



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D. C., treinta (30) de agosto de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 76001-23-33-000-2018-00250-01 (28405)
Demandante: Cencosud Colombia S.A.
Demandado: Municipio de Palmira

Temas: Competencia para decidir recursos. Condiciones para exención del ICA. Situaciones jurídicas consolidadas.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la demandante contra la sentencia del 26 de octubre de 2023, proferida por el Tribunal del Valle del Cauca, Sala de Oralidad, que resolvió (índice 50):

Primero. Negar las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en esta providencia.

Segundo. Condenar en costas a la parte demandante, en la forma prevista en la parte considerativa.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Mediante la Resolución 440, del 12 de septiembre de 2016, el alcalde del municipio demandado revocó el acto administrativo del año 2009, por medio del cual le otorgó a la actora el beneficio de exención del ICA por diez años, bajo la consideración de que, dentro de los tres primeros meses del año 2016 incumplió acreditar el mantenimiento de los requisitos exigidos para tal desgravación. Tras interponerse el recurso de reconsideración, la subsecretaria de la Subdirección de Ingresos y Tesorería, a través de la Resolución 1150.47.020, del 28 de septiembre de 2017, modificó su decisión, en el sentido de precisar que no revocaba la totalidad del acto impugnado, sino únicamente lo atinente al beneficio del ICA «*por el año gravable 2015 vigencia fiscal 2016*», al no haber demostrado en la oportunidad prevista para el efecto, las condiciones para mantener la exención (índice 10 de Samai).

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (índice 10 de Samai):

¹ El expediente ingresó al despacho sustanciador el 19 de julio de 2024 (índice 19. Esta y las demás menciones de «índices» aluden al historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai).



Respetuosamente solicito al honorable tribunal declarar la nulidad total de la Resolución 440 del 12 de septiembre de 2016, mediante la cual se revoca una resolución que concede exoneración del impuesto de ... [ICA] a la ... [demandante], así como de la Resolución 1150.47.020 del 28 de septiembre de 2017, por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración respectivo.

Como restablecimiento del derecho solicitamos que se declare el silencio administrativo positivo acaecido el pasado 28 de noviembre de 2017, toda vez que el recurso de reconsideración interpuesto no fue resuelto por autoridad competente y notificada dentro del término establecido en el artículo 720 del ET. En consecuencia, que se declare que el beneficio tributario otorgado mediante la Resolución 2128 de 2009 se encuentra vigente por el año gravable 2015, vigencia fiscal 2016.

A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 29, 121, 122 y 363 de la Constitución; 721, 722, 730, 732 y 734 del ET (Estatuto Tributario); 2, 3 y 9 del Acuerdo 025 de 2008; y 355 y 356 del Decreto 108 de 2016, bajo el siguiente concepto de violación (índice 10):

Nulidad por falta de competencia. A tales efectos, partió de señalar que los artículos 121 y 122 de la Constitución, establecen el principio de competencia para el ejercicio de la función pública y que los servidores públicos solo pueden hacer aquello que les está permitido por la constitución, la ley y el reglamento. A tales efectos, partió de señalar que los artículos 121 y 122 de la Constitución establecen el principio de competencia para el ejercicio de la función pública, además, los servidores públicos solo pueden hacer aquello que les está permitido por la Constitución y la ley y que esta corporación² ha señalado que la falta de competencia se presenta cuando una autoridad adopta una decisión sin estar facultada, lo que configura la causal de nulidad por no tener atribución sustancial para la expedición del acto, conforme al artículo 137 del CPACA y al artículo 730.1 del ET en materia tributaria, lo cual desvirtúa la presunción de legalidad del acto, pues afecta sus condiciones de existencia y validez. Al hilo de esto, planteó que según el Acuerdo 025 de 2008, artículos 3 y 9, es el alcalde quien profiere y revoca la resolución que otorga la exoneración, de manera que es el acuerdo municipal quien asigna la competencia funcional para conocer de los recursos contra el acto que revoca los beneficios tributarios, y, dado que se trata de la norma especial que regula todo lo atinente al otorgamiento y pérdida del beneficio, no se requiere acudir al régimen jurídico general local o nacional sobre la competencia, de acuerdo con el artículo 3 de la Ley 153 de 1887. Sin perjuicio de ello, aún de bajo el régimen general, el competente para conocer del recurso era el alcalde.

Adujo que, si bien el recurso de reconsideración -recurso horizontal y ordinario- no ha sido concebido como un recurso de alzada, tiene por finalidad que un funcionario distinto del que expidió el acto, pero del mismo nivel jerárquico, lo revise. Al respecto, señaló que el artículo 560 del ET define las reglas de competencia para tal recurso, previendo dos circunstancias exceptivas, una de ellas cuando quien emite el acto es el administrador de impuestos o su delegado y cuando existe un funcionario previamente establecido por la norma para conocer del recurso. Así, concluyó que en los eventos en que la norma establezca un competente, o el acto haya sido expedido por la máxima autoridad jerárquica, como el administrador de impuestos, serán dichos sujetos quienes resuelvan el recurso de reconsideración.

