

DECLARACION DE IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Es anual / EFECTOS DEL FALLO DE NULIDAD – Son ex nunc / LEY – Concepto. Sentido material y formal / ACTO ADMINISTRATIVO - Crea las condiciones para que surjan las situaciones jurídicas particulares / ACTO ADMINISTRATIVO PARTICULAR – Siempre está basado en una norma

La Sala considera que la nulidad de los artículos 3, 4 y 5 del Acuerdo No. 032 de 1998, que declaró la Sala en sentencia del 9 de noviembre de 2001, no afectó la validez de las declaraciones bimestrales que por concepto de impuesto de industria y comercio presentó la actora en su oportunidad. En efecto, en la sentencia del 9 de noviembre de 2001, la Sala declaró la nulidad del artículo 3 del Acuerdo 032 de 1998, porque el municipio, al adoptar el impuesto de industria y comercio en su jurisdicción, debió acatar las definiciones de período y base gravable contenidas en la Ley 14 de 1983 y en el Decreto 3070 de 1983. Según la Ley y el Decreto el período gravable del impuesto de industria y comercio es anual. Habida cuenta de que el Acuerdo demandado lo fijó en bimestral, la Sala decidió anularlo. Los efectos de ese fallo son “ex nunc”, esto es hacia futuro, por las siguientes razones: El artículo 4 del Código Civil dispone que “Ley es una declaración de la voluntad soberana manifestada en la forma prevenida en la Constitución Nacional. Por eso, el carácter general de la ley es mandar, prohibir, permitir o castigar. Cuando se habla de Ley, debe tenerse en cuenta que la Ley puede entenderse en sentido material y en sentido formal. La primera acepción atiende al criterio orgánico, según el cual, ley es aquella regulación expedida por el órgano legislativo. La segunda, atiende al criterio material, según el cual, ley es toda norma jurídica que regula de manera general una multiplicidad de casos dictada por órganos distintos del legislativo. En ese contexto, el Acuerdo 032 de 1998 es ley en sentido material y, por eso, reguló, en su oportunidad, con carácter general, entre otros aspectos, los atinentes del impuesto de industria y comercio. Ahora bien, todo acto administrativo de carácter general, como acto regla, crea las condiciones para que surjan las situaciones jurídicas particulares y, por eso, el acto general siempre se debe concretar en hechos o en actos jurídicos, entre estos, los actos administrativos particulares que crean, modifican o extinguen situaciones jurídicas, por eso mismo, particulares y concretas. En esta medida, los hechos y los actos son la condición para que se aplique la situación general prevista en el acto general y abstracto. En otras palabras, el hecho o acto que beneficia o perjudica a un sujeto jurídico es siempre finalmente el hecho o acto particular, que estará basado en una norma: ley strictu sensu o ley lato sensu.

NULIDAD DE UN ACTO PARTICULAR – Hace volver las cosas al estado anterior / SITUACION JURIDICA CREADA Y CONSOLIDADA – La nulidad o la exequibilidad de la norma no la afectan

La nulidad de un acto particular sí tiene vocación jurídica de “volver las cosas al estado anterior” como si no hubiera existido el acto particular anulado. De hecho, a menudo, ni esto es posible, al punto que el juez puede optar por indemnizar a la parte que haya intervenido en el proceso y obtenido la declaración de nulidad del acto particular a su favor. Bajo el entendido de que la ley en sentido material es tan general como la ley en sentido formal, cierta doctrina judicial del Consejo de Estado de manera acertada precisó que los efectos de nulidad de los actos administrativos de carácter general deben ser los mismos que se predicen para la inexecutable, “(...) porque naturalísticamente se trata del mismo fenómeno, la diferencia radica en el órgano jurisdiccional que resuelva el conflicto (...)” En ese entendido, habida cuenta de que “La nulidad en el proceso contencioso administrativo (...) sólo busca que el orden jurídico del Estado sea reparado, [e] involucra una pretensión general y no particular. (...), el efecto de la nulidad debe

respetar sin duda las situaciones que se han desprendido del acto nulo, constituyendo decisión independiente.”Por eso, tratándose de las situaciones jurídicas creadas y consolidadas en vigencia de la ley (en sentido material y formal), no se afectan, en virtud de la declaratoria de nulidad o de inexecutable de esa ley o norma jurídica a cuyo amparo se consolidaron. El cumplimiento de esa obligación, como situación jurídica, se concreta en el acto jurídico de un deber cumplido que, como tal, se entiende configurado y consolidado en vigencia de las citadas normas. Por lo tanto, la sentencia de nulidad que profirió la Sala el 9 de noviembre de 2001, es decir, con posterioridad a los actos jurídicos, no les resta ni validez ni eficacia, en virtud de los efectos ex nunc de la sentencia que anuló los artículos 3, 4 y 5 del Acuerdo 32 de 1998, expedido por el Concejo Municipal de Cali.

PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD – No se vulnera cuando se aplica la norma para la vigencia siguiente / SANCION POR NO DECLARAR – No procede cuando el contribuyente cumple con la obligación, así se haya anulado el acto que lo amparó

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 inmediatamente anterior, esto es, el año 2001. Pero ni el Acuerdo 088 de 2001 ni el Decreto reglamentario se pueden interpretar en el sentido de que se pretendió desconocer las situaciones jurídicas que se consolidaron en vigencia del Acuerdo anulado, esto es el Acuerdo 32 de 1998 (art. 3). El Acuerdo y el Decreto se deben interpretar como una oportunidad que se otorgó a los contribuyentes para presentar la declaración y pagar el impuesto en un plazo mayor. De tal manera que, sólo eran aplicables para el que no hubiera cumplido todavía con la obligación fiscal. Por el contrario, si el contribuyente acreditó el cumplimiento de la obligación fiscal, lo pertinente era dar por cumplido el deber y no como lo entendió el Municipio, porque eso implica desconocer de bulto los hechos acaecidos, la fuerza de un acto jurídico del particular realizado al amparo de una norma que se reputaba válida.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá, D.C., Veintitrés (23) de febrero de dos mil once (2011)

Radicación número: 76001-23-31-000-2005-02192-01(17139)

Actor: EDITORIAL LIBROS Y LIBROS S.A.

Demandado: MUNICIPIO DE CALI

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, proferida el 9 de noviembre de 2007, que en la parte resolutive dispuso:

“1) DECLARASE (sic) la nulidad de la Resolución No. 1076 del 30 de diciembre de 2.003 por medio de la cual se impuso sanción por no declarar a la sociedad EDITORIAL LIBROS Y LIBROS S.A. por el año gravable 2.001 vigencia fiscal 2.002 y la nulidad de la Resolución No. 0097 del 8 de febrero de 2.005 que confirmó la Resolución No. 1076, expedidas por la Subdirección Administrativa de Impuestos, Rentas y Catastro Municipal de Santiago de Cali.

2) En consecuencia, DECLARASE (sic) que la sociedad actora no está obligada al pago de suma alguna por concepto de sanción impuesta en los actos administrativos que se declaran nulos.

3) NIEGANSE las demás pretensiones de la demanda”.

ANTECEDENTES PROCESALES

LA DEMANDA

Editorial Libros y Libros S.A. solicitó la nulidad de la resolución No. 1076 de diciembre 30 de 2003, que la sancionó por no declarar el Impuesto de Industria y Comercio y el complementario de avisos y tableros, *“por el año gravable 2001, vigencia fiscal de 2002”*, y la resolución No. 0097 del 8 de febrero de 2005, que la \$4.420.528.642 confirmó, ambas expedidas por la Subdirección Administrativa de Impuestos, Rentas y Catastro Municipal de Santiago de Cali.

A título de restablecimiento del derecho pidió que *“se ordene restablecer el derecho conculcado a la sociedad EDITORIAL LIBROS Y LIBROS S.A.(...), confirmando las liquidaciones privadas del impuesto de industria y comercio, presentadas por el año gravable 2001 en este Municipio y disponiendo como consecuencia lógica de lo anterior, que la actora no está obligada a pagar la sanción impuestas mediante las resoluciones demandadas”.*

Invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Constitución Política: Arts. 4, 29, 83, 95-9, 228, 229, 338, 363.
- Código Contencioso Administrativo: Arts. 3 y 84.
- Código de Procedimiento Civil: Arts. 187 y 258.
- Decreto reglamentario Municipal 0523 de junio 30 de 1999: Arts. 6, 27, 72, 92, 110 a 121, 123, 124, 147, 148, 151 y 171.
- Decreto reglamentario Nacional 3070 de 1983: Art. 1°.
- Circular 01 del 2 de mayo de 2002, expedida por la Subdirección Administrativa de Impuestos, Rentas y Catastro Municipal de Santiago de Cali.

El concepto de violación lo fundamentó de la siguiente manera¹:

¹ Fls. 93 a 114.

La sociedad demandante formuló cinco cargos que se resumen de la siguiente manera:

1. Irretroactividad tributaria

Adujo el apoderado que la sociedad demandante presentó las declaraciones de impuesto de industria y comercio en el Municipio de Santiago de Cali, por el año gravable 2001, en forma bimestral, con base en el Acuerdo No. 32 de 1998. Que dicho decreto fue declarado nulo por el Consejo de Estado en sentencia del 9 de noviembre de 2001, razón que motivó al municipio para que expediera el Acuerdo No. 088 del 31 de diciembre de 2001.

Sostuvo que el Acuerdo No. 088 del 31 de diciembre de 2001, expedido por el Concejo Municipal de Santiago de Cali, estableció el período, la base gravable y la liquidación del impuesto de industria y comercio como anual. Que ese acuerdo no podía tener efectos retroactivos, porque así expresamente lo disponen los artículos 338 y 363 de la Constitución Política.

Adujo que hasta que no se reglamentara el Acuerdo No. 088 del 31 de diciembre de 2001, se encontraba vigente la Resolución No. 009 del 21 de enero de 2001, por medio de la que se estableció la obligación de presentar y pagar bimestralmente la declaración del impuesto de industria y comercio. Que, por consiguiente, la sociedad demandante declaró los ingresos correspondientes del año gravable 2001, de manera bimestral, obligación que entendió cumplida y respaldada por la Circular No. 001 del 2 de mayo de 2002, proferida por la Subdirección Administrativa de Impuestos de Cali y por la respuesta a la consulta formulada por la actora, resuelta mediante concepto del 24 de abril de 2003, de la misma Subdirección Administrativa, actos en los que se afirmó que las declaraciones presentadas tenían plena validez.

