

EXCEPCIÓN DE ILEGALIDAD – Objeto. Permite que, en determinado caso concreto, y para la situación particular que examina el juez administrativo, se puedan inaplicar los actos que, por ser contrarios a las normas de la que derivan su validez, dan lugar a la ruptura de la armonía normativa / APLICACIÓN DE LA EXCEPCIÓN DE ILEGALIDAD – Competencia. Corresponde al juez de lo contencioso administrativo / EXCEPCIÓN DE ILEGALIDAD – Procedencia frente a actos particulares

El artículo 148 de la ley 1437 de 2011 facultó a los jueces de la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo para que, de oficio o a petición de parte, inaplicarán, con efectos interpartes, todo acto administrativo que vulnerara la Constitución Política o la ley, y restringió los efectos de dicha inaplicación al proceso dentro del cual se adopta. La norma anterior establece una potestad legal en cabeza de la autoridad jurisdiccional para que, en ejercicio de la misma, esta se releve de aplicar los actos administrativos contrarios al ordenamiento jurídico superior, por vía de excepción, en el caso concreto que así lo estime. Sobre tal permisión jurídica y en atención a su propio alcance, la Sala ha señalado que *«procede ante situaciones en las que el juez evidencie por manifestación de las partes u oficiosamente, que para solucionar el caso puesto a su conocimiento requiere dejar de aplicar un acto que guarda relación directa con el objeto del litigio, sin expulsarlo del ordenamiento normativo»* y que, por regla general, supone un juicio de valor en el que se confrontan dos normas de manera directa, sin inferencias. Acorde con lo anterior, se entiende en la facultad descrita una forma excepcional de control de legalidad que, por su misma naturaleza, toma como único presupuesto sustancial la vulneración de la constitución o la ley, a partir del juicio jurídico valorativo realizado por la autoridad judicial de cada asunto litigioso, y propio del leal saber y entender que acompaña la construcción de su razonamiento autónomo frente a las particulares circunstancias de cada caso concreto, independientemente de la existencia y/o definición del medio de control especial y preferente para juzgar la legalidad del acto administrativo inaplicado o de que la demanda no lo haya cuestionado expresa o implícitamente, pues el carácter oficioso con el que el artículo 148 del CPACA previó la facultad legal de inaplicación, desliga a esta de esa carga argumentativa y supera los linderos temáticos impuestos por los principios de congruencia de la sentencia y justicia rogada. En ese orden, el *a quo* se encontraba plenamente legitimado para inaplicar el artículo 7 del Acuerdo 46 de 2009 al caso de autos, en el entendido de que, al modificar el artículo 76 del Acuerdo 43 de 2000, gravó a las *"demás actividades industriales no discriminadas"*

anteriormente" código 199, con una tarifa del "**10 por mil**", evidentemente superior a la del "**2 al 7 por mil mensual para actividades industriales**", prevista en el numeral 1 del artículo 33 de la Ley 14 de 1983, incorporado en el numeral 1 del artículo 196 del Decreto 1333 de 1986. Así, la simple comparación normativa entre la norma municipal contenida en el referido artículo 7 y la norma legal dispuesta en el también señalado artículo 33 de la Ley 14 de 1983, permitió advertir una discordancia que excedía el límite tarifario legalmente dispuesto para actividades industriales y que, por la misma razón, desbordaba la autonomía tributaria territorial respecto de la regulación de ese elemento sustancial, en claro desconocimiento del principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 338 de la CP, conforme al cual, las Asambleas Departamentales y los Concejos Municipales solo pueden disponer sobre dichos elementos dentro de los parámetros establecidos en la ley que los crea.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 148

DEVOLUCIÓN DE PAGO EN EXCESO POR IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO ICA – Efectos en el caso concreto / DEVOLUCIÓN DE PAGOS EN EXCESO O DE LO NO DEBIDO – Requisitos / DEVOLUCIÓN DE PAGOS EN EXCESO O DE LO NO DEBIDO – Corrección. No procede la devolución del valor pagado en exceso porque las declaraciones tributarias iniciales no fueron corregidas

[L]la sentencia referida dejó desprovista de objeto a la orden de inaplicar el artículo 7 del Acuerdo 46 de 2009; sin embargo, dicha providencia no surte efectos invalidantes sobre los actos demandados, dado que estos negaron una solicitud de devolución por pago en exceso carente de los requisitos de procedencia vigentes, en tanto que recae sobre declaraciones en firme que no fueron corregidas por la demandante. Tal ha sido el criterio reiterado de la Sala que, al proveer sobre la demanda de nulidad de los actos que negaron la devolución de sumas pagadas en el Municipio de Soacha, durante los años 2010, 2011 y 2012, por concepto de impuesto de Industria y Comercio a la tarifa del 10 por mil, con base en el Acuerdo Municipal 46 de 2009, al señalar que "*la devolución de un pago en exceso debe encontrarse soportada y demostrada en un título que evidencie la diferencia entre la suma efectivamente a cargo del contribuyente, y el valor pagado en exceso objeto de la solicitud de devolución*²¹. Si el pago en exceso se efectuó con la presentación de una declaración tributaria, es necesario corregir esta en el término señalado en la ley para ello, de manera que la corrección refleje el menor valor a pagar a cargo del contribuyente. La declaración inicial sirve de título