Agregó que el Decreto 108 de 2016 en sus artículos 355 y 356 establecían la competencia funcional para resolver los recursos de reconsideración; del primero resaltó la previsión atinente a que, cuando el acto ha sido proferido por el secretario de Hacienda y Finanzas Públicas el recurso de reconsideración debe interponerse y decidirse por este mismo funcionario y, del segundo, subrayó el señalamiento relativo a que le corresponde al

² Consejo de Estado, Sección Segunda. Sentencia del 19 de junio de 2008.M-P Jesús María Lemos Bustamante.



profesional especializado de la Administración tributaria fallar los recursos de reconsideración contra los diversos actos de determinación de tributos y sancionatorios y, en general, los demás recursos que no estén asignados a otros funcionarios. A partir de ello, insistió que cuando el acto fuera expedido por la máxima autoridad -lo que para el caso era el alcalde, conforme al artículo 3 del Acuerdo 025 de 2008-, o donde exista un competente funcional diferente, serán estos quienes conozcan los recursos, con prelación de las reglas de competencia general. De manera que ningún funcionario de menor jerarquía podía conocer sobre sus decisiones, replicando la regla de jerarquía del precitado artículo 355.

Dado que el recurso interpuesto contra el acto proferido por el alcalde que revocó la exoneración (Resolución 440 de 2016) fue resuelto por la Subsecretaría de Ingresos y Tesorería, oficina de menor jerarquía (dependía de la secretaría de Hacienda, quien a su vez dependía del alcalde), la cual no era la competente, la existencia y validez del acto fueron afectados, lo que implicó que nunca naciera a la vida jurídica, operando en consecuencia el silencio administrativo positivo, en los términos de artículo 732 del ET, pues a la fecha de vencimiento del plazo para definir el recurso, que vencía el 28 de noviembre de 2017, no le fue notificada la decisión emitida por la autoridad competente que señalaba el Acuerdo 025 de 2008. Tras lo anterior, concluyó que la Resolución que resolvió el recurso estaba viciada de nulidad absoluta, por vulnerar las disposiciones constitucionales y legales antes señaladas.

Violación del principio de legalidad previsto en el artículo 29 constitucional, así como de los artículos 2 y 3 del Acuerdo 025 de 2008, al no existir causal para revocar el beneficio de exoneración de ICA. Sobre el particular señaló que la «exoneración» que le confirió el municipio en el año 2009 se fundamentó en el Acuerdo 025 de 2008, en cuyo artículo 3 se determinaba que si el contribuyente acreedor del beneficio variaba las condiciones que lo originaron se procedería a la revocatoria inmediata, mediante resolución motivada expedida por el alcalde, decisión contra la que procedería el recurso de reposición, lo que evidenciaba que la pérdida del beneficio era solo por variar las condiciones especiales determinadas en el citado acuerdo -artículo 2-, referidas a acreditar con una caja de compensación familiar que como mínimo el 80% de trabajadores permanentes tenían residencia en el municipio, cumplir con la normativa laboral y presentar un compromiso de desarrollo social, acorde con el plan de desarrollo por el monto equivalente al 10% del valor calculado sobre los impuestos que debería sufragar, destinado al fondo de capacitación empresarial del municipio; condiciones que aseguró, no haber variado durante el tiempo que era beneficiario de la exoneración, lo cual fue confirmado en el Acta 1150.52.25.008, levantada con ocasión de la visita realizada el 14 de julio de 2016 y donde se dejó constancia de la entrega de los documentos soporte para la exoneración.

No obstante lo anterior, el demandado al observar que se allegaron los documentos en una fecha posterior a los tres meses establecidos en el artículo 9 del citado Acuerdo 025, lo tomó como causal de pérdida del beneficio, sin tener en cuenta que tal artículo es de carácter acreditativo y no constitutivo del beneficio, por lo que su incumplimiento no daba lugar a su pérdida y aun cuando de la norma se derivara un deber legal, lo cierto era que ello no llevaba a reconocerle una naturaleza de infracción legal, pues el artículo 29 constitucional exige la existencia de ley previa en materia de derecho sancionatorio, estándole vedado al intérprete en tal materia asignar consecuencias jurídicas no previstas legalmente, como sucedía en este caso, en el que se pretendía enmarcar la conducta en el artículo 3 párrafo 2 ídem a efectos de endilgarle la pérdida del beneficio.

Adicionalmente, el aludido artículo 9 debía ser analizado en concordancia con la Resolución 2128 de 2009 [que le otorgó el beneficio], que en materia de acreditación de



las condiciones que originaron la exención establecía un deber jurídico compartido a cargo del contribuyente y de la Administración, consistente en verificar el cumplimiento de los requisitos cada año como sucedió en el caso analizado, según consta en el acta de inspección contable y tributaria de la visita efectuada.

En suma, adujo que la Resolución 2128 de 2009 reconoció el derecho al beneficio e incorporó el régimen jurídico aplicable en cualquier circunstancia derivada de la exoneración, esto es, el Acuerdo 017 de 2008, que no contempló la pérdida por el incumplimiento del deber jurídico previsto en el artículo 9 del Acuerdo 025 de 2008, de manera que carecería de fundamento el acto de revocatoria del beneficio, al haberse acreditado plenamente las condiciones en la instancia de la fiscalización.

