



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIERREZ ARGÜELLO

Bogotá D.C., diez (10) de febrero de dos mil veintidós (2022)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	05001-23-33-000-2016-00863-01 (25050)
Demandante	INDUSTRIA COLOMBIANA DE MOTOCICLETAS YAMAHA S.A.
Demandado	MUNICIPIO DE LA ESTRELLA
Temas	Efectos de la inconstitucionalidad de amnistías tributarias. Decaimiento del acto administrativo.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la Sentencia del 25 de septiembre de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Primera de Oralidad, que negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la parte demandante.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante sentencia del 9 de julio de 2015 (exp.19509 C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), la Sección Cuarta del Consejo de Estado determinó un saldo total a pagar de \$2.720.843.424 a cargo de Industria Colombiana de Motocicletas Yamaha S.A. y a favor del Municipio de La Estrella, por concepto del impuesto de industria y comercio correspondiente al año gravable 2006 y sanción por inexactitud (fls.69 a 86 c1).

El 10 de agosto de 2015, por medio de la Resolución JCIC Nro.00252-2015, la entidad demandada libró mandamiento de pago en contra de la sociedad demandante en relación con las obligaciones determinadas en la providencia mencionada en el párrafo anterior, junto con los intereses de mora sobre el mayor valor del impuesto liquidado y la actualización de la sanción por inexactitud (fls.228 a 233 c1).

El 11 de agosto de 2015, la demandante pagó a favor del municipio demandado la suma de \$2.345.273.000¹. Según la actora, este pago se realizó en aplicación de la condición especial de pago prevista en los artículos 57 de la Ley 1739 de 2014 y 1 del Decreto Nro. 20 del 28 de enero de 2015, proferido por el alcalde del Municipio de La Estrella.

Mediante Oficio Nro. 130-07910 del 7 de octubre del 2015, el Municipio de La Estrella le extendió a la demandante la invitación a «*finiquitar las obligaciones tributarias a las cuales fue sancionada*»²

¹ El comprobante de esta transacción se encuentra a folio 22 del cuaderno 1.

² (fl.93 c1).



El 26 de octubre de 2015, la demandante presentó recurso de reposición y en subsidio de apelación en contra del anterior oficio al considerar que, con tal actuación, se le negó de manera indebida el acceso a la condición especial de pago (fls.105 a 107 c1).

Mediante Resolución Nro. 01830 del 29 de octubre de 2015, la Secretaría de Hacienda del Municipio de La Estrella confirmó el oficio recurrido, bajo el entendido de que tal actuación no otorgó ni negó derecho alguno a favor de la demandante, pues constituyó una simple invitación formal para pagar las obligaciones tributarias a cargo de la demandante por concepto del ICA del año 2006. En consecuencia, concedió el recurso de apelación ante el alcalde (fls.97 a 101 c1).

El 29 de octubre de 2015, la sociedad demandante realizó un segundo pago a favor del municipio por valor de \$1.990.200.816³.

El 19 de noviembre de 2015, la sociedad demandante solicitó al municipio extinguir la obligación tributaria por concepto de ICA año 2006 con fundamento en el pago de \$2.345.273.000, realizado el 11 de agosto de 2015 y, a su vez, ordenar la devolución del pago por \$1.990.200.816, realizado el 29 de octubre de 2015, por constituir un pago de lo no debido (fls.26 y 27 c1).

Mediante sentencia C-743 del 2 de diciembre de 2015⁴, la Sala Plena de la Corte Constitucional declaró inexecutable el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014⁵, con excepción de su párrafo primero respecto del cual la Corte se inhibió de emitir un pronunciamiento de fondo.

El 4 de diciembre de 2015, por medio del Oficio Nro. 130-08944, el Municipio de La Estrella negó la solicitud de devolución del pago por \$1.990.200.816, pues consideró que el pago de intereses moratorios y sanciones por un valor superior al que se hubiere liquidado en virtud de la Ley 1739 de 2014 no genera saldos en exceso, más aún cuando la sociedad demandante no cumplió con los requisitos establecidos en esa norma y sus decretos reglamentarios, incluido el Decreto 20 de 2015 del alcalde del Municipio de La Estrella (fl.16 c1). Frente a este acto administrativo, el municipio no concedió la posibilidad de interponer recursos en sede administrativa.

Mediante la Resolución Nro. 00107 del 29 de enero de 2016, el alcalde de La Estrella revocó en todas sus partes la Resolución Nro. 01830 del 29 de octubre de 2015, al considerar que el Oficio Nro. 130-07910 era un acto de trámite y, por lo mismo, no era objeto de recursos (fls.183 a 185). Esta resolución no fue demandada por la actora.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo

³ El comprobante de esta transacción se encuentra a folio 23 del cuaderno 1.