jurídico para el cobro del valor a cargo del contribuyente y a favor de la Administración, por lo que no puede predicarse la existencia de un enriquecimiento injustificado a favor del fisco, en tanto esta declaración inicial establece el monto exigible a su favor. Solo si la declaración fue modificada, mostrando un valor inferior, existirá un título que fundamente el pago en exceso realizado por el contribuyente, y por ende, un saldo a favor susceptible de devolución.” En ese entendido, la Sala concluyó que la falta de corrección de las declaraciones iniciales dentro de la oportunidad legal, conducía a que las mismas quedaran en firme e impedía que se configurara un título para obtener la devolución de lo pagado en exceso, independientemente de que esta se solicitara dentro del término legal.

NOTA DE RELATORÍA: Sobre el criterio jurisprudencial para devolución de un pago en exceso que se efectuó con la presentación de una declaración tributaria, consultar sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 30 de julio de 2020, Exp. 25000-23-37-000-2016-01073-01(23714), C. P. Milton Chaves García

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D. C., veinticinco (25) de febrero de dos mil veintiuno (2021)

Radicación número: 25000-23-37-000-2016-01075-01(24258)

**Actor: COLOMBIANA DE NO TEJIDOS Y ACOLCHADOS S. A.
COLNOTEX S. A.**

Demandado: MUNICIPIO DE SOACHA

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandado contra la sentencia del 24 mayo de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que en la parte resolutive dispuso:

«**PRIMERO: INAPLICAR** por inconstitucional e ilegal el artículo 7 del Acuerdo 046 de 2009 expedido por el Concejo Municipal de Soacha, respecto de las declaraciones de impuesto de industria y comercio presentadas por la Sociedad demandante, correspondientes a los períodos 2011 y 2012, de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia.

SEGUNDO: DECLARAR la nulidad parcial de los actos administrativos contenidos en las Resoluciones Nos. 0403 del 17 de junio de 2015, por medio de la cual se denegó la solicitud de devolución parcial de los pagos generados en los denuncios privados del ICA presentados por la sociedad COLNOTEX S. A. durante los años 2010, 2011 y 2012; y 0843 del 15 de diciembre de 2015, confirmatoria del acto anterior.

TERCERO: Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho **ORDENAR** al Municipio de Soacha devolver a favor de la sociedad COLNOTEX S. A. la suma de \$215.578.000, correspondiente al impuesto de industria y comercio pagado sin causa legal por los períodos gravables 2011 y 2012, junto con los intereses corrientes y moratorios causados, de conformidad con lo previsto en el artículo 863 del E.T.

CUARTO: En lo demás, **NEGAR** las pretensiones de la demanda.»

ANTECEDENTES

Durante los años 2010, 2011 y 2012, Colombiana de no Tejidos y Acolchados S. A. – COLNOTEX S. A. ejerció en el Municipio de Soacha la

actividad de "confección de artículos con materiales textiles no producidos en la misma unidad, excepto prendas de vestir", correspondiente a la categoría "Demás actividades industriales no discriminadas anteriormente", clasificada en el código de actividad económica CIIU 104 del artículo 76 del Acuerdo 043 de 2000, modificado por el artículo 7 del Acuerdo 46 de 2009 (código 199).

Acorde con dicha clasificación, presentó las declaraciones del impuesto de industria y comercio por los años 2010, 2011 y 2012, la primera de las cuales fue corregida por la contribuyente y liquidó el gravamen a cargo sobre la tarifa del 7 por mil, establecida en el artículo 33 de la ley 14 de 1983; en las demás, la liquidación se hizo sobre la tarifa del 10 por mil, establecida en el artículo 7 del referido Acuerdo 46 de 2009, según pasa a detallarse:

PERÍODO FISCAL	DECLARACIONES	PRESENTACIÓN Y PAGO DE LAS DECLARACIONES	VALOR PAGADO
2010	Declaración inicial: 0487	29-04-11	\$151.657.000
	Declaración de corrección:1805	18-08-11	\$74.370.000
2011	0465	27-04-12	\$299.033.000
2012	03646	24-04-13	\$450.386.000

El 17 de abril de 2015, la contribuyente solicitó que se le compensara y/o devolviera la suma de \$299.542.000, por concepto de pago en exceso, indexada en el valor de \$331.437.051, junto con los respectivos intereses corrientes y moratorios, aduciendo que, por disposición del artículo 33 de la Ley 14 de 1983, la tarifa máxima aplicable para liquidar el impuesto de industria y comercio respecto de las demás actividades industriales, era del 7 por mil, resultando las siguientes diferencias:

Concepto	Período 2010	Período 2011	Período 2012	Total
Impuesto a cargo a tarifa del 10 x 1000	217.179.000	299.171.000	453.358.000	
Sanción por corrección	6.552.000	0	0	
Intereses por mora	2.296.000	+		
Impuesto a cargo a tarifa del 7 x 1000	152.243.000	209.420.000	317.351.000	
Pago en exceso	73.784.000	89.751.000	136.007.000	299.542.000
Indexación	11.035.349	9.718.366	11.141.335	31.895.051
Diferencia indexada	84.819.349	99.469.366	147.148.335	331.437.051

Por Resolución 0403 del 17 de junio de 2015, la Directora de Impuestos del Municipio de Soacha negó la solicitud presentada, aduciendo la inexistencia de pagos en exceso respecto de las declaraciones del impuesto de industria y comercio de los años 2010, 2011 y 2012, porque los realizados tenían causa legal en el Acuerdo 46 de 2009, vigente para la época en que se hicieron; y que las liquidaciones de los años 2011 y 2012 no se corrigieron oportunamente para aplicar la menor tarifa, quedando en firme.

Tal decisión fue confirmada por la misma funcionaria, mediante Resolución 0843 del 15 de diciembre de 2015, en sede del recurso de reconsideración interpuesto.

DEMANDA

COLOMBIANA DE NO TEJIDOS Y ACOLCHADOS S. A. COLNOTEX S. A., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA, demandó la nulidad de las Resoluciones 0403 del 17 de junio de 2015 y 0843 del 15 de diciembre de 2015. Asimismo, solicitó:

«A título de restablecimiento del derecho se ordene devolver las sumas que pagó en exceso o de lo no debido, mi poderdante a este municipio, por concepto de industria y comercio avisos y tableros y todo aquello que se haya pagado en exceso durante los períodos fiscales 2010, 2011 y 2012, como se detalla a continuación:

Concepto	2010	2011	2012	Total
<i>Mayor impuesto liquidado</i>	<i>73.784.000</i>	<i>89.751.000</i>	<i>136.007.000</i>	<i>299.542.000</i>
<i>Fecha de presentación y pago</i>	<i>18/08/2011</i>	<i>27/04/2012</i>	<i>24/04/2013</i>	
<i>Fecha de reclamación</i>	<i>18/12/2014</i>	<i>18/12/2014</i>	<i>18/12/20914</i>	

Total pago en exceso \$299.542.000 Más los intereses conforme se dispone en los incisos 1 (uno) y tres (3) del artículo 863 del Estatuto Tributario Nacional aplicable por expresa remisión del artículo 59 de la Ley 788 de 2002.”

Invocó como normas violadas los artículos 95 [9], 209, 287, 313, 338 y 363 de la Constitución Política; 850 y siguientes del Estatuto Tributario Nacional; 33 de la Ley 14 de 1983, artículo 196 del Decreto 1333 de 1986, y 11 del Decreto 2277 de 2012. Sobre el concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Señaló que los actos demandados dispusieron un cobro en exceso del impuesto de industria y comercio, porque aquel superó los límites tarifarios previstos en la Ley 14 de 1983, en contravía de los principios de distribución de las cargas públicas, justicia, equidad, predeterminación tributaria, eficiencia y progresividad del impuesto de industria y comercio.

Dijo que los acuerdos municipales deben fundarse en la ley y ajustarse a ella, lo cual no ocurre con el Acuerdo 46 de 2009 que, al fijar tarifas de industria y comercio diferentes de las establecidas en la Ley 14 de 1983, violó el principio de igualdad y equidad tributarias respecto de los contribuyentes que ejercen actividad industrial en Soacha frente a los que lo hacen en otros municipios, sometiéndolos a un tratamiento tributario diferenciado.

Previa alusión a la exposición de motivos del Acuerdo 39 de 2012, modificatorio del Acuerdo 46 de 2009, en la que se aludió al desconocimiento de las tarifas de la precitada Ley 14 y al desequilibrio que ello generó, afirmó que la normativa municipal modificada la indujo a realizar un pago en exceso, por sumas mayores a las que le correspondían y que le imponían a la Administración la obligación legal de compensarlas o devolverlas debidamente indexadas y con intereses, sin aplicarles el principio de firmeza de las declaraciones tributarias ni el plazo de dos años para pedir la devolución y/o compensación, porque estas no recaen sobre un saldo a favor y, por tanto, pueden presentarse dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva.

Indicó que el reembolso de pagos en exceso o de lo no debido no requiere la previa corrección de la declaración privada, ni se sujeta al procedimiento de los artículos 588 y 589 del ET, sino al del Decreto 2277 de 2012. Y que la causa de toda obligación tributaria es la Constitución y la ley a las que debió someterse el Acuerdo 46 de 2009, considerando los elementos sustanciales del ICA, previstos en la segunda de ellas.