Aplicación de una consecuencia jurídica no predicable para la actora, porque el artículo 5 del Acuerdo 071 de 2010 [Estatuto Tributario local], adicionado por el Acuerdo 052 de 2014, es una norma posterior al otorgamiento de la exoneración, resultando ilegal su aplicación. A tales fines se remitió al artículo 363 constitucional para destacar que las leyes tributarias no se aplican con retroactividad. Seguido de esto, aludió al contenido del Acuerdo 071 de 2010 que de una parte previó que las exenciones no podían aplicar por más de 10 años y de otra que: «el incumplimiento de por lo menos una de las obligaciones establecidas a los beneficiados con exoneraciones o exenciones de cualquier impuesto municipal o de cualquiera de sus obligaciones tributarias con el municipio, será motivo de pérdida del beneficio» y que en tal caso «el grupo de trabajo especializado de la Dirección de ingresos y Tesorería de la Secretaría de Hacienda o quien haga sus veces, expedirá la resolución respectiva tan pronto tenga conocimiento del incumplimiento, acto que se notificará por correo y será susceptible del recurso de reconsideración dentro de los dos meses siguientes a su notificación». A continuación, adujo que la pérdida del beneficio era una consecuencia jurídica de tipo sancionatorio, bien fuera que se derivara del incumplimiento de las condiciones que originaron el beneficio o presuntamente de lo establecido en el precitado Acuerdo 071 y, por ello, debía observarse el artículo 29 constitucional, acorde con el cual nadie puede ser juzgado, sino conforme a leyes preexistentes.

En ese contexto, señaló que el artículo 9 del Acuerdo 025 de 2008 -que consagra el deber de presentar información en el primer trimestre del año- no tenía naturaleza sancionatoria, ni previó la extinción del beneficio por su incumplimiento. Por otra parte, alegó que el principio de *lex certa* implicaba la prohibición de aplicar retroactivamente normas sancionadoras (arts. 11 y 13 C Civil), lo que era reforzado en materia tributaria en el artículo 363 constitucional, aplicable a normas formales o procesales.

Argumentó que el Acuerdo 025 de 2008 no fue derogado expresa o tácitamente, ni modificado por el Acuerdo 052 de 2014, que modificó el Acuerdo 071 de 2010 (Estatuto de Rentas), de manera que ambos textos estaban vigentes y eran aplicables. Agregó que el régimen normativo aplicable para el caso, era el acuerdo mencionado en primer lugar y el Acuerdo 017 de 2008 que se incorporaron a la resolución que le reconoció el beneficio; acto particular y concreto que constituye el derrotero al cual deben ceñirse las actuaciones de ambas partes, lo que llevaría a excluir la posibilidad de aplicar una norma que si bien estaba vigente, era posterior al momento en que se perfeccionaron las condiciones del beneficio [se refiere al Acuerdo 052 de 2014 que modificó el artículo 5 del Acuerdo 071 de 2010], de modo que aplicaba respecto de situaciones jurídicas no consolidadas a la fecha de su expedición y que se materializaran a su expedición. Afirmó que, su caso, correspondía a una situación jurídicamente consolidada, pues a efectos del beneficio fue necesario acreditar unas circunstancias específicas, lo cual se reconoció en una resolución que otorgó el beneficio; acto particular que establecía las condiciones a las cuales debían sujetarse ambas partes, de manera que permitir que una norma

posterior afectara hechos consolidados quebrantaría el principio de seguridad jurídica y podría transgredir los períodos gravables posteriores de la exención, derivando en un daño antijurídico que debía ser resarcido.

En otro punto, cuestionó la validez del Acuerdo 071 de 2010 por vicios en su promulgación, de manera que «cualquier norma, que lo adicione o modifique sufre el fenómeno del decaimiento de acto administrativo por sustracción de materia del objeto de adicionar», pues se tramitó por vía radial, en contravía de la Ley 136 de 1994. Adicionalmente, planteó que en caso de una eventual aplicación del Acuerdo 052 de 2014 que modificó el Acuerdo 071 de 2010, era preciso determinar su procedencia bajo un test de especialidad de la norma (Ley 153 de 1887) y establecerse si el tipo en blanco previsto en el acuerdo 052, cumple con el artículo 29 constitucional y la jurisprudencia de la Corte Constitucional. Así, concluyó que no era procedente la aplicación de la modificación efectuada por el Acuerdo 052 de 2014 al Acuerdo 071 de 2010, en el sentido que incorporó una nueva causal de pérdida del beneficio que no estaba vigente al momento en que este se concretó en la Resolución 2128 que le reconoció el derecho.

