**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Consejero ponente: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

**Bogotá, D. C., ocho (08) de agosto dos mil diecinueve (2019)**

**Radicación número: 05001-23-33-000-2013-01114-01(21875)**

**Actor: PUNTO PALMAHÍA SAS**

**Demandado: MUNICIPIO DE ITAGÜÍ**

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el municipio de Itagüí contra la sentencia del 17 de abril de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que decidió (ff. 182 a 196 vto.):

**Primero:** se declara la nulidad de la Resolución 15309 del 03 de octubre de 2012, “por medio de la cual se practica una liquidación oficial de aforo relacionada con el impuesto de industria y comercio y complementarios tratándose del año base 2007-período gravable 2008 al contribuyente Punto Palmahía S. A.” y de la Resolución 13803 del 06 de marzo de 2013, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración; la Resolución 15576 del 03 de octubre de 2012 “por medio de la cual se practica una liquidación oficial de aforo relacionada con el impuesto de industria y comercio y complementarios tratándose del año base 2008-período gravable 2009 al contribuyente Punto Palmahía S. A.” y Resolución 13804 del 06 de marzo de 2013, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración; de la Resolución 15577 del 03 de octubre de 2012 “por medio de la cual se practica una liquidación oficial de aforo relacionada con el impuesto de industria y comercio y complementarios tratándose del año base 2009-período gravable 2010 al contribuyente Punto Palmahía S. A.” y de la Resolución 13805 del 6 de marzo de 2013, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración, por las consideraciones expuestas en la parte motiva.

**Segundo:** a título de restablecimiento del derecho se declare en firme las declaraciones del impuesto de Industria y Comercio presentadas por la Sociedad demandante Punto Palmahía S. A. del 12 de abril de 2008 radicada con el nro. 6058 (año base 2007, período gravable 2008), del 30 de abril de 2009 radicada con el nro. 3819 (año base 2008, período gravable 2009) y la del 28 de abril de 2010 radicada con el nro. 1076 (año base 2009, período gravable 2010) y como consecuencia de lo anterior, el municipio de Itagüí – Antioquia, devolverá a Punto Palmahía S. A. los dineros que hubiera cobrado por concepto de los impuestos y multas impuestas en los actos anulados, debidamente indexados, solo en caso de que se hubiera hecho efectivo el pago.

**Tercero:** se niegan las demás pretensiones de la demanda.

**Cuarto:** condenar en costas a la parte demandada, conforme a los artículos 188 del CPACA, 392 del CPC, numeral 2.º del art. 19 de la Ley 1395 de 2010 y los Acuerdos 1887 y 2222 de 2003, emanados de la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura. Liquídense por Secretaría.

Se fijan las agencias en derecho en primera instancia en la suma de veinte millones doscientos noventa y seis mil ochocientos pesos ($20.296.800) equivalente al 2 % de las pretensiones concedidas, según la estimación razonada de la cuantía efectuada por la parte actora.

(…).

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

En las fechas 12 de abril de 2008, 30 de abril de 2009 y 28 de abril de 2010, la demandante presentó las declaraciones del ICA de los años gravables 2007 a 2009, respectivamente (ff. 551 a 553 ca 2).

Por medio del Emplazamiento para Declarar nro. 8657, del 24 de agosto de 2012, el municipio de Itagüí conminó a la demandante a presentar las declaraciones del ICA de los tres períodos antes mencionados, debido a que fueron presentadas sin la firma del revisor fiscal, de manera que se tendrían como no presentadas (ff. 550 y 549 ca 2).

A través de las liquidaciones oficiales de aforo nros. 15309, 15576 y 15577, todas del 3 de octubre de 2012 (ff. 547 a 542 vto. ca 2), la Administración determinó, de manera unilateral, el ICA de los períodos en discusión e impuso las correspondientes sanciones por no declarar.

Tras haberse interpuesto sendos recursos de reconsideración en contra de las anteriores liquidaciones oficiales (ff. 541 a 543 ca 2), el municipio confirmó esos actos, a través de las resoluciones 13803, 13804 y 13805, emitidas el 06 de marzo de 2013 (ff. 532 a 521 ca 2).

