



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D. C. once (11) de mayo de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2017-01596-01 (26963)
Demandante: Pricessmart Colombia SAS
Demandada: Municipio de Chía

Temas: ICA. 2016. Incentivo tributario por generación de empleo, artículo 44 del Acuerdo nro. 52 de 2013 del municipio de Chía.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 26 de mayo de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Subsección A, que negó las pretensiones de la demanda sin condenar en costas a la parte vencida (índice 38 de Samai del tribunal).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante Resolución nro. 310, del 02 de febrero de 2017, la Administración no concedió a la demandante el «*incentivo tributario por generación de empleo*», previsto en el artículo 44 del Acuerdo nro. 52 de 2013, que consistía en la aplicación de tarifas progresivas del ICA. Luego, el 15 de mayo de 2017, profirió auto con el que inadmitió el recurso de reconsideración que presentó la actora en contra de la resolución mencionada. Finalmente, previa interposición de recurso de reposición, mediante Auto del 08 de junio de 2017, confirmó el auto inadmisorio indicado (índice 2 Samai).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (índice 2 de Samai):

Pretensiones de nulidad.

A. Que se declare la nulidad de la actuación administrativa integrada por los siguientes actos:

1. Que se declare la nulidad del auto de fecha 8 de junio de 2017, proferido por la Secretaría de Hacienda Municipal de Chía, Cundinamarca, mediante el cual se resolvió en forma negativa el recurso de reposición interpuesto por mi representada contra el auto de fecha 15 de mayo de 2017,



mediante el cual se inadmite el recurso de reconsideración contra la Resolución nro. 0310, de 2 de febrero de 2017.

2. Que se declare la nulidad del auto de fecha 15 de mayo de 2017, notificado el día 24 de mayo de 2017, proferido por la Secretaría de Hacienda Municipal de Chía, Cundinamarca, mediante el cual se inadmite el recurso de reconsideración presentado contra la Resolución nro. 0310, de 2 de febrero de 2017.

3. Que se declare la nulidad de la Resolución nro. 0310, de 2 de febrero de 2017, proferida por la Secretaría de Hacienda Municipal de Chía, Cundinamarca, mediante la cual se negó otorgar un incentivo tributario por concepto de impuesto de industria y comercio a Pricessmart.

Dichas disposiciones integran la actuación administrativa por medio de la cual la Secretaría de Hacienda Municipal de Chía negó la solicitud para acceder al beneficio tributario por generación de empleo presentada por la compañía el 29 de agosto de 2016.

Restablecimiento del Derecho - Pretensiones principales

B. Que como consecuencia se restablezca el derecho de Pricessmart en los siguientes términos:

1. Que se declare que el recurso de reconsideración presentado contra la Resolución nro. 0310, de 2 de febrero de 2017, debió ser admitido al haberse presentado oportunamente y, en consecuencia, se solicita que el despacho declare el silencio positivo, al haber transcurrido más de un año desde el momento que el recurso fue debidamente radicado.

En caso de que no se declare la configuración del silencio administrativo positivo respecto a la Resolución 0310, de 2 de febrero de 2017, se solicita al despacho declarar que el recurso de reconsideración debió haber sido admitido por haber sido presentado en oportunidad y, en consecuencia, que sean estudiadas de fondo por este H. Tribunal los argumentos de nulidad y las pretensiones solicitadas con esta demanda.

2. Que en consecuencia, se declare que mi representada cumplió con los requisitos habilitantes para la concesión del incentivo tributario por generación de empleo en el municipio de Chía por concepto de impuesto de industria y comercio contenido en el artículo 44 del Acuerdo Municipal 052 de 2013 (Estatuto de Rentas del Municipio de Chía, de la vigencia 2016), aplicable a los años gravables 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 y 2021, y se le conceda, en la sentencia definitiva, el consabido incentivo tributario desde el inicio de la actividad productiva acontecida el 30 de agosto de 2016.

3. Que se ordene la devolución del mayor impuesto de industria y comercio liquidado y pagado en las declaraciones correspondientes presentadas y que presentará la compañía por los años gravables 2016 a 2021, producto de no haber contado oportunamente con el incentivo tributario por generación de empleo, al haber sido negado indebidamente por el municipio de Chía.