Vulneración del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, al desatenderse los principios sancionatorios vigentes para la época en que se profirió la resolución que dejó sin efectos la exoneración. A tal fin, adujo que la resolución acusada desconoció los principios de lesividad, proporcionalidad y gradualidad de la multa. El primero porque debió sustentarse el daño por la afectación del recaudo³, ya que no cualquier incumplimiento derivaría en una lesión; máxime cuando se trataba de un tipo en blanco. Añadió que el artículo 5 del Acuerdo 071 de 2010 no incorporó una conducta culposa, sino dolosa, así que debía probarse que hubo intención de causar daño y que en este caso se descartaba la existencia de una afectación al recaudo municipal, porque la Administración verificó el cumplimiento de las condiciones especiales previstas en el Acuerdo 028 de 2008. Respecto de la proporcionalidad y gradualidad no se determinó la gravedad del incumplimiento para tasar la pena ni se dosificó la sanción a partir de datos como la reincidencia, daño causado, los deberes de diligencia exigible, período de discusión, por lo que la imposición de la sanción máxima fue arbitraria, desproporcionada y desprovista de justicia y equidad. Finalmente, señaló que la Administración dio prevalencia al derecho formal sobre el sustancial (art. 228 Constitución), aunque este último era el que realmente importaba.

Contestación de la demanda

El demandado se opuso a las pretensiones (índice 50). Adujo que los actos fueron expedidos y notificados en la oportunidad legal y se actuó en el marco de sus competencias, para lo cual, presentó la siguiente «fundamentación fáctica y jurídica de la defensa»:

-Los municipios tienen autonomía para la gestión de sus intereses (...). Explicó que, al momento de proferir la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, dicha competencia radicaba en la Subsecretaría de Ingresos y Tesorería. Sostuvo que bajo la tesis de su contraparte en el sentido que el funcionario que resolvió el recurso no era el mismo que señalaba el Acuerdo 025 de 2008 [se refiere al alcalde] los municipios no podrían modificar su estructura administrativa, ni modernizarse ni adecuar su estructura a los cambios normativos o circunstancias del municipio. Subrayó que en la decisión que resolvió el recurso se precisó que, acorde con los artículos 220 y 223 del Acuerdo 71 de 2010 (Estatuto Tributario de Palmira), la administración y control de los tributos

³ Sobre ese punto aseguró que se desconocían precedentes de la Corte Constitucional.

correspondía a la anotada dependencia. Si bien señaló que en el «encabezado» del acto no se aludió al artículo 356 ídem del citado estatuto, este debía tenerse en cuenta, porque fijó la competencia de fallar los recursos de reconsideración contra los actos administrativos tributarios a cargo de la citada subsecretaría.

Comentó que, desde la expedición del Acuerdo 25 de 2008 (con base en el cual se otorgó el beneficio), la estructura de la Administración tuvo varias modificaciones que condujeron a la «redistribución de competencias», respecto de la gestión tributaria y para incorporar lo dispuesto en el artículo 59 de la Ley 788 de 2002. Así, el municipio estableció las competencias tributarias en la Secretaría de Hacienda y de manera especial «en un funcionario especializado». Dijo que desde el año 2008, la evolución de la competencia para resolver los recursos de reconsideración solo varió en la designación del funcionario encargado que hacía las veces de «administrador de impuestos». Seguidamente, detalló que los artículos 212 y 346 del Acuerdo 17 de 2008 asignaron las funciones tributarias al «profesional especializado de la administración tributaria» y la competencia para resolver los recursos de reconsideración. Agregó que posteriormente con el Acuerdo 71 de 2010 se conservó la estructura del fisco y se mantuvo en el citado funcionario las facultades de gestión y resolución de recursos (arts. 220 y 356 ídem) y precisó que esta regulación se ha mantenido con algunas modificaciones y que recientemente el cargo de profesional especializado se designó como la Subsecretaría de Ingresos y Tesorería.

Así, defendió que el municipio no ha hecho nada diferente a ajustar sus procedimientos al marco tributario nacional, de ahí que la competencia para resolver los recursos que en algún momento tuvo el alcalde, para la época en que se resolvió el recurso, estaba a cargo de la Subsecretaría de Ingresos y Tesorería. Asimismo, alegó que la actora reconoció estos cambios normativos al interponer el recurso ante la citada dependencia.

-Errónea interpretación sobre la inexistencia de causal para revocar el beneficio. Afirmó que tal como se señaló en la resolución que decidió el recurso, la causal para la pérdida del beneficio por el año 2015, se encontraba en la Resolución 2128, del 23 de septiembre de 2009 (que reconoció el beneficio) y en el Acuerdo 25 de 2008, artículo 3 parágrafo 2. Igualmente, precisó que el acto que concedió el beneficio no era absoluto y dependía de que en cada año se demostrara el cumplimiento de los requisitos, con la entrega dentro de los primeros tres meses del año de los documentos que permitieran la verificación, de modo que la referencia efectuada al artículo 5 del Acuerdo 71 de 2010 simplemente reforzaba dicho mandato. Tal disposición no modificaba ni creaba nuevas condiciones para acceder al beneficio, solo confirmaba que el incumplimiento de uno de los requisitos, uno de ellos la presentación oportuna de los documentos, implicaba la pérdida del beneficio para el año en que se incumpliera.