**ANTECEDENTES PROCESALES**

**Demanda**

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA, el apoderado judicial de la demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 10 y 11):

**Primera.**Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

a) Resolución nro. 15309 del 03 de octubre de 2012 *"Por medio del cual se practica una Liquidación Oficial de Aforo relacionada con el Impuesto de Industria y Comercio y Complementarios en tratándose de año base 2007 - Período Gravable 2008 al contribuyente Punto Palmahía S. A.",*a través de la cual se le impone sanción por no declarar el año base 2007 período gravable 2008 equivalente a la suma de doscientos setenta y un millones trescientos sesenta mil trescientos pesos m/l ($271.360.300.00).

b) Resolución No. 13803 del 06 de marzo de 2013 *"por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución 15309 de octubre 3 de 2012".*Con esta providencia, además, se niega la solicitud de nulidad y se agota la vía gubernativa.

c) Resolución nro. 15576 del 03 de octubre de 2012 *"Por medio del cual se practica una Liquidación Oficial de Aforo relacionada con el Impuesto de Industria y Comercio y Complementarios en tratándose de año base 2008 - Período Gravable 2009 al contribuyente Punto Palmahía S. A.",*a través de la cual se le impone sanción por no declarar el año base 2008 período gravable 2009 por valor de trescientos diecinueve millones trescientos sesenta y un mil setecientos pesos m/l ($319.361.700.00).

d) Resolución nro. 13804 del 06 de marzo de 2013 *"por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución 15576 de octubre 3 de 2012".*Con esta providencia, además se niega la solicitud de nulidad y se agota la vía gubernativa.

e) Resolución nro. 15577 del 03 de octubre de 2012 *"Por medio del cual se practica una Liquidación Oficial de Aforo relacionada con el Impuesto de Industria y Comercio y Complementarios en tratándose de año base 2009 - Período Gravable 2010 al contribuyente Punto Palmahía S. A a través de la cual se le impone sanción por no declarar el año base 2009 período gravable 2010 equivalente a la suma de trescientos treinta millones setenta y un mil seiscientos pesos m/l ($330.071.600.00).*

*f) Resolución nro. 13805 del 06 de marzo de 2013 "por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución 15577 de octubre 3 de 2012". Con esta providencia, además, se niega la solicitud de nulidad y se agota la vía gubernativa.*

**Segunda.** Que a título del restablecimiento del derecho se condene al Municipio de Itagüí a indemnizar los daños y perjuicios que se han ocasionado al señor Jorge Andrés Escobar Mejía, por los hechos anteriormente enumerados, determinados así:

1. perjuicios materiales: el valor de un mil catorce millones ochocientos cuarenta mil doscientos ochenta y ocho pesos m/l. ($1.014.840.288.00).

2. perjuicios morales: cien salarios mínimos mensuales, a razón de $589.500, para un total de cincuenta y ocho millones novecientos cincuenta mil pesos m/cte ($58.950.000.oo)

**Tercera.** Que se ordene a la parte demandada a dar cumplimiento a la sentencia que ponga fin al proceso, en la forma prevista por los artículos 187, subsiguientes y concordantes del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, para lo cual se tendrá en cuenta el ajuste de las anteriores condenas tomando como base el índice de precios al consumidor, es decir a reconocer la indexación o corrección monetaria.

**Cuarta.** Que se condene a la parte demandada a pagar al demandante los intereses comerciales y moratorios sobre las sumas de dinero estipuladas como perjuicios materiales y morales causados, hasta el día en que se realice efectivamente el pago.

**Quinta.** Que se condene en costas, de conformidad con lo previsto por el artículo 188 del CPACA.

Con fundamento en el artículo 16 de la Ley 446 de 1998, el Honorable Magistrado del Tribunal Administrativo de Antioquia, condenará además al Municipio de Itagüí, a una reparación integral, según los estándares internacionales impartidos por la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, la cual es fuente del derecho interno según la jurisprudencia de la Corte Constitucional.

A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 6.º, 13, 15 y 29 de la Constitución; [714](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=890) del ET, y 577 del Acuerdo 06 de 2006, proferido por el Concejo Municipal de Itagüí. El concepto de la violación planteado se resume así:

Sostuvo que, al tenor de la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, las causales de no presentación de las declaraciones tributarias, previstas en el [artículo 580](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=717) del ET, no operan de pleno derecho, por lo tanto, si se presenta una declaración sin el cumplimiento de los requisitos contemplados en la citada norma, la Administración, dentro del término de firmeza, deberá proferir y notificar un acto que así las declare, so pena de que los denuncios tributarios adquieran firmeza, tal como sucedió en el *sub judice*.

