



Boletín de Jurisprudencia No. 12

Subdirección Jurídico Tributaria

Enero 2022

En esta edición resumimos las principales novedades jurisprudenciales de la jurisdicción contencioso administrativa en materia tributaria durante los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2021.



ALCALDÍA MAYOR
DE BOGOTÁ D.C.

SECRETARÍA DE
HACIENDA

BOGOTÁ

INTRODUCCIÓN

La Subdirección Jurídica Tributaria de la Dirección de Impuestos de Bogotá se permite dar a conocer las principales sentencias proferidas por el Consejo de Estado y el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en materia tributaria distrital durante el periodo comprendido entre los meses octubre, noviembre y diciembre de 2021.

Para ello, presentamos una síntesis de los fallos, indicando los antecedentes, el planteamiento del problema jurídico y la tesis o decisión jurisprudencial al respecto.

El objetivo de este Boletín Jurisprudencial es contribuir al conocimiento y divulgación de la jurisprudencia emitida por la Jurisdicción Contencioso-Administrativa en materia tributaria distrital, como una herramienta jurídica de apoyo a la gestión y al cumplimiento eficiente de las funciones por parte de los servidores públicos de la DIB.

IMPUESTO DE INDUSTRIA COMERCIO AVISOS Y TABLEROS

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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., veintitrés (23) de septiembre de dos mil veintiuno (2021)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho

Radicación: 25000-23-37-000-2015-01599-01 (23721)

Demandante Inversiones Cromos S.A.S.

Demandado: Bogotá, Distrito Capital

Temas: ICA. 2011 y 2012. Servicio de edición de periódicos, revistas y otras publicaciones periódicas. Tarifa.

Pretensiones de la demanda

Que se declare la nulidad de la Resolución Liquidación Oficial de Revisión nro. 679 DDI 036107 del 04 de junio de 2014 y de la Resolución nro. DDI 012146 del 19 de marzo de 2015, proferidas por el Distrito Capital.

A título de restablecimiento del derecho que se declare que Inversiones Cromos SAS no adeuda obligaciones por concepto de ICA respecto de los bimestres 4.º a 6.º de 2011 y 1.º a 6.º de 2012, y, en consecuencia, se encuentran en firme las declaraciones tributarias.

Concepto de violación

Falsa motivación de los actos administrativos y violación de los artículos 187 del CPC (Código de Procedimiento Civil, Decreto 1400 de 1970); 647, 647-1, 742 del ET; 64 y 101 del Decreto Distrital 807, del 17 de diciembre de 1993; 3º del Acuerdo Distrital 65, del 27 de junio de 2002; y 53 del Decreto Distrital 352, del 15 de agosto de 2002. La demandante criticó que la Administración clasificara su actividad económica como un servicio de publicidad, pues, en realidad, se

dedicaba a la edición y publicación de revistas, de modo que concedía espacios en ellas para la publicación de anuncios sin intervenir