos que se resumen así¹⁰:

Para la época de los hechos regía el Acuerdo 17 de 2008, que en el artículo 296 establecía que la liquidación oficial de revisión debía notificarse dentro de los seis meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial o a su ampliación.

El requerimiento especial fue notificado el 5 de octubre de 2009, por lo que el término de tres meses para darle respuesta vencía el 5 de enero de 2010. Dentro

¹⁰ Folios 259 a 270, c. p.

de los tres meses siguientes a esa fecha, la Administración podía notificar la ampliación al requerimiento especial, es decir, hasta el 5 de abril de 2010. No obstante, la ampliación al requerimiento especial se efectuó el 29 de junio de 2010, es decir, dos meses y 24 días después de lo indicado en dicho acuerdo.

La inspección tributaria solo suspende el término para notificar el requerimiento especial, no la ampliación al requerimiento. Por tanto, la ampliación al requerimiento de 29 de junio de 2010, fue extemporánea y el Municipio tenía hasta el 5 de julio de 2010, para notificar la liquidación oficial de revisión.

Sin embargo, la liquidación oficial de revisión fue notificada el 24 de septiembre de 2010, es decir, en forma extemporánea.

Como consecuencia de ello, adquirió firmeza la declaración privada presentada por el contribuyente por el año gravable 2008.

RECURSO DE APELACIÓN

El **Municipio** apeló con fundamento en los siguientes argumentos¹¹:

El Tribunal realizó una interpretación restringida del artículo 292 del Acuerdo 17 de 2008, pues desconoció reiterados pronunciamientos doctrinarios y jurisprudenciales que imponen el deber de atemperar la norma a las necesidades fácticas y sociales del entorno. De acuerdo con esta interpretación, el impuesto pretendido busca, de manera primordial, obtener recursos para un correcto y progresista desarrollo del Municipio.

Conforme con tal interpretación amplia, la suspensión de términos que produce la práctica de una inspección tributaria, procede tanto para la notificación del requerimiento especial como para su ampliación, pues son etapas análogas, que

¹¹ Folios 131 a 138, c. p.

tienen como finalidad comunicar al contribuyente los yerros e inconsistencias encontradas en la declaración privada del impuesto.

En ese orden de ideas, el auto de inspección tributaria, notificado el 24 de marzo de 2010, suspendió por tres meses los términos para ampliar el requerimiento especial. Por ende, la Administración tenía hasta el 5 de julio de ese año para notificar la ampliación al requerimiento especial, y no hasta el 5 de abril de 2010, como lo estimó el *a quo*.

En consideración a lo anterior, la ampliación al requerimiento especial realizada el 29 de junio de 2010 es legal, de modo que al notificarse la liquidación oficial de revisión el 24 de septiembre de 2010, se expidió dentro de los parámetros establecidos en el artículo 296 del Acuerdo 17 de 2008, es decir, dentro de los seis meses siguientes a la fecha para dar respuesta a la ampliación al requerimiento especial. En consecuencia, dicha liquidación fue oportuna.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** pidió que se confirme la sentencia apelada, pues en sentencia 19694 de 6 de marzo de 2014, la Sección Cuarta del Consejo de Estado precisó que el artículo 50 del Acuerdo 17 de 2008 rige a partir del año gravable 2009¹².

El **demandado** no alegó de conclusión.

El **Ministerio Público** solicitó que se confirme la sentencia apelada, por las siguientes razones¹³:

La Administración no expidió la ampliación al requerimiento especial dentro del plazo de tres meses, que corrían entre el 5 de enero y el 5 de abril de 2010, lo cual se requería para que el plazo de seis meses para notificar la liquidación oficial de

¹² Folios 287-288, c.p.

¹³ Folios 150 a 153, c.p.

revisión pudiera contarse desde el vencimiento de dicha ampliación, según el artículo 710 del Estatuto Tributario.

Por esta razón, el plazo de seis meses para notificar la liquidación oficial de revisión transcurrió entre el 5 de enero y el 5 de junio de 2010. Y comoquiera que dicho acto se notificó el 24 de septiembre, resultó extemporáneo.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por el municipio de Palmira, la Sala determina si es legal la liquidación oficial de revisión por la cual el Municipio modificó la declaración del impuesto de industria y comercio del año gravable 2008, vigencia fiscal 2009, presentada por EPSA.

El Tribunal declaró la nulidad del acto demandado y la firmeza de la declaración privada en consideración a que, conforme con las normas pertinentes del Acuerdo 17 de 2008, la liquidación oficial de revisión se notificó en forma extemporánea.