-Errónea interpretación sobre la aplicación irretroactiva de la norma contenida en el Acuerdo 71 de 2010. Insistió en las consideraciones previas atinentes a que el artículo 5 ídem, modificado por el Acuerdo 052 de 2014, solo reforzó lo dispuesto en la resolución que concedió el beneficio y en el parágrafo del artículo 3 del Acuerdo 25 de 2008. Así, como el beneficio no era absoluto y se requería acreditar el cumplimiento de todas sus condiciones en cada vigencia, en ningún momento se estableció un nuevo requisito, ni se aplicó la norma en forma retroactiva, sino al período en que adquirió vigencia. Adujo que cada vigencia fiscal era independiente y las disposiciones aplicables eran las vigentes en el respectivo año gravable, sin consideración a que la actora obtuviera el beneficio en 2008.

-Errónea interpretación (...) sobre la aplicación de principios sancionatorios. Advirtió que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se señaló que la pérdida del

beneficio ocurrió por el incumplimiento de un requisito formal, por lo que no se trataba de la imposición de una sanción, sino del fenómeno de «caducidad», pues la contribuyente perdió la oportunidad para solicitar el reconocimiento del beneficio, de ahí que se le explicó la inaplicabilidad de los principios del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012. Ahora bien, comentó que la revocatoria del beneficio no requería la aplicación de la indicada norma, pues estos principios nunca fueron reglamentados y no podían aplicarse durante la vigencia de la ley ídem, la cual fue derogada por la Ley 1819 de 2016 (art. 640 del ET). En forma subsidiaria, destacó que, si el desconocimiento del beneficio correspondiera a una pena, fueron aplicados los principios de tipicidad y lesividad, no siendo aplicables los principios de gradualidad y proporcionalidad, porque no existía una pena para graduar.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones (índice 35 de Samai). Desestimó la configuración del silencio administrativo positivo, al considerar que el funcionario de la Subdirección de Ingresos de Tesorería tenía competencia para decidir el recurso de reconsideración, pues de conformidad con el artículo 356 del Acuerdo 071 de 2010 le correspondía al profesional especializado de la Administración tributaria, fallar dicho recurso contra los actos de determinación de los tributos, sancionatorios y en general los demás, cuya competencia no estuviera adscrita a otro funcionario; normativa que fue modificada por el Acuerdo 012 de 2013, en el cual se previó que toda referencia al profesional especializado se modificaba por la Dirección de Ingresos y Tesorería. Además, puntualizó que esta Sección⁴ ha señalado que las normas del estatuto tributario nacional que regulan la competencia -aplicable a las entidades territoriales por disposición del artículo 59 de la Ley 788 de 2002- no prevén que los funcionarios competentes para resolver los recursos sean superiores jerárquicos de quienes expiden las liquidaciones oficiales, sino que debe atenderse la estructura propia de la Administración, de modo que aunque el acto que definió el recurso fue decidido por un funcionario diferente al que revocó el beneficio [alcalde] que no guardaba relación de jerarquía, esto no implicó su expedición irregular.

A continuación, puntualizó que la disposición que consagraba el beneficio se sustentaba en que el contribuyente cumpliera los requisitos previstos en ella; no obstante, conforme lo reconoció la actora, durante el período gravable 2015 no allegó la información en los tres primeros meses, pese a estar obligada a hacerlo. Finalmente, desestimó la aplicación retroactiva de la normativa con base en la cual se revocó el beneficio, en la medida en que el hecho imponible era del año gravable 2015, es decir, posterior a la norma creadora del beneficio. Y, aun cuando debía demostrarse el lleno de los requisitos previstos en la regulación que consagraba el beneficio, la fiscalización, recaudo y/o procedimiento se regía por aquella vigente durante el período gravable, lo que correspondía al Acuerdo 071 de 2010 que aplicó el demandado. Así, concluyó como procedente la revocatoria del beneficio de exoneración, porque la demandante no había cumplido con los requisitos del Acuerdo 25 de 2008 y de la Resolución 2128 de 2009. Respecto de los cuestionamientos de vulneración de los principios de proporcionalidad y gradualidad de la pena, indicó que el asunto controvertido no juzgó una conducta que ameritara sanción, sino que lo demandado era la pérdida de un beneficio.

Finalmente, en relación con las costas, mencionó que las distintas secciones del Consejo de Estado coincidían en que con la nueva regulación, artículo 188 de la Ley 1437 de 2011, el criterio para su imposición era el objetivo acorde con la verificación de su causación y, seguidamente, señaló que al margen de la liquidación por secretaría de las expensas del proceso, se habían generado agencias en derecho por cuanto el municipio

⁴ Consejo de Estado, Sentencia del 03 de abril de 2014, exp 19862. MP: Martha Teresa Briceño Valencia.

intervino en el proceso por conducto de apoderado, las cuales fijó en el equivalente al 3% del valor de las pretensiones, a cargo de la demandante.