El mayor impuesto de industria y comercio objeto de devolución deberá ser determinado al momento de la sentencia definitiva, teniendo en cuenta las declaraciones de este impuesto efectivamente presentadas hasta la fecha de emisión de la sentencia definitiva, teniendo en cuenta el beneficio de progresividad en el pago de la tarifa a que tenía derecho la compañía, de acuerdo con lo establecido en el artículo 44 del Acuerdo Municipal 052 de 2013, como se muestra a continuación (se relaciona un cuadro que indica los períodos en los que habría desgravación plena y los períodos en los que aplicaría porcentajes de desgravación del ICA según el acuerdo local que otorgó el beneficio).

Solo en caso de que este despacho lo considere necesario, se solicita que, con ocasión de la sentencia definitiva (o incluso antes), se permita a mi representada aportar todos los documentos donde constará el cumplimiento de todos los requisitos para la concesión del incentivo tributario contenido en el artículo 44 del Acuerdo Municipal 052 de 2013, por los períodos pendientes por acaecer hasta la fecha de la sentencia definitiva.

4. Que sobre las sumas que se determinen que deben ser reintegradas a la compañía se liquiden los intereses corrientes y moratorios, desde el día siguiente de su pago, conforme lo establecen los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario Nacional.

5. Si al proferir la sentencia definitiva dentro del proceso, aún no se han cumplido los cinco (5) años del beneficio contenidos en el artículo 44 del Acuerdo Municipal 052 de 2013, se ordene la devolución del mayor impuesto de industria y comercio que se hubiere pagado a la fecha de notificación de la



sentencia definitiva y se determine que por los períodos gravables restantes, desde la ejecutoria de la sentencia y hasta el año cinco (5) de beneficio, que la compañía tiene derecho a liquidar la progresividad del impuesto en los porcentajes determinados en el cuadro indicado en el punto 3. anterior, según el año o período gravable que corresponda.

6. Que se declare que no son de cargo de mi representada las costas en que hubieren incurrido las autoridades de impuestos del municipio de Chía con relación a la actuación administrativa demandada, ni las de este proceso.

Restablecimiento del derecho. Primeras pretensiones subsidiarias

C. En caso de que el tribunal se considere competente para estudiar y resolver sobre el otorgamiento del incentivo tributario, se restablezca el derecho en los siguientes términos:

1. Que se declare que el recurso de reconsideración presentado contra la Resolución nro. 0310, de 2 de febrero de 2017, debió ser admitido al haberse presentado oportunamente y, en consecuencia, se solicita que el despacho declare el silencio positivo, al haber transcurrido más de un año desde el momento que el recurso fue debidamente radicado.

En caso de que no se declare la configuración del silencio administrativo positivo respecto a la Resolución nro. 0310, de 2 de febrero de 2017, se solicita al despacho declarar que el recurso de reconsideración debió haber sido admitido por haber sido presentado en oportunidad y, en consecuencia, que sean estudiadas de fondo por este H. Tribunal los argumentos de nulidad y las pretensiones solicitadas con esta demanda.

2. Que, en consecuencia, se declare que mi representada cumple con los requisitos habilitantes para la concesión del incentivo tributario contenido en el artículo 44 del Acuerdo Municipal 052 de 2013 (Estatuto de Rentas del Municipio de Chía, de la vigencia 2016), y se conceda el incentivo tributario a partir de la ejecutoria de la sentencia y por los cinco (5) años siguientes en los porcentajes determinados en la normativa en cita.

Restablecimiento del derecho. Segundas pretensiones subsidiarias

D. En caso de que el tribunal considere que no es competente para estudiar los requisitos habilitantes para la concesión del incentivo tributario contenido en el artículo 44 del Acuerdo Municipal 052 de 2013 de Chía, se restablezca el derecho en los siguientes términos:

1. Que se declare que el recurso de reconsideración presentado contra la Resolución nro. 0310, de 2 de febrero de 2017, debió ser admitido al haberse presentado oportunamente y, en consecuencia, se solicita que el despacho declare el silencio positivo, al haber transcurrido más de un año desde el momento que el recurso fue debidamente radicado.

En caso de que no se declare la configuración del silencio administrativo positivo respecto a la Resolución nro. 0310, de 2 de febrero de 2017, se solicita al despacho declarar que el recurso de reconsideración debió haber sido admitido por haber sido presentado en oportunidad y, en consecuencia, que sean estudiadas de fondo por este H. Tribunal los argumentos de nulidad y las pretensiones solicitadas con esta demanda.