⁴ M.P. Myriam Ávila Roldán.

⁵ "Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones".



Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011 C.P.A.C.A.), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones (fl.2 c1):

- «1. Que se declare la nulidad de (sic) acto administrativo particular y concreto contenido en el Oficio No 130-08944 de 4 de diciembre de 2015, por medio del cual el Municipio de La Estrella (Antioquia) negó la solicitud de devolución del pago de lo no debido del impuesto de industria y comercio correspondiente al año gravable 2006.
2. Que, en consecuencia, se ordene la devolución del pago de lo no debido de mil novecientos noventa millones doscientos mil ochocientos dieciséis pesos (\$ 1,990,200,816.00), consignados en la cuenta de ahorros No 24344114460, del Municipio de La Estrella en Bancolombia el 29 de octubre de 2015 o, en subsidio, la suma que se pruebe dentro del proceso se pagó en exceso por concepto del impuesto de industria y comercio correspondiente al año gravable 2006.
3. Que se liquiden los intereses moratorios a que haya lugar».

La parte demandante citó como normas violadas los artículos 850 del Estatuto Tributario Nacional, 57 de la Ley 1739 de 2014, 1° del Decreto Nro. 20 de 2015 proferido por el alcalde del Municipio de La Estrella, y 11 del Decreto 1000 de 1987.

Como concepto de la violación expuso lo siguiente:

De acuerdo con los artículos 57 de la Ley 1739 de 2014 y 1 del Decreto Nro. 20 de 2015, la condición especial de pago es aplicable a la obligación por concepto del impuesto de industria y comercio del año 2006, pues se encontraba en mora al 11 de agosto de 2015, cuando se realizó el primer pago por \$2.345.273.000.

No obstante, el municipio demandado negó el acceso a la condición especial de pago, comoquiera que a la fecha de la expedición de la Ley 1739 de 2014, la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho presentada contra los actos de determinación oficial del impuesto de industria y comercio por el periodo 2006 se encontraba pendiente de fallo.

Tal entendimiento evidencia que el acto acusado es nulo por interpretación errónea de las normas en las que ha debido fundarse, toda vez que el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014 no sujeta el acceso a la condición especial de pago a que la obligación estuviera en mora a la fecha de expedición de la Ley. Ese es un requisito que no se encuentra contemplado en la norma. Por el contrario, tal y como lo señaló la DIAN en el Concepto Nro. 024147 del 20 de agosto de 2015, todas las obligaciones relacionadas con los periodos gravables 2012 y anteriores pueden acceder a la condición especial de pago, siempre y cuando se paguen en los términos y en la forma señalada en la norma mencionada.

De otro lado, el acto acusado vulneró los artículos 850 del Estatuto Tributario y 11 del Decreto 1000 de 1987 por falta de aplicación, particularmente, en lo que tiene que ver con la oportunidad y la posibilidad de solicitar la devolución del pago de lo no debido.

Oposición de la demanda

La parte demandada controversió las pretensiones de la actora (fls.36 a 47 cuaderno 1) con fundamento en las siguientes razones:



Es inadmisibles que la demandante busque que se le aplique una condición especial de pago a la que no tiene derecho, en la medida en que: *i)* no se cumplen las condiciones exigidas para acceder a tal beneficio, pues estaba en curso un debate judicial en relación con una sanción impuesta en el año 2006, *ii)* el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014 hace referencia a pagos realizados en el mes de mayo del año 2015, mientras que la demandante realizó un pago en agosto de ese año y *iii)* se pretende la aplicación de una norma declarada inexecutable por la Corte Constitucional por contener amnistías tributarias que no superaron el juicio estricto de proporcionalidad que se exige para ese tipo de medidas y que vulneraron los principios de igualdad y equidad en materia tributaria.

En este orden de ideas, después de citar los fundamentos de la Sentencia C-743 de 2015 de la Corte Constitucional, propuso como medios de defensa la «ausencia de responsabilidad» y la cosa juzgada.

Frente a la primera insistió en que el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014, que soporta el origen del supuesto pago en exceso reclamado por la actora, fue declarado inexecutable por la Corte Constitucional, por vulnerar los artículos 13, 95 numeral.9 y 363 de la Constitución Política. En esa medida, afirmó que la demanda carece de fundamentos legales.

Respecto a la segunda, alegó que, por medio de este proceso, la demandante pretende modificar el alcance de la Sentencia del 9 de julio de 2015, exp.19509 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, «bajo el disfraz de ser beneficiaria de un alivio tributario», lo cual vulnera el carácter de cosa juzgada que adquirió ese fallo⁶.