Concretamente, adujo que el emplazamiento para declarar, proferido por la Administración local el 24 de agosto de 2012, mediante el cual tuvo por no presentadas las declaraciones del ICA de los años gravables 2007 a 2009, fue extemporáneo, comoquiera que aquellas adquirieron firmeza, en su orden: el 12 de abril de 2010, el 30 de abril de 2011 y el 28 de abril de 2012.

Con base en lo anterior, la demandante solicitó la suspensión provisional de los actos enjuiciados, petición que fue negada por el *a quo,*medianteauto del 06 de noviembre de 2013 (ff. 83 a 85 vto.).

**Contestación de la demanda**

El municipio de Itagüí se opuso a las pretensiones de la demanda y se pronunció sobre los cargos de violación, así (ff. 96 a 121):

Sostuvo que el acto previo a las liquidaciones oficiales de aforo que se expidieron contra la demandante fue el emplazamiento para declarar. Que este es el procedimiento aplicable cuando las declaraciones incumplen los requisitos legales para tenerlas como no presentadas.

Particularmente, precisó que las declaraciones que presentó la demandante no tuvieron la firma del revisor fiscal, constituyéndose, a juicio de la entidad demandada, en una conducta fraudulenta, en la medida en que dicho requisito era garantía de que los libros contables reflejaban la situación financiera de la empresa. De hecho, señaló que al efectuarse cruce de información con terceros se constató que los ingresos declarados por la actora en los períodos discutidos no correspondieron a los que se habían informado a la SuperSociedades.

En consonancia con lo anterior, para el municipio demandado las conductas de la demandante, que calificó como fraudulentas, hacían innecesario que se agotara un procedimiento en el que se declarara como no presentados los denuncios tributarios del ICA de los períodos fiscales 2007 a 2009.

Formuló la excepción de ineptitud sustantiva de la demanda por falta de motivación del cargo de perjuicios ocasionados y del concepto de violación en general. Dicha excepción fue declarada como no probada en la audiencia inicial del 24 de abril de 2014 (ff. 138 a 141).

Igualmente, formuló la excepción genérica, en caso de que se encontrara probada alguna excepción que, de oficio, se declarare en la sentencia.

**Sentencia apelada**

El Tribunal Administrativo de Antioquia, mediante sentencia del 17 de abril de 2015, accedió a las pretensiones de la demanda con fundamento en las siguientes consideraciones (ff. 201 a 203):

Tras analizar el material probatorio allegado, observó que la demandante presentó las declaraciones objeto de fiscalización y que, en el término de su firmeza, no fue notificado el acto administrativo que las tuviera como no presentadas. En consecuencia, teniendo en cuenta que las causales para tener como no presentadas las declaraciones no operan *ipso iure*, concluyó que las liquidaciones privadas adquirieron firmeza.

**Recurso de apelación**

El demandado recurrió la decisión del tribunal y solicitó que se revocara. Al respecto, transcribió lo dicho en la contestación de la demanda, pero se advierte que no recurrió la condena en costas impuesta por el tribunal (ff. 201 a 2012).

**Alegatos de conclusión**

Ambas partes guardaron silencio.

**Concepto del ministerio público**

El Ministerio Público solicitó confirmar la decisión de primer grado, puesto que las declaraciones del ICA de los años gravables 2007 a 2009 adquirieron firmeza, sin que la Administración las hubiere declarado como no presentadas (ff. 230 a 233).

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

1- En los términos del recurso de apelación interpuesto por el demandado, le corresponde a esta Sala pronunciarse sobre la sentencia de primera instancia, con la cual se declaró la nulidad de los actos acusados.

Concretamente, se debate si, previo a que las declaraciones del ICA de los años gravables 2007 a 2009 adquirieran firmeza, el municipio de Itagüí debió expedir y notificar un acto que las declarara como no presentadas.

2- De conformidad con los artículos 32 y siguientes de la Ley 14 de 1983, en consonancia con el artículo 7.º, numeral 2 del Decreto Reglamentario 3070 de 1983, los sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio deben «*presentar anualmente, dentro de los plazos que fijen las respectivas entidades territoriales, una declaración de industria y comercio junto con la liquidación privada del gravamen*».