Recurso de apelación

La actora apeló la decisión del *a quo* (índice 39 de Samai), sustentada en lo siguiente:

-La sentencia padece de un defecto material o sustantivo porque omitió aplicar las normas especiales que regulaban la competencia para revocar la exoneración. Indicó que el tribunal erró en su juicio sobre la falta de competencia, porque decidió a la luz de las normas generales de competencia y no de la normativa especial, como correspondía, en tanto la norma especial prevalece sobre la general, acorde con la Ley 57 de 1887 y la disposición aplicable al caso concreto era el Acuerdo 025 de 2008 que regula lo atinente al otorgamiento, permanencia y pérdida de la exoneración; además, que su artículo 3 establece que hay lugar a la revocatoria del beneficio por parte del alcalde si el contribuyente varía las condiciones que la originaron, caso en el cual procede el recurso de reposición. Del mismo modo, el artículo 9 determina que contra el acto que reconoce o niega el beneficio solo procede el recurso de reposición, lo que evidencia que las normas especiales establecen de manera clara y expresa que es competencia del alcalde proferir y revocar la exoneración, así que es el único funcionario investido de facultad para conocer del respectivo recurso de reconsideración.

Ahora, dado que el tribunal se sustentó en las normas generales que atribuyen esa función a la Subsecretaría de Ingresos y Tesorería, estas debían estimarse como insubsistentes, en virtud de la existencia de una regulación especial -Acuerdo de 2008-. Sumado a ello, la regulación general sobre competencia no derogó las reglas especiales sobre competencia relativas a la revocación del beneficio, luego el acto demandado fue expedido por un funcionario que carecía de competencia. Si bien los artículos 355 y 356 del Estatuto Tributario municipal conferían competencia a la Subdirección de Ingresos y Tesorería para conocer de la resolución de los recursos de reconsideración en general, resultaba erróneo desconocer que el Acuerdo 025 de 2008 disponía que el competente para decidir sobre el otorgamiento o revocatoria del beneficio era el alcalde del municipio, de manera que al haberse expedido el acto por un funcionario que no era competente, debía entenderse que el mismo no nació a la vida jurídica y, en consecuencia, al no haberse definido dentro del plazo previsto para el efecto, acaeció el silencio administrativo positivo.

-El a quo realizó una interpretación contra legem del Acuerdo 025 de 2008, artículos 3, parágrafo 2 y 9, porque desconoció que el requisito de allegar la información es netamente formal, mas no constitutivo y/o acreditativo. A tales efectos adujo que, si bien era cierto que tanto la Resolución 2128 de 2009 que otorgó el beneficio, como el artículo 9 del Acuerdo 025 de 2008, mencionan que es necesario que el contribuyente acredite que cumple y tiene vigentes los requisitos por los cuales pudo acceder al beneficio, lo cierto era que el tribunal desconoció: (i) que el requisito de hacerlo dentro de los 3 primeros meses era netamente formal y no constitutivo y/o acreditativo; (ii) que su incumplimiento no daba lugar a la revocación del mismo y (iii) que no incumplió alguna de las condiciones que sí daban lugar a tal circunstancia. A continuación, explicó que la resolución que le concedió el beneficio -acto constitutivo- le reconoció un derecho a gozar del beneficio por un lapso de 10 años, quedando condicionada la conservación del beneficio a que el contribuyente acreditara el cumplimiento y vigencia de las condiciones que le otorgaron el derecho -requisito acreditativo-. De manera que la inobservancia del término no daba lugar a su revocación, pues la única causal legal que implicaba esto, era a variación de las condiciones que originaron el otorgamiento de la exención.



Adicionalmente, la actora había acreditado plenamente mediante la documentación allegada y durante la inspección tributaria efectuada el 14 de julio de 2016 que continuaba cumpliendo las condiciones y que no existió variación alguna en las mismas, de modo que la decisión judicial incurrió en un defecto material al concluir que el incumplimiento de entrega de documentos daba lugar a revocar el beneficio.

-La sentencia padece de un defecto material o sustantivo al aplicar retroactivamente el artículo 5 del Acuerdo 071 de 2010, bajo la consideración errada de que se trataba de una norma procedimental y no material. Señaló que, pese a que el tribunal estimó que la fiscalización, recaudo y procedimiento de la autoridad se rige por la norma vigente durante el período gravable, lo cierto fue que ello significó aplicar una disposición que no regía para el momento en que se adquirió el derecho a la «exoneración», lo cual contradecía los principios de irretroactividad, legalidad y confianza legítima, puesto que en la Resolución 2128 de 2009 se le otorgó un derecho de exención del ICA por diez años, lo que generó una situación jurídica consolidada a su favor; además dicha resolución fue expedida con fundamento en el Acuerdo 025 de 2008 que reguló de forma específica y completa el otorgamiento, permanencia y revocación del beneficio y, sumado a ello, los artículos 3 (parág. 2) y 9 del citado acuerdo, prescribieron los requisitos que debía acreditar durante los 10 años para renovar la exoneración, asuntos de índole material. En esa línea, insistió en que acorde con el principio de irretroactividad y la jurisprudencia de esta corporación, las únicas normas que podían ser aplicadas a efectos de determinar si procedía o no la exención eran las vigentes en la fecha en que esta fue otorgada.

Igualmente, sostuvo que el artículo 5 del Acuerdo 071 de 2010, en el que se fundó el municipio para revocar el beneficio, amplió e introdujo nuevas causales para la pérdida de la exención, así que erraba el tribunal al manifestar que se trataba de una norma formal que regulaba únicamente el procedimiento de fiscalización y por consiguiente era aplicable al período 2015, siendo que en realidad era de contenido material por regular un aspecto de fondo como lo es revocar un derecho que le fue legítimamente otorgado, razón por la que, no podía ser aplicada.