Adujo que de conformidad con el Decreto No. 0125 del 9 de abril de 2002, la Administración Municipal de Impuestos de Cali estableció como fecha de vencimiento para presentar la declaración anual del impuesto, el 17 de mayo de 2002, obligación que se surte a partir de esa fecha, sin carácter retroactivo, y cuyos destinatarios eran los omisos.

2. Violación del principio de la buena fe

Adujo la demandante que se vulneró el principio de la buena fe, toda vez que en la circular No. 01 del 2 de mayo de 2002 se dio una instrucción a los omisos y se advirtió que no se desconocerían situaciones jurídicas consolidadas bajo el amparo de las normas declaradas nulas, para, posteriormente, imponer sanción a los contribuyentes.

Manifestó que la demandante acató a plenitud las normas vigentes al momento de presentar la declaración tributaria, por lo que mal puede la Administración Tributaria desconocer el cumplimiento de esas obligaciones y exigir otras con fundamento en normas de creación posterior, lo que constituye una evidente violación del principio de la buena fe.

Dijo que no se justifica que habiendo sometido los hechos materia de esta demanda a consulta jurídica de la misma Administración, ésta actúe de forma tan incoherente e ilegal, con transgresión de la buena fe del administrado y, además, imponiendo una sanción desproporcionada.

Adujo que tanto la ley como la jurisprudencia han sostenido que cuando el contribuyente actúe de conformidad con los conceptos emitidos por la Administración Tributaria, las actuaciones tributarias que adelante no podrán ser objetadas por la misma Administración.

3. Violación del debido proceso

Sostuvo que la contribuyente se allanó al cumplimiento de la obligación sustancial de pago de los tributos correspondientes. Que, sin embargo, la Administración desconoció las pruebas aportadas al proceso, a pesar de que ellas guardan pleno respaldo en la actuación administrativa.

Indicó que la Administración, en la discusión adelantada en vía gubernativa, guardó completo silencio frente a las pruebas aportadas al proceso, que las desconoció integralmente y que decidió en contravía de la ley, el derecho y el soporte probatorio recaudado, con violación del debido proceso y los derechos de audiencia y defensa.

Dijo que, en el presente caso, existe un enriquecimiento injustificado a favor del municipio y en detrimento del contribuyente. Para sustentar su dicho, citó el artículo 164 del Decreto No. 523 de 1999² y concluyó que no existe una explicación que sustente el hecho de que, pese a que el contribuyente fue sancionado, la Administración no profirió la liquidación provisional de que trata el artículo mencionado.

Así mismo, citó el artículo 147 ibídem y afirmó que la Administración no ha podido infirmar las pruebas allegadas al proceso. Que las resoluciones demandadas no se fundamentan en hechos probados, razón por la que deviene su nulidad.

Que si la normatividad preexistente (Acuerdo 32 de 1998) estableció la obligación de presentar la declaración tributaria bimestral, no es pertinente que se sancione al contribuyente por no aplicar retroactivamente el acuerdo 088 de diciembre 31 de 2001.

4. Expedición del acto en forma irregular

Adujo la contribuyente que la funcionaria encargada de adelantar la inspección contable, levantó un acta de visita y, posteriormente, emitió un acta de inspección contable, que debieron estar firmadas por los intervinientes, pero ninguna está suscrita por el representante legal de la sociedad.

Indicó que la llamada inspección contable debió realizarse en la ciudad de Bogotá, porque así lo establece el artículo 127 del Decreto 2649 de 1993.

Que, en ese orden, el acopio de la información es irregular, toda vez que la inspección debió practicarse en Bogotá y, además, las actas levantadas carecen de la firma del representante legal, pues la secretaria de la Agencia de Cali carece de capacidad legal para representar a la sociedad.

Dijo que existe incoherencia entre el artículo 1° del Decreto 3070 de 1983, y el valor que, según la Administración Local, sirvió de base para el cálculo de la

² Procedimiento Tributario Municipal

sanción por no declarar, aspecto que, por demás, constituye una falsa motivación de la decisión demandada.

Manifestó que los ingresos que pudo establecer la revisión contable fueron tomados de la declaración de renta del año gravable 2001, en la que se evidencia que el domicilio de la sociedad es la ciudad de Bogotá y, por consiguiente, que los ingresos brutos tomados, que sirvieron de base para proferir la sanción, son los ingresos nacionales, lo que vulnera el artículo 1° del Decreto 3070 de 1983.

Que, en conclusión, la expedición del acto administrativo, desde el levantamiento de la información que sirvió de base para sancionar a la contribuyente, está viciada de nulidad, por cuanto se expidió de forma irregular, lo que viola el régimen probatorio.

5. Sanción sin lesión

Dijo que de conformidad con la sentencia C-160 de 1998 y la sentencia 9888 del 7 de abril de 2000 del Consejo de Estado, las sanciones que puede imponer la Administración deben estar enmarcadas en criterios de proporcionalidad y razonabilidad, que legitimen el poder sancionador.

Indicó que para la procedencia de la sanción debe existir una conducta reprochable, pero que tanto la Resolución No. 1076 del 30 de diciembre de 2003, como la Resolución 0097 de 2005, que la confirmó, simplemente expresaron en sus consideraciones que el contribuyente no cumplió con la obligación de declarar, de conformidad con el artículo 123 del Decreto No. 523 de 1999, aspecto que contradice la verdad y es causal de falsa motivación.