Por lo anterior, el recurso del Municipio se centra en defender la oportunidad de la notificación de la liquidación oficial de revisión que modificó la declaración de ICA por el año gravable 2008, presentada en vigencia del Acuerdo 17 de 2008.

No obstante, la Sala no analiza si la liquidación oficial de revisión se notificó en tiempo, pues la declaración que dicho acto administrativo modificó, esto es, la del impuesto de industria y comercio por el año gravable 2008, no debió presentarse.

En consecuencia, tal declaración tampoco podía modificarse oficialmente ni quedar en firme, como pasa a explicarse al estudiar la aplicación retroactiva del Acuerdo 17 de 2008, alegada en la demanda, para lo cual se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencia de 6 de marzo de 2014¹⁴

¹⁴ Expediente 19649 C.P Martha Teresa Briceño de Valencia

Antes de la entrada en vigencia del Acuerdo 17 de 25 de noviembre 2008¹⁵, la presentación de las declaraciones privadas del impuesto de industria y comercio en el municipio de Palmira, se regía por el artículo 23 del Acuerdo 083 de 1999, que establecía la obligación de presentarlas bimestralmente¹⁶.

A partir de la entrada en vigencia del Acuerdo 17 de 2008, en concordancia con el artículo 33 de la Ley 14 de 1983¹⁷, la base gravable y la causación del impuesto de industria y comercio en Palmira se fijaron con periodicidad anual.

En efecto, los artículos 50 y 254 del Acuerdo 17 de 2008, disponen lo siguiente:

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

[...].

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

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

[...]» (Subraya la Sala)

Para establecer a partir de qué periodo gravable debe aplicarse el Acuerdo 17 de 2008, en particular las normas transcritas, debe acudirse al inciso tercero del

¹⁵ “Por medio del cual se modifica el Estatuto Tributario Municipal (Acuerdo 083 de 1999) y se adoptan otras disposiciones de carácter tributario”. Según el artículo 443 del Acuerdo 17 de 2008, dicho acto administrativo rige a partir del 1 de enero de 2009.

¹⁶ En sentencia de 23 de julio de 2009, exp. 16684, la Sala anuló la expresión “*bimestre inmediatamente anterior*” de este artículo. Lo anterior, porque modificó el período y la base gravable establecidos en el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, según el cual el impuesto de industria y comercio, se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior.

¹⁷ **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.

artículo 338 de la Constitución Política, invocado como violado, que, en lo pertinente, dispone lo siguiente:

«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». (Subraya Sala)

En concordancia con la norma anterior, el inciso final del artículo 363 de la Constitución Política establece que las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.

Así, las normas que regulan los impuestos de periodo, como el de industria y comercio, solo pueden aplicarse a partir del periodo gravable que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.

La Sala ha precisado que con el artículo 338 de la Constitución Política se quiso prohibir la aplicación retroactiva de las normas tributarias, entendidas por estas no solo las leyes, ordenanzas y acuerdos, sino cualquiera otra que regule contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado¹⁸.

También ha indicado que como las disposiciones que establecen los elementos esenciales de los tributos, por ejemplo, el hecho generador, o la base gravable, son normas sustanciales, deben ser preexistentes al nacimiento de la obligación tributaria, por lo que su aplicación no puede ser retroactiva, en virtud de los principios de legalidad e irretroactividad de la norma tributaria (artículos 338 y 363 de la Constitución Política)¹⁹.

¹⁸ Sentencia del 10 de julio de 1998, exp. 8730, C.P. Dr. Delio Gómez Leyva, reiterada en sentencia de 6 de marzo de 2014, exp. 19649, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁹ Sentencias de 4 de febrero de 2010, exp. 17146 y de 6 de marzo de 2014, exp. 19649, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Así pues, el artículo 50 del Acuerdo 17 de 2008²⁰, que reguló la base gravable del impuesto de industria y comercio, en concordancia con el artículo 254 *ibídem*, solo podía tener aplicación a partir del periodo gravable siguiente al de su expedición, es decir, a partir del año gravable 2009, vigencia fiscal 2010, conforme lo establece el artículo 338 de la Constitución Política, y lo corrobora el artículo 443 del Acuerdo 17 de 2008, según el cual dicho estatuto tributario tiene efectos a **partir del 1 de enero de 2009**.

Cabe precisar que en el impuesto de industria y comercio se distinguen los conceptos de «*periodo gravable*», que es aquel que sirve de base para la cuantificación del impuesto y «*vigencia fiscal*», que es el periodo en el cual se cumplen las obligaciones de presentar la declaración y realizar el pago²¹.

