MECANISMO DE REVISIÓN EVENTUAL EN ACCIÓN DE GRUPO / CASO CONCRETO - Efectos «ex nunc» y «ex tunc» de una sentencia que declara la nulidad de un acto administrativo general. Situaciones jurídicas consolidadas y no consolidadas en materia tributaria. Medio de control idóneo para obtener la devolución de lo pagado por concepto de tributos y/o sanción derivada / REVISIÓN EVENTUAL EN LAS ACCIONES POPULARES Y DE GRUPO – Finalidad

Con el fin de implementar un instrumento jurídico o mecanismo judicial a través del cual el Consejo de Estado tuviera competencia, como Tribunal Supremo de lo Contencioso Administrativo, para conocer en ciertos eventos de las acciones populares y de grupo, ante la entrada en vigor y operación de los juzgados administrativos, con la consecuente modificación de las competencias en este tipo de acciones, la Ley 1285 de 2009 creó la revisión eventual para tales medios de control, cuyo propósito principal consistió en unificar jurisprudencia.

FUENTE FORMAL: LEY 1285 DE 2009

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la facultad de revisión eventual por parte del Consejo de Estado, ver: Corte Constitucional, sentencia C-173 de 2008. Consejo de Estado, Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, providencia de 14 de julio de 2009, expediente 200012331000200700244 01 (IJ)AG, M. P. Mauricio Fajardo Gómez.

SENTENCIA QUE DECLARA LA NULIDAD DE UN ACTO ADMINISTRATIVO GENERAL – Efectos ex nunc y ex tunc / DECLARATORIA DE NULIDAD DE UN ACTO ADMINISTRATIVO GENERAL – Conlleva una consecuencia restitutoria / EFECTOS EX TUNC DE LA SENTENCIA – Solo pueden predicarse de situaciones jurídicas particulares que no están consolidadas

Respecto de las sentencias que declaran la nulidad de un acto administrativo de carácter general, demandado a través del medio de control previsto en el artículo 137 del Código Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), el artículo 189 ibidem no señala ningún efecto en el tiempo que deba dársele a esa decisión; tema que ha sido abordado por la jurisprudencia de esta Corporación, a partir de las diferencias que existen entre declaración de nulidad y de inexequibilidad. Concretamente, la declaración de nulidad conlleva una consecuencia restitutoria, como lo señala el artículo 1746 del Código Civil: […] Esta consecuencia resarcitoria implica, en materia contenciosa administrativa, que los efectos de los fallos que declaran la nulidad sean hacía el pasado, esto es ex tunc, ya que no basta que el acto ilegal sea retirado del ordenamiento jurídico a partir de la decisión judicial, sino que es necesario que las situaciones particulares que surgieron en su vigencia queden como estaban ab initio, ya que no de otra manera podrían restituirse las cosas a su estado anterior. Sin embargo, estos efectos ex tunc solo pueden predicarse de situaciones jurídicas particulares que no están consolidadas, es decir, de aquellas que surgieron en virtud del acto declarado nulo, pero que aún no se han definido, porque se encuentran cuestionadas en sede administrativa o judicial. No ocurre lo mismo respecto de las situaciones consolidadas que ya no son susceptibles de ser discutidas en vía administrativa y/o judicial, por cuanto los fallos de nulidad no las pueden afectar, porque sus efectos son ex nunc.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 – ARTÍCULO 137 / LEY 1437 DE 2011 – ARTÍCULO 189 / CÓDIGO CIVIL – ARTÍCULO 1746

ANULACIÓN DE UN ACTO GENERAL – No conlleva la nulidad de los actos particulares derivados, pues es indispensable que sean cuestionados en sede administrativa y judicial

Esta decisión también indicó que los actos administrativos particulares derivados, subsisten por sí mismos con todos sus atributos sin que se vean afectados por la decisión de anulación del acto general en que se fundamentaron, pues no existe la figura de la «nulidad consecuencial o por consecuencia» o «nulidad ex officio». En otras palabras, la anulación del acto general no conlleva la nulidad de los actos particulares derivados, pues es indispensable que sean cuestionados en sede administrativa y judicial. […] Así las cosas, la declaración de nulidad de un acto administrativo general no necesariamente afecta las decisiones particulares o derivadas, por cuanto ello pende de si están o no consolidadas y, mucho menos, conlleva su invalidación automática, consecuencial o ex oficio.

SITUACIONES JURÍDICAS CONSOLIDADAS – En materia tributaria / SITUACIONES JURÍDICAS NO CONSOLIDADAS – En materia tributaria / DEVOLUCIÓN O RECUPERACIÓN DE UN IMPUESTO QUE NO SE DEBÍA - El contribuyente tiene la carga de solicitar a la entidad recaudadora el resarcimiento por vía administrativa, previo acudir, dentro de la oportunidad legal, a la acción de nulidad y restablecimiento del derecho

Para definir si una situación jurídica en esta materia está consolidada o no, se debe establecer si el contribuyente afectado cuenta aún con medios administrativos y/o judiciales para la recuperación del tributo pagado en exceso o no debido con ocasión del acto administrativo general declarado nulo. Ha sido criterio reiterado de la Corporación y, recientemente, de la Sala Especial de Decisión No. 4 que, ante una pretensión de devolución o recuperación de un impuesto que no se debía, el contribuyente tiene la carga de solicitar a la entidad recaudadora el resarcimiento por vía administrativa porque así lo impone la regulación rectora y, en caso de no obtener una respuesta favorable, acudir a la acción de nulidad y restablecimiento del derecho dentro del término de 4 meses previsto en el literal d) de numeral 2 del artículo 164 del CPACA. […] La carga descrita, también se predica respecto de las sanciones que impongan las entidades recaudadoras por el no pago de tributos, por cuanto respecto de esas decisiones se debe agotar la vía administrativa, previo acudir, dentro de la oportunidad legal, a la acción de nulidad y restablecimiento del derecho […]. Así pues, la declaratoria de nulidad de un acto administrativo de carácter general que estableció un tributo tiene efectos ex tunc solo en aquellas situaciones jurídicas que no se encuentran consolidadas, porque el contribuyente afectado aún intenta en sede administrativa y/o judicial la devolución del valor pagado en exceso o no debido.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 – ARTÍCULO 164 NUMERAL 2 LITERAL D

NOTA DE RELATORÍA: Sobre el procedimiento administrativo que se debe agotar para obtener la devolución de los pagos en exceso o de lo no debido originados en obligaciones tributarias, ver: Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 25 de febrero de 2021, expediente 76001-23-33-000-2012-00349-01(23397), M. P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DE DERECHO – Medio de control idóneo para obtener la devolución de lo pagado por concepto de tributos y/o sanción derivada

Como se vislumbró en el acápite que antecede, el administrado cuenta con el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA, el cual, en los términos de la Sección Cuarta de esta Corporación, resulta idóneo para obtener el reintegro de lo indebidamente pagado por un tributo declarado ilegal o inconstitucional. Lo anterior, por cuanto permite revisar la legalidad de los actos administrativos y determinar el perjuicio que estos causan a los particulares. En el caso de la devolución del pago de lo no debido, esa finalidad se concreta en el examen del acto que negó (total o parcialmente) el reintegro de la obligación tributaria pagada sin que existiera fundamento legal para ello.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 – ARTÍCULO 138

DEVOLUCIÓN DE TRIBUTOS Y SANCIONES POR DECLARATORIA DE NULIDAD DEL ACTO GENERAL O DE INEXEQUIBILIDAD DE LA NORMA QUE AUTORIZÓ SU COBRO / DAÑO ANTIJURÍDICO / REPARACIÓN DIRECTA

En el caso de la devolución de tributos y sanciones no puede hablarse de la existencia de un daño antijurídico y de la configuración de responsabilidad extracontractual del Estado por la mera declaratoria de nulidad del acto general o de inexequibilidad de la norma que autorizó su cobro. Esto es así, porque los pagos que se realizan en vigencia de actos generales o normas que posteriormente desaparecen del ordenamiento jurídico, no tienen la condición de antijurídicos, toda vez que los contribuyentes estaban legítimamente obligados a realizar tales erogaciones, en otras palabras, se encontraban en el deber legal de soportar la carga impuesta. Lo último, si se tiene en cuenta que las obligaciones tributarias tienen fundamento en el deber constitucional de colaborar con las cargas públicas. En este punto, no se puede soslayar que para la devolución de gravámenes afectados por una especie de ilegalidad o inconstitucionalidad sobreviniente, existe un mecanismo especial definido por el legislador para pedir su restitución, que consiste en solicitar a la entidad recaudadora el reintegro de los dineros pagados, de manera que el daño se concreta cuando, a pesar de tener derecho a la devolución, (i) la administración niega la solicitud de forma expresa o ficta y (ii) la autoridad judicial, a través del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, se pronuncia sobre el particular. En este último punto resulta pertinente destacar que el daño no es antijurídico si la jurisdicción niega la nulidad y el consecuente restablecimiento del derecho o la reparación de perjuicios. Por el contrario, si se anula, restablece y repara, entonces se indemniza el daño causado con anterioridad, no el concretado o causado por la providencia judicial. Respecto de lo anterior, la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado señaló que el hecho de no agotar el procedimiento administrativo de devolución ante la entidad encargada de la administración del tributo y/o sanción pagados lleva a concluir que el daño reclamado es inexistente o no se encuentra consolidado […]. […] Por su parte, la Sección Tercera de esta Corporación ha reiterado que para reclamar por vía de reparación directa el reintegro de un tributo declarado nulo, el administrado tiene la carga de acreditar la configuración del primer elemento de la responsabilidad, es decir, el daño, el cual (i) no se configura con los soportes de pago correspondiente y la declaración de nulidad del acto general o inexequibilidad de la norma que lo obligaba y (ii) requiere para tener certeza del mismo, el reclamo previo en sede administrativa y judicial. […] Así las cosas, tratándose de una acción resarcitoria como es la reparación directa y por ser de la misma naturaleza, válido para la reparación de los perjuicios causados a un grupo, la tesis generalizada es que el daño antijurídico, imputable a la administración e indemnizable, no surge

automáticamente de la declaratoria de nulidad del acto general o inexequibilidad de la norma que establece un tributo para aquellas personas que durante su vigencia debieron satisfacer dicha obligación por realizar el hecho generador del gravamen. Es necesario que, en cada caso, el juez examine el acervo probatorio y los argumentos del demandante para establecer la certeza de ese daño y su antijuridicidad.