2. Que, en consecuencia, se ordene a la Secretaría de Hacienda Municipal de Chía que analice nuevamente el cumplimiento de los requisitos habilitantes para la concesión del incentivo tributario contenido en el artículo 44 del Acuerdo Municipal 052 de 2013. Se ordene a la Secretaría de Hacienda que realice este nuevo estudio bajo el entendido que el requisito contemplado en el literal b) del parágrafo 2 del artículo 44 del Acuerdo 52 de 2013 no debe ser tenido en cuenta para el análisis de la solicitud en el caso concreto, esto es, que se trata de un requisito cumplido que no puede originar una nueva negociación del incentivo.

2 (sic) Se ordene a la Secretaría de Hacienda Municipal de Chía que, en caso de encontrar cumplidos todos los requisitos, conceda el incentivo tributario contenido en el artículo 44 del Acuerdo Municipal 052 de 2013, desde el inicio de la actividad productiva acontecida el 30 de agosto de 2016.

3. Se ordene, desde la sentencia definitiva, en caso de que el municipio de Chía otorgue el incentivo del ICA en virtud del cumplimiento de los requisitos, la devolución del mayor impuesto de industria y comercio liquidado y pagado en las declaraciones correspondientes presentadas y que presentará la compañía por los años gravables 2016 a 2021, producto de no haber contado oportunamente con



el incentivo tributario por generación de empleo, al haber sido negado indebidamente por el municipio de Chía. Esto, teniendo en cuenta el siguiente esquema (se relaciona un cuadro que indica los períodos en los que habría desgravación plena y los períodos en los que aplicaría porcentajes de desgravación del ICA según el acuerdo local que otorgó el beneficio).

4. Que sobre las sumas que se determinen que deben ser reintegradas a la Compañía se liquiden los intereses corrientes y moratorios, desde el día siguiente de su pago, conforme lo establece los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario Nacional.

5. Se ordene que si al momento en que la Secretaría de Hacienda de Chía otorgue el incentivo de ICA aún no se han cumplido los cinco (5) años del beneficio contenidos en el artículo 44 del Acuerdo Municipal 052 de 2013, se ordene la devolución del mayor impuesto de industria y comercio que se hubiere pagado a la fecha de notificación de la sentencia definitiva y se determine que por los períodos gravables restantes, desde la ejecutoria de la sentencia y hasta el año cinco (5) del beneficio, que la compañía tiene derecho a liquidar la progresividad del impuesto en los porcentajes determinados en el cuadro indicado en el punto 2 anterior.

A los anteriores efectos, invocó como vulnerados los artículos 29 y 83 de la Constitución; 720 y 722 del ET; 166, 169 y 173 del Decreto 69 de 2016; 44 del Acuerdo nro. 052 de 2013; y 423 del Acuerdo nro. 017 de 2016, bajo el siguiente concepto de violación (índice 2 de Samai):

La demandante aseguró que se configuró un silencio administrativo positivo en su favor, como resultado de que la autoridad se abstuvo de resolver el recurso de reconsideración interpuesto tempestivamente contra el acto que negó el reconocimiento del beneficio. Al respecto, aseguró que debió considerarse oportuno el recurso interpuesto, pues el plazo para hacerlo se extendía al día hábil siguiente al día vacante, en el que en principio culminaba el plazo de interposición del artículo 720 del ET, tal como lo regula el artículo 62 de la Ley 4 de 1913.

Frente al acceso del beneficio, aseguró que cumplió con las exigencias del artículo 44 del Acuerdo nro. 52 de 2013 para acceder a la aplicación progresiva en la tarifa del ICA, debido a que adquirió un terreno cuyo valor superaba el ordenado por la señalada normativa y cumplió con las demás condiciones fijadas por la disposición *ibidem*. No obstante, advirtió que no podía exigírsele que el 50% de los empleados que participaron en la construcción de su sede en el terreno comprado debían ser oriundos o residentes del municipio, pues este requisito solo se predicaba de los contribuyentes que accedieran a la prerrogativa acreditando la construcción de una obra nueva y no la adquisición de lotes; además de que la disposición exigía la inversión en una de las operaciones enlistadas, de las que hacía parte la compra de terrenos. Lo anterior, puesto que contrató la construcción del inmueble con un tercero que tenía su propio personal y que su contraparte, mediante respuestas a escritos de petición, aseguró que no le era exigible dicho requisito cuando la construcción del establecimiento era contratada a través de un tercero contratista, de manera que la autoridad, al negar el beneficio por no haberse acreditado el cumplimiento de la exigencia referida, vulneró el principio de confianza legítima y transgredió el artículo 387 del Acuerdo nro. 52 de 2013 que otorgó un carácter vinculante a los conceptos jurídicos emitidos por la Administración.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (índice 2 de Samai). Afirmó que la actora presentó su recurso de reconsideración extemporáneamente, pues lo radicó un día después del vencimiento del término de dos meses del artículo 720 del ET. Así, operó un indebido agotamiento de la vía administrativa para acudir a la jurisdicción y, además, el acto acusado que negó el beneficio había caducado. En lo atinente al fondo, señaló que, de conformidad con el artículo 44 del Acuerdo nro. 052 de 2013, para acceder al