Sentencia apelada

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la parte demandante, con base en lo siguiente (fls.282 a 287):

Señaló que, aunque lo pertinente habría sido decidir si la demandante tiene derecho o no a que se le aplique la condición especial de pago consagrada en el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014, esta norma fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional mediante sentencia C-743 de 2015. En consecuencia, precisó que era necesario analizar si el mencionado artículo podía ser aplicado para resolver este caso, teniendo en cuenta que para el momento de la ocurrencia de los hechos se encontraba vigente.

Para estos efectos, adujo que, de conformidad con los artículos 243 de la Constitución Política, 45 y 48 de la Ley 270 de 1996 y la sentencia T-049 de 2004 de la Corte Constitucional, las sentencias de constitucionalidad tienen efectos de cosa juzgada *erga omnes* y hacia el futuro. Esto significa que una vez una norma es declarada inexecutable, desaparece del ordenamiento y, por tanto, no puede ser aplicada por ningún operador jurídico.

En ese orden de ideas, señaló que no era de recibo el argumento expuesto por la actora en el trámite del proceso consistente en que tenía derecho a acceder al

⁶ El 26 de enero de 2017, se llevó a cabo la audiencia inicial en la que el Tribunal declaró no probada la excepción de cosa juzgada al considerar que, para ese momento, no contaba con los elementos probatorios necesarios para resolverla, por lo que lo haría en la sentencia (fls.63y 64 c1).



beneficio previsto en el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014 porque cuando realizó el pago a favor del municipio que ahora solicita en devolución (29 de octubre de 2015), dicha ley no había sido declarada inexecutable y, además, porque la Corte Constitucional no le otorgó a la sentencia C-743 de 2015 efectos retroactivos.

Lo anterior, porque tal argumento parte de un indebido entendimiento de los efectos de la sentencia de inconstitucionalidad. Explicó que el hecho de que esa providencia no tenga efectos retroactivos significa que no puede afectar situaciones que ocurrieron y se consolidaron antes de su expedición. Es decir, la sentencia mencionada no puede aplicarse a aquellos contribuyentes que se beneficiaron de la norma y a quienes la administración no les cuestionó u objetó el beneficio allí establecido. Sin embargo, enfatizó en que no ocurre lo mismo con los contribuyentes que al momento de proferirse la sentencia no habían accedido a la condición especial de pago o que se encontraran en discusión con la administración sobre el cumplimiento de los requisitos para acceder a ella, porque en esas circunstancias no se está ante una situación consolidada, sino que lo que está en discusión es la posibilidad de aplicar o no la norma y, al ser declarada inexecutable, tal discusión desaparece, pues la norma deja de ser aplicable.

Así las cosas, concluyó que no era necesario entrar a estudiar de fondo el asunto porque, aún si se encontraran cumplidos los requisitos para acceder a la condición especial de pago previstos en el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014, lo cierto es que el juez no podría concederla, pues dicha norma no puede ser aplicable por ningún operador jurídico como lo expuso la Corte Constitucional.

Finalmente, condenó en costas a la parte demandante por resultar vencida en el proceso, en virtud de lo dispuesto en los artículos 188 de la Ley 1437 de 2011 y 365 de la Ley 1564 de 2012.

Recurso de apelación

La demandante interpuso recurso de apelación, el cual fundamentó así (fls.296 a 300 cuaderno 1):

Afirmó que su desacuerdo con la providencia apelada recae sobre los efectos que le otorgó a la sentencia de inconstitucionalidad del artículo 57 de la Ley 1739 de 2014, sin embargo, no explicó las razones de su inconformidad.

A continuación, expuso que el Decreto Nro. 20 de 2015 proferido por el alcalde del municipio de La Estrella, que ordenó la aplicación de la condición especial para el pago de impuestos, tasas, contribuciones, tributos aduaneros y sanciones en ese municipio, es aplicable al caso concreto y no resulta afectado por la declaratoria de inconstitucionalidad del reiterado artículo, por dos razones.

La primera corresponde a la presunción de legalidad de los actos administrativos, de conformidad con los artículos 88 y 91 de la Ley 1437 de 2011. Al respecto, señaló que el artículo 1º del Decreto Nro. 20 de 2015 no ha sido sometido a un análisis judicial de constitucionalidad, lo cual permite presumir su validez para resolver este asunto.

En ese sentido, adujo que deducir que la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 57 de la Ley 1739 de 2014 genera, de facto, el decaimiento del artículo 1



del decreto mencionado, es desconocer que se requiere de un pronunciamiento judicial expreso que así lo declare. Para reforzar este argumento, citó apartes de la sentencia del 27 de abril de 2017, exp.2512-13 de la Sección Segunda, Subsección B, del Consejo de Estado.