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la acción de grupo y el daño antijurídico por el pago de un tributo, ver: Consejo de Estado, Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, providencia de 4 de diciembre de 2018, expediente 66001-33-31-002-2007-00107-01, M. P. Lucy Jeannette Bermúdez

CASO CONCRETO – Es procedente proferir un fallo de reemplazo

Lo desarrollado en los acápites que anteceden, permite evidenciar que el fallo de 30 de septiembre de 2019, expedido por el Tribunal Administrativo de Risaralda, no acreditó la existencia del daño y de su antijuridicidad, por fuera de los elementos: pago del tributo y/o sanción por extemporaneidad, y declaración de nulidad del acto general que lo autorizó, sino que dio por objetiva la responsabilidad del municipio de Pereira. Además, no desarrolló el carácter tributario de la controversia y necesidad o no de agotar (i) los procedimientos fiscales para la devolución o reintegro del tributo y/o sanción reclamados y (ii) el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho. Aspectos que se habían abordado en la jurisprudencia del Consejo de Estado y que fueron concretados, en su mayoría, en el fallo de 4 de diciembre de 2018, proferido por la Sala Especial de Decisión No. 4 que declaró próspera la solicitud eventual de revisión contra una sentencia proferida por el mismo Tribunal Administrativo de Risaralda, en la que se concluyó que es imperativo (i) adelantar el procedimiento previo en sede administrativa y judicial y (ii) analizar y especialmente probar el daño antijurídico alegado, sin que se confunda con el perjuicio o lo cuantificable del detrimento. En este punto, resulta pertinente evidenciar que las Salas Especiales de Decisión Nos. 19 y 2, en sentencias de 1º de octubre y 3 de diciembre de 2019 , estudiaron casos similares al de la referencia y mantuvieron la posición jurisprudencial descrita, sin enfatizar, como se hace ahora, que cuando se pretende la devolución de sanciones por extemporaneidad impuestas con ocasión de un tributo declarado nulo o inexequible, el contribuyente también tiene la carga de requerir previamente a la entidad recaudadora, a través de los recursos dispuestos en el Estatuto Tributario y, en caso de no obtener una respuesta favorable, acudir a la acción de nulidad y restablecimiento del derecho. Por lo expuesto, no queda camino diferente al de proferir un fallo de reemplazo, en el que se invalidará el del Tribunal Administrativo de Risaralda, y en consecuencia, se revocará el del Juzgado Primero Administrativo del Circuito de Pereira.

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Generalidades

El impuesto de industria y comercio es un gravamen directo (el contribuyente es el afectado con el pago), de naturaleza territorial, que recae sobre la realización directa o indirecta de actividades industriales, comerciales o de servicios de manera permanente u ocasional en una determinada jurisdicción municipal. Este gravamen es administrado directamente por los municipios, los cuales con fundamento en la autonomía territorial y las limitaciones de la potestad tributaria, lo desarrollan especificando, en cada caso, las actividades sujetas y la tarifa de acuerdo con los intervalos autorizados por la ley.

FUENTE FORMAL: LEY 14 DE 1983 – ARTÍCULO 32 / LEY 14 DE 1983 – ARTÍCULO 33 / DECRETO 1333 DE 1986

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la declaratoria de nulidad del Decreto 1122 de 2011, ver: Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 8 de junio de 2016, expediente 66001-23-31-000-2012-00242-02 [21521], M. P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

DEVOLUCIÓN O RECLAMACIÓN DE SUMAS DE DINEROS POR CONCEPTO DE TRIBUTOS - No se pueden pretermitir los procedimientos administrativos previstos en las normas fiscales para su devolución o reclamación / RECLAMACIÓN POR MEDIO DE LA ACCIÓN DE GRUPO – Implica demostrar haber padecido un daño antijurídico

Así las cosas, como lo concluyó recientemente la Sala Especial de Decisión No. 19, en sentencia de 1º de octubre de 2019, no se pueden pretermitir los procedimientos administrativos previstos en las normas fiscales para solicitar la devolución o reclamación de sumas de dinero canceladas por un contribuyente que no tenía el deber legal de hacerlo o que si lo hizo, fue producto de una norma declarada nula o inexequible; los cuales terminan en un acto administrativo de carácter particular y de contenido económico que puede ser demandado por el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho. Hacerlo por la acción de grupo, hoy denominado medio de control de reparación de los perjuicios causados a un grupo, implica demostrar haber padecido un daño antijurídico.

DAÑO ANTIJURÍDICO – Definición

Esta Corporación ha sostenido que, aunque el ordenamiento jurídico no contiene una disposición que consagre una definición de daño antijurídico, éste se refiere a «la lesión de un interés legítimo, patrimonial o extrapatrimonial, que la víctima no está en la obligación de soportar, que no está justificado por la ley o el derecho», de ahí que para que proceda declarar la responsabilidad del Estado, se ha de probar inicialmente la existencia del daño antijurídico, el cual debe ser cierto -«es decir, que no puede ser eventual, hipotético, fundado en suposiciones o conjeturas» -, y determinado o determinable.

CASO CONCRETO - El grupo actor omitió su deber de constituir la decisión previa de la administración respecto del pago del tributo y/o de la sanción por extemporaneidad / DECLARATORIA DE ILEGALIDAD DE UN TRIBUTO – No es suficiente para decretar la responsabilidad estatal / DEVOLUCIÓN O RECUPERACIÓN DE UN IMPUESTO QUE NO SE DEBÍA - El contribuyente tiene la carga de solicitar a la entidad recaudadora el resarcimiento por vía administrativa, previo acudir, dentro de la oportunidad legal, a la acción de nulidad y restablecimiento del derecho

De igual forma, según la jurisprudencia analizada, es necesario agotar previamente la reclamación administrativa conforme a las normas tributarias que regulan la administración territorial, siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para (i) las devoluciones de los saldos a favor y/o (ii) la reconsideración de las sanciones por extemporaneidad . Carga que debe asumir y agotar el titular que procura obtener un efecto a su favor. Al descender al caso concreto, se observa que el grupo actor omitió su deber de constituir la decisión previa de la administración respecto del pago del tributo y/o de la sanción por extemporaneidad, conforme a las normas fiscales que así lo determinan. En este punto, resulta imperioso señalar que, la simple imputación realizada por la parte

demandante, consistente en que la variación del período fiscal, concretada a través del Decreto 1122 de 2011, comporta una carga económica que no debían soportar, no edifica, por si sola, la antijuridicidad del daño, más cuando esta Corporación ha enfatizado que la posterior declaratoria de ilegalidad del tributo no es suficiente para decretar la responsabilidad estatal. Así las cosas, el grupo actor no cumplió con el requisito previo establecido en las normas tributarias necesario para acudir a la vía judicial, tampoco demostró que el daño era cierto y antijurídico, por fuera de los elementos: pago del tributo y/o sanción por extemporaneidad, y declaración de nulidad del acto general que lo autorizó, con el correspondiente nexo causal. Por lo cual, se declararán imprósperas las pretensiones invocadas en este medio de control, lo que releva hacer pronunciamiento respecto a los honorarios del abogado coordinador. La anterior decisión, no sin antes anunciar que se reiterará la posición jurisprudencial mantenida en sentencias de 1º de octubre y 3 de diciembre de 2019, proferidas por las Salas Especiales de Decisión Nos. 19 y 2, con la precisión en el sentido de que cuando se pretenda la devolución de sanciones por extemporaneidad impuestas con ocasión a un tributo declarado nulo o inexequible, el contribuyente también tiene la carga de requerir previamente a la entidad recaudadora, a través de los recursos dispuestos en el Estatuto Tributario o en la norma local aplicable y, en caso de no obtener una respuesta favorable, acudir a la acción de nulidad y restablecimiento del derecho.

FUENTE FORMAL: DECRETO 1122 DE 2011

CONSEJO DE ESTADO

SALA PLENA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SALA NOVENA ESPECIAL DE DECISIÓN

Consejero ponente: GABRIEL VALBUENA HERNÁNDEZ

Bogotá D.C., trece (13) de agosto de dos mil veintiuno (2021)

Radicación número: 66001-33-33-001-2012-00141-01 (AG)REV

Actor: DERECHO EN LÍNEA S.A.S.

Demandado: MUNICIPIO DE PEREIRA

Referencia: MECANISMO DE REVISIÓN EVENTUAL

Proceso de origen: ACCIÓN DE GRUPO

Temas: Efectos *«ex nunc»* y *«ex tunc»* de una sentencia que declara la nulidad de un acto administrativo general/ Situaciones jurídicas consolidadas y no consolidadas en materia tributaria/ Medio de control idóneo para obtener la devolución de lo pagado por concepto de tributos y/o sanción derivada

I. REVISIÓN EVENTUAL DE LA ACCIÓN DE GRUPO, HOY MEDIO DE CONTROL DE REPARACIÓN DE LOS PERJUICIOS CAUSADOS A UN GRUPO.

1. La Sala Especial de Decisión No. 9 del Consejo de Estado decide el mecanismo de revisión eventual presentado por el Procurador 157 Judicial II para Asuntos de Conciliación Administrativa respecto de la sentencia de 30 de septiembre de 2019 proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, que confirmó la decisión del Juzgado Primero Administrativo de Pereira.

II. ANTECEDENTES.

(2.) **2.1 Demanda y sus fundamentos**[1]. El señor Efrén de Jesús Henao Henao, en nombre y representación de Derecho en Línea S.A.S. y de otros comerciantes, en ejercicio del medio de control de reparación de los perjuicios causados a un grupo, instauró demanda contra el municipio de Pereira porque, a través del artículo 3º del Decreto 1122 de 13 de diciembre de 2011, varió el período fiscal del impuesto de industria y comercio y la forma como se tiene que declarar y pagar ese tributo, lo cual está en contravía de lo dispuesto en el artículo 33 de la Ley 14 de 1983.

3. Precisó que el primer mandatario del municipio de Pereira, al variar el período fiscal del aludido gravamen y los plazos de pago, «*desbordó sus facultades y fue más allá de lo que la Ley y el Acuerdo le ordenaban; violándose el Acuerdo 109 de 1997 y por contera la Ley 14 de 1983, en su artículo 33; perjudicando a los contribuyentes que deben declarar bimestralmente, sobre ingresos del año 2012, cuando deberían declarar sobre los ingresos del 2011; pues una cosa es como se declara y otra es como se paga*».

4. Que el artículo 3º del Decreto 1122 de 2011 generó un daño que no están obligados a soportar, por cuanto, sin atender la ley marco, obliga «*que los contribuyentes de INDUSTRIA Y COMERCIO, pertenecientes al régimen bimestral, así como los agentes retenedores, a título de impuesto, declararán y pagarán en los formularios establecidos por la Secretaría de Hacienda y Finanzas Públicas por cada Bimestre en el año 2012* [enero-febrero, marzo-abril, mayo-junio, julio-agosto, septiembre-octubre, noviembre-diciembre]».

5. Aseveró que lo anterior ha «*ocasionado un detrimento patrimonial a quienes tuvieron que cancelar la sanción por la no declaración en las vigencias establecidas en dicho artículo del impuesto bimestral*

---

[1] Folios 76 a 107.

de industria y comercio, consistente en el 5% del total del impuesto bimestral, por cada mes o fracción de retraso en la presentación».