OPOSICIÓN

El Municipio de Soacha se opuso a las pretensiones de la demanda, aduciendo que los actos acusados se fundamentan en el Acuerdo 46 de 2009, por el cual se dispuso una tarifa del 10 por 1000 para la actividad económica 1741 que, según la CIIU adoptada por la Resolución 003 de 2010 del Municipio de Soacha, corresponde a la confección de artículos con materiales textiles no producidos en la misma unidad, excepto prendas de vestir, encasillada en la categoría "*demás actividades industriales no discriminadas anteriormente*".

Sostuvo que dicho acuerdo no vulnera el principio constitucional de legalidad tributaria, que surtió efectos fiscales y gozó de presunción de legalidad entre el 1 de enero de 2010 y el 31 de diciembre de 2012, y que, cualquier reclamación de pago en exceso por razón del mismo debió plantearse ante la Administración de Soacha dentro de los dos años

siguientes a la presentación de las declaraciones de industria y comercio correspondientes a los períodos 2010, 2011 y 2012.

A título de excepciones, señaló que dichas declaraciones quedaron en firme antes de la solicitud de devolución del 17 de abril de 2015, la cual, como tal, no puede revivir términos; y que el medio de control ejercido había caducado porque no se impetró dentro de los cuatro meses siguientes a la notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración contra aquélla que negó la solicitud mencionada.

Dijo que la Constitución Política faculta a las entidades territoriales para fortalecer y desarrollar políticas en temas tributarios y fiscales, de modo que las tarifas dispuestas por el artículo 7 del Acuerdo 46 de 2009 eran obligatorias para los sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio en Soacha. La actora tiene tal condición y no se encuentra beneficiada por ninguna exención o tratamiento preferencial.

Advirtió que los actos demandados se expidieron con fundamento en la norma en que debían fundarse, esto es, el artículo 7 del Acuerdo 46 de 2009, y que los reparos frente a las tarifas establecidas en esa disposición debieron exponerse a través de una demanda de nulidad contra tal acto administrativo que, además de respaldar la existencia de daño antijurídico, tendría que presentarse dentro del término de vigencia para obtener la devolución de lo que se consideraba pagado en exceso, sin poderse concebir la antijuridicidad del citado acto solo con la expedición del Acuerdo 39 de 2012, puesto que el artículo 33 de la Ley 14 de 1983 ya se encontraba vigente.

Precisó que la aplicación de la tarifa del 7 por mil con la consiguiente disminución del valor a pagar en las declaraciones de los años 2010, 2011 y 2012, implicaba agotar el procedimiento de corrección establecido en los artículos 588 y 589 del ET, del que se eximen únicamente las liquidaciones del impuesto ajenas a errores del contribuyente y provenientes de las decisiones judiciales que tienen como no debidos o excesivos a los pagos realizados o que declaran la inexistencia del sujeto pasivo del tributo pagado.

Anotó que los pagos no debidos o excesivos solo se configuran por falta de causa legal para hacerlos, si las situaciones a las que afectan no se encuentran consolidadas, y que en el caso de los realizados por la actora dicha causa radica en el acuerdo municipal vigente al momento en que se hicieron. Así, el supuesto daño patrimonial causado por la Administración municipal no se da por la figura del pago de lo no debido, en tanto que

COLNOTEX realizó el hecho generador del impuesto y, por tanto, es sujeto pasivo del mismo.

Aludió al trámite actual de un medio de control de reparación directa, por razón de hechos, objeto y causa similares a las del presente proceso, y expuso la necesidad de establecer cuál de los dos procesos agotó la jurisdicción, dependiendo de cuándo se practicó la notificación de la demanda al demandado.

AUDIENCIA INICIAL

El 5 de septiembre de 2017 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011. En dicha diligencia se advirtió la concurrencia de los presupuestos procesales del medio de control impetrado, se declaró improcedente la figura del agotamiento de jurisdicción por no existir elementos suficientes para concluir la existencia de demandas con iguales pretensiones y actos acusados, y se negó la excepción de caducidad propuesta por el Municipio de Soacha, porque la demanda fue presentada dentro de los cuatro meses siguientes a la notificación personal de la Resolución 0843 del 15 de diciembre de 2015.

La fijación del litigio se contrajo a establecer si la demandante tenía derecho o no a la devolución de los pagos en exceso generados en las liquidaciones privadas de ICA durante los períodos 2010, 2011 y 2012, estableciendo si para efecto de solicitarla debían corregirse las respectivas declaraciones antes de que quedaran en firme y si dicha solicitud cumplía los requisitos de oportunidad y forma legalmente establecidos para las mismas.