beneficio debatido era necesario realizar las inversiones exigidas y generar empleo, de ahí que debía cumplirse con los porcentajes de contratación de mano de obra ordenados por la disposición mencionada en la construcción de la sede de la empresa. En lo atinente a lo resuelto en las respuestas a los escritos de petición que invocó la contribuyente, puntualizó que se trataba de conceptos jurídicos así que no eran vinculantes, conforme con el artículo 28 del CPACA; sumado a ello, expuso que los escritos de petición no fueron presentados por la actora y que sus respuestas indicaban que debía cumplir con los porcentajes de vinculación de personal exigidos en el artículo 44 del Acuerdo nro. 052 de 2013, pero no fueron conclusivos en el sentido que lo que interpreta la demandante al invocarlos en su favor.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda (índice 38 de Samai del tribunal). Consideró que la actora presentó el recurso de reconsideración oportunamente, dado que el plazo se extendía al día hábil siguiente al cumplimiento del plazo del artículo 720 del ET, de conformidad con el artículo 62 de la Ley 4 de 1913. A pesar de ello, no se configuró el silencio administrativo positivo, cuyo reconocimiento pretendía la actora, porque la demanda fue radicada antes de que se cumpliera el plazo de un año con el que contaba la autoridad para resolver y notificar el acto que decidiera el recurso interpuesto, por lo que procedió con el análisis de fondo.

Partiendo de que la demandante se estableció por primera vez en el municipio, precisó que adicional a acreditar la inversión en UVT, debía cumplir los requisitos previstos en el parágrafo 2.º del artículo 44 del Acuerdo nro. 52 de 2013, literales a), b), c), d), e), f), g), h) e i). Destacó que la letra *b.* exigía que el 50% de la mano de obra calificada y no calificada en la actividad constructiva de la sede de la empresa fuera oriunda del municipio de Chía. Señaló que, dado que la actora conocía la normatividad que daba acceso al beneficio del incentivo tributario en ICA, pudo pactar con su constructora, antes de firmar el contrato de construcción de su sede comercial, la incorporación de personas oriundas del municipio para el desarrollo mismo de la construcción, a fin de cumplir con la exigencia impuesta para obtener el beneficio, pues la finalidad del artículo 44 *ibidem* era reducir la carga impositiva a cambio de la generación de empleo.

Frente al desconocimiento del principio de confianza legítima que la actora adujo, invocando las respuestas a los escritos de petición, consideró que estas no le crearon ninguna expectativa, que le permitiera concluir que estaba exenta de cumplir con la condición en cuestión (porcentaje de mano de obra en la construcción), más aún, cuando la persona que radicó las peticiones era ajena a la actora, no se probó que perteneciera a la compañía, ni que los escritos se hicieran a nombre de esta.

Tras todo lo anterior, desestimó las pretensiones de la actora, en tanto no había cumplido con el requisito establecido en el literal b) del artículo 44 del Acuerdo nro. 52 de 2013, comoquiera que no allegó ni en sede administrativa, ni judicial, los certificados que acreditaran haber implementado en la construcción de su sede comercial en Chía, que el 50% de la mano de obra calificada y no calificada, era oriunda de tal municipio.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión (índice 41 de Samai del tribunal), aduciendo que el *a quo* desconoció que el municipio exigió más requisitos de los contemplados en artículo 44 del Acuerdo nro. 52 de 2013. Reprocha que aunque no se discutió que cumplió con el requisito de la inversión, se haya concluido que también debía cumplir con la exigencia



del párrafo 2.º de esa disposición, pues insiste en que tercerizó la construcción y no ejercía ningún control respecto de los empleados de la constructora que estaban bajo su subordinación y nómina, dada la autonomía de la voluntad; de ahí que no se le podía exigir que cumpliera con la contratación del 50% de empleados oriundos o residentes del municipio Chía en la fase de construcción para acceder al beneficio en cuestión, que este requisito solo era exigible para las compañías que realizaban directamente la construcción, pues de lo contrario esto no podía acreditarse.