Que si los actos demandados no son anulados, se constituiría un enriquecimiento sin causa a favor del municipio y en detrimento del contribuyente, conducta que ha sido censurada, en reiteradas oportunidades, por el Consejo de Estado.

Por último, indicó que aún desconociendo la validez jurídica de las declaraciones presentadas al amparo de la norma declarada nula, y olvidando el principio constitucional de la buena fe, suponiendo que el contribuyente fue negligente y doloso, la sanción proferida no pudo haber llegado a los \$41'000.000, no obstante haber cumplido con la obligación sustancial del pago del tributo.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El apoderado del Municipio de Santiago de Cali se opuso a las pretensiones de la demanda.

Dijo que si bien es cierto que la actora presentó las declaraciones del impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros del año gravable 2001, no era cierto que la presentada por el sexto bimestre de ese año se haya hecho conforme con lo establecido en el Acuerdo 32 de 1998, pues, para esa época, ya estaban derogados los artículos 3, 4 y 5 de la norma citada.

Que, ante la derogatoria, el Concejo Municipal expidió el Acuerdo No. 088 del 31 de diciembre de 2001, por medio del cual se estableció el período, la base gravable y la liquidación del impuesto de industria y comercio como anual.

Que dicha disposición no significa que el acuerdo nuevo tuviera efectos retroactivos, por cuanto esa disposición era aplicable en el año siguiente, lo que se sujeta a lo dispuesto en el artículo 338 de la Constitución Política.

Sostuvo que la Resolución No. 009 del 21 de enero de 2001 no continuaba vigente, por cuanto dicha norma había salido del ordenamiento jurídico, a partir de la nulidad declarada por el Consejo de Estado, lo que no podía ser desconocido por el funcionario que respondió el derecho de petición, que no fue el mismo que profirió el emplazamiento para declarar.

Indicó que el Decreto Reglamentario No. 0125 del 9 de abril de 2002 se limitó a establecer los plazos para liquidar y pagar el impuesto, por cuanto correspondía al Concejo Municipal establecer el período, la base gravable y la liquidación del impuesto, fundamentado en el artículo 338 de la Constitución Política y la Ley 14 de 1983. Que al existir un cambio en la norma, el actor debió acatar lo dispuesto en las nuevas disposiciones legales y presentar la declaración anual del año gravable 2001, en la vigencia 2002.

Manifestó que no se violó el debido proceso de la actora, toda vez que se dio cumplimiento al procedimiento establecido en el Decreto 0523 de 1999 y que, además, impuso sanción a la contribuyente, por no presentar la respectiva declaración en el mes de mayo de 2002.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, en sentencia del 9 de noviembre de 2007, anuló los actos acusados y declaró que la sociedad actora no está obligada a pagar suma alguna por concepto de la sanción impuesta en los actos anulados.

El Tribunal fundamentó su decisión en las siguientes consideraciones:

Que de conformidad con las pruebas obrantes en el expediente, se pudo determinar que la sociedad demandante presentó las declaraciones bimestrales correspondientes al impuesto de industria y comercio por el año gravable 2001, con sujeción a las normas expedidas por el mismo municipio (artículo 3 del Acuerdo 32 del 30 de diciembre de 1998 y Resolución No. 009 del 19 de enero de 2001) que determinaban claramente que el período gravable de dicho impuesto era bimestral, normas que gozaron de presunción de legalidad, hasta que fueron declaradas nulas por el Consejo de Estado.

Dijo el a quo que el Municipio de Santiago de Cali expidió el Acuerdo 088 del 31 de diciembre, por el que dio cumplimiento a la sentencia del Consejo de Estado, en el que determinó que el período del impuesto de industria y comercio sería anual y, con posterioridad, el 9 de abril de 2002, se profirió el Decreto 0125 que estableció que dicho impuesto para el año 2001, debía pagarse a más tardar el 17 de mayo de 2002.

Que, entonces, el Municipio de Santiago de Cali pretendió dar aplicación retroactiva a una norma local, lo que vulnera el artículo 338 de la Constitución

Política, que establece 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. Que, en consecuencia, el Acuerdo No. 088 de 2001 y el Decreto 125 de 2002 sólo podían empezar a aplicarse a partir del año gravable 2002.

RECURSO DE APELACIÓN

El Municipio de Santiago de Cali interpuso recurso de apelación³ contra la sentencia del Tribunal.

Adujo que la Administración no desconoció el pago de las declaraciones bimestrales presentadas por la sociedad demandante. Que, sin embargo, la contribuyente no acató lo establecido en el acuerdo 0125 de 2002, al abstenerse de presentar la declaración del impuesto de industria y comercio por el año gravable 2001.

Manifestó que la Administración diseñó un espacio en el formulario de declaración y liquidación privada, anualizado, correspondiente a la vigencia fiscal de 2002, para todos los contribuyentes que estaban en la obligación de presentar la declaración y liquidación privada anualizado, correspondiente a la vigencia fiscal 2001, con excepción de los pequeños contribuyentes que se acogieron al tratamiento preferencial y pagaron la cuota fija.

Sostuvo que el ánimo de la Administración en ningún momento era retrotraer la situación, ni tampoco desconocer las normas jurídicas consolidadas, pues sólo exigió el cumplimiento de la normatividad posterior a la nulidad declarada por el Consejo de Estado, máxime si faltaba la declaración por el último bimestre del año 2001.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La Administración de Impuestos de Cali no alegó de conclusión.

El demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda y, además, pidió que se confirmara la decisión del a quo.

El Ministerio Público pidió que se confirmara la decisión de primera instancia.

Sostuvo que la demandante sí cumplió con la obligación de declarar el impuesto de industria y comercio por los seis bimestres del año 2001. Que si bien, al declararse la nulidad del Acuerdo 032 estaba corriendo el bimestre noviembre – diciembre de 2001, también lo es que el plazo que había establecido la Administración para declarar dicho período, según la Resolución 009 de 2001, vencía el 17 de enero de 2002, plazo en el que el contribuyente presentó la respectiva declaración, esto es, el 15 de enero de 2002.

Que, en consecuencia, no era de recibo que la Administración exigiera la presentación de una nueva declaración, ni que se escudara en que las declaraciones bimestrales correspondían a la vigencia fiscal 2001. Señaló que no

³ Fls. 219-222.

está probado el incumplimiento, por cuanto a instancia de la modificación de la norma, para cambiar el período de causación del impuesto de industria y comercio, varió también la vigencia fiscal, hecho que se produjo con la expedición del Acuerdo 088 de 2001, que sólo era aplicable a partir del año 2002 y siguientes.

CONSIDERACIONES

En los términos del recurso de apelación interpuesto por el Municipio de Santiago de Cali, decide la Sala si se ajustan a derecho la Resolución No. 1076 de diciembre 30 de 2003, mediante la que la Administración Municipal de Impuestos de Cali sancionó a la sociedad Editorial Libros y Libros S.A., por no declarar el Impuesto de Industria y Comercio y el complementario de avisos y tableros, por el año gravable 2001; y la Resolución No. 0097 del 8 de febrero de 2005, que la confirmó.

Como hechos relevantes no discutidos se destacan los siguientes:

Los artículos 3°, 4° y 5° del Acuerdo 32 de 1998, expedido por el Concejo Municipal de Santiago de Cali, disponían que el impuesto de industria y comercio debía ser liquidado y pagado en forma bimestral.

En desarrollo del Acuerdo, el 19 de enero de 2001, la Dirección del Departamento Administrativo de Hacienda Municipal de Santiago de Cali expidió la Resolución No. 009, por medio de la que fijó los plazos y lugares para la presentación de las declaraciones privadas, para el periodo gravable 2001.

La sociedad actora, con fundamento en la Resolución 009 de 2001, presentó las declaraciones bimestrales del impuesto de industria y comercio, por el año gravable 2001, con su respectivo pago. En efecto, en el expediente obran las siguientes pruebas⁴:

- Formulario No. 0216081 en el que obra la declaración por el impuesto de industria y comercio, año gravable 2001, periodo 1, por valor de \$16.500.
- Formulario No. 0065348 en el que obra la declaración por el impuesto de industria y comercio, año gravable 2001, periodo 2, por valor de \$57.500
- Formulario No. 0065349 en el que obra la declaración por el impuesto de industria y comercio, año gravable 2001, periodo 3, por valor de \$230.500.
- Formulario No. 0283608 en el que obra la declaración por el impuesto de industria y comercio, año gravable 2001, periodo 4, por valor de \$4'572.500.
- Formulario No. 0336750, en el que obra la declaración por el impuesto de industria y comercio, año gravable 2001, periodo 5, por valor de \$2'663.500.
- Formulario No. 0336751 en el que obra la declaración por el impuesto de industria y comercio, año gravable 2001, periodo 6, por valor de \$500, cuya fecha de pago es el 15 de enero de 2002.

⁴ Folios 79-83.

Mediante sentencia 12298 del 9 de noviembre de 2001, el Consejo de Estado declaró la nulidad de los artículos 3, 4 y 5 del Acuerdo 32 de 1998, expedido por el Concejo Municipal de Cali.

Como consecuencia de lo anterior, el 31 de diciembre de 2001, el Concejo Municipal de Cali expidió el Acuerdo No. 088, por medio del que estableció que el período, la base gravable y la liquidación del Impuesto de Industria y Comercio sería anual.

El 9 de abril de 2002, el Alcalde Municipal de Santiago de Cali expidió el Decreto 0125, en el que se establecen los plazos y lugares para presentar y pagar el impuesto de industria y comercio, por el año gravable 2001, vigencia 2002.

El 2 de mayo de 2002, la Subdirección Administrativa de Impuestos, Renta y Catastro Municipal de Santiago de Cali expidió la Circular 001, cuyo objeto es instruir a los omisos sobre la obligatoriedad de presentar la declaración Anual.

El 30 de enero de 2003, la Subdirección Administrativa de Impuestos, Rentas y Catastro Municipal de Cali profirió el Auto de verificación o cruce No. 210, a la Sociedad Editorial Libros y Libros S.A., relacionado con el impuesto de industria y comercio por el año gravable 2001.

El 18 de febrero de 2003, la Subdirección Administrativa de Impuestos, Rentas y Catastro Municipal de Cali, expidió el auto de Inspección Contable a la Sociedad Editorial Libros y Libros S.A., por el que se delegó a la funcionaria Ana Milene Urrego para practicar dicha diligencia. Ese mismo día se levantó el acta de inspección contable No. 33 y un acta de visita.