6. Solicitó lo siguiente:

> **PRIMERO**: Que se declare administrativamente y patrimonialmente responsable al MUNICIPIO DE PEREIRA por el DAÑO MATERIAL, que ocasionó a los miembros del GRUPO con la FALLA EN EL SERVICIO DE LA FUNCIÓN PÚBLICA en que incurrió el SEÑOR ALCALDE DE TURNO con la expedición del Decreto 1122 del 13 de diciembre de 2011 que MODIFICÓ lo establecido en el Acuerdo 109 de 1997, en lo relativo a los plazos para DECLARAR Y DE PASO VARIÓ EL PERÍODO FISCAL del impuesto de Industria y Comercio y la forma en que se tiene que declarar y pagar.
>
> **SEGUNDO**: Que como consecuencia de la declaración anterior, se ordene al MUNICIPIO DE PEREIRA la devolución de los dineros que por concepto del Impuesto de Industria y Comercio, hayan cancelado los contribuyentes en la vigencia del 2012 en forma bimestral.
>
> **TERCERO**: Que se declare administrativa y patrimonialmente responsable al MUNICIPIO DE PEREIRA por el DAÑO MATERIAL, que ocasionó a los miembros del GRUPO con las sanciones impuestas a los contribuyentes comerciantes, quienes por declarar y pagar extemporáneamente el impuesto bimestral de Industria y Comercio, se les aplicó la sanción del 5% del total del impuesto bimestral por cada mes o fracción de cada mes o retraso.
>
> **CUARTO**: Que como consecuencia de la declaración anterior, se ordene al MUNICIPIO DE PEREIRA la devolución de los dineros recaudados por concepto de sanción del 5% del total del impuesto bimestral por cada mes o fracción de cada mes o retraso, impuestos a aquellos comerciantes contribuyentes que presentaron en forma extemporánea su declaración y pago del citado impuesto.

(7.) **2.2 Sentencia de primera instancia**[2]. El Juzgado Primero Administrativo de Pereira, mediante sentencia de 28 de junio de 2019, (i) decidió estarse a lo resuelto en sentencia de 22 de febrero de 2019 proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda; (ii) declaró patrimonialmente responsable al municipio de Pereira «*solo por los daños sufridos por los miembros integrantes del grupo que tienen la condición de sancionados pecuniariamente por extemporaneidad, de las declaraciones bimestrales del impuesto de industria y comercio, durante el año 2012*»; y (iii) condenó a la entidad demandada «*a pagar a título de indemnización colectiva por perjuicios materiales, la suma ponderada de trescientos noventa y cinco millones ochocientos setenta y tres mil ciento noventa pesos ($395.873.190)*», la cual se estableció:

> [...] con base en el monto de lo recaudado por concepto de las sanciones por extemporaneidad impuestas en el año 2012 [...].

---

[2] Folios 359 a 369.

8. Aclaró que «*al no existir prueba en el expediente que indique que la modificación en la periodicidad con la que debía realizarse la declaración generó un pago en exceso, en relación con el monto del impuesto llamado a cancelarse anualmente, este estrado judicialmente carece de elementos que le permitan afirmar que la decisión de la administración generó un detrimento económico en el patrimonio de los miembros del grupo, en lo que al importe del tributo se refiere, que el municipio de Pereira está llamado a resarcir*».

9. Que no «*ocurre lo mismo con lo cancelado por concepto de sanción por extemporaneidad, de las declaraciones bimestrales del impuesto de industria y comercio, toda vez que de la nulidad de los apartes* [...] *del Decreto 1122 de 2011, sí se sigue la ilegalidad del pago de tales sanciones, pues si el período allí referido resulta contrario a derecho, también lo es la sanción que se imponga por no acatar ese plazo*».

10. Destacó que como Derecho en Línea S.A.S. «*no se encuentra dentro del listado de personas sancionadas por esa causa, amén de acreditarse en este proceso el pago oportuno de los primeros cuatro bimestres de 2012, este juzgado solamente accederá a ordenar la indemnización colectiva ponderada de los miembros del grupo, por lo indebidamente pagado por concepto de sanción por extemporaneidad en el año 2012, cuyo origen sea la falta de declaración bimestral del citado impuesto*».

11. Que la «*individualización de tales sumas a favor de los demás integrantes del grupo afectado, se hará con base en los comprobantes de los pagos efectuados por concepto de sanción por extemporaneidad del pago de impuesto de industria y comercio de forma bimestral durante el año 2012, a favor del municipio de Pereira*».

2.3 Recursos de apelación.

(12.) **2.3.1 El Municipio de Pereira**[3] insistió en que el «*daño antijurídico no existía el 25 de septiembre de 2012, momento en que el demandante DERECHO EN LÍNEA S.A.S. presentó la demanda* [...] *en contra del municipio de Pereira, expediente 66001-33-33-001-2012-00141-00, pues para esa fecha los actos administrativos (Acuerdo 133 de 1997 y Decreto 1122 de 2011) gozaban de presunción de legalidad, razón por la cual esta acción de grupo se torna improcedente* [...]*; por otra parte, no se encuentra probado que durante el tiempo en que estuvo vigente el acto demandado, sufrió un daño en los términos del artículo 90 de la Constitución Política*».

[3] Folios 374 a 384.

13. Que el grupo actor debió «*presentar ante la Administración Tributaria Municipal (Secretaría de Hacienda de Pereira) la solicitud de devolución por pago de lo no debido, una vez se encontrara ejecutoriada la sentencia del 8 de junio de 2016 proferida por el Consejo de Estado, siempre que la situación jurídica no se hubiese consolidado, pues a voces de la Sección Cuarta del Consejo de Estado mientras el término para solicitar la devolución no esté vencido, no existe situación jurídica consolidada y procede la solicitud de reintegro*».

(14.) **2.3.2 El señor Efrén de Jesús Henao Henao**[4] reiteró que el asunto *sub judice* «*se encuentra en los efectos ex tunc de la sentencia del 8 de junio de 2016, mediante la cual el Honorable Consejo de Estado declaró la nulidad de las expresiones que permitían realizar el cobro del impuesto de industria y comercio de forma bimestral, razón por la cual los pagos que efectuaron los comerciantes del municipio de Pereira en forma bimestral, en virtud de los apartes declarados nulos, carecen de sustento normativo y originan un daño antijurídico que debe ser indemnizado*», lo que hace imperativo ordenar la devolución de las sumas de dinero que se sufragaron por dicho concepto y por sanción por extemporaneidad, pues *«de lo contrario, se estaría configurando un enriquecimiento sin causa, en favor del ente accionado y en detrimento del patrimonio de los administrados*».

15. Que «*si bien el cobro y pago del Impuesto de Industria y Comercio de forma bimestral, conforme lo ordenaba el artículo 3º del Decreto 1122 de 2011, gozó de presunción de legalidad durante su vigencia, en virtud de lo dispuesto en el artículo 91 de la Ley 1437 de 2011, tal presunción fue desvirtuada, a través de la sentencia que declaró su nulidad*».

16. Puntualizó que la declaratoria de nulidad de la expresión «*pertenecientes al régimen bimestral*», contenida en el Decreto 1122 de 2011, evidencia la existencia de «*una falla en el servicio que puede generar un daño antijurídico y ello se dice, por cuanto los ciudadanos y es apenas lógico, esperan legítimamente* [...] *que el legislador, las asambleas, los concejos municipales, los alcaldes, etc..., expidan normas que se ajusten al texto constitucional y legal*».

17. Que lo ocurrido en este caso «*se constituye en fuente de reparación* [...] *por parte del demandado, debiéndose condenar al mismo al pago de la indemnización correspondiente, consistente en el resarcimiento de las sumas pagadas por el actor y los demás*

---

[4] Folios 385 a 391

integrantes del grupo afectado, que comprueben haber pagado el referido impuesto de forma bimestral y las respectivas sanciones por extemporaneidad como se ordenó en la sentencia, debidamente indexadas».

18. Advirtió que la condena impuesta por el *a quo*, por concepto de lo recaudado por sanciones por extemporaneidad -$395.873.190-, fue sin indexación, lo que genera un detrimento patrimonial.

(19.) **2.4 Actuaciones procesales**. El Juzgado Primero Administrativo de Pereira, a través de los proveídos de 29 de julio[5] y 23 de agosto[6] de 2019, (i) fijó fecha y hora para celebrar una audiencia de conciliación; (ii) declaró fallida la anterior etapa del procedimiento y (iii) concedió el recurso de apelación interpuesto por las partes.

(20.) **2.5 Fallo de segunda instancia.** El Tribunal Administrativo de Risaralda, en sentencia de 30 de septiembre de 2019[7], confirmó la decisión de primera instancia, por cuanto es palmaria la procedencia de la acción de grupo, en la medida en que «*existe un daño antijurídico (expedición del Decreto 1122 de 2011 ilegal), generado a un grupo de personas en condiciones uniformes (contribuyentes obligados a declarar y pagar el impuesto de industria y comercio), es decir, se cumplen los presupuestos contemplados en el artículo 3, 48 y 47 de la Ley 472 de 1998*».

21. Determinó que «*con la expedición de la Ley 1437 de 2011 se habilitó la posibilidad de interponerse la referida acción para solicitar la indemnización de perjuicios causados por la expedición de un acto administrativo, para el efecto, se recuerda que la acción judicial se instauró después de la entrada en vigencia de la citada normativa, por lo que se aplica a la situación analizada y, en adicional a lo anterior, el acto administrativo fuente del daño es objeto posteriormente de anulación por parte de la jurisdicción de lo contencioso administrativo (Consejo de Estado) con ocasión de su ilegalidad*».

22. Que el medio de control de la referencia no tiene el carácter de subsidiario y, en esa medida, no existe la obligación a cargo de grupo de solicitar primero «*la devolución ante el municipio de Pereira*», en los términos descritos en el Estatuto Tributario.

23. Aseveró que en la sentencia de 8 de junio de 2016, proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, se puso de manifiesto (i) «*el cobro ilegal que se venía efectuando por parte del municipio de*

---

[5] Folio 392.
[6] Folios 395 y 395vto.
[7] Folios 408 y 416.

Pereira en relación con el período de causación del impuesto de industria y comercio» y (ii) los efectos *ex nunc* de los fallos que excluyen del ordenamiento jurídico actos administrativos de carácter general que contengan cargas impositivas.

24. Que, en este caso, «*el único pago que se efectuaba de manera anualizada, fue dividido en seis pagos, en el mismo sentido, se pudo reflejar que este valor no fue objeto de controversia ni su ilegalidad fue demostrada en el proceso, así como tampoco fue objeto de mención en la sentencia proferida por el Consejo de Estado el 8 de junio de 2016, por lo que no resulta procedente ordenar la devolución de sumas pagadas por dicho concepto*».

25. Enfatizó que «*la declaratoria de nulidad trae consigo la pérdida de validez y de vigencia del acto administrativo, y con ello, de su fuerza ejecutoria, pero conforme se expuso, sus efectos son hacia futuro y de manera inmediata, lo que significa que se comparte la posición asumida por la Juez de Primera Instancia, en cuanto dispuso que se afectaban las situaciones no consolidadas, es decir, las relacionadas con la causación bimestral del impuesto de industria y comercio, ordenando solo la devolución de la sanción por extemporaneidad que se hubiera cobrado a los contribuyentes del citado impuesto por no pagar en los límites temporales contemplados en el artículo 3º del Decreto 1122 de 2011 (declarado nulo)*».

26. Que «*el juez de primera instancia sí ordenó la indexación de las sumas que se deben pagar por concepto de indemnización de perjuicios causados a los integrantes del grupo, y la providencia es clara en señalar que la individualización de las sumas se hará para cada uno, conforme a los comprobantes de pago por concepto de sanción por extemporaneidad del impuesto de industria y comercio, lo cual resulta razonable y justo, en cuanto no todos se vieron afectados por el pago de una única suma de dinero, en tanto las declaraciones para cada persona es diferente y pues ello debería corresponder entonces a la indexación de la suma de dinero que corresponda de manera individual, en la medida que cumplan con el requisito de allegar el documento que acredite el pago de la correspondiente sanción*».