Reprochó que el tribunal desconociera que el municipio había vulnerado el principio de confianza legítima, al desconocer las respuestas a los derechos de petición de las que se deducía que no estaba obligada a cumplir con el requisito en cuestión, pues de acuerdo con estas, no podía exigirse de manera rigurosa y exegética el cumplimiento del requisito de la contratación del personal oriundo de Chía en el desarrollo de la construcción, esto era lo ideal, mas no obligatorio. Cuestionó el señalamiento del tribunal, en el sentido de que no se había acreditado que el peticionario tuviera vinculación con la compañía, puesto que tanto las preguntas, como las respuestas fueron genéricas, *i.e.* aplicables a cualquiera que se encontrara en el mismo supuesto fáctico, sin perjuicio de ello, señala que aporta certificación que demuestra la vinculación laboral del peticionario con la compañía.

Con fundamento en lo anterior solicitó la devolución de las sumas que, a su juicio, fueron pagadas en exceso por concepto de las declaraciones de ICA de los períodos 2016 a 2021, aunque la demanda fue radicada en el año 2017 [cuando no se habían causado la mayoría de las anotadas obligaciones tributarias]. Finalmente, solicitó la condena en costas para la Administración.

Pronunciamientos finales

Las partes y el ministerio público guardaron silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia del tribunal que negó las pretensiones de la demanda. En concreto, corresponde definir si la contribuyente debía acreditar que el 50% de la mano de obra calificada y no calificada en desarrollo de la construcción de su sede, era oriunda del municipio de Chía para acceder a la aplicación de las tarifas progresivas otorgadas por el artículo 44 del Acuerdo nro. 52 de 2013, pese a haber contratado dicha labor a un tercero. Seguidamente, deberá establecerse si los actos enjuiciados vulneraron el principio de confianza legítima, para lo cual se definirá si la autoridad tributaria, mediante las respuestas a los escritos de petición que invocó la actora, dispensó al obligado tributario de acreditar dicho requisito cuando subcontractaba la construcción de la sede a un tercero y si podía alegar las respuestas en cuestión a su favor. Finalmente, se definirá la procedencia de la condena en costas para la parte demandada.

2- Respecto de la exigencia de contratación de un porcentaje de empleados del municipio de Chía para la construcción de la sede de la actora, la contribuyente asegura que no se le podía exigir el cumplimiento del requisito debatido para acceder al beneficio analizado, debido a que contrató con un tercero la construcción de la edificación, quien ejecutaba la obra con los empleados que estaban bajo su subordinación, que hacían parte de su

nómina sobre lo cual no tenía la actora, ninguna incidencia ni control, de manera que esta exigencia solo aplicaba para las compañías que realizaban directamente la construcción de la sede. Agregó que no podía solicitarle a su contraparte contractual la vinculación de trabajadores con la calidad exigida por el artículo 44 del Acuerdo nro. 52 de 2013 en virtud de la autonomía de la voluntad en los negocios jurídicos privados y de que el ordenamiento *ibidem* no lo ordenaba. En contraste, la Administración y el *a quo* coinciden en que el artículo 44 del Acuerdo nro. 052 de 2013 exigía la demostración del porcentaje de vinculaciones de personas oriundas del municipio para acceder al beneficio cuestionado, por lo que la actora debió cumplir el mencionado requisito.

En ese contexto, le corresponde a la Sala estudiar si la contribuyente debía acreditar que el 50% de la mano de obra calificada y no calificada de la etapa de la construcción de su sede, era oriunda del municipio de Chía para acceder a la aplicación de las tarifas progresivas otorgadas por el artículo 44 del Acuerdo nro. 52 de 2013, pese a haber encargado a un tercero esta construcción.