Conforme al anterior deber, la demandante presentó las declaraciones del ICA de los años gravables 2007 a 2009 y, de forma pacífica, las partes concuerdan en que esos denuncios fueron presentados sin la firma del revisor fiscal, siendo que la demandante estaba obligada a ello, por cuanto debía llevar libros de contabilidad y, además, al ser una sociedad por acciones, la legislación comercial le exigía tener revisoría fiscal (arts. 493, 498-3 y 459 del Acuerdo 06 de 2006, [596](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=736)-6 del ET, aplicable por remisión del art. 59 de la Ley 788 de 2002, y 203 del C de Co).

Teniendo en cuenta que el artículo 500 del Acuerdo 06 de 2006 (vigente para la época de los hechos) establecía que las declaraciones tributarias sin la firma del revisor fiscal se tendrían como no presentadas[[1]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=39452" \l "_ftn1" \o "), en el presente caso, el municipio de Itagüí inició un procedimiento de aforo tendente a liquidar oficialmente el ICA de los períodos fiscales 2007 a 2009 a cargo de la sociedad actora.

Punto Palmahía SAS aseguró que la autoridad administrativa no expidió ni notificó el acto previo que tuviera por no presentadas las mencionadas declaraciones y, por cuenta de tal omisión, adujo que operó la firmeza en los denuncios tributarios, de manera que las liquidaciones oficiales expedidas eran nulas.

Contrario a lo aducido por el extremo activo, la Administración sostuvo que el incumplimiento de la firma del revisor fiscal en las declaraciones del ICA la habilitaba a adelantar el procedimiento de aforo, en el cual solo es exigible como requisito previo a la liquidación la notificación del emplazamiento para declarar, tal como se hizo en el *sub lite*.

3- Para dirimir el planteamiento jurídico, la Sala reiterará, en lo pertinente, las sentencias del 12 de septiembre de 2002 (exp. 13079, CP: Ligia López Díaz), del 19 de enero de 2012 (exp. 17972, CP: Carmen Teresa Ortiz), del 28 de agosto de 2014 (exp. 18437, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia) y del 15 de noviembre de 2018 (exp. 22008, CP: Stella Jeannette Carvajal), en las cuales se debatió sobre la necesidad de que la Administración expida un acto previo declarativo que establezca como no presentadas las declaraciones tributarias que incurran en alguna de las causales previstas en el [artículo 580](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=717) del ET (aplicable a las entidades territoriales, por virtud del artículo 59 de la ley 788 de 2002).

El análisis efectuado por la Sección insiste en que ninguna de las hipótesis para tener como no presentadas las declaraciones tributarias opera por ministerio de la ley, pues, aun cuando el Estatuto Tributario no establece un procedimiento para tenerlas como no presentadas, el debido proceso constitucional debe irradiar todas las actuaciones administrativas, a fin de garantizar el ejercicio del derecho de contradicción y de defensa de los contribuyentes (sentencia del 15 de noviembre de 2018, exp. 22008, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

Por tal motivo, es necesario que la autoridad tributaria expida y notifique el acto administrativo previo, debidamente motivado, en el que se indique, con razones suficientes, el incumplimiento incurrido por el contribuyente o declarante, que conlleve a desconocer el efecto jurídico de la declaración presentada y, adicionalmente, esa decisión debe garantizar la oposición del administrado a través de los recursos procedentes, previstos en el Código Contencioso Administrativo (vigente para el momento de los hechos) (Corte Constitucional en sentencia C- 844 de 1999).

Al respecto, de conformidad con el numeral 4.º del artículo 500 del Acuerdo 06 de 2006, en concordancia con la letra d), del [artículo 580](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=717), del Estatuto Tributario, la declaración privada se tiene por no presentada cuando no tiene la firma del revisor fiscal, en caso de que hubiere lugar a ello. Ahora bien, de acuerdo con el criterio de esta corporación, el incumplimiento de este requisito no enerva de forma automática los efectos jurídicos de la declaración presentada, efecto que se consolida con la firmeza de la declaración tributaria en los casos en que la Administración no notifique el acto administrativo que tenga por no presentado el denuncio tributario. De esta forma, la autoridad fiscal debe, dentro del término de firmeza de la declaración tributaria, iniciar el procedimiento tendente a despojarla de efectos jurídicos.