27. Resaltó que las agencias en derecho «*aparecen probadas en virtud a lo establecido en el artículo 365 del Código General del Proceso* [...] *y están representadas además en los gastos ordinarios del proceso; en que fue necesaria la participación de un apoderado en los términos de los artículos 229 de la Carta y 160 de la Ley 1437 de 2011, en el presente asunto, audiencia de conciliación, decreto de pruebas y alegatos de conclusión, por lo que evidentemente se causaron* [...]*, las que valga recordar se ocasionan aun cuando se*

actúe sin apoderado (arts. 366-3, 188 y 306 C.P.A.C.A.), razón por la cual la condena en costas impuesta por el juez de primera instancia estuvo ajustada a derecho, es decir, el valor corresponde a dos salarios mínimos».

28. Que la decisión del *a quo* brinda «*parámetros claros a partir de la interpretación que desarrolla del citado artículo 65 de la ley 472 de 1998, y, en su contexto, resulta evidente que la autoridad competente encargada de conformar el grupo después de la sentencia que pone fin al proceso es la Defensoría del Pueblo*».

III. TRÁMITE DEL MECANISMO DE REVISIÓN EVENTUAL DE ACCIÓN DE GRUPO, HOY DEL MEDIO DE CONTROL DE REPARACIÓN DE LOS PERJUICIOS CAUSADOS A UN GRUPO.

(29.) **3.1 Solicitud de revisión eventual**[8]. El Procurador 157 Judicial II para Asuntos de Conciliación Administrativa consideró que el Consejo de Estado debe revisar, especialmente, la sentencia de segunda instancia porque desconoce «*el precedente de la máxima corporación en relación con la procedencia y características de la acción de grupo o de reparación de perjuicios causados a un grupo frente a la declaratoria de nulidad de actos administrativos de carácter general que fijan tributos*».

30. Precisó que, para este caso, se debe tener en cuenta lo decidido en la sentencia de 4 de diciembre de 2018[9] de la Sala Especial de Decisión No. 4 de esta Corporación.

31. Aclaró que «*si bien la administración expidió un acto general que fijó un período bimestral de declaración de impuesto y este fue luego anulado* [...]*, lo cierto es que los daños que fueron reclamados y luego indemnizados no corresponden ni al impuesto pagado, ni a una consecuencia directa de la fijación del período bimestral. El daño concreto reclamado e indemnizado corresponde a un hecho posterior al acto general, derivado del no cumplimiento oportuno de la declaración y pago del impuesto de industria y comercio, en los términos fijados por el acto administrativo general. Es decir, el daño devino de sanciones tributarias posteriores e independientes al acto general*».

32. Que una «*muestra de la independencia del daño imputado y ordenado indemnizar, de la ilegalidad del acto, es que la nulidad*

---

[8] Folios 420 a 422.
[9] Sala Especial de Decisión No. 4, sentencia de 4 de diciembre de 2018, expediente 66001-33-31-002-2007-00107-01, M.P. Lucy Jeannette Bermúdez.

decretada o la expedición del acto ilegal no causó daño a quien no fue sancionado, es decir, a quien no era sujeto del impuesto o que siéndolo presentó su declaración y pagó en los términos previstos en el acto». Agregó que, por esta razón, «*no puede afirmarse que el daño proviene de la nulidad decretada y mucho menos que el* [detrimento afrontado] *consiste en esa nulidad decretada*».

33. Puntualizó que «*para que procediera la acción de grupo en este caso concreto debió demandarse por esta vía la ilegalidad de algún acto administrativo de carácter particular que hubiese afectado a 20 personas o más y además que uno de ellos, por lo menos, hubiese agotado los recursos obligatorios. Lo que no se observa en el proceso*». Añadió que, en todo caso, «*de haber existido actos administrativos que impusieron sanciones, estos debieron demandarse y a través de su nulidad reclamar la devolución de la sanción pagada como consecuencia de su expedición con base en la declaratoria de nulidad del acto general en el cual estos se basaban*».

34. Concluyó que es importante que esta Corporación «*analice la posibilidad de una revisión eventual de lo decidido con miras a que a) se fije un criterio sobre los puntos expuestos anteriormente en cuanto a la forma en que se analizó el daño en el caso concreto y se fije un derrotero para los demás jueces y tribunales sobre la materia, b) adecúe lo decidido al precedente ya fijado por el honorable Consejo de Estado en asuntos similares, algunos de ellos provenientes, precisamente, de la tesis que sostiene el Tribunal Administrativo de Risaralda y que también han sido seleccionados para el efecto*».

(35.) **3.2 Auto que seleccionó para revisión eventual**. Por proveído de 26 de noviembre de 2020[10], se seleccionó para su revisión la sentencia de 30 de septiembre de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, a fin verificar si esa decisión «*se ajusta a los parámetros dispuestos en la jurisprudencia, concretamente en los siguientes temas: 1) cuáles son los efectos de la sentencia que declara la nulidad del acto administrativo general que consagra tributos y si se afectan o no situaciones jurídicas consolidadas; 2) definir el daño indemnizable en estos eventos y 3) si en estos casos es necesario acudir al agotamiento de la vía gubernativa como lo sugiere el Ministerio Público, o puede acudirse directamente al medio de control de indemnización de perjuicios a un grupo, como en su momento lo consideraron las decisiones de primera y segunda instancia*».

---

[10]relatoria.consejodeestado.gov.co:8080/Vistas/Casos/list_procesos?guid=6600133330012012001410111001 03.

IV. CONSIDERACIONES

(36.) **4.1 Competencia**. La Sala Especial de Decisión No. 9 es competente para decidir la presente revisión eventual frente al fallo de 30 de septiembre de 2019, proferido por el Tribunal Administrativo de Risaralda en la acción de grupo de la referencia, de conformidad con el artículo 11 de la Ley 1285 de 22 de enero de 2009 (que adicionó la Ley 270 de 7 de marzo 1996 con el artículo 36A), en concordancia con el numeral 4º del artículo 29 del Acuerdo 80 de 12 de marzo 2019.

(37.) **4.2 Revisión eventual en las acciones populares y de grupo.** Con el fin de implementar un instrumento jurídico o mecanismo judicial a través del cual el Consejo de Estado tuviera competencia, como Tribunal Supremo de lo Contencioso Administrativo, para conocer en ciertos eventos de las acciones populares y de grupo, ante la entrada en vigor y operación de los juzgados administrativos, con la consecuente modificación de las competencias en este tipo de acciones, la Ley 1285 de 2009 creó la revisión eventual para tales medios de control, cuyo propósito principal consistió en unificar jurisprudencia.

38. La Corte Constitucional, en sentencia C-713 de 2008, precisó que «*la facultad de revisión eventual por parte del Consejo de Estado es compatible con la condición de ese órgano como Tribunal Supremo de la jurisdicción contencioso administrativa, reconocida en el artículo 237-1 de la Carta Política. En efecto, su condición de Tribunal Supremo se proyecta, en esencia, desde una perspectiva de orden sistémico para integrar y unificar la jurisprudencia en lo que concierne a dicha jurisdicción, en el marco de la Constitución y la ley* [...]».

39. Por su parte, la Sala Plena Contenciosa de esta Corporación esbozó que el Consejo de Estado como «*Tribunal Supremo de lo Contencioso Administrativo»* ostenta «*la vocación constitucional de unificar la jurisprudencia nacional en la materia;* [ya que] *es el órgano constitucionalmente responsable de garantizar que tanto los Jueces y Tribunales que integran la Jurisdicción Contencioso Administrativa, como los órganos y entidades que ejercen funciones administrativas, al igual que los usuarios de dicha Jurisdicción, cuenten con una jurisprudencia uniforme -que no inmutable- y constante, respetuosa de los principios de igualdad, seguridad jurídica, confianza legítima, buena fe y publicidad de la actividad judicial, que sirva de manera efectiva y eficaz tanto como fuente auxiliar de la Administración de Justicia* [...]». Añadió que lo anterior adquiere importancia «*cuando se trata de las decisiones proferidas con ocasión del trámite de las acciones populares y de grupo, habida consideración de que –como se expuso anteriormente– con la*

entrada en funcionamiento de los Juzgados Administrativos esta Corporación carece de competencia para conocer, por vía de apelación o a través de cualquier otro mecanismo procedimental, de las decisiones proferidas por los jueces de instancia en los procesos iniciados como consecuencia de este tipo de acciones»[11].

40. Bajo los anteriores criterios, esta Sala Especial de Decisión abordará el estudio del tema que fue seleccionado por la Sección Segunda de esta Corporación con el objeto de modificar o unificar la jurisprudencia.

(41.) **4.3 Problema jurídico.** *¿La sentencia de 30 de septiembre de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, está acorde con los pronunciamientos del Consejo de Estado respecto del daño antijurídico, nexo causal y reclamación previa a la administración, cuando se pretende reclamar el pago de tributos y sanciones derivadas durante la vigencia de una norma declarada nula?*

(42.) **4.4 Metodología.** Para dilucidar lo anterior, se abordará la siguiente temática: (i) efectos «*ex nunc*» y «*ex tunc*» de una sentencia que declara la nulidad de un acto administrativo general; (ii) situaciones jurídicas consolidadas y no consolidadas en materia tributaria, (iii) medio de control idóneo para obtener la devolución de lo pagado por concepto de tributos y/o sanción derivada (El pago de un tributo que posteriormente se declara nulo constituye un daño antijurídico para quienes cumplieron con dicha obligación, susceptible de ser reclamado a través de los medios de control de reparación directa o reparación de los perjuicios causados a un grupo?) y (iv) respuesta al problema jurídico.

(43.) **4.4.1 Efectos «*ex nunc*» y «*ex tunc*» en la sentencia que declara la nulidad de un acto administrativo general**

44. Respecto de las sentencias que declaran la nulidad de un acto administrativo de carácter general, demandado a través del medio de control previsto en el artículo 137 del Código Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), el artículo 189 ibidem no señala ningún efecto en el tiempo que deba dársele a esa decisión; tema que ha sido abordado por la jurisprudencia de esta Corporación, a partir de las diferencias que existen entre declaración de nulidad y de inexequibilidad[12].

---

[11] Consejo de Estado, Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, providencia de 14 de julio de 2009, expediente 20001233100020070024401 (IJ)AG, M. P. Mauricio Fajardo Gómez.

[12] De interés resulta el auto de 10 de mayo de 1974, en el que la Sección Primera de esta Corporación explica que, la primera figura, «*parte del supuesto de que la norma viciada no ha tenido existencia jamás, por lo cual todo debe ser retrotraído al estado anterior a su vigencia*» y, la segunda, «*no desconoce*

45. Concretamente, la declaración de nulidad conlleva una consecuencia restitutoria, como lo señala el artículo 1746 del Código Civil:

> La nulidad pronunciada en sentencia que tiene la fuerza de cosa juzgada, da a las partes derecho para ser restituidas al mismo estado en que se hallarían si no hubiese existido el acto o contrato nulo; sin perjuicio de lo prevenido sobre el objeto o causa ilícita.