Igualmente, se ordenó tener como pruebas las aportadas con la demanda y el escrito de contestación a la misma, así como correr traslado a las partes para alegar de conclusión.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, anuló parcialmente los actos acusados, previa inaplicación del artículo 7 del Acuerdo 046 de 2009 respecto de las declaraciones de ICA de los años 2011 y 2012, por ilegalidad, y ordenó la devolución de las sumas pagadas por dicho tributo durante los períodos mencionados.

Resaltó que los jueces pueden inaplicar actos administrativos o normas de inferior jerarquía a casos concretos, cuando quiera que contraríen abiertamente la Constitución y la ley.

Señaló que las tarifas de industria y comercio fijadas por los acuerdos municipales deben atender los límites establecidos en la Ley 14 de 1983 para el tipo de actividad ejercida, de modo que, si esta es industrial, la tarifa máxima sería del 7 por mil, y si es comercial o de servicio, sería del 10 por mil.

Estimó que el artículo 7 del Acuerdo 46 de 2009 desconoció esas limitantes al gravar con la tarifa del 10 por mil a las "*Demás actividades industriales*" del código CIIU aplicable durante los años 2010 a 2012, y que esa circunstancia se mantuvo hasta la expedición del Acuerdo 39 de 2012 [13], aplicable a partir del año 2013, que redujo la tarifa al 7 por mil.

Concluyó que el mencionado artículo 7 se oponía a los estándares tarifarios de la Ley 14 de 1983 y ordenó inaplicarlo con efectos inter partes circunscritos a quienes tienen interés directo en el caso concreto, sin afectar la vigencia general de dicha norma municipal; y que, de acuerdo con ello, la actora debió liquidar el impuesto de industria y comercio de los años 2010 a 2012 a la tarifa del 7 por mil, sin afectar la obligación formal de declarar y pagar el impuesto por las actividades industriales que ejerció, asistiéndole el derecho a solicitar la devolución de las mayores sumas pagadas sin causa legal, por la inaplicación de las normas en que se fundaron las declaraciones privadas, dentro del término establecido en el artículo 2536 del CC.

Precisó que los efectos de la inaplicación no se hacen extensivos al impuesto pagado por el año 2010, dado que este se liquidó a la tarifa del 7 por mil, manteniéndose, en consecuencia, el rechazo de la solicitud de devolución; en tanto que para los años 2011 y 2012 se configuraba un pago de lo no debido por valor de \$215.578.000 y pasible de devolución junto con los intereses corrientes y moratorios, de conformidad con lo previsto en el artículo 863 del Estatuto Tributario, sin tenerse que corregir las declaraciones correspondientes a esos años, en tanto que provino de un error en el cálculo de la tarifa del tributo, inducido por causas ajenas a la voluntad de la contribuyente.

RECURSO DE APELACIÓN

El **demandado** apeló la sentencia. Al efecto, adujo:

Manifestó que la inaplicación del artículo 7 de Acuerdo 046 de 2009, no demandado en el presente proceso, vulneró el principio de justicia rogada, desconociendo la naturaleza del medio de control ejercido exclusivamente contra dos actos particulares que dicha inaplicación dejó desprovistos de fundamento jurídico, y obviando la congruencia exigida entre la demanda, sus pretensiones y la sentencia.

Refutó la aplicación del artículo 148 de la Ley 1437 de 2011, porque desconoció el trámite del medio de control de nulidad simple interpuesto contra el artículo 7 del Acuerdo 46 de 2009, configurando una intromisión y exceso de competencia jurisdiccional, máxime cuando el litigio se fijó respecto de otros temas que solo podrían suplirse frente a otro tipo de aspectos planteados en la misma demanda.

Anotó que las sentencias proferidas en dicho medio de control hicieron tránsito a cosa juzgada e impedían una nueva decisión sobre el objeto de aquél, a través de figuras como la inaplicación por ilegalidad, además de que tales providencias no previeron efectos retroactivos para la declaratoria de nulidad del referido artículo 7 del Acuerdo 46 de 2009 y que en asuntos tributarios esa declaratoria opera hacia el futuro. Durante la vigencia del acuerdo mencionado se crearon situaciones consolidadas respecto de la demandante.

Precisó que la Administración no puede inaplicar normas locales por cuenta de interpretaciones a su arbitrio, porque ello conlleva la usurpación de competencias jurisdiccionales y genera inestabilidad jurídica.

Señaló que la demandante presentó y pagó oportunamente las declaraciones de impuesto de industria y comercio de los años 2010, 2011 y 2012, y que estas no se corrigieron y que quedaron en firme sin haberse reclamado la devolución o compensación de las sumas pagadas en exceso, constituyendo situaciones jurídicas consolidadas. La petición del 17 de abril de 2015 no puede tenerse en cuenta para revivir términos y lograr dicha devolución.