2.1- Con miras a desatar la litis, la Sala precisa que el artículo 44 del Acuerdo nro. 52 de 2013, vigente para la época de los hechos, consagraba un «*incentivo tributario por generación de empleo*» que se concretaba en la aplicación de tarifas progresivas del ICA, a cuyos efectos, determinaba en el párrafo 1.º, como “requisito habilitante” efectuar una inversión de no menos de 25.000 UVT en (i) compra de inmuebles; (ii) construcción de obras nuevas y mejoras y adecuaciones a construcciones preexistentes, y seguidamente en el párrafo 2.º, determinaba:

Para los industriales, comerciantes y prestadores de servicios que por primera vez pretendan asentarse en el Municipio de Chía y que quieran beneficiarse de los incentivos a que se refiere el presente artículo deberán cumplir con los siguientes requisitos:

(...)

b. En el año 1o, el 50% de la mano de obra calificada y no calificada deberá ser del Municipio de Chía, en el desarrollo de la actividad constructiva de la sede de la empresa.

(...).

Repárese en que, para acceder al beneficio de las tarifas progresivas de ICA, por parte de contribuyentes que se asentaran por primera vez en el municipio, la norma exigía no solo la inversión mínima tasada en UVT (requisito habilitante), como lo pretende la apelante, sino también, la acreditación de otras condiciones, las cuales listó en el párrafo 2º (literales del a. al i.), entre ellas, la que interesa al proceso, consistente en que la mitad de los trabajadores para el desarrollo de la construcción, debían ser del municipio de Chía (literal b), exigencia que se explica en función de la finalidad del beneficio prevista en el inciso 1.º del artículo 44 del acuerdo 52 de 2013¹, cual era, promover el asentamiento de empresas, en procura de la generación de empleo y el desarrollo económico del municipio.

Ahora bien, no advierte la Sala, que la norma haya previsto alguna situación especial o de excepción que, de cumplirse, dispensara al obligado tributario del cumplimiento del señalado requisito, como por ejemplo el encargo de la construcción de la sede; de manera que sí la sociedad actora pretendía beneficiarse con las tarifas progresivas del ICA debió asegurarse de poder acreditar tal condición. Con prescindencia del sistema de contratación escogido por el obligado tributario para la construcción de su sede en el

¹ Artículo 44. Incentivo tributario por generación de empleo. Esta disposición busca fomentar en el Municipio de Chía el asentamiento de industrias, comerciantes y prestadores de servicios que pretendan radicarse, creando incentivos especiales en materia tributaria con el fin de promover el empleo y desarrollo económico en el Municipio.



municipio de Chía, debía observarse la normativa vigente que ordenaba la contratación de un número de empleados oriundos del municipio. Por tanto, no prospera el cargo de apelación.

3- Definida esa cuestión, pasa la Sala a estudiar si los actos demandados vulneraron el principio de confianza legítima. Al respecto, la apelante aduce que las respuestas de la Administración municipal a las peticiones presentadas por una persona vinculada a la empresa indicaban que cuando se contrataba la construcción de la sede con un tercero, no podía exigirse de manera rigurosa y exegética el cumplimiento del requisito de la contratación del personal oriundo de Chía en el desarrollo de la construcción en un porcentaje del 50%, que esto era lo ideal, mas no obligatorio. Así mismo señaló que la acreditación de la vinculación del peticionario con la empresa, que había señalado el tribunal, no era necesario, en tanto, las respuestas eran genéricas, de manera que aplicaban a cualquier sociedad con el mismo supuesto de hecho. Manifestó que no obstante ello, adjuntaba la certificación que probaba la vinculación.

Por su parte, la autoridad tributaria y el *a quo* concluyeron que las respuestas a las peticiones no fueron formuladas por la parte actora y, de todas formas, no expresan que en situaciones de construcción de la sede por intermedio de terceros se diera un eximente del acatamiento del requisito objeto de cuestionamiento, por lo que no se vulneró el principio analizado.

Así, deberá establecerse si la Administración vulneró la confianza legítima de la demandante, para lo cual se definirá si la autoridad tributaria, mediante las respuestas a las peticiones, que invoca la actora, indicó que las compañías que tercerizaban la construcción de su sede no debían cumplir con los porcentajes de vinculación de trabajadores provenientes del municipio exigidos por la disposición *ibidem* y si podía alegar las respuestas en cuestión a su favor.