46. Esta consecuencia resarcitoria implica, en materia contenciosa administrativa, que los efectos de los fallos que declaran la nulidad sean hacía el pasado, esto es *ex tunc*[13], ya que no basta que el acto ilegal sea retirado del ordenamiento jurídico a partir de la decisión judicial, sino que es necesario que las situaciones particulares que surgieron en su vigencia queden como estaban *ab initio*, ya que no de otra manera podrían restituirse las cosas a su estado anterior.

47. Sin embargo, estos efectos *ex tunc* solo pueden predicarse de situaciones jurídicas particulares que no están consolidadas, es decir, de aquellas que surgieron en virtud del acto declarado nulo, pero que aún no se han definido, porque se encuentran cuestionadas en sede administrativa o judicial.

48. No ocurre lo mismo respecto de las situaciones consolidadas que ya no son **susceptibles de ser discutidas en vía administrativa y/o judicial,** por cuanto los fallos de nulidad no las pueden afectar, porque sus efectos son *ex nunc*[14].

49. Respecto de lo anterior, la Sala Especial de Decisión No. 4, en sentencia de 4 de diciembre de 2018[15], puntualizó:

> En esas condiciones, se considera que la unificación más adecuada, de cara a lo expuesto, es indicar que ambas tesis son complementarias, como lo ha esbozado la Sección Cuarta desde la siguiente consideración: *"El fallo de nulidad de un acto de carácter general no afecta situaciones consolidadas, esto quiere decir, que sus efectos ex nunc, pero sí afecta las no consolidadas, lo que significa que en este caso sus efectos son ex tunc, por ello la sentencia de nulidad en relación con estos últimos actos produce efectos retroactivos"*.
>
> El alcance de dicho predicado jurisprudencial no es otro que los efectos de un fallo de nulidad del acto general son *ex nunc*, respecto de las situaciones jurídicas consolidadas debido a su connotación de

---

la realidad de la vigencia anterior de la norma inexequible», lo que conlleva a que no se desconozcan las situaciones jurídicas constituidas.

[13] *«desde el origen»* o *«desde siempre».*

[14] *«en adelante»* o *«desde ahora»*

[15] Consejo de Estado, Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, providencia de 4 de diciembre de 2018, expediente 66001-33-31-002-2007-00107-01, M. P. Lucy Jeannette Bermúdez.

> certeza, firmeza y de imposibilidad de ser discutidas. En contraste, las situaciones jurídicas no consolidadas, esto es, aquellas que se debaten ante las autoridades administrativas o ante la autoridad jurisdiccional, que son *sub júdice* y, por ende, pasibles de ser judicializadas, debatidas, analizadas y decididas, el efecto de la nulidad es inmediato, lo que quiere decir que para el momento en que se define la situación particular debe tenerse en cuenta que el juez ya no puede aplicar la norma o el acto administrativo anulado dada su inexistencia derivada de la declaratoria de nulidad con efectos *ab initio*.

50. Esta decisión también indicó que los actos administrativos particulares derivados, subsisten por sí mismos con todos sus atributos[16] sin que se vean afectados por la decisión de anulación del acto general en que se fundamentaron, pues no existe la figura de la «*nulidad consecuencial o por consecuencia*» o «*nulidad ex officio*». En otras palabras, la anulación del acto general no conlleva la nulidad de los actos particulares derivados, pues es indispensable que sean cuestionados en sede administrativa y judicial.

> Por otra parte, concebir los efectos del acto administrativo general en forma independiente al acto mismo, permite dar una explicación pragmática del hecho de que los actos administrativos particulares expedidos con fundamento en ese acto administrativo general anulado (actos derivados) o subsisten por sí mismos con todos sus atributos -validez, presunción de legalidad, presunción de buen servicio- sin que se vean afectados por la anulación del acto en que se sustentaron, pues no existe la figura de la nulidad consecuencial o por consecuencia o nulidad *ex oficio*. Por tal razón, con buen criterio se ha dicho que la anulación del acto de naturaleza general no conlleva *per se* la nulidad de los actos administrativos particulares o concretos expedidos con base en ese acto general anulado, pues es indispensable que sean demandados en sus propias acciones jurisdiccionales si la pretensión del interesado es que también desaparezcan del orden jurídico.
>
> Lo innegable e indiscutible es que el acto declarado nulo, sea este general o particular, principal o derivado, desaparece como tal del ordenamiento y cesa en sus efectos a futuro -*ex nunc*- porque padece la sanción máxima de la inexistencia desde el momento de su anulación judicial, en tanto pierde su validez y su vigencia, salvo excepcionalmente, si se está bajo la reciente figura de la modulación de los efectos de la decisión judicial. Así que los efectos hacia el porvenir no tienen mayor disyuntiva para la jurisprudencia.

51. Así las cosas, la declaración de nulidad de un acto administrativo general no necesariamente afecta las decisiones particulares o derivadas, por cuanto ello pende de si están o no consolidadas y, mucho menos, conlleva su invalidación automática, consecuencial o *ex oficio.*

---

[16] Entiéndase como atributos los de: validez, presunción de legalidad, publicidad, ejecutividad, ejecutoriedad, obligatoriedad y estabilidad. Ver: C-1436 de 2000, T-475 de 1992; Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Primera. Bogotá, D.C., 15 de diciembre de 2017. Radicación número: 25000-23-24-000-2009-00152-01

4.4.2 Situaciones jurídicas consolidadas y no consolidadas en materia tributaria

52. Para definir si una situación jurídica en esta materia está consolidada o no, se debe establecer si el contribuyente afectado cuenta aún con medios administrativos y/o judiciales para la recuperación del tributo pagado en exceso o no debido con ocasión del acto administrativo general declarado nulo.

53. Ha sido criterio reiterado de la Corporación y, recientemente, de la Sala Especial de Decisión No. 4 que, ante una pretensión de devolución o recuperación de un impuesto que no se debía, **el contribuyente tiene la carga de solicitar a la entidad recaudadora el resarcimiento por vía administrativa porque así lo impone la regulación rectora** y, en caso de no obtener una respuesta favorable, acudir a la acción de nulidad y restablecimiento del derecho dentro del término de 4 meses previsto en el literal d) de numeral 2 del artículo 164 del CPACA.

54. **Respecto del procedimiento administrativo que se debe agotar**, la Sección Cuarta de esta Corporación ha enfatizado:

> - Adicional a ello, la Sala ha precisado que los contribuyentes que pretendan la devolución de los pagos en exceso o de lo no debido originados en obligaciones tributarias, tienen a su alcance el procedimiento que se aplica para las devoluciones de saldos a favor previsto en el artículo 850 del ET, que se inicia con la solicitud de devolución por parte del interesado y que debe ser concluido por la administración tributaria en el plazo y la forma señalada en el artículo 855 ibídem.
>
> Sobre el particular, se ha expuesto lo siguiente:
>
> > *"Respecto de la orden de devolución prevista en el numeral tercero de la parte resolutiva de la sentencia de primera instancia, la Sala advierte que esta no es procedente como consecuencia de la nulidad de los actos administrativos demandados, porque en virtud del inciso segundo del artículo 589 del ET, incluso, en casos como el presente, en el que el proyecto de corrección sustituye a la declaración inicial, a la Administración le sigue asistiendo la facultad de revisión, que se realizará sobre la declaración de corrección del respectivo impuesto.*
> > *[...]*
> >
> > *Adicional a lo anterior, se observa que los contribuyentes podrán acceder a la devolución de los pagos en exceso o de lo no debido, por concepto de obligaciones tributarias, para lo cual, se debe seguir el procedimiento que se aplica para las devoluciones de saldos a favor [art. 850 del ET], es decir, el interesado deberá solicitar la devolución y la Administración deberá devolver, previas las compensaciones a que haya lugar, en el término legal*

previsto para tal fin [art. 855 ib]; procedimiento que no se ha seguido en este caso [...]"[17].

- Lo anterior se refuerza en que, según lo señaló esta Sección, la nulidad de un acto de carácter general surte efectos inmediatos para las situaciones jurídicas no consolidadas. Entonces, cuando se declara la nulidad de un acuerdo municipal que reglamenta un tributo local, el monto pagado durante su vigencia pierde su fundamento legal y, por lo tanto, deviene en un pago de lo no debido. En estos eventos, el contribuyente tiene derecho a obtener la devolución de lo pagado, siempre que lo haga dentro del término previsto en el Decreto 1000 de 1997 (norma vigente al momento de presentarse la petición de devolución en el caso bajo examen)[18].

55. **La carga descrita, también se predica respecto de las sanciones que impongan las entidades recaudadoras por el no pago de tributos, por cuanto respecto de esas decisiones se debe agotar la vía administrativa, previo acudir, dentro de la oportunidad legal, a la acción de nulidad y restablecimiento del derecho**, tal como se mostrará a continuación:

- *El artículo 341 del Estatuto Tributario Departamental del Atlántico en concordancia con el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, prevé que,* ***contra las*** *liquidaciones oficiales,* ***resoluciones que impongan sanciones****, y demás actos producidos en relación con la declaración y pago de los tributos departamentales,* ***procede el recurso de reconsideración****, que debe interponerse ante el funcionario competente de la Secretaria de Hacienda, dentro de los dos (2) meses siguientes a la notificación del acto recurrido*[19] *(negrita fuera del texto).*

- Por su parte, el artículo 60 [parágrafo 3] del Decreto 807 de 1993, modificado por el artículo 33 del Decreto 362 de 2002 dispone, además, que si en el término para interponer el recurso de reconsideración, que es de dos meses se aceptan los hechos constitutivos de la sanción por no declarar, esto es, se presenta la declaración de ICA, la sanción por no declarar se reduce "en un veinte por ciento (20%) de la inicialmente impuesta.

Entonces, si se presenta la declaración con ocasión del recurso de reconsideración, después de que impone la sanción (acto definitivo), la sanción se reduce, pero no desaparece porque se produjo el hecho constitutivo de la infracción, que es no declarar.

En el mismo orden de ideas, si después de agotada la vía administrativa, esto es, de decidirse el recurso de reconsideración contra el acto sancionatorio definitivo, el contribuyente presenta la declaración, la infracción tampoco desaparece. Por lo mismo, la

---

[17] Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 12 de noviembre de 2020, expedientes acumulados 25000-23-37-000-2015-02025-01 y 25000-23-37-000-2016-01518-00, M. P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

[18] Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 25 de febrero de 2021, expediente 76001-23-33-000-2012-00349-01(23397), M. P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

[19] Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 22 de febrero de 2018, expediente 08001-23-31-000-2007-00497-01(22278), M. P. Milton Chaves García.

presentación de esas declaraciones no tiene el efecto de que la infracción desaparezca, por lo que es procedente que se imponga la sanción por no declarar[20].

- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 66 de la Ley 383 de 1997, los municipios y distritos, para efecto de las declaraciones tributarias y los procesos de fiscalización, liquidación oficial, **imposición de sanciones**, discusión y cobro relacionados con los impuestos administrados por ellos, aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional.

Por tanto, a partir de la vigencia de esta ley, los municipios y distritos quedaron obligados a aplicar los procedimientos contenidos en el Estatuto Tributario para efectos de la administración, determinación, discusión, cobro y devolución de los impuestos territoriales, así como para la imposición de las sanciones con ellos relacionadas [...].