-El tribunal omitió aplicar los principios sancionadores. Adujo que en caso de aceptarse que el Acuerdo 071 de 2010 era aplicable, debían observarse los principios del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, los que ni siquiera fueron evaluados por el tribunal. A su entender, en materia tributaria debe entenderse como sanción cualquier consecuencia jurídica o económica que se imponga por la autoridad como resultado de incumplir obligaciones tributarias (formales o materiales). A partir de esa posición, insistió en que, bajo el principio de lesividad, la autoridad no motivó el daño por la afectación del recaudo ni probó la intención de causar daño, puesto que el artículo 5 del Acuerdo 071 de 2010 no preveía una conducta culposa, de manera que debía probarse el dolo; igualmente, alegó que se impuso la máxima sanción sin graduarla -revocación del beneficio-, pese a que debió atender criterios como la reincidencia, el daño causado, los deberes de diligencia exigibles y el periodo de discusión, pues la revocatoria debía reservarse al incumplimiento de las condiciones especiales del artículo 2 del Acuerdo 025 de 2008, de manera que no se atendieron los principios de gradualidad y proporcionalidad.

No apeló la condena en costas.

Pronunciamientos finales

La contraparte de la apelante y el ministerio público guardaron silencio (índice 19 de Samai).



CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo los cargos de impugnación de la demandante, en calidad de apelante único, contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones.

Problema jurídico

Corresponde a la Sala definir: (i) si la Subdirección de Ingresos y Tesorería del municipio demandado carecía de competencia para resolver el recurso de reconsideración, por cuanto la competencia era del alcalde y, por ende, se configuró el silencio administrativo positivo. En caso negativo, tendría que establecerse: (ii) si el incumplimiento de acreditar ante la Administración las condiciones para conservar la exención del ICA dentro de los tres primeros meses del año no implicaba la pérdida del beneficio, por no haberse previsto en la norma especial -Acuerdo 025 de 2008- y si la autoridad aplicó retroactivamente el artículo 5 del Acuerdo 071 de 2010, modificado por el Acuerdo 052 de 2014, pues este no regía para la fecha en que fue otorgado el beneficio tributario. Por último, se analizará (iii) si aplicaban los principios de lesividad, gradualidad y proporcionalidad, por ser el acto de revocación de la exención de naturaleza sancionatoria.

Análisis del caso concreto

2- A juicio de la demandante, el tribunal incurrió en defecto material o sustantivo, porque analizó la falta de competencia a la luz de la normativa general, cuando debió hacerlo a partir de la regulación especial -Acuerdo 025 de 2008- que reglamentó la «*exoneración*» del ICA. Según los artículos 3 y 9 ídem, el alcalde era quien podía revocar el beneficio, decisión contra la que procedía el recurso de reposición, de modo que la competencia para resolver la impugnación residía en ese funcionario y no en un empleado de inferior jerarquía, como el de la Subsecretaría de Ingresos y Tesorería. Por ello, las normas generales que atribuyeron dicha función a esta última dependencia eran insubsistentes. En virtud de la falta de competencia funcional, sostuvo que se afectó la validez del acto, en tanto nunca nació a la vida jurídica y se configuró el silencio administrativo positivo.

La Administración y el tribunal coincidieron en que la Subsecretaría de Ingresos y Tesorería era competente para decidir el recurso de reconsideración, de conformidad con el artículo 356 del Acuerdo 071 de 2010, pues la atribución para dirimir la impugnación no se determinaba por el orden jerárquico de los funcionarios. Así, pese a que la decisión que revocó el beneficio fue emitida por el alcalde, tal subdirección era competente para decidir el recurso de reconsideración, aunque no guardara relación jerárquica con el funcionario que revocó el beneficio. Por ello, el *a quo* descartó la expedición irregular del acto que resolvió la impugnación y la configuración del silencio administrativo positivo.

3- A los efectos de dirimir el debate planteado, la Sala advierte que el Acuerdo 025 de 2008 estableció la exoneración de los impuestos de industria y comercio, avisos y tableros y predial unificado, beneficio que, en principio, estaba dirigido a las nuevas empresas que vincularan personal residente en el municipio. En línea con ese propósito, la norma fijó el alcance de la exención (hasta el 100% para el ICA), las condiciones especiales para acceder a esta, el tiempo en que se concedería, el procedimiento para acogerse al beneficio y el reconocimiento y pérdida de la respectiva desgravación. Sobre esto último, el párrafo 2 del artículo 3 determinó que «*si el contribuyente acreedor al beneficio de exoneración varía las condiciones que dieron origen a la misma, se procederá a la revocación inmediata, mediante resolución motivada expedida por el señor Alcalde municipal. Contra dicha resolución procederá*



el recurso de reposición, dentro de los cinco días hábiles siguientes a su notificación personal o por edicto».