De otro lado, precisó que la segunda razón para considerar aplicable el Decreto Nro. 20 de 2015 a este caso corresponde a la autonomía de las entidades territoriales en materia tributaria, prevista en los artículos 287 y 294 de la Constitución Política. Al respecto, manifestó que fue tal autonomía la que le sirvió de fundamento al alcalde del Municipio de La Estrella para expedir el decreto, como se observa en la motivación de ese acto administrativo.

Concluyó, entonces, que el decreto no tenía como fundamento de derecho el artículo 57 de la Ley 1739, pues lo que se invocó para justificar la reducción de los intereses moratorios fue la autonomía de los entes territoriales en materia fiscal. Precisó, en todo caso, que *«otra cuestión bien diferente es que, en cuanto a las condiciones y plazos (que es un asunto procedimental) si hay remisión a la norma con carácter de ley»* (fl.300 cuaderno 1).

Con base en lo expuesto, insistió en la nulidad del acto demandado y solicitó que se reconociera su derecho a gozar de la condición especial de pago prevista en el artículo 1 del Decreto Nro. 20 del 2015.

Alegatos de conclusión

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación (fls.18 23 c2).

La **demandada** no presentó alegatos de conclusión.

Ministerio Público

El Procurador Sexto Delegado ante esta Corporación solicitó confirmar la sentencia apelada. Manifestó que, de acuerdo con los hechos de la demanda, la demandante no hizo reparo alguno frente al acto administrativo que le negó el acceso a la condición especial de pago y que, además, la invitó a pagar la totalidad de tales obligaciones. Tan es así, que la demandante cumplió con lo requerido por el municipio demandando.

Bajo este entendimiento, sostuvo que no es del caso demandar el oficio que negó la devolución del pago de lo no debido con el propósito de que vía judicial se declare que la demandante tenía derecho a acceder a la condición especial de pago, pues tal situación quedó definida en sede administrativa.

Así las cosas, concluyó que no se pronunciaría sobre los cargos expuestos en el recurso de apelación relacionados con el reconocimiento del mencionado beneficio, pues el acto demandado es el que negó la devolución del pago de lo no debido, *«situación frente a la cual la demandante debía probar, y no lo hizo, que pagó una suma que no debía pagar, máxime cuando el valor a pagar fue determinado por el Consejo de Estado, mediante sentencia del 9 de julio de 2015»*⁷.

⁷ Folio 27 cuaderno 2.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sección Cuarta del Consejo de Estado decide sobre la legalidad del Oficio Nro. 130-08944 de 4 de diciembre de 2015, por medio del cual el municipio de La Estrella negó la solicitud de devolución del pago por \$ 1.990.200.816 efectuado por Yamaha S.A. el 29 de octubre de 2015, en relación con las obligaciones determinadas en la sentencia del 9 de julio de 2015, exp.19509 del Consejo de Estado.

De lo expuesto en el recurso de apelación, el motivo de inconformidad con la sentencia apelada radica, esencialmente, en que el Tribunal no tuvo en consideración que el Decreto Nro. 20 de 2015, proferido por el alcalde del Municipio de La Estrella, resultaba aplicable para resolver este caso, porque *i.)* continúa produciendo efectos, en la medida en que no ha sido declarado nulo por la jurisdicción de lo contencioso administrativo y *ii.)* la inexecutable del artículo 57 de la Ley 1739 de 2014 no produjo su decaimiento, toda vez que no era su fundamento de derecho y, en todo caso, porque es necesario que exista un pronunciamiento judicial que así lo declare.

Si bien en el recurso de apelación la actora señaló estar inconforme con los efectos que la providencia apelada le otorgó a la sentencia de inconstitucionalidad del artículo 57 de la Ley 1739 de 2014, no explicó las razones de su inconformidad.

En el marco de la apelación presentada, corresponde a la Sala determinar si la demandante podía acceder al beneficio previsto en el Decreto Nro. 20 de 2015 con el pago efectuado por valor de \$ 2.345.273.000 realizado el 11 de agosto de 2015, por concepto de las obligaciones de ICA derivadas de la sentencia del 9 de julio de 2015, exp.19509 proferida por el Consejo de Estado y, dependiendo del resultado de este análisis, tendría que determinarse si la apelante cumplió con los requisitos para acceder a la condición especial de pago prevista en el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014 (declarado inexecutable por la Corte Constitucional mediante sentencia C-743 del 2 de diciembre del 2015, con excepción de su parágrafo 1), disposición a la que se remite el decreto mencionado, al acoger el beneficio en jurisdicción del Municipio de La Estrella.