Sostuvo que el pago de las declaraciones mencionadas tuvo causa legal y, por lo mismo, no configura un pago de lo no debido, como tampoco un pago en exceso, habida cuenta de que las declaraciones mencionadas se presentaron válidamente, aplicando la tarifa establecida en el acuerdo vigente, que no fue objeto de posterior corrección; asimismo, dentro de los dos años siguientes a esa presentación, la actora podía demandar la nulidad del Acuerdo 46 de 2009, por infracción de la Ley 14 de 1983.

Agregó que las resoluciones demandadas no incurren en ninguna de las causales de nulidad previstas en el artículo 137 del CPACA, puesto que se expedieron con fundamento en las normas vigentes en que debían fundarse, por la directora de impuestos municipales, como autoridad competente para expedirlos, en forma regular con sujeción a la normativa tributaria, sin falsa motivación ni desviación de atribuciones propias de quien los profirió y con respeto a los derechos de audiencia y de defensa.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandado** reiteró los argumentos esenciales del recurso de apelación, destacando que la sentencia que declaró la nulidad de la tarifa del 10 por mil establecida en el artículo 7 del Acuerdo 46 de 2009 para las "*demás actividades industriales*" no puede aplicarse a la demandante, porque tal providencia quedó ejecutoriada cuando ya habían quedado en firme las declaraciones de ICA de los años 2010, 2011 y 2012 y, por tanto, existía una situación jurídica consolidada.

La **demandante** recalcó que la sentencia apelada hizo uso de una facultad legal para inaplicar un acto violatorio y contrario a la Ley 14 de 1983; que mientras el término para solicitar la devolución del pago en exceso se encuentre vigente, la situación jurídica no se consolida; que en tanto ello sea sí puede darse aplicación *ex tunc* a las sentencias de nulidad para que cobijen situaciones jurídicas pasadas que no se hayan consolidado; y que el artículo 714 del ET no se aplica al caso concreto porque, además de que la solicitud de devolución no recae sobre un saldo a favor, la situación jurídica consolidada derivada del ejercicio del derecho a obtener un saldo a favor solo procede al vencimiento del término de cinco años previsto para solicitar la devolución de pagos en exceso. Al tiempo, insistió en que esa devolución por pago en exceso no se rige por los artículos 588 y 589 del ET, sino por el Decreto 2277 de 2012.

El **Ministerio Público** no conceptuó.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Decide la Sala sobre la legalidad de las resoluciones que negaron la devolución y/o compensación de pago en exceso respecto del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros declarado por la demandante para los períodos 2010, 2011 y 2012.

En los términos del recurso de apelación, corresponde establecer si procedía la inaplicación oficiosa del artículo 7 del Acuerdo 46 de 2009, de cara a la presunción de legalidad que lo amparaba para cuando se expidieron los actos demandados, a los principios de justicia rogada y congruencia de la sentencia, y a los efectos del fallo que resolvió el medio de control impetrado contra esa norma. Resuelto lo anterior y si a ello hay lugar, se examinará la procedencia de la devolución solicitada.

Según el apelante, el artículo citado no podía inaplicarse por ilegalidad, dado que tal aspecto no fue discutido en la presente causa y su análisis competía exclusivamente al medio de control de nulidad simple contra dicha norma local, resuelto años después de quedar en firme las declaraciones de industria y comercio de los períodos gravables 2010, 2011 y 2012, las cuales, según dice, no fueron corregidas y crearon una situación jurídica consolidada a la actora y, por lo mismo, ajena a los efectos de la sentencia anulatoria proferida dentro de dicho medio de control.

Para resolver, se observa:

El artículo 148 de la ley 1437 de 2011 facultó a los jueces de la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo para que, de oficio o a petición de parte, inaplicarán, con efectos interpartes, todo acto administrativo que vulnerara la Constitución Política o la ley, y restringió los efectos de dicha inaplicación al proceso dentro del cual se adopta.

La norma anterior establece una potestad legal en cabeza de la autoridad jurisdiccional para que, en ejercicio de la misma, esta se releve de aplicar los actos administrativos contrarios al ordenamiento jurídico superior, por vía de excepción, en el caso concreto que así lo estime. Sobre tal permisión jurídica y en atención a su propio alcance, la Sala ha señalado que *«procede ante situaciones en las que el juez evidencie por manifestación de las partes u oficiosamente, que para solucionar el caso puesto a su conocimiento requiere dejar de aplicar un acto que guarda relación directa con el objeto del litigio, sin expulsarlo del ordenamiento normativo»* y que, por regla general, supone un juicio de valor en el que se confrontan dos normas de manera directa, sin inferencias.