El 1 de abril de 2003, la Subdirección Administrativa de Impuestos, Rentas y Catastro Municipal del Departamento Administrativo de Hacienda Municipal de Cali profirió el emplazamiento para declarar No. 4312, por el impuesto de industria y comercio, año gravable 2001, en contra de la demandante.

El 8 de abril de 2003, el revisor fiscal de la Sociedad Editorial Libros y Libros formuló consulta ante la subdirección mencionada, con el fin de que se aclarara todo lo relacionado con la validez de las declaraciones bimestrales presentadas por esa sociedad, por el año gravable 2001.

El 24 de abril de 2003, la Subdirección Administrativa, mediante Oficio DAHM-RM-0733, respondió la consulta y reconoció la validez jurídica de las declaraciones bimestrales del impuesto de industria y comercio por el año gravable 2001, presentadas por la sociedad Libros y Libros.

El 26 de mayo de 2003, la sociedad respondió el emplazamiento por no declarar No. 4312, apoyado en el concepto jurídico expedido por la Subdirección Administrativa de Impuestos, Rentas y Catastro Municipal del Departamento Administrativo de Hacienda Municipal de Cali.

El 30 de diciembre de 2003, la Subdirección mencionada profirió la Resolución No. 1076 en la que impuso una sanción de \$628.550.000 a la sociedad contribuyente por no declarar el impuesto de industria y comercio por el año gravable 2001.

El 23 de febrero de 2004, la sociedad actora interpuso recurso de reconsideración contra la resolución No. 1076, en la que manifestó el

cumplimiento de la obligación de declarar. Dicho recurso fue resuelto el 8 de febrero de 2005, mediante Resolución No. 0097, en la que se confirmó la resolución impugnada.

Para resolver se considera:

La Sociedad Editorial Libros y Libros S.A. presentó, en forma bimestral, las declaraciones correspondientes al impuesto de industria y comercio por el año gravable 2001, de conformidad con lo establecido en el Acuerdo No. 32 del 30 de diciembre de 1998, que establecía:

“ARTICULO TERCERO: Periodo del Impuesto de Industria y Comercio. A partir del primero de enero de 1999 el periodo gravable del Impuesto de Industria y Comercio es bimestral y se liquidará sobre los ingresos brutos del mismo periodo.

PARAGRAFO PRIMERO: Los bimestres son enero-febrero, marzo-abril, mayo-junio, julio-agosto, septiembre-octubre y noviembre-diciembre.

PARAGRAFO SEGUNDO: Las declaraciones tributarias respectivas se deberán presentar dentro del mes siguiente al bimestre vencido, en las fechas que para el efecto señale el Director del Departamento Administrativo de Hacienda, Catastro y Tesorería. (...).”

Así mismo, la sociedad contribuyente presentó las mencionadas declaraciones en el rango de plazos fijado por la Resolución No. 009 del 19 de enero de 2001, artículo 2, cuyas fechas eran las siguientes:

- 1er bimestre: marzo 22.
- 2do bimestre: mayo 17.
- 3er bimestre: julio 19.
- 4to bimestre: septiembre 20.
- 5to bimestre: noviembre 22.
- 6to bimestre: enero 17 de 2002.

Sin embargo, mediante sentencia del 9 de noviembre de 2001, proferida en el expediente No. 12298⁵, esta Sección declaró la nulidad del artículo 3 del Acuerdo No. 32 de 1998, que establecía que el período gravable del impuesto de industria y comercio era bimestral. Como consecuencia de esa declaración de nulidad, el Concejo Municipal de Cali expidió el Acuerdo No. 088 del 31 de diciembre de 2001⁶, cuyo artículo 1° estableció:

“Periodo, base gravable y liquidación. El periodo del impuesto de industria y comercio será anual y se liquidará sobre 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 gravables con el impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros (...).”

Así mismo, el Municipio de Santiago de Cali expidió el Decreto No. 0125 del

⁵ Consejero Ponente: Doctor Juan Ángel Palacio Hincapié.

⁶ Publicado en el Boletín Oficial No. 184 con fecha del 31 de diciembre de 2001.

9 de abril de 2002⁷, que reglamentó el acuerdo 88 de 2001.

El artículo 2 del Decreto 0125 de 2002 estableció que los contribuyentes del impuesto de industria y comercio por el año gravable 2001 debían presentar la declaración privada hasta el 17 de mayo de 2002. Con base en estas normas, la Administración Municipal de Impuestos de Cali consideró que la contribuyente había incumplido la obligación de declarar y, en consecuencia, le impuso sanción.

En este contexto, el asunto a dilucidar versa en determinar, si la declaración de nulidad de los artículos 3, 4 y 5 del Acuerdo No. 32 de 1998 afectó la validez de las declaraciones bimestrales que por concepto de impuesto de industria y comercio presentó la actora y si, en consecuencia, está obligada a pagar la sanción impuesta por no presentar la declaración anual, en los términos del Acuerdo 088 de 2001 y el Decreto 0125 de 2002, éste último dictado luego de que la actora hubiera presentado las declaraciones bimestrales y pagado el impuesto.

La Sala considera que la nulidad de los artículos 3, 4 y 5 del Acuerdo No. 032 de 1998, que declaró la Sala en sentencia del 9 de noviembre de 2001⁸, no afectó la validez de las declaraciones bimestrales que por concepto de impuesto de industria y comercio presentó la actora en su oportunidad.