- En este orden de ideas y partiendo del hecho probado, que la notificación de la resolución que decidió el recurso de reconsideración se surtió mediante edicto desfijado el 19 de septiembre de 2014, se concluye que el término de cuatro (4) meses previsto en el literal d) de numeral 2 del artículo 164 del CPACA, para la interposición de la demanda vencía el 20 de enero de 2015, y como esta se presentó el 17 de noviembre de ese año, es decir, en forma extemporánea, está probada la caducidad del medio de control, como lo sostuvo el tribunal en la sentencia apelada[21].

56. La aludida Sala Especial, en la sentencia de 4 de diciembre de 2018, concluyó que cuando «*el administrado dejó vencer los términos para deprecar por vía administrativa la solicitud de devolución o inconforme con la decisión administrativa indefectiblemente operó la caducidad de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, o si el juez [...] ya decidió con efectos de cosa juzgada, estaremos en todos estos casos ante una situación jurídica consolidada inmutable que no podrá ser permeada por los efectos ex tunc de la sentencia de nulidad del acto general*».

57. Así pues, la declaratoria de nulidad de un acto administrativo de carácter general que estableció un tributo tiene efectos *ex tunc* solo en aquellas situaciones jurídicas que no se encuentran consolidadas, porque el contribuyente afectado aún intenta en sede administrativa y/o judicial la devolución del valor pagado en exceso o no debido.

4.4.3 Medio de control idóneo para obtener la devolución de lo pagado por concepto de tributos y/o sanción derivada

---

[20] Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 16 de octubre de 2019, expediente 25000-23-37-000-2013-00020-01(20889), M.P. Milton Chaves García.

[21] Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 22 de abril de 2021, expediente 25000-23-37-000-2015-02070-01 (25119), M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

58. Como se vislumbró en el acápite que antecede, el administrado cuenta con el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA, el cual, en los términos de la Sección Cuarta de esta Corporación, resulta idóneo para obtener el reintegro de lo indebidamente pagado por un tributo declarado ilegal o inconstitucional. Lo anterior, por cuanto permite revisar la legalidad de los actos administrativos y determinar el perjuicio que estos causan a los particulares.

59. En el caso de la devolución del pago de lo no debido, esa finalidad se concreta en el examen del acto que negó (total o parcialmente) el reintegro de la obligación tributaria pagada sin que existiera fundamento legal para ello.

4.4.3.1 ¿El pago de un tributo que posteriormente se declara nulo constituye un daño antijurídico para quienes cumplieron con dicha obligación, susceptible de ser reclamado a través de los medios de control de reparación directa o reparación de los perjuicios causados a un grupo?

60. En el caso de la devolución de tributos y sanciones **no puede hablarse de la existencia de un daño antijurídico y de la configuración de responsabilidad extracontractual del Estado por la mera declaratoria de nulidad del acto general o de inexequibilidad de la norma que autorizó su cobro.**

61. Esto es así, porque los pagos que se realizan en vigencia de actos generales o normas que posteriormente desaparecen del ordenamiento jurídico, no tienen la condición de antijurídicos, toda vez que los contribuyentes estaban legítimamente obligados a realizar tales erogaciones, en otras palabras, se encontraban en el deber legal de soportar la carga impuesta.

62. Lo último, si se tiene en cuenta que las obligaciones tributarias tienen fundamento en el deber constitucional de colaborar con las cargas públicas.

63. En este punto, no se puede soslayar que para la devolución de gravámenes afectados por una especie de ilegalidad o inconstitucionalidad sobreviniente, existe un mecanismo especial definido por el legislador para pedir su restitución, que consiste en solicitar a la entidad recaudadora el reintegro de los dineros pagados, de manera que el daño se concreta cuando, a pesar de tener derecho a la devolución, (i) la administración niega la solicitud de forma expresa o ficta y (ii) la autoridad judicial, a través del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, se pronuncia sobre el particular. En este último punto resulta pertinente

destacar que el daño no es antijurídico si la jurisdicción niega la nulidad y el consecuente restablecimiento del derecho o la reparación de perjuicios. Por el contrario, si se anula, restablece y repara, entonces se indemniza el daño causado con anterioridad, no el concretado o causado por la providencia judicial.

64. Respecto de lo anterior, la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado señaló que el hecho de no agotar el procedimiento administrativo de devolución ante la entidad encargada de la administración del tributo y/o sanción pagados lleva a concluir que el daño reclamado es inexistente o no se encuentra consolidado:

> Aunque está acreditado que la sociedad actora efectivamente liquidó y pagó la TESA en declaraciones de importación presentadas ante diferentes autoridades aduaneras, bien podría indicarse, como se ha hecho en el marco de la discusión a la que han dado lugar los denominados casos TESA, que dicha circunstancia no es suficiente para tener por acreditada la existencia de un daño personal y cierto toda vez que: (...) existiendo la posibilidad de obtener la devolución de lo pagado por concepto de la TESA a través de un mecanismo administrativo establecido exclusivamente para ello, la falta de prueba sobre su agotamiento infructuoso implicaría que el daño no fuera cierto[22].

65. Por su parte, la Sección Tercera de esta Corporación ha reiterado que para reclamar por vía de reparación directa el reintegro de un tributo declarado nulo, el administrado tiene la carga de acreditar la configuración del primer elemento de la responsabilidad, es decir, el daño, el cual (i) no se configura con los soportes de pago correspondiente y la declaración de nulidad del acto general o inexequibilidad de la norma que lo obligaba y (ii) requiere para tener certeza del mismo, el reclamo previo en sede administrativa y judicial. Sobre el particular, se pueden consultar las siguientes sentencias de 13 de marzo de 2018[23], 19 de julio de 2018[24], 26 de abril de 2017[25] y 28 de octubre de 2019[26].

---

[22] Consejo de Estado, Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, sentencia de 13 de marzo de 2018, expediente 25000-23-26-000-2003-00206-01(28769), M.P. Danilo Rojas Betancourth.
[23] Consejo de Estado, Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, sentencia de 13 de marzo de 2018, expediente 25000-23-26-000-2003-00206-01(28769), M.P. Danilo Rojas Betancourth.
[24] Consejo de Estado, Sección Tercera, Subsección A, sentencia de 19 de julio de 2018, expediente 25000-23-26-000-2008-00253-01 (39298). M.P. Marta Nubia Velásquez Rico.

[25] Consejo de Estado, Sección Tercera, Subsección A, sentencia de 26 de abril de 2017, expediente 25000-23-26-000-2008-00259-01 (41.211), M.P. Carlos Alberto Zambrano Barrera.
[26] Consejo de Estado, Sección Tercera, Subsección B, sentencia de 28 de octubre de 2019, expediente 25000-23-26-000-2008-00271-02 (49278), M.P. Martín Bermúdez Muñoz.

66. Por último, la Sala Especial de Decisión No. 4, en sentencia de 4 de diciembre de 2018[27], fijó la siguiente posición jurisprudencial respecto a la acción de grupo, y al daño antijurídico por el pago de un tributo, así:

> **(i)** la necesaria acreditación del daño antijurídico cuando se trata de deprecar los perjuicios por el acto declarado nulo, por cuanto la declaratoria de nulidad del acto general no afecta *per se* la legalidad de los actos administrativos particulares y concretos expedidos con fundamento en ese acto general (actos derivados), en tanto gozan de todos los atributos propios del acto administrativo, entre ellos, están cobijados por la presunción de legalidad; que la vocación resarcitoria en la acción de grupo obedece a la acreditación debida de un daño antijurídico [...], debe demostrarse precisamente que sí fue antijurídico, porque legalmente no estaba en el deber de soportarlo y el nexo de causalidad; que conforme al artículo 90 constitucional solo es indemnizable el daño antijurídico, por lo que no todo daño es indemnizable [...]
>
> **(ii)** que en caso de que el interesado (devolución de tributos indebidamente pagados) solicite a la entidad recaudadora el resarcimiento por vía administrativa porque así lo impone la regulación o se deriva de la relación jurídica y la decisión administrativa no le sea favorable, para efectos de reclamar el resarcimiento del perjuicio causado por el daño antijurídico, deberá acudir a la acción de nulidad y restablecimiento del derecho en el que cuestionará la decisión expresa o presunta y puede solicitar los perjuicios causados por el acto administrativo demandado, siempre que haya padecido un daño antijurídico;
>
> **(iii)** la vía indemnizatoria directa cuando se está frente a la nulidad del acto general, debe analizarse cuidadosamente según las circunstancias de cada caso, pues la acción de grupo no puede constituir mecanismo judicial adecuado, si el interesado legalmente tenía la carga de agotar un trámite previo ante la entidad o de generar una decisión administrativa particular, aunado a la demostrativa de haber padecido un daño, pero no cualquiera, sino aquel de alcance y estirpe **antijurídico**.

67. Así las cosas, tratándose de una acción resarcitoria como es la reparación directa y por ser de la misma naturaleza, válido para la reparación de los perjuicios causados a un grupo, la tesis generalizada es que el daño antijurídico, imputable a la administración e indemnizable, no surge automáticamente de la declaratoria de nulidad del acto general o inexequibilidad de la norma que establece un tributo para aquellas personas que durante su vigencia debieron satisfacer dicha obligación por realizar el hecho generador del gravamen. Es necesario que, en cada caso, el juez examine el acervo probatorio y los argumentos del demandante para establecer la certeza de ese daño y su antijuridicidad.

---

[27] Consejo de Estado, Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, providencia de 4 de diciembre de 2018, expediente 66001-33-31-002-2007-00107-01, M. P. Lucy Jeannette Bermúdez.

4.4.4 Respuesta al problema jurídico plateado en el párrafo 41

> *¿La sentencia de 30 de septiembre de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, está acorde con los pronunciamientos del Consejo de Estado respecto del daño antijurídico, nexo causal y reclamación previa a la administración, cuando se pretende reclamar el pago de tributos y sanciones derivadas durante la vigencia de una norma declarada nula?*

68. Lo desarrollado en los acápites que anteceden, permite evidenciar que el fallo de 30 de septiembre de 2019, expedido por el Tribunal Administrativo de Risaralda, no acreditó la existencia del daño y de su antijuridicidad, por fuera de los elementos: pago del tributo y/o sanción por extemporaneidad, y declaración de nulidad del acto general que lo autorizó, sino que dio por objetiva la responsabilidad del municipio de Pereira. Además, no desarrolló el carácter tributario de la controversia y necesidad o no de agotar (i) los procedimientos fiscales para la devolución o reintegro del tributo y/o sanción reclamados y (ii) el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho.

69. Aspectos que se habían abordado en la jurisprudencia del Consejo de Estado y que fueron concretados, en su mayoría, en el fallo de 4 de diciembre de 2018, proferido por la Sala Especial de Decisión No. 4 que declaró próspera la solicitud eventual de revisión contra una sentencia proferida por el mismo Tribunal Administrativo de Risaralda, en la que se concluyó que es imperativo (i) adelantar el procedimiento previo en sede administrativa y judicial y (ii) analizar y especialmente probar el daño antijurídico alegado, sin que se confunda con el perjuicio o lo cuantificable del detrimento.