3.1- Con miras a corroborar el contenido y alcance de las anotadas respuestas a escritos de petición, la Sala estima relevante relacionar lo siguiente:

(i) El 15 de diciembre de 2015, la Secretaría de Hacienda del Municipio de Chía respondió el derecho de petición presentado el 13 de noviembre de 2015 que consultaba sobre el cumplimiento del requisito discutido cuando la empresa contrataba la construcción de su sede con un tercero. Al respecto, indicó (índice 2 de Samai):

[e]n segundo caso, respecto al requisito contemplado en el literal b) del artículo 44 del estatuto tributario del municipio de Chía que trata sobre la mano de obra calificada y no calificada en la actividad constructiva de la empresa, esta no puede ser verificada de manera rigurosa y exégeta cuando se trate de la contratación de una constructora o un tercero para la realización de las obras. Lo anterior justificado en el hecho de que sería entonces una labor extremadamente complicada para el contratante el realizar una exigencia de este tipo a la empresa contratista. Situación contraria se presentaría en el caso en el que sea el interesado del beneficio quien contrate directamente los obreros o el personal necesario para la realización de las obras, donde si se exigiría un control total y un cumplimiento de lleno del requisito plasmado en el literal b) del artículo 44 del estatuto tributario del municipio de Chía. Atendiendo a la naturaleza del requisito y en general al fin de la norma, el cual fue establecido por el honorable Concejo Municipal como incentivar la generación de empleo dentro del Municipio de Chía para sus nativos y/o residentes, se solicita que en la mayor medida posible sean contratadas empresas constructoras o terceros con algún tipo de vinculación laboral con los residentes y/o nativos del municipio.

Al mismo tiempo en apartes posteriores señaló el municipio «[e]s de anotar que el artículo 44 del Acuerdo 052 de 2013 está diseñado para ser contemplado en forma de un Checklist o lista de requisitos, es decir, cuando se cumpla de lleno con el primer requisito, se puede pasar a estudiar el siguiente. Esto se debe a que es obligatorio que sean

verificados y cumplidos todos los requisitos establecidos en el artículo mencionado para que pueda ser adjudicado el beneficio tributario. En cuarto lugar, vemos que en caso de no cumplir de lleno con alguno de los requisitos solicitados por el artículo 44 dentro de los 5 años del beneficio, este será perdido y no podrá volver a ser solicitado. Toda vez que solo puede ser invocado por una única vez (...) Por último citaré los requisitos exigidos por esta dependencia para el otorgamiento del Beneficio: En primer lugar los mencionados en el artículo 44 del Estatuto Tributario del Municipio de Chía: Inversión demostrada mayor a 25000 UVT en Compra de Terrenos y/o bienes Inmuebles del Municipio de Chía, demostrada con la Escritura Pública donde se encuentre registrada la Compra del terreno y mediante el certificado de Libertad y Tradición donde conste la propiedad en cabeza del solicitante - Construcción de Obra Nueva donde el 50% de la mano de obra calificada y no calificada deberá ser del Municipio de Chía.-Mejoras y adecuaciones en construcciones preexistentes siguiendo el parámetro establecido en el anterior ítem y lo establecido en el punto anterior. Estas dos últimas serán demostradas con los respectivos contratos celebrados para el adelantamiento de los trabajos necesarios (...)» (índice 2 de Samai).

(ii) El 26 de febrero de 2016, la Administración respondió el derecho de petición que solicitaba la aclaración de la respuesta proferida el 15 de diciembre de 2015, en especial, consultaba de qué manera se acreditaba la exigencia relativa al porcentaje de empleados contratados oriundos de Chía cuando la edificación le era encargada a un tercero, y si era suficiente con que la constructora estuviera registrada como contribuyente del ICA. Sobre esa cuestión respondió el municipio que *«la empresa Constructora debe inscribirse en (...) de manera temporal, como lo ha referido acertadamente en oficio de la referencia y con lo prenotado»* (índice 2 de Samai).