En efecto, en la sentencia del 9 de noviembre de 2001, la Sala declaró la nulidad del artículo 3 del Acuerdo 032 de 1998, porque el municipio, al adoptar el impuesto de industria y comercio en su jurisdicción, debió acatar las definiciones de período y base gravable contenidas en la Ley 14 de 1983 y en el Decreto 3070 de 1983.

Según la Ley y el Decreto el período gravable del impuesto de industria y comercio es anual. Habida cuenta de que el Acuerdo demandado lo fijó en bimestral, la Sala decidió anularlo.

Los efectos de ese fallo son “ex nunc”, esto es hacia futuro, por las siguientes razones:

El artículo 4 del Código Civil dispone que “Ley es una declaración *de la voluntad soberana* manifestada en la forma prevenida en la Constitución Nacional.

Por eso, el carácter general de la ley es mandar, prohibir, permitir o castigar.

Cuando se habla de Ley, debe tenerse en cuenta que la Ley puede entenderse en sentido material y en sentido formal. La primera acepción atiende al criterio orgánico, según el cual, ley es aquella regulación expedida por el órgano legislativo. La segunda, atiende al criterio material, según el cual, ley es *toda norma jurídica* que regula de manera general una multiplicidad de casos dictada por órganos *distintos* del legislativo.

⁷ “Por medio del cual se reglamenta la administración, recaudo y se dictan otras disposiciones de carácter tributario del impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros”.

⁸ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. CONSEJERO PONENTE: JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ. BOGOTÁ, D.C., NUEVE (9) DE NOVIEMBRE DE DOS MIL UNO (2001). RADICACIÓN NÚMERO: 76001-23-31-000-1999-0938-02(12298). ACTOR: SANTIAGO MEZA MAFLA Y HENRY NARANJO RODAS. DEMANDADO: CONCEJO MUNICIPAL DE SANTIAGO DE CALI.

En ese contexto, el Acuerdo 032 de 1998 es ley en sentido material y, por eso, reguló, en su oportunidad, con carácter general, entre otros aspectos, los atinentes del impuesto de industria y comercio.

Ahora bien, todo acto administrativo de carácter general, como acto regla, crea las condiciones para que surjan las situaciones jurídicas particulares y, por eso, el acto general siempre se debe concretar en hechos o en actos jurídicos, entre estos, los actos administrativos particulares que crean, modifican o extinguen situaciones jurídicas, por eso mismo, particulares y concretas. En esta medida, los hechos y los actos son la condición para que se aplique la situación general prevista en el acto general y abstracto. En otras palabras, el hecho o acto que beneficia o perjudica a un sujeto jurídico es siempre finalmente el hecho o acto particular, que estará basado en una norma: ley strictu sensu o ley lato sensu.

La nulidad de un acto particular sí tiene vocación jurídica de “volver las cosas al estado anterior” como si no hubiera existido el acto particular anulado. De hecho, a menudo, ni esto es posible, al punto que el juez puede optar por indemnizar⁹ a la parte que haya intervenido en el proceso y obtenido la declaración de nulidad del acto particular a su favor.

Bajo el entendido de que la ley en sentido material es tan general como la ley en sentido formal, cierta doctrina judicial del Consejo de Estado de manera acertada precisó que los efectos de nulidad de los actos administrativos de carácter general deben ser los mismos que se predicen para la inexecuibilidad, *“(...) porque naturalísticamente se trata del mismo fenómeno, la diferencia radica en el órgano jurisdiccional que resuelva el conflicto (...)”*¹⁰ En ese entendido, habida cuenta de que *“La nulidad en el proceso contencioso administrativo (...) sólo busca que el orden jurídico del Estado sea reparado, [e] involucra una pretensión general y no particular. (...), el efecto de la nulidad debe respetar sin duda las situaciones que se han desprendido del acto nulo, constituyendo decisión independiente.”*¹¹

Por eso, tratándose de las situaciones jurídicas creadas y consolidadas en vigencia de la ley (en sentido material y formal), no se afectan, en virtud de la declaratoria de nulidad o de inexecuibilidad¹² de esa ley o norma jurídica a cuyo amparo se consolidaron.

Aplicados los anteriores presupuestos al caso concreto, se tiene que la demandante en aplicación del Acuerdo 032 de 1998 y de la Resolución 009 de

⁹ El artículo 84 del C.C.A. prevé que “Toda persona que se crea lesionada en un derecho amparado en una norma jurídica, podrá pedir que se declare la nulidad del acto administrativo y se le restablezca en su derecho, *también podrá solicitar que se le repare el daño. (...)*”

¹⁰ SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN PRIMERA. Consejero Ponente: Luis Antonio Alvarado. Sentencia del 9 de marzo de 1989. Referencia tomada del libro “Tratado de Derecho Administrativo. Tomo II, El Acto Administrativo, Jaime Orlando Santofimio Gamboa. Editorial Universidad Externado de Colombia, Edición 2007.”

¹¹ Sentencia del diecisiete (17) de octubre de mil novecientos sesenta y nueve (1969). Sección Cuarta.