70. En este punto, resulta pertinente evidenciar que las Salas Especiales de Decisión Nos. 19 y 2, en sentencias de 1º de octubre[28] y 3 de diciembre de 2019[29], estudiaron casos similares al de la referencia y mantuvieron la posición jurisprudencial descrita, sin enfatizar, como se hace ahora, que **cuando se pretende la devolución de sanciones por extemporaneidad impuestas con ocasión de un tributo declarado nulo o inexequible, el contribuyente también tiene la carga de requerir previamente a la entidad recaudadora, a través de los recursos dispuestos en**

---

[28] Consejo de Estado, Sala Especial de Decisión No. 19, sentencia de 1º de octubre de 2019, expediente 66001-2333-003-2012-00007-01, M.P. William Hernández Gómez.

[29] Consejo de Estado, Sala Especial de Decisión No. 2, sentencia de 3 de diciembre de 2019, expediente 66001-33-33-004-2012-00105-01, M.P. César Palomino Cortés.

el Estatuto Tributario y, en caso de no obtener una respuesta favorable, acudir a la acción de nulidad y restablecimiento del derecho.

71. Por lo expuesto, no queda camino diferente al de proferir un fallo de reemplazo, en el que se invalidará el del Tribunal Administrativo de Risaralda, y en consecuencia, se revocará el del Juzgado Primero Administrativo del Circuito de Pereira.

V. SENTENCIA DE REEMPLAZO.

5.1 Competencia.

72. Esta Sala es competente para proferir la sentencia de reemplazo dentro de este asunto, en consideración a la prosperidad de la revisión de la providencia proferida el 30 de septiembre de 2019 por el Tribunal Administrativo de Risaralda y en virtud de lo señalado en el ordinal 6º del artículo 274 de la Ley 1437 de 2011.

73. Como primera medida, es pertinente advertir que el medio de control de reparación de los perjuicios causados a un grupo fue presentado el 25 de septiembre de 2012[30], en vigencia del CPACA y el Código de Procedimiento Civil, hoy Código General del Proceso[31] por lo que sus procedimientos, tal y como aconteció en las dos instancias, se surtieron conforme a las normas vigentes para la fecha.

5.2 Problema Jurídico.

74. El problema jurídico puede resumirse en la siguiente pregunta:

> *¿Tienen derecho los demandantes a la devolución de los dineros pagados por concepto de tributos y/o sanciones por extemporaneidad, en cumplimiento de un acto administrativo que de forma posterior fue declarado nulo?*

75. Para resolver el problema planteado se abordará la siguiente temática: (i) generalidades del impuesto de industria y comercio, (ii) caducidad, (iii) medio de control de reparación de los perjuicios causados a un grupo y vía idónea para reclamar las sumas de dinero pagadas como tributos y/o sanciones por extemporaneidad derivados de un acto administrativo que posteriormente fue declarado nulo, (iv) presupuestos de la responsabilidad del Estado y (v) caso concreto.

---

[30] Folio 101.
[31] A partir del 1º de enero de 2014.

5.2.1 Generalidades del impuesto de industria y comercio

76. El impuesto de industria y comercio es un gravamen directo (el contribuyente es el afectado con el pago), de naturaleza territorial, que recae sobre la realización directa o indirecta de actividades industriales, comerciales o de servicios de manera permanente u ocasional en una determinada jurisdicción municipal.

77. Este gravamen es administrado directamente por los municipios, los cuales con fundamento en la autonomía territorial y las limitaciones de la potestad tributaria, lo desarrollan especificando, en cada caso, las actividades sujetas y la tarifa de acuerdo con los intervalos autorizados por la ley.

78. La Ley 14 de 1983 define este tributo, en los siguientes términos:

> **ARTÍCULO 32.-** El Impuesto de Industria y Comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que **ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales**, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos[32].

79. Por su parte, el artículo 33 *ibidem*, compilado por el artículo 196 del decreto 1333 de 1986, indica que la causación y periodicidad del impuesto de industria y comercio es, por regla general, anual.

80. La Sección Cuarta de esta Corporación, en sentencia de 8 de junio de 2016[33], inaplicó el inciso primero del artículo 1º del Acuerdo 133 de 1997 y declaró la nulidad del Decreto 1122 de 2011, por cuanto el municipio de Pereira modificó el período de causación del impuesto de industria y comercio, de anual a bimestral, en los siguientes términos:

> Por lo anterior y de conformidad con la normativa legal mencionada, el período de causación del impuesto de industria y comercio es anual.
>
> En esas condiciones, esta Sala considera lo siguiente:
>
> i) Que la voluntad manifestada por el Concejo Municipal en la exposición de motivos del Acuerdo 133 de 1997 de modificar la

---

[32] El texto subrayado fue declarado EXEQUIBLE por la Corte Constitucional, mediante sentencia C-121 de 2006

[33] Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 8 de junio de 2016, expediente 66001-23-31-000-2012-00242-02 [21521], M. P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

causación del tributo no quedó claramente expresada en el articulado del Acuerdo en cuestión, máxime cuando se trata de un elemento esencial del impuesto, lo cual vulnera el principio de certeza tributaria.

ii) Que si se interpretara, como lo hace la parte demandada, que la simple referencia al impuesto a las ventas y al estatuto tributario nacional, para que el cobro y administración del impuesto de industria y comercio se hiciera de manera bimestral en el municipio, resulta evidente que el inciso primero del artículo 1º del Acuerdo 133 de 1997 contradice lo dispuesto en la Ley 14 de 1983 que prevé que el impuesto de industria y comercio en los municipios es de causación anual, y sin que pueda aducirse, como lo pretende el ente municipal, que el artículo 66 de la Ley 383 de 1997 permita a los concejos municipales modificar aspectos sustanciales de los impuestos territoriales.

Por las razones expuestas, la Sala considera procedente inaplicar por ilegal como fuente normativa inmediata del Decreto objeto de demanda en este proceso, pues es evidente que dicho Acuerdo vulnera la normativa legal y constitucional a la cual debe sujetarse.

En ese contexto, como se expone en la demanda y lo analizó el *a quo*, al ser confrontados directamente los apartes del Decreto 1122 del 13 de diciembre de 2011, objeto de demanda, con las normas invocadas como violadas, debe accederse a las pretensiones de la demanda por transgresión de la normativa superior, sin que el ente demandado haya expuesto razones adicionales para controvertir la decisión del *a quo*, distintas a las referidas a que el fundamento legal del acto demandado estaba previsto en el Acuerdo 133 de 1997, que ahora se inaplica.

81. Conforme al listado de contribuyentes que fueron sancionados por haber presentado en forma extemporánea la declaración bimestral del impuesto de industria y comercio, el recaudo por este concepto ascendió a $395.873.190[34].

5.2.2 Caducidad

82. Conforme al artículo 47 de la Ley 472 de 1998, la acción de grupo, hoy medio de control de reparación de perjuicios causados a un grupo, puede promoverse dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se causó el daño[35]. En el asunto *sub judice* no operó el fenómeno de la caducidad si se tiene en cuenta que en el año 2012 se (i) varió el período fiscal del impuesto de industria y comercio, (ii) pagó este gravamen, junto con algunas sanciones por extemporaneidad y (iii) presentó el medio de control de la referencia por el detrimento que generó la anterior erogación o carga[36].

---

[34] Folio 151 y cuaderno anexo 2. Certificación aportada por la Secretaría de Hacienda y Finanzas Públicas del municipio de Pereira.
[35] «ARTICULO 47. CADUCIDAD. Sin perjuicio de la acción individual que corresponda por la indemnización de perjuicios, la acción de grupo deberá promoverse dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha en que se causó el daño o cesó la acción vulnerante causante del mismo».
[36] 25 de septiembre de 2012.

83. Lo anterior, sin que (i) exista un único acto particular que afecte al grupo accionante y (ii) aún la Sección Cuarta de esta Corporación inaplicara el inciso primero del artículo 1º del Acuerdo 133 de 1997 y declarara la nulidad del Decreto 1122 de 2011[37].

5.2.3 La acción de grupo y el medio de control adecuado para reclamar sumas de dinero pagadas como tributos y/o sanciones por extemporaneidad derivados de un acto administrativo que posteriormente fue declarado nulo.

84. En primer lugar, no sobra señalar que, como bien lo precisó el Procurador 157 Judicial II para Asuntos de Conciliación Administrativa, que en la solicitud de revisión eventual no obra un acto administrativo particular que hubiese afectado al grupo actor con el impuesto de industria y comercio bimestral y/o la sanción por extemporaneidad. Situación que descarta el presupuesto fijado en el inciso 2º del artículo 145 del CPACA[38].

85. Ahora bien, en lo que respecta al daño antijurídico[39], no se puede soslayar que el Estatuto Tributario[40] (i) señala que la DIAN debe devolver los pagos en exceso o de lo no debido que hayan efectuado los contribuyentes por concepto de obligaciones tributarias, cualquiera que fuere el concepto del pago siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor -artículo 850- y (ii) prevé trámites específicos para cuestionar las sanciones por extemporaneidad. Normativa que supone una reclamación previa ante la administración tributaria[41] y

---

[37] Sentencia de 8 de junio de 2016. Ver sentencia

[38] «ARTÍCULO 145. REPARACIÓN DE LOS PERJUICIOS CAUSADOS A UN GRUPO. [...]
Cuando un acto administrativo de carácter particular afecte a veinte (20) o más personas individualmente determinadas, podrá solicitarse su nulidad si es necesaria para determinar la responsabilidad, siempre que algún integrante del grupo hubiere agotado el recurso administrativo obligatorio».

[39] Entendido como aquel que el administrado o sujeto pasivo del gravamen y/o sanción no está obligado a soportar ante la carencia de justificación legal o de derecho, devenida de la declaratoria de nulidad judicial del acto general que le dio origen.

[40] «ARTICULO 850. DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. <*Artículo modificado por el artículo 49 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:*> *Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución.*
La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá devolver oportunamente a los contribuyentes, los pagos en exceso o de lo no debido, que éstos hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago, siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor [...]»

[41] Sala Especial de Decisión No. 4, sentencia de 4 de diciembre de 2018.

es aplicable en el orden territorial, en virtud de lo dispuesto por el artículo 59 de la Ley 788 de 2002[42].

86. Lo último, en atención a que el concepto de pago de lo no debido conlleva a que se efectúen erogaciones sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento y ello, en principio, faculta a quien no lo debía sufragar a ejercer su derecho de exigir la devolución. Esta posibilidad, en materia tributaria, tiene unos procedimientos previos para recuperar el pago en exceso o no debido, que están previstos en el Estatuto Tributario y demás normas concordantes**,** aplicables por los entes territoriales por unificación del procedimiento tributario[43].

87. Lo anterior, aun tratándose de un pago que en su inicio no fue indebido y que queda su ilegalidad al descubierto con la decisión del juez de la nulidad o inexequibilidad, porque la carga del contribuyente no se desnaturaliza ni desaparece, precisamente porque responde a los deberes y derechos surgidos de la relación jurídica fiscal.

88. Así las cosas, como lo concluyó recientemente la Sala Especial de Decisión No. 19, en sentencia de 1º de octubre de 2019[44], no se pueden pretermitir los procedimientos administrativos previstos en las normas fiscales para solicitar la devolución o reclamación de sumas de dinero canceladas por un contribuyente que no tenía el deber legal de hacerlo o que si lo hizo, fue producto de una norma declarada nula o inexequible; los cuales terminan en un acto administrativo de carácter particular y de contenido económico que puede ser demandado por el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho. Hacerlo por la acción de grupo, hoy denominado medio de control de reparación de los perjuicios causados a un grupo, implica demostrar haber padecido un daño antijurídico.