En este orden de ideas, **por el año gravable 2008, vigencia fiscal 2009**, los contribuyentes del impuesto de industria y comercio en Palmira estaban obligados a presentar y pagar la declaración del tributo de manera bimestral, pues en dicho periodo gravable aún se encontraba vigente el Acuerdo 083 de 1999. En consecuencia, la fiscalización y determinación del tributo por dicho periodo gravable debía adelantarse con fundamento en dicho acuerdo.

En el caso *sub exámine*, por el año gravable 2008, EPSA presentó con pago las seis declaraciones bimestrales del impuesto de industria y comercio, así²²:

DECLARACIONES BIMESTRALES DE ICA AÑO GRAVABLE 2008			
Fecha presentación y pago	Bimestre	Total ingresos netos gravables	Total a pagar
10-03-2008	I	\$13.215.221.000	\$151.975.000
12-05-2008	II	\$13.640.127.000	\$156.861.000
07-07-2008	III	\$14.604.225.000	\$167.948.000
08-09-2008	IV	\$14.373.404.000	\$165.294.000

²⁰ “*Por medio del cual se modifica el Estatuto Tributario Municipal (Acuerdo 083 de 1999) y se adoptan otras disposiciones de carácter tributario*”

²¹ Entre otras, ver sentencias del 9 de noviembre de 2001, exp. 12298 C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié, de 27 de octubre de 2005, exp. 14787, C.P. Ligia López Díaz y del 24 de mayo del 2012, exp. 18132, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²² Folios 191 a 196 c.p

11-11-2008	V	\$14.993.809.000	\$172.429.000
13-01-2009	VI	\$14.700.282.000	\$169.053.000
TOTALES		\$71.900.581.127	\$983.560.000

De acuerdo con lo expuesto por la actora, hecho que no fue controvertido por el demandado, con fundamento en el Acuerdo 17 de 2008, el Municipio le exigió la presentación de una declaración anual del impuesto de industria y comercio por el periodo gravable 2008, vigencia fiscal 2009.

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

DECLARACIÓN PRIVADA ICA AÑO GRAVABLE 2008		
	NOMBRE CASILLA	VALOR \$
10	Total Ingresos Ordinarios y Extraordinarios	1.113.444.251.000
11	Menos devoluciones	
12	Menos Ingresos Obtenidos Fuera del Municipio	1.024.081.143.000
13	Menos Ingresos obtenidos por Exportaciones	
14	Menos Otras Deducciones, Actividades no Sujetas	89.362.258.000
15	Total Ingresos Netos Gravables (Renglones 10- 11- 12- 13-14)	850.000
20	Impuesto Anual de Industria y comercio	9.000
21	Más Impuesto Anual de Avisos y Tableros	1.000
22	Más Valor Anual de Sucursales Financieras	
23	Total Impuesto a Cargo (Renglones 20+21+22)	10.000
24	Menos Exoneración	
26	Más Sanciones	
27	Más Intereses de Mora	
28	Total Saldo a Cargo del Año (Renglones 23+24+25 +26+27)	10.000

Posteriormente, **con base en el Acuerdo 17 de 2008**, previos requerimiento especial y ampliación de este, el Municipio expidió la Resolución 1150-22-9-832 de 21 de septiembre de 2010, por la cual practicó liquidación oficial de revisión en la que determinó a la actora un mayor impuesto e impuso sanción por inexactitud.

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.

Sobre este asunto, la Sala reitera el criterio que fijó en sentencia de 6 de marzo de 2014, en la cual se analizó un caso similar²³:

«[...]la Sala reitera que si bien es cierto el artículo 50 del Acuerdo Municipal 017 de 2008 de Palmira modificó el período y la base gravable del impuesto de industria y comercio en su jurisdicción de bimestral a anual, tal normativa era aplicable a los años gravables 2009 y siguientes, razón por la cual no se ajusta a la normativa constitucional antes reseñada, que la demandada hubiera exigido el pago del impuesto respecto del año gravable 2008 vigencia fiscal 2009, toda vez que por ese año gravable, la demandante había cumplido con el pago del tributo, lo cual se demuestra con las correspondientes declaraciones bimestrales, como lo exigía la normativa vigente para esa época y como lo reconoce el mismo ente demandado.

[...].

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.

[...]» (Subraya la Sala)

Lo anterior significa que la liquidación oficial de revisión demandada está viciada de falsa motivación y que la Administración violó el debido proceso y el principio de irretroactividad en materia tributaria, como lo alegó la actora, pues se insiste, la norma que fijó la periodicidad anual del impuesto de industria y comercio en el municipio de Palmira (Acuerdo 17 de 2008), no podía aplicarse para el periodo gravable 2008, sino a partir del año gravable 2009, vigencia fiscal 2010.