¹² “La declaración de inexecuibilidad equivale a una declaración de nulidad. (...) la sentencia de inexecuibilidad: no tiene efecto retroactivo, todo lo contrario, sus efectos son hacia el futuro y, por consiguiente, se reconocen los actos y situaciones jurídicas nacidas durante la vigencia de la ley. (...) tanto la inexecuibilidad como la nulidad se asimilan. Por lo tanto, los efectos de la primera son perfectamente aplicables a la segunda. (...) las situaciones jurídicas individuales, creadas a partir de un acto administrativo general que posteriormente es declarado nulo, deben permanecer produciendo efectos jurídicos (...) hasta tanto una autoridad jurisdiccional no (sic) se pronuncie sobre su validez en el ordenamiento jurídico. “Sentencia del 26 de abril de 1973. Sección primera Referencia tomada del libro “Tratado de Derecho Administrativo. Tomo II, El Acto Administrativo, Jaime Orlando Santofimio Gamboa. Editorial Universidad Externado de Colombia, Edición 2007”

2001, cumplió la obligación fiscal de presentar bimestralmente las declaraciones del impuesto de industria y comercio por el año 2001.

El cumplimiento de esa obligación, como situación jurídica, se concreta en el acto jurídico de un deber cumplido que, como tal, se entiende configurado y consolidado en vigencia de las citadas normas. Por lo tanto, la sentencia de nulidad que profirió la Sala el 9 de noviembre de 2001, es decir, con posterioridad a los actos jurídicos, no les resta ni validez ni eficacia, en virtud de los efectos *ex nunc* de la sentencia que anuló los artículos 3, 4 y 5 del Acuerdo 32 de 1998, expedido por el Concejo Municipal de Cali.

Sin embargo, es evidente que como el efecto de nulidad, que a semejanzas del de la inexecutable, implica la inaplicabilidad del precepto declarado nulo, es claro que a partir de la expedición del fallo, la demandante no estaba obligada a presentar la declaración para el último bimestre, pues esa obligación debía cumplirla con posterioridad a la declaratoria de nulidad del Acuerdo. Ni siquiera en acatamiento de la Resolución No. 009 de 2001, pues conforme lo precisa el inciso final del artículo 175 del C.C.A. “Cuando por sentencia ejecutoriada se declare la nulidad de una ordenanza o de un acuerdo (...) distrital o municipal, en todo o en parte, *quedarán sin efecto en los pertinente los decretos reglamentarios*”.

No obstante lo anterior, habida cuenta de que el fallo de nulidad de la Sala respecto del artículo 3° del Acuerdo 032 de 1998 no implicó la nulidad de las normas que regulaban lo atinente al hecho generador y sujetos pasivos del impuesto, era claro para los contribuyentes que persistía la obligación de su pago. Lo que quedó indefinido a partir del fallo, fueron las condiciones en que se hacía el pago, vacío que se superó cuando el Municipio profirió el Acuerdo 088 del 31 de diciembre de 2001 y el Decreto 0125 del 9 de abril de 2002.

Pero la anterior circunstancia no invalida el pago que hizo la actora por el último bimestre del año 2001, acatando las condiciones del Acuerdo No. 032 de 1998 y su resolución reglamentaria, porque, como se puede apreciar al leer el Acuerdo 088 de 2001, este Acuerdo reguló, de manera genérica el período del impuesto de industria y comercio, que sería anual, pero sin referirse a ninguna vigencia fiscal en particular. Y, por otra parte, el Decreto No. 125 de 2002 se profirió cuando ya la demandante había terminado de cumplir su obligación tributaria.

Por lo anterior, le asiste razón a la demandante en cuanto adujo que el Municipio le aplicó de manera retroactiva el Decreto 125 de 2002, que implicó aplicar de manera *ex tunc* el fallo del Consejo de Estado, en perjuicio de los actos jurídicos del contribuyente.

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

Lo anterior indica que el Acuerdo No. 088 de 2001 sí podía aplicarse para gravar con el impuesto de industria y comercio las actividades que se ejercieron durante el año corriente 2001. En esa medida, no se vulneró el principio de

irretroactividad de la ley tributaria. Con mayor razón si el decreto No. 0125 de 2002 ordenó que el impuesto se pague en el año 2002, sobre el promedio mensual de ingresos brutos del años inmediatamente anterior, esto es, el año 2001.

Pero ni el Acuerdo 088 de 2001 ni el Decreto reglamentario se pueden interpretar en el sentido de que se pretendió desconocer las situaciones jurídicas que se consolidaron en vigencia del Acuerdo anulado, esto es el Acuerdo 32 de 1998 (art. 3). El Acuerdo y el Decreto se deben interpretar como una oportunidad que se otorgó a los contribuyentes para presentar la declaración y pagar el impuesto en un plazo mayor. De tal manera que, sólo eran aplicables para el que no hubiera cumplido todavía con la obligación fiscal. Por el contrario, si el contribuyente acreditó el cumplimiento de la obligación fiscal, lo pertinente era dar por cumplido el deber y no como lo entendió el Municipio, porque eso implica desconocer de bulto los hechos acaecidos, la fuerza de un acto jurídico del particular realizado al amparo de una norma que se reputaba válida.

En consecuencia, la Sala confirmará la sentencia apelada, que anuló los actos acusados y declaró que la Sociedad Editorial Libros y Libros no está obligada a pagar la sanción impuesta en dichos actos.

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

F A L L A

CONFÍRMASE la sentencia del 9 de noviembre de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que declaró la nulidad de los actos acusados.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase al Tribunal de origen.

Se deja constancia de que ésta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