Acorde con lo anterior, se entiende en la facultad descrita una forma excepcional de control de legalidad que, por su misma naturaleza, toma como único presupuesto sustancial la vulneración de la constitución o la ley, a partir del juicio jurídico valorativo realizado por la autoridad judicial de cada asunto litigioso, y propio del leal saber y entender que acompaña

la construcción de su razonamiento autónomo frente a las particulares circunstancias de cada caso concreto, independientemente de la existencia y/o definición del medio de control especial y preferente para juzgar la legalidad del acto administrativo inaplicado o de que la demanda no lo haya cuestionado expresa o implícitamente, pues el carácter oficioso con el que el artículo 148 del CPACA previó la facultad legal de inaplicación, desliga a esta de esa carga argumentativa y supera los linderos temáticos impuestos por los principios de congruencia de la sentencia y justicia rogada.

En ese orden, el *a quo* se encontraba plenamente legitimado para inaplicar el artículo 7 del Acuerdo 46 de 2009 al caso de autos, en el entendido de que, al modificar el artículo 76 del Acuerdo 43 de 2000, gravó a las "*demás actividades industriales no discriminadas anteriormente*" código 199, con una tarifa del "**10 por mil**", evidentemente superior a la del "**2 al 7 por mil mensual para actividades industriales**", prevista en el numeral 1 del artículo 33 de la Ley 14 de 1983, incorporado en el numeral 1 del artículo 196 del Decreto 1333 de 1986.

Así, la simple comparación normativa entre la norma municipal contenida en el referido artículo 7 y la norma legal dispuesta en el también señalado artículo 33 de la Ley 14 de 1983, permitió advertir una discordancia que excedía el límite tarifario legalmente dispuesto para actividades industriales y que, por la misma razón, desbordaba la autonomía tributaria territorial respecto de la regulación de ese elemento sustancial, en claro desconocimiento del principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 338 de la CP, conforme al cual, las Asambleas Departamentales y los Concejos Municipales solo pueden disponer sobre dichos elementos dentro de los parámetros establecidos en la ley que los crea.

Y es que, a la luz del artículo 287 del (sic) la CP "*las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, dentro de los límites de la Constitución y la ley*", descartando la potestad tributaria absoluta del orden local, y según el artículo 313-4 ib., a los Concejos Municipales les corresponde "*votar de conformidad con la Constitución y la ley los tributos y los gastos locales*". Acorde con esas normas constitucionales, la Sala ha insistido en que los acuerdos locales no pueden desconocer el ordenamiento jerárquicamente superior, precisamente porque la autonomía de los municipios no opera de manera ilimitada, sino siempre sujeta a los parámetros constitucionales y legales vigentes.

Desde esa perspectiva, la orden de inaplicar por inconstitucional e ilegal el artículo 7 del Acuerdo 46 de 2009 sería jurídicamente procedente, de no ser porque el aparte "*Demás actividades industriales no discriminadas anteriormente. Código 199. Tarifa (por mil) 10*" del artículo 7 del Acuerdo 46 de 2009, fue anulado por el Juzgado Treinta y Nueve Administrativo de Bogotá, mediante sentencia del 30 de septiembre de 2016, a su vez confirmada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, en sentencia del 17 de mayo de 2018, notificada el 21 del mismo mes mismo año, con base en razones esencialmente idénticas a las que motivaron la inaplicación del referido artículo al caso concreto, mediante la sentencia del 24 de mayo de 2018, objeto de apelación (*fls. 224 a 247*) y que, en suma, condujeron a invalidar el aparte tarifario en virtud del cual se negó la solicitud de devolución presentada, sin perjuicio de lo advertido por el *a quo* respecto del impuesto de ICA declarado por el año 2010, en el sentido de que se había liquidado a la tarifa del 7 por mil legalmente aplicable.

Así pues, la sentencia referida dejó desprovista de objeto a la orden de inaplicar el artículo 7 del Acuerdo 46 de 2009; sin embargo, dicha providencia no surte efectos invalidantes sobre los actos demandados, dado que estos negaron una solicitud de devolución por pago en exceso carente de los requisitos de procedencia vigentes, en tanto que recae sobre declaraciones en firme que no fueron corregidas por la demandante.

Tal ha sido el criterio reiterado de la Sala que, al proveer sobre la demanda de nulidad de los actos que negaron la devolución de sumas pagadas en el Municipio de Soacha, durante los años 2010, 2011 y 2012, por concepto de impuesto de Industria y Comercio a la tarifa del 10 por mil, con base en el Acuerdo Municipal 46 de 2009, al señalar que "*la devolución de un pago en exceso debe encontrarse soportada y demostrada en un título que evidencie la diferencia entre la suma efectivamente a cargo del contribuyente, y el valor pagado en exceso objeto de la solicitud de devolución. Si el pago en exceso se efectuó con la presentación de una declaración tributaria, es necesario corregir esta en el término señalado en la ley para ello, de manera que la corrección refleje el menor valor a pagar a cargo del contribuyente.*

La declaración inicial sirve de título jurídico para el cobro del valor a cargo del contribuyente y a favor de la Administración, por lo que no puede predicarse la existencia de un enriquecimiento injustificado a favor del fisco, en tanto esta declaración inicial establece el monto exigible a su favor. Solo si la declaración fue modificada, mostrando un valor inferior,

existirá un título que fundamente el pago en exceso realizado por el contribuyente, y por ende, un saldo a favor susceptible de devolución.”