Respecto de la firmeza de las declaraciones, es menester resaltar que, por regla general, según el [artículo 714](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=890) del ET (vigente para la época de los hechos y acogido por el artículo 577 del Acuerdo 006 del 2006[[2]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=39452" \l "_ftn2" \o ")), esta se adquiría al cumplirse dos años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar. Dentro de ese término, la Administración tributaria goza de plena competencia para revisar las declaraciones tributarias y, en el caso debatido, para desconocer los efectos jurídicos de las declaraciones que incurran en alguna de las causales previstas en el [artículo 580](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=717) del ET. El vencimiento del plazo impide que la Administración inicie las actuaciones administrativas que procuren desconocer los efectos de las declaraciones y esta circunstancia se aplica con independencia de las irregularidades de los denuncios tributarios.

4- En el asunto debatido*,* la demandante podía presentar las declaraciones del ICA hasta el último día hábil del mes de abril de cada anualidad, de conformidad con el artículo 518 del Acuerdo 06 de 2006[[3]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=39452" \l "_ftn3" \o ").

Sobre el particular, los días 12 de abril de 2008, 30 de abril de 2009 y 28 de abril de 2010, la actora presentó las declaraciones del ICA de los años gravables 2007, 2008 y 2009, respectivamente; esto es, dentro del plazo que establecía la normativa local.

De acuerdo con lo anterior, la Sala constata que, según el plazo establecido para la presentación de los denuncios tributarios en el municipio de Itagüí, las declaraciones del ICA de los períodos gravables 2007, 2008 y 2009 adquirieron firmeza los días 30 de abril de los años 2010, 2011 y 2012, respectivamente, por cada una de las vigencias discutidas. De esta forma, resulta que las declaraciones tributarias adquirieron firmeza sin que la Administración haya expedido y notificado el acto administrativo previo que tuviera por no presentadas las declaraciones del ICA objeto de análisis.

Por lo tanto, para esta Sección, la Administración carecía de competencia para iniciar el procedimiento de aforo que culminó con la expedición de las liquidaciones oficiales demandadas, toda vez que las declaraciones presentadas surtieron efectos jurídicos que se consolidaron al adquirir firmeza cada una de ellas, así que, el municipio de Itagüí no estaba facultado para iniciar la actuación administrativa prevista para supuestos de hecho en los que el sujeto pasivo incumple con su deber formal de declarar (arts. 580 (sic) del Acuerdo 06 de 2006 y [717](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=893) del ET). Por lo tanto, no prospera el cargo de apelación.

En estos términos, se confirmará la decisión de primera instancia.

7- Finalmente, para decidir sobre las costas, la Sala observa que en el plenario no se probaron gastos o expensas del proceso, razón por la cual no se encuentran acreditadas las exigencias que hace el ordinal 8.º del artículo 365 del CGP (norma aplicable por remisión expresa del artículo 188 del CPACA) para que proceda la condena en costas en esta instancia, de manera que la Sala se abstiene de imponerlas.

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**

**1. Confirmar**la sentencia apelada.

2. Sin condena en costas en esta instancia.

**3. Reconocer**personería al abogado John Alexander Zapata, para actuar en representación de la demandada, conforme al poder conferido (f. 219).

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

Presidente de la Sala

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

[[1]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=39452" \l "_ftnref1" \o ") **Artículo 500.** Declaraciones que se tienen por no presentadas. no se entenderá cumplido el deber de presentar la declaración tributaria, en los siguientes casos: (…) 4. Cuando no se presente firmada por quien deba cumplir el deber formal de declarar, o cuando se omita la firma del contador público o revisor fiscal existiendo la obligación legal.

[[2]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=39452" \l "_ftnref2" \o ") **Artículo 577.** Firmeza de la liquidación privada. La declaración tributaria quedará 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 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.

|  |  |
| --- | --- |
| |  | | --- | | [[3]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=39452" \l "_ftnref3" \o ") **Artículo 518.** Lugares y plazos para presentar las declaraciones de industria y comercio y de avisos y tableros. La declaración anual del impuesto de industria y comercio y de avisos y tableros deberá presentarse en la Subsecretaría de Rentas, dentro de los cuatro (4) primeros meses del año, sin que exceda del último día hábil del mes de abril.  \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ | |

|  |
| --- |
|  |