Por lo tanto, la Administración no podía exigir a EPSA, la presentación de la declaración anual de dicho tributo por el año periodo gravable 2008, con base en normas que no eran aplicables al citado periodo gravable, ni modificarle tal declaración mediante la liquidación oficial de revisión que ahora se demanda.

²³ Exp. 19649, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Las razones anteriores son suficientes para confirmar el numeral primero de la parte resolutive de la sentencia apelada, que declaró la nulidad de la liquidación oficial de revisión demandada.

Sin embargo, tal y como lo dispuso en sentencia de 6 de marzo de 2014²⁴, la Sala modifica el restablecimiento del derecho y declara la firmeza de las declaraciones bimestrales presentadas por la demandante en el año gravable 2008 y sin valor la declaración anual correspondiente al mismo periodo gravable, pues al estar satisfecha la obligación sustancial del impuesto, tal declaración no pasa de ser *«una formalidad sin mayor sentido, que en caso de prevalecer sobre la realidad en comentario, implica también la violación del artículo 228 de la Constitución Política, sobre la prevalencia del derecho sustancial sobre las formas»*²⁵.

En consecuencia, ordena al Municipio que devuelva a la demandante los \$10.000 que pagó por concepto de la declaración anual del impuesto de industria y comercio, correspondiente al año gravable 2008²⁶, previas las compensaciones a que haya lugar, más los intereses del artículo 863 del Estatuto Tributario Nacional, norma aplicable al Municipio demandado, en virtud de lo dispuesto en el artículo 59 de la Ley 788 de 2002.

De otro lado, no condena en costas al Municipio pues, en los términos del artículo 171 del Código Contencioso Administrativo, no se advierte que haya actuado en el proceso con temeridad o mala fe.

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

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

²⁴ Exp 19649

²⁵ Sentencia del 26 de noviembre de 2009, exp. 16860, C.P Héctor J. Romero Díaz, reiterada en sentencia de 6 de marzo de 2014, exp 19649.

²⁶ Folio 25 c.a. No. 1.

F A L L A

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

2. 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 DIEZ MIL PESOS M/CTE, (\$10.000), previas las compensaciones a que haya lugar, con los intereses del artículo 863 del Estatuto Tributario Nacional.

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

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

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

HECHOS: En vigencia del Acuerdo 083 de 1999, la actora presentó en Palmira y pagó las declaraciones bimestrales del impuesto de industria y comercio, por el año gravable 2008.

El Acuerdo 17 de 2008, modificó el período y la base gravable del impuesto de industria y comercio y exigió la presentación anual de las declaraciones de dicho tributo.

Con base en el Acuerdo 17 de 2008, el Municipio exigió la declaración y pago anual del ICA por el año gravable 2008, vigencia fiscal 2009, obligación que fue cumplida por la actora el 29 de mayo de 2009. En dicha declaración disminuyó de la base gravable, los ingresos sobre los cuales había declarado y pagado el impuesto en forma bimestral durante el 2008.

Por liquidación oficial de revisión al Administración modificó la declaración anual, y determinó un mayor impuesto e impuso sanción por inexactitud.

Demanda: la actora alegó que la liquidación de revisión es nula porque fue expedida de forma extemporánea, pues el auto de inspección tributaria no suspende los términos para notificar la ampliación al requerimiento especial, por lo cual la ampliación es inexistente y los seis meses para notificar la liquidación oficial de revisión deben contarse desde el vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial.

También alegó que la liquidación oficial de revisión es nula porque el Acuerdo 17 de 2008 se aplicó retroactivamente, por lo cual hubo doble pago del impuesto.

Contestación: la liquidación oficial no es extemporánea porque el auto de inspección tributaria sí suspende los términos para notificar la ampliación al requerimiento especial.

No hay doble pago del impuesto, porque en el proceso de fiscalización y determinación del tributo, se evidenció que lo declarado y pagado por el contribuyente no era correcto.

Tribunal: anula porque el auto de inspección tributaria, no suspende el término para notificar la ampliación al requerimiento especial. Por lo tanto, la liquidación oficial de revisión se notificó extemporáneamente.

Apela Municipio

Proyecto: Modifica restablecimiento. En lo demás confirma, pues se aplicó retroactivamente el Acuerdo 17 de 2008. Reiteración jurisprudencial: sentencia 19649.

T Administrativo del Valle. M.P: Bertha Lucía Luna Benítez.

Apoderados:

Demandante: Jaime Andrés Girón Medina.

Demandado: Manuel Francisco Arango Zambrano.