En ese entendido, la Sala concluyó que la falta de corrección de las declaraciones iniciales dentro de la oportunidad legal, conducía a que las mismas quedaran en firme e impedía que se configurara un título para obtener la devolución de lo pagado en exceso, independientemente de que esta se solicitara dentro del término legal.

Dado que el demandado afirma que las declaraciones de industria y comercio objeto de modificación oficial no fueron corregidas, sin que la demandante probara la existencia de las mismas, la Sala entiende incumplido tal requisito de procedencia para la solicitud de devolución y, consecuentemente, decidirá el recurso en el mismo sentido dispuesto por el precedente jurisprudencial citado.

De acuerdo con lo anterior, se revocará la sentencia de primera instancia para, en su lugar, negar las pretensiones de la demanda.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso, no se condenará en costas (gastos del proceso y agencias en derecho) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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

FALLA

1.- **REVOCAR** la sentencia del 24 mayo de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B. En su lugar, se dispone:

NEGAR las pretensiones de la demanda.

2.- Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase. La anterior providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

Presidente de la Sección

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Clasificación Industrial Internacional Uniforme

Fls. 51 a 55. Notificada el 30 de junio de 2015 (Fl. 50)

Fls. 27 a 28 y 30 a 48

Fls. 2 a 3

Fl. 7

Fls. 142 a 162

Fls. 192 a 196

Fls. 272 a 284

Fls. 297 a 305

Fls. 306 a 321

“En los procesos que se adelanten ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, el juez podrá, de oficio o a petición de parte, inaplicar con efectos interpartes los actos administrativos cuando vulneren la Constitución Política o la ley. La decisión consistente en inaplicar un acto administrativo solo producirá efectos en relación con el proceso dentro del cual se adopte.”

Sentencia del 31 de mayo de 2018, Exp. 21911, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

14 Sentencias del 31 de mayo de 2018, Exp. 21911, C. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, del 29 de abril de 2020, Exp. 23906, C. P. Julio Roberto Piza.

Modifícase el Artículo 76 del Acuerdo No. 043 de 2000, el cual quedará así:

“Artículo 76. Tarifas. Las tarifas del impuesto de industria y comercio se expresan en tanto por mil (0/00), y a partir del año 2010 se aplicarán según la actividad económica a que correspondan de acuerdo con la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU) adoptada para el municipio de Soacha mediante la expedición del Decreto No. 475 de 2006, en concordancia con la clasificación de las actividades económicas contenidas en el presente artículo, así:

CLASE DE ACTIVIDAD	CÓDIGO	TARIFA (Por Mil)
ACTIVIDADES INDUSTRIALES		
Producción de alimentos, excepto bebidas; producción de calzado y prendas de vestir	101	4

Fabricación de productos primarios de hierro y acero; fabricación de materiales de transporte	102	5
Generación de Energía Eléctrica	103	7
Demás actividades industriales no discriminadas anteriormente	199	10

“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.

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

1. Del **dos al siete por mil (2-7 x 1.000)** mensual para actividades industriales (...)

“La base gravable del impuesto de industria y comercio está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos en el respectivo año gravable, incluidos los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo. No hacen parte de la base gravable los ingresos correspondientes a actividades exentas, excluidas o no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos. Sobre la base gravable definida en este artículo se aplicará la tarifa que determinen los Concejos Municipales dentro de los siguientes límites:

1. Del **dos al siete por mil (2-7 x 1.000)** para actividades industriales (...)

Sentencia del 21 de febrero de 2019, Exp. 22628, C.P. Milton Chaves García.

Sentencia del 9 de julio de 2020, exp. 23214, C. P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

El presente asunto dista del supuesto de inexistencia de causa legal para cobrar el impuesto de industria y comercio objeto de la solicitud de devolución negada por las resoluciones demandadas, y de la consiguiente configuración de pago de lo no debido. Es así, porque el ejercicio de actividades industriales se presenta como un hecho cierto, en cuanto el cuestionamiento de la tarifa del impuesto a cargo y la pretensión de restablecimiento del derecho presupone la aceptación implícita de que el mismo se generó, y ubica el análisis jurídico en el contexto del pago en exceso respecto de la diferencia entre el valor del impuesto a cargo liquidado a la tarifa del 10 por mil, actualmente anulada, y el que hubiere resultado de haberse aplicado la tarifa del 7 por mil, legalmente aplicable.

Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencias del 28 de febrero de 2008, exp. 15924, C.P. Ligia López Díaz y del 23 de septiembre de 2010, exp. 17669, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 30 de julio de 2020, exp. 23714 C. P. Milton Chaves García.

C.G.P. «Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».