(iii) Con fecha 17 de mayo de 2016, la sociedad apelante presentó nueva solicitud de aclaración de las respuestas previas, acerca de si, la exigencia en cuestión, se cumplía con la inscripción de la constructora como contribuyente del ICA en el municipio, cuando la construcción se realizaba por un tercero, lo cual fue respondido por el municipio el 16 de junio de 2016, señalando: *«[e]l requisito no se infiere a la responsabilidad de la constructora en inscribirse toda vez que es una obligación legal, el requisito previsto en parágrafo 2 del artículo 44 Acuerdo 52 de 2013, se considera es de manera privada entre el contratante de la obra y la empresa contratada para la ejecución de la obra (constructora), convengan la contratación al menos el 50% de mano de obra calificada y no calificada de la municipio de Chía, sería ideal que el interesado en la exención pudiere allegar la certificación de esta contratación del personal de parte de constructora. Sin embargo, como la Administración no puede exigir o intervenir en las negociaciones particulares en dar cumplimiento exegético de lo referido, (sic) la constructora tiene la libertad de contratar(sic) su personal, y teniéndose que esta no va ser beneficiarse (sic) de la exención, consecuentemente a la entidad interesada no le es atribuible esta responsabilidad, pero sí debe cumplir netamente con los demás requisitos de la exención inherentes a su naturaleza y objeto de la empresa, en el cual están catalogadas en el artículo 44 Acuerdo 52 de 2013»* (índice 2 de Samai).

3.2- Respecto de las respuestas a los escritos de petición que se demandan, revisado su contenido, advierte la Sala que aunque no resultan contundentes, comoquiera que contienen apartes contradictorios, sí posibilitaban la interpretación extensiva que hace la actora al señalar que la autoridad consideró que no era obligatorio cumplir con el requisito de la letra *b.* del parágrafo 2.º del artículo 44 ídem, cuando la construcción de su sede fuera contratada con un tercero. Sin embargo, una interpretación en tal sentido, sería *contra legem* y no podría ser aplicada, pues conforme quedó señalado en el fundamento jurídico 2.2 de este fallo, el parágrafo 2.º del artículo 44 del Acuerdo 52 de 2013



expresamente determinaba, sin excepción alguna, que quienes «*pretendieran asentarse por primera vez*» en el municipio de Chía y quisieran beneficiarse del incentivo tributario, debían acreditar los requisitos allí previstos, entre ellos, el señalado en la letra *b.*, referido a que «*[e]n el año 1º, el 50% de la mano de obra calificada y no calificada deberá ser del Municipio de Chía, en el desarrollo de la actividad constructiva de la sede de la empresa*», disposición que además imponía una interpretación restrictiva, por ser norma de excepción, como ha sido considerado en anteriores oportunidades por la Sección².

3.3- Sobre la inaplicabilidad de una interpretación que excede la norma, se ha pronunciado la Sección señalando que no podría esta corporación «*ordenar la aplicación de la doctrina en contravención a la propia Ley, pues el pronunciamiento invocado por la actora (...) contrariaba las disposiciones legales en las que debía fundarse*»³. Igualmente dijo la Sala en oportunidad anterior que «*[s]i bien esa clase de interpretaciones oficiales es relevante porque ilustra el criterio con el que la autoridad aplicará las normas generales en los casos particulares, carece de entidad para derogar un contenido legal. De manera que no se puede afirmar que la doctrina oficial incorpora mandatos jurídicos en los que se puedan sustentar las actuaciones administrativas que contrarían disposiciones legales (...)*»⁴.

De acuerdo con lo anterior, el actuar de la demandante no podría estar amparado en un pronunciamiento abiertamente opuesto a la normativa local, menos aun cuando se trataba de un beneficio fiscal, condicionado al cumplimiento de expresos requisitos, cuya expresa finalidad es estimular la generación de empleos en el municipio.

No prospera el cargo de apelación.

4- Teniendo en cuenta que el asunto se resolvió en contra de los intereses de la demandante, no es procedente la condena en costas que solicitó contra la Administración.

La Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia, conforme a lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada, de acuerdo con lo considerado en esta providencia.
2. Sin condena en costas en esta instancia.
3. **Reconocer** personería a Cristian Alejandro García Cañón como apoderado de la demandante, en virtud del poder otorgado (índice 27 de Samai del tribunal) y a Miguel Ignacio García Ortegón como apoderado del demandado, de conformidad con el poder otorgado (índice 25 de Samai del tribunal).

² Sentencia del 23 de agosto de 2018, exp. 22183, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez..

³ Sentencia del 03 de junio de 2021, exp. 24303, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

⁴ Consejo de Estado, sentencia del 22 de abril de 2021, exp. 23335, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.



Radicado: 25000-23-37-000-2017-01596-01 (26963)
Demandante: Pricemart Colombia SAS

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

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN



Radicado: 25000-23-37-000-2017-01596-01 (26963)
Demandante: Pricemart Colombia SAS