1. Los actos administrativos una vez son publicados o notificados, según se trate de actos generales o de carácter particular y concreto, son de obligatorio cumplimiento tanto para la Administración como para las personas, mientras no pierdan su fuerza ejecutoria.

La fuerza ejecutoria de los actos administrativos hace referencia a su obligatoriedad y a sus efectos vinculantes, de modo que una vez se pierde, desaparece la potestad de la Administración para exigir su cumplimiento, así como la facultad de las personas para reclamar su ejecución.

Según el artículo 91 del CPACA, la pérdida de fuerza ejecutoria de los actos administrativos puede darse, entre otras circunstancias, cuando desaparecen los fundamentos de derecho que le dieron origen, fenómeno que se conoce como el decaimiento del acto administrativo. Esto ocurre, por ejemplo, cuando se declarara la inexecutable de la norma de orden legal en la que se fundamentó la expedición del acto.



La pérdida de fuerza ejecutoria por decaimiento opera por ministerio de la ley o de pleno derecho, de modo que no es necesario que exista un pronunciamiento judicial previo que declare su ocurrencia. Lo anterior, porque, como lo ha señalado la Sala⁸, no existe una acción o medio de control para solicitar la pérdida de fuerza ejecutoria de un acto administrativo, en la medida en que la pérdida de ejecutoria no es una causal de nulidad, de ahí que no sea posible alegarla por esa vía.

Ahora bien, según lo ha explicado la Sección⁹, los efectos del decaimiento del acto administrativo son hacia el futuro, desde el momento en que desaparece su fundamento de derecho, de modo que no afecta las situaciones consumadas o definidas en el tiempo en que el acto era obligatorio y vinculante, en virtud de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima.

2. En el caso concreto, la Sala estima que, contrario a lo afirmado por la apelante, el Decreto Municipal Nro. 20 de 2015, expedido por el alcalde en ejercicio de las facultades conferidas por el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014, perdió fuerza ejecutoria de pleno derecho, desde la declaratoria de inexecutable, del párrafo 7 de esa norma, mediante sentencia C-743 del 2 de diciembre de 2015, pues ese era su principal fundamento.

Nótese que si bien la parte motiva del Decreto relaciona los artículos constitucionales que consagran la autonomía territorial en materia tributaria, lo cierto es que tales normas, por sí solas, no fueron el origen de la disposición municipal que se comenta. El principal fundamento y la razón de ser del Decreto Nro. 20 de 2015 fue el párrafo 7 del artículo 57 de la Ley 1739 de 2014, que de manera expresa facultó a las entidades territoriales para aplicar la condición especial al pago de los tributos por ellas administrados.

En efecto, el párrafo 7 del artículo 57 de la Ley 1739 de 2014 (declarado inexecutable) disponía:

«PARÁGRAFO 7o. Facúltase a los entes territoriales para aplicar condiciones especiales para el pago de impuestos, de acuerdo con su competencia».

Con fundamento en esta facultad otorgada por el legislador a los entes territoriales, el alcalde del Municipio de La Estrella expidió el Decreto Nro. 20 de 2015, lo cual se evidencia a partir de los siguientes extractos de las partes considerativa y dispositiva de ese acto administrativo:

«4 Que la Ley 1739 del 23 de diciembre de 2015 (sic), “por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario Nacional, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones” estableció en sus artículos 55, 56 y 57 la conciliación contencioso administrativa tributaria, la terminación por mutua acuerdo de los procesos contencioso administrativos tributarios y la condición especial de pago para el pago de impuestos.

⁸ Al respecto ver: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-42-000-2014-03980-01(AC). Sentencia del 29 de enero de 2015. C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁹ Ver en este sentido: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 11001-03-27-000-2016-00012-00(22362). Sentencia del 15 de agosto de 2018. C.P. Milton Chaves García.



- 5 Que las mencionadas disposiciones, por expresa remisión de la ley, son aplicables por los entes territoriales, en relación con las obligaciones tributarias de su competencia.
- 6 Que dentro de la Autonomía Tributaria de los entes territoriales y para cumplir cabalmente con los Principios Constitucionales antes reseñados, es pertinente adoptar el procedimiento administrativo a aplicar por la Secretaría de Hacienda del Municipio de la Estrella para aplicar las normas anteriormente citadas.

En mérito de lo antes expuesto,

DECRETA

ARTÍCULO PRIMERO: APLÍQUESE en el Municipio de La Estrella las condiciones especiales de pago establecidas en los Artículos 55, 56 y 57 de la Ley 1739 de 2014 – Reforma Tributaria Nacional (...). (Subrayado y énfasis del texto original).