De esa forma, el referido Acuerdo 25 de 2008, normativa especial, reguló de manera íntegra el procedimiento para determinar la pérdida del beneficio y, a tal fin, estableció no solamente la autoridad que lo dirimiría, sino también el recurso procedente. En este caso, se advierte que el ente demandado aplicó la citada disposición a efecto de la revocación del beneficio, pues la resolución que la revocó y que es objeto de demanda fue proferida por el alcalde, de manera que ante este debía interponerse el recurso, quien era el competente para resolverlo (reposición). Sin embargo, el municipio concedió el recurso de reconsideración previsto en el artículo 5 del Acuerdo 071 de 2010 (Estatuto de Rentas municipal), modificado por el Acuerdo 052 de 2014, que procedía de manera general contra los actos de revocatoria de las exenciones y beneficios municipales y debía resolverse por «el grupo de trabajo especializado de la Dirección de Ingresos y Tesorería de la Secretaría de Hacienda», o quien hiciera sus veces. Ahora, acorde con el artículo 356 ídem, el profesional especializado de la Administración tributaria debía fallar los recursos de reconsideración contra los diversos actos de determinación de tributos y sancionatorios y, en general, los demás recursos que no estuvieran asignados a otros funcionarios.

Entonces, atendida la normativa especial en materia de la exención de ICA, la competencia funcional tanto para definir la revocatoria del beneficio como para desatar la impugnación contra tal decisión era del alcalde municipal. Así, aunque el recurso concedido no hubiere sido el de reposición, sino el de reconsideración, este no podía ser decidido por un funcionario diferente al alcalde, pues fue quien revocó la exención, de tal forma que el acto que desató la impugnación incurre en un vicio de nulidad al ser fallado por un funcionario sin competencia funcional, lo que aparejaría la invalidez de esa decisión administrativa, esto es, su inexistencia.

3.1- En línea con lo indicado, el artículo 368 del Acuerdo 071 de 2010 establece que si transcurrido el término señalado para resolver el recurso de reconsideración – que fue el concedido por el municipio- este no ha sido resuelto -un año desde su interposición en debida forma de acuerdo con el artículo 366 ídem-, aquel se entenderá fallado a favor del recurrente, lo cual sucedería en el sub lite, habida cuenta de la invalidez de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto, pues vale insistirse, este no fue decidido por el funcionario competente.

3.2- De las pruebas recopiladas en el expediente se evidencia que con el Radicado CR20160020558, del 28 de noviembre de 2016, la actora interpuso recurso de reconsideración en contra de la Resolución 440 de 2016, el cual no fue decidido por el funcionario competente, sino por la Subsecretaría de Ingresos y Tesorería, a través de la Resolución 1150.47.020, del 28 de septiembre de 2017, de modo que bajo lo regulado por el artículo 368 ídem se encuentra configurado el silencio administrativo positivo reclamado por la impugnante lo que significará reconocerse que conservaría la exención del ICA por el período 2015, vigencia fiscal 2016.

Prospera el cargo de apelación. En virtud de lo anterior, la Sala se relevará del estudio de los demás cargos formulados, dado que lo analizado es suficiente para revocar la providencia del tribunal.

Conclusión

4- Por lo razonado en precedencia, la Sala establece como contenido interpretativo para este caso que, en virtud de la normativa especial prevista en el Acuerdo 025 de 2008, el recurso contra el acto de revocatoria del beneficio de exención en materia del ICA debía



ser resuelto por el alcalde municipal, lo que al haberse pretermitido, derivó en la configuración del silencio administrativo positivo, lo que llevaría ínsito entender fallada la impugnación a favor de la demandante, de tal forma que se declarará que la demandante mantuvo el beneficio de exención del ICA por el período 2015, vigencia fiscal 2016 - período en cuestión-. Por esto, la Sala revocará la sentencia de primera instancia y, en su lugar, declarará la nulidad de los actos administrativos demandados.

Costas

5- Acogiendo la posición mayoritaria de la Sala respecto de que el artículo 365.8 del CGP condiciona la imposición de la condena en costas a que se encuentren causadas y probadas en el expediente, no siendo suficiente que haya una parte vencida en el proceso, la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia por no obrar prueba en el proceso.

Por otra parte, levantará la condena en costas impuesta en la sentencia de primera instancia, sin consideración a que dicho aspecto no fuera apelado, pues la impugnante dejó de ser parte vencida en el juicio, tras la revocatoria de dicho fallo en esta instancia.

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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia apelada. En su lugar:

Primero. Declarar la nulidad de las resoluciones 440, del 12 de septiembre de 2016, y 1150.47.020, del 28 de septiembre de 2017, por medio de las cuales la demandada revocó la resolución que concedió una exoneración del impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros a la empresa Cencosud Colombia S.A.

Segundo. En consecuencia, declarar configurado el silencio administrativo positivo y, como resultado de ello, reconocerse que la demandante mantuvo el beneficio tributario otorgado mediante la Resolución 2128 de 2009 para el año gravable 2015, vigencia fiscal 2016.

Tercero. Sin condena en costas.

2. Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

La integridad de este documento electrónico puede comprobarse con el «validador de documentos» disponible en:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>