5.2.4 Presupuestos de la responsabilidad del Estado.

89. De conformidad con el artículo 90 de la Carta Política «*[e]l*

---

[42] «**ARTÍCULO 59 DE LA LEY 788 DE 2002. PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO TERRITORIAL.** Los departamentos y municipios aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluida su imposición, a los impuestos por ellos administrados. Así mismo aplicarán el procedimiento administrativo de cobro a las multas, derechos y demás recursos territoriales. El monto de las sanciones y el término de la aplicación de los procedimientos anteriores, podrán disminuirse y simplificarse acorde con la naturaleza de sus tributos, y teniendo en cuenta la proporcionalidad de estas respecto del monto de los impuestos»

[43] Ley 788 de 2002.

[44] Consejo de Estado, Sala Especial de Decisión No. 19, sentencia de 1º de octubre de 2019, expediente 66001-2333-003-2012-00007-01, M.P. William Hernández Gómez.

Estado responderá patrimonialmente por los daños antijurídicos que le sean imputables, causados por la acción o la omisión de las autoridades públicas».

90. Esta Corporación ha sostenido que, aunque el ordenamiento jurídico no contiene una disposición que consagre una definición de daño antijurídico, éste se refiere a «*la lesión de un interés legítimo, patrimonial o extrapatrimonial, que la víctima no está en la obligación de soportar, que no está justificado por la ley o el derecho*»[45], de ahí que para que proceda declarar la responsabilidad del Estado, se ha de probar inicialmente la existencia del daño antijurídico, el cual debe ser cierto[46] -«*es decir, que no puede ser eventual, hipotético, fundado en suposiciones o conjeturas*»[47]-, y determinado o determinable.

91. Establecido lo anterior, corresponde establecer la existencia del daño y su carácter antijurídico.

5.2.5 Caso concreto.

92. En el caso *sub judice*, revisada e interpretada en forma integral la *causa petendi* de la demanda, se observa que el daño cuya indemnización se pretende, se fundamenta en el pago no debido de un tributo y/o sanción por extemporaneidad que se generó por un acto administrativo ilegal (Decreto 1122 de 2011), que, por lo mismo, posteriormente fue anulado por violación del ordenamiento jurídico (Sentencia de 8 de junio de 2016, proferida por la Sección Cuarta de esta Corporación).

93. El Tribunal Administrativo de Risaralda confirmó la decisión del Juzgado Primero Administrativo de Pereira porque resulta claro que la sentencia de la Sección Cuarta de esta Corporación que declaró la nulidad del acto general que modificó el período de causación del impuesto de industria y comercio, de anual a bimestral, tiene efectos (i) hacia futuro -*ex nunc*- y, en esa medida, no afecta los pagos que se efectuaron por concepto de dicho tributo, máxime cuando no hay elementos de juicio que permitan definir si ese cambio generó una erogación en exceso y (ii) hacía el pasado -*ex tunc*- solo respecto de lo cancelado por las sanciones por extemporaneidad impuestas

---

[45] Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, sentencia de 2 de marzo de 2000, expediente 11.945, Magistrada Ponente: María Elena Giraldo Gómez.
[46] Entre otras, Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, sentencia de 4 de diciembre de 1991, expediente 6.608, Magistrado Ponente: Julio César Uribe Acosta: «[p]ara que las personas en quienes repercute el daño, causado a otra, puedan demandar indemnización, es indispensable que invoquen un interés legítimo y que el perjuicio que reclaman sea cierto y no eventual».
[47] Henao Pérez, Juan Carlos (1998), El Daño, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, página 130.

por no respetarse los límites temporales contemplados en el artículo 3º del Decreto 1122 de 2011 [retirado del ordenamiento jurídico].

94. Como se analizó en precedencia, las sentencias que anulan un acto administrativo general producen efectos *«ex tunc»,* excepto para las situaciones jurídicas consolidadas, ya que frente a estos eventos concretos los efectos son «*ex nunc».*

95. De igual forma, según la jurisprudencia analizada, es necesario agotar previamente la reclamación administrativa conforme a las normas tributarias[48] que regulan la administración territorial, siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para (i) las devoluciones de los saldos a favor y/o (ii) la reconsideración de las sanciones por extemporaneidad[49]. Carga que debe asumir y agotar el titular que procura obtener un efecto a su favor[50].

96. Al descender al caso concreto, se observa que el grupo actor omitió su deber de constituir la decisión previa de la administración respecto del pago del tributo y/o de la sanción por extemporaneidad, conforme a las normas fiscales que así lo determinan.

97. En este punto, resulta imperioso señalar que, la simple imputación realizada por la parte demandante, consistente en que la variación del período fiscal, concretada a través del Decreto 1122 de 2011, comporta una carga económica que no debían soportar, no edifica, por si sola, la antijuridicidad del daño, más cuando esta Corporación ha enfatizado que la posterior declaratoria de ilegalidad del tributo no es suficiente para decretar la responsabilidad estatal.

98. Así las cosas, el grupo actor no cumplió con el requisito previo establecido en las normas tributarias necesario para acudir a la vía judicial, tampoco demostró que el daño era cierto y antijurídico, por fuera de los elementos: pago del tributo y/o sanción por extemporaneidad, y declaración de nulidad del acto general que lo autorizó, con el correspondiente nexo causal. Por lo cual, se declararán imprósperas las pretensiones invocadas en este medio

---

[48] Artículo 850 del Estatuto Tributario, Decretos 1000 de 1997 y su decreto derogatorio 2277 de 2012, aplicables por los entes territoriales en virtud de la Ley 788 de 2002.

[49] Artículo 720 del Estatuto Tributario.

[50] Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 29 de abril de 2021, expediente 25000-23-37-000-2016-01603-00 (24510), M.P. Milton Chaves García. «*Conforme con el artículo 732 del E.T. los recursos de reconsideración presentados contra los actos de la Administración, deben ser resueltos dentro del año siguiente a su interposición en debida forma, para lo cual deben ser notificados al interesado dentro del término legal, pues mientras el contribuyente no conozca su contenido no produce efectos jurídicos//. El artículo 734 ibídem, establece que si vencido el plazo de un año previsto en el artículo 732 ib., se configura el silencio administrativo positivo y se entiende fallado el recurso de reconsideración a favor del recurrente*».

de control, lo que releva hacer pronunciamiento respecto a los honorarios del abogado coordinador.

99. La anterior decisión, no sin antes anunciar que se reiterará la posición jurisprudencial mantenida en sentencias de 1º de octubre y 3 de diciembre de 2019, proferidas por las Salas Especiales de Decisión Nos. 19 y 2, con la precisión en el sentido de que **cuando se pretenda la devolución de sanciones por extemporaneidad impuestas con ocasión a un tributo declarado nulo o inexequible, el contribuyente también tiene la carga de requerir previamente a la entidad recaudadora, a través de los recursos dispuestos en el Estatuto Tributario o en la norma local aplicable y, en caso de no obtener una respuesta favorable, acudir a la acción de nulidad y restablecimiento del derecho**.

100. En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sala Especial de Decisión No. 9, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

FALLA

PRIMERO. Se **REITERA**, como lo hicieron las Salas Especiales de Decisión Nos. 19 y 2, en sentencias de 1º de octubre[51] y 3 de diciembre de 2019[52], la posición jurisprudencial sobre los efectos de las sentencias de nulidad que recaen sobre los actos administrativos de carácter general y la consolidación de situaciones jurídicas, en los siguientes términos:

> **1)** Una sentencia que anula un acto administrativo de carácter general tiene efectos «*ex tunc*», excepto que se trate de situaciones jurídicas consolidadas, en cuyo caso produce efectos desde ahora o «*ex nunc*».
>
> **2)** Las situaciones jurídicas se consolidan cuando ya no son susceptibles de ser discutidas en vía administrativa o jurisdiccional, porque se sometieron a dichos controles y fueron resueltas con efectos de cosa juzgada que hace inmutable la decisión; o también, en el evento que el interesado dejó precluir la oportunidad de someterlas a examen administrativo previo o judicial, razón por la cual el acto cobró firmeza.

---

[51] Consejo de Estado, Sala Especial de Decisión No. 19, sentencia de 1º de octubre de 2019, expediente 66001-2333-003-2012-00007-01, M.P. William Hernández Gómez.
[52] Consejo de Estado, Sala Especial de Decisión No. 2, sentencia de 3 de diciembre de 2019, expediente 66001-33-33-004-2012-00105-01, M.P. César Palomino Cortés.

SEGUNDO. Se **REITERA**, tal como se hizo en las decisiones atrás referenciadas, la posición jurisprudencial sobre la devolución de tributos indebidamente pagados y su vía indemnizatoria en los siguientes términos:

> En los casos en que se quiera acudir a la jurisdicción de lo contencioso administrativo por considerar que se ha producido un daño antijurídico por el pago de lo no debido o pagado en exceso de tributos, se hace necesario que el interesado haya agotado los procedimientos previos establecidos en el artículo 850 del Estatuto Tributario, el Decreto 1000 de 1997 y su decreto derogatorio 2277 de 2012 y demás normas concordantes, aplicables por la Administración Tributaria Territorial en virtud de lo dispuesto por la Ley 788 de 2002. Por lo cual, el medio de control adecuado es el de nulidad y restablecimiento del derecho y no la acción de grupo, salvo que se cumpla lo establecido en el inciso 2.º del artículo 145 de la Ley 1437 de 2011, en cuyo caso además del daño deberá probarse la antijuridicidad del mismo, el nexo causal y los perjuicios efectivamente causados.

TERCERO. Se **PRECISA** que la anterior regla también se aplica respecto de las sanciones por extemporaneidad que se impusieron con ocasión del tributo que posteriormente fue declarado nulo o inexequible, ya que el contribuyente también tiene la carga de requerir previamente a la entidad recaudadora, a través de los recursos dispuestos en el Estatuto Tributario o en la norma local aplicable y, en caso de no obtener una respuesta favorable, acudir a la acción de nulidad y restablecimiento del derecho.

CUARTO. Se **DECLARA** próspera la solicitud de revisión eventual, en consecuencia, se **INVALIDA** la sentencia de 30 de septiembre de 2019 proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda.

QUINTO. Se **REVOCA** la sentencia proferida el 28 de junio de 2019 por el Juzgado Primero Administrativo de Pereira; y en su lugar, se deniegan las pretensiones de la acción de grupo presentada por Derecho en Línea S.A.S y otros contra el municipio de Pereira.

SEXTO. En firme esta providencia, por Secretaría **DEVUÉLVASE** el expediente al Despacho de origen, previas las anotaciones correspondientes en el programa «*Justicia Siglo XXI*».

NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE

La anterior providencia fue discutida y aprobada por la Sala en sesión celebrada en la fecha.

GABRIEL VALBUENA HERNÁNDEZ
Firmada electrónicamente

LUIS ALBERTO ÁLVAREZ PARRA
Firmada electrónicamente

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Firmada electrónicamente

ROBERTO AUGUSTO SERRATO VALDÉS
Firmada electrónicamente

MARTA NUBIA VELÁSQUEZ RICO
Firmada electrónicamente