A partir de lo anterior, es claro para la Sala que, de no haber existido el parágrafo 7 del artículo 57 de la Ley 1739 de 2014, el Decreto Nro. 20 de 2015 simplemente no se hubiese expedido, por lo que, al haber desaparecido del ordenamiento jurídico, es evidente que el decreto mencionado, que estableció la aplicación de la condición especial de pago dentro de la jurisdicción del Municipio de La Estrella, perdió su fuerza ejecutoria, sin necesidad de que existiera un pronunciamiento judicial previo que así lo declarara.

El hecho de que el decreto haya perdido su fuerza ejecutoria significa, como se señaló antes, que desde ese preciso momento y con efectos hacia el futuro, dejó de ser un título válido y vinculante para la aplicación del beneficio en él establecido, el cual se derivaba, directa y exclusivamente, del artículo 57 de la Ley 1739 de 2014 (condición especial de pago).

3. Ahora bien, comoquiera que los efectos del decaimiento del Decreto Nro. 20 de 2015 operan hacia el futuro, los hechos ocurridos mientras era vinculante se reputan legítimos por haberse ejecutado al amparo de un acto administrativo que, para ese momento, era de obligatorio cumplimiento. Un entendimiento contrario, daría paso a considerar que el decaimiento de los actos administrativos opera hacia el pasado o de forma retroactiva, esto es, como si la ausencia de fuerza ejecutoria se diera desde el origen o expedición del acto, lo que no sólo sería contrario a la jurisprudencia de esta Sección, sino que también desconocería la confianza legítima de aquellas personas que ajustaron su conducta a un acto administrativo en el tiempo en que éste aún mantenía su fuerza ejecutoria.

Lo expuesto deriva de los efectos en el tiempo de la sentencia C-743 del 2 de diciembre de 2015 de la Corte Constitucional que declaró inexecutable el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014 que, como quedó establecido, era el principal fundamento de derecho del Decreto Nro. 20 de 2015. Al respecto, preciso es señalar que la Corte Constitucional no moduló los efectos en el tiempo de la providencia mencionada, de ahí que se entienda que los efectos de la inconstitucionalidad del artículo 57 de la Ley 1739 operan hacia el futuro, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 45 de la Ley 270 de 1996¹⁰.

¹⁰ Artículo 45. Reglas sobre los efectos de las sentencias proferidas en desarrollo del control judicial de constitucionalidad. Las sentencias que profiera la Corte Constitucional sobre los actos sujetos a su control



El máximo Tribunal Constitucional, en sentencias SU-307¹¹ y SU-309 de 2019¹², ha explicado que cuando «*declara la inconstitucionalidad de una norma sin retrotraer los efectos de su determinación, convalida de contera las situaciones jurídicas consolidadas a su amparo entre el instante en el que entró en vigencia y la fecha de la sentencia, pues las actuaciones adelantadas en ese lapso, en principio, se reputan como legítimas por haber sido ejecutadas en consonancia con el derecho positivo vigente*».

En línea con lo expuesto, la Sala Plena del Consejo de Estado, en Sentencia de Unificación del 21 de marzo de 2018¹³, determinó que: «*lo que significa la declaratoria de inexecutable con efectos hacia futuro es que si bien la norma tenía un vicio de inconstitucionalidad, es constitucional mantener su vigencia -y, por ende, su obligatoriedad- entre su expedición y dicha declaratoria, de donde se deriva que durante ese período existía la obligación jurídica de asumir las cargas por ella impuesta*».

En ese orden de ideas, no cabe duda de que los hechos acaecidos mientras el Decreto Nro. 20 de 2015 tenía fuerza ejecutoria se consideran legítimos y ajustados al ordenamiento jurídico, de manera que en la medida que el pago de la obligación en mora correspondiente a períodos gravables 2012 y anteriores, se hubiera efectuado con antelación a la declaratoria de inexecutable del artículo 57 de la Ley 1739 de 2014 se tendría derecho a acceder al beneficio; sin embargo a tal fin, era menester cumplir las condiciones previstas para el efecto, esto es realizar el pago dentro del lapso previsto y por el monto que correspondía. Por lo tanto, la Sala procederá a analizar si la actora cumplió con las condiciones para acceder a la condición especial de pago, antes de que se declarara la inconstitucionalidad de los apartes del artículo 57 de la Ley 1739 de 2014.

El artículo 1 del Decreto Nro. 020 de 2015 se remitió al artículo 57 de la Ley 1739 de 2014, el cual preveía lo siguiente:

«ARTÍCULO 57. Dentro de los diez (10) meses siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley, los sujetos pasivos, contribuyentes o responsables de los impuestos, tasas y contribuciones, quienes hayan sido objeto de sanciones tributarias, aduaneras o cambiarias, que sean administradas por las entidades con facultades para recaudar rentas, tasas, contribuciones o sanciones del nivel nacional, que se encuentren en mora por obligaciones correspondientes a los períodos gravables o años 2012 y anteriores, tendrán derecho a solicitar, únicamente en relación con las obligaciones causadas durante dichos períodos gravables o años, la siguiente condición especial de pago:

1. *Si se produce el pago total de la obligación principal hasta el 31 de mayo de 2015, los intereses y las sanciones actualizadas se reducirán en un ochenta por ciento (80%).*
2. *Si se produce el pago total de la obligación principal después del 31 de mayo y hasta la vigencia de la condición especial de pago, los intereses y las sanciones actualizadas se reducirán en un sesenta por ciento (60%) (...)*» (subrayado y resaltado de la Sala).

De conformidad con el texto antes transcrito, los contribuyentes que hubieran sido objeto de sanciones tributarias y que se encontraran en mora por obligaciones correspondientes a los períodos gravables 2012 y anteriores,

en los términos del artículo 241 de la Constitución Política, tienen efectos hacia el futuro a menos que la Corte resuelva lo contrario.

¹¹ M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

¹² M.P. Alberto Rojas Ríos.

¹³ Exp.29352 (IJ), M.P. Danilo Rojas Betancourth.



podían acceder a la condición especial de pago y, con ello, obtener el derecho a la aceptación del pago de intereses de mora y sanciones reducidos en un 80% o en un 60%, según el caso. Para esto, era necesario que pagaran la totalidad de la obligación principal, las sanciones e intereses en la forma y en los plazos señalados por el legislador.

Vale la pena precisar que, conforme lo ha señalado la Sala en sentencia del 9 de julio de 2020 (exp.24426), reiterada en sentencia del 21 de octubre de 2021 (exp.25123), (C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez), la condición especial de pago del artículo 57 de la Ley 1739 de 2014 solo procede cuando la obligación que se pretende cumplir está plenamente determinada, pues de lo contrario el contribuyente no se encontraría en mora, de ahí que no haya lugar a acceder al beneficio en los eventos en los que se discute la correcta liquidación del tributo.

En efecto, mediante la sentencia C-743 del 2 de diciembre de 2015, la Corte Constitucional analizó las características de la condición especial de pago y si bien precisó que su supuesto de aplicación partía del hecho de que la obligación tributaria fuese clara, expresa y exigible, es decir, que no se encontrara en discusión, en ningún momento estableció que para acceder a dicho mecanismo era necesario que la obligación hubiese adquirido tal carácter antes de la entrada en vigencia de la Ley 1739 de 2014. Textualmente, la Corte señaló que:

«42. La ley establece una facultad de solicitar la aplicación de la “Condición especial para el pago de impuestos, tasas y contribuciones, tributos aduaneros y sanciones”. De la lectura de sus reglas se desprende que la “condición especial de pago” salvo el evento excepcional regulado en el parágrafo 8º del artículo acusado, se extiende únicamente por diez meses contados a partir de la entrada en vigencia de la Ley, de manera que solo puede aplicarse este régimen excepcional hasta el 23 de octubre de 2015.

Del artículo acusado se sigue que la “Condición especial de pago” es un beneficio aplicable, en general, respecto de obligaciones tributarias claras y plenamente exigibles. Esta consideración hace posible diferenciar la figura de la “Condición especial de pago” regulada en el artículo acusado, de las medidas previstas en los artículos 55 – conciliaciones en procesos contenciosos- y 56 –terminación de mutuo acuerdo de procesos administrativos- de la Ley 1739 de 2014. En efecto, a diferencia de estas figuras, cuyo supuesto de aplicación consiste en la existencia de una disputa o discusión respecto del alcance de la obligación tributaria, las medidas previstas en el artículo 57 se refieren, en general, a eventos en los cuales ya la obligación tributaria o la sanción se encuentra determinadas plenamente» (subrayado de la Sala).

Descendiendo al caso concreto, la Sala observa que las obligaciones tributarias respecto de las que se pretendió la aplicación de la condición especial de pago eran susceptibles de haberse pagado haciendo uso de ese beneficio, pues se encontraban plenamente determinadas y eran exigibles al momento en que la demandante pretendió acceder al beneficio (11 de agosto de 2015). Además, tales obligaciones correspondían a periodos gravables anteriores al 2012.

En efecto, nótese que las obligaciones tributarias, respecto de las cuales la actora pretendió acceder al beneficio bajo análisis, corresponden al impuesto de industria y comercio del año 2006, a los intereses de mora causados sobre ese tributo y a la sanción por inexactitud que le fue impuesta por ese mismo



año gravable. A su vez, estas obligaciones se encontraban en mora para el 11 de agosto de 2015, cuando la actora efectuó el pago por \$2.345.273.000, con el cual afirma haber accedido al beneficio bajo análisis, teniendo en cuenta que adquirieron tal carácter con la ejecutoria de la sentencia del 9 de julio de 2015, exp. 18509¹⁴ del Consejo de Estado.

No obstante, la Sala evidencia que con el pago de los \$2.345.273.000, llevado a cabo el 11 de agosto de 2015, la actora no cumplió con las condiciones exigidas por el artículo 57 de la Ley 1739, adoptado por el Municipio de La Estrella mediante Decreto Nro. 20 de 2015. Por consiguiente, el segundo pago por \$1.990.200.816, efectuado el 29 de octubre de 2015, tiene plena causa legal y, en consecuencia, no debe ser devuelto por el municipio demandado. Lo anterior, por las razones que se exponen a continuación.

En el expediente están probado los siguientes hechos, pues no fueron objeto de discusión por las partes:

- i.) El municipio libró mandamiento de pago por un total de \$4.444.746.579, que, según ese acto, corresponden a \$1.046.478.240 por concepto del impuesto de industria y comercio del año gravable 2006, \$ 1.066.053.000 por concepto de intereses de mora y \$ 2.332.215.339 correspondiente a la sanción por inexactitud indexada;
- ii.) El 11 de agosto de 2015, con el fin de acceder a la reducción en un 60% de los intereses moratorios y de la sanción por inexactitud indexada, la demandante llevó a cabo un pago por \$2.345.273.000, cuyo comprobante fue aportado con la demanda (fl.22 del cuaderno 1).
- iii.) El 29 de octubre de 2015, esto es, fuera de los 10 meses de vigencia de la condición especial de pago, contados a partir del 23 de diciembre de 2014, según el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014, la actora realizó un segundo pago por \$1.990.200.816, respecto a las obligaciones tributarias mencionadas, cuyo comprobante también fue anexado a la demanda (fl.23 del cuaderno 1).

De acuerdo con lo acreditado, y teniendo en cuenta los valores señalados en el mandamiento de pago, la Sala evidencia que la actora debió haber pagado un total de \$2.405.785.576 hasta el 23 de octubre de 2015, para acceder a la condición especial de pago, pues ese valor obedecía al total del impuesto de industria y comercio del año 2006 (obligación principal) y a los intereses de mora y la sanción por inexactitud indexada, reducidos en un 60%, según se evidencia en el siguiente cuadro:

Concepto	Valor
Impuesto de industria y comercio año 2006	\$1.046.478.240
Intereses moratorios	\$1.066.053.000
Reducción en un 60% de los intereses de mora	(\$639.631.800)
Total intereses reducidos	\$426.421.200
Sanción por inexactitud	\$1.674.365.184
Indexación de sanción	\$657.850.155
Reducción en un 60% de la sanción por inexactitud indexada	(\$1.399.329.203)
Total sanción reducida	\$932.886.136
Total a pagar por impuesto más sanción indexada e intereses de mora reducidos en un 60%	\$2.405.785.576

¹⁴ C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.



Así las cosas, para la Sala es claro que al haber pagado el 11 de agosto de 2015 sólo \$2.345.273.000, la actora no acreditó los requisitos para acceder a la condición especial de pago de acuerdo con los valores señalados por el municipio en el mandamiento de pago y las pruebas acompañadas al expediente.

En esas condiciones, el pago efectuado el 29 de octubre de 2015 por \$1.990.200.816 por concepto de las obligaciones liquidadas en el mandamiento de pago expedido por el municipio acusado (realizado fuera de los 10 meses de vigencia de la condición especial, contados a partir de la entrada en vigor de la Ley 1739 de 2014, de conformidad con el artículo 57 *ibídem*, que vencieron el 23 de octubre de 2015), tiene plena causa legal y, por lo mismo, no amerita ser devuelto.

Las razones expuestas son suficientes para confirmar la sentencia apelada.

4. No habrá condena en costas en esta instancia, porque no fue demostrada su causación, según lo exige el artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable en virtud del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Empero, la condena en costas en primera instancia se mantendrá porque no fue apelada.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada, proferida el 25 de septiembre de 2019 por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Primera de Oralidad.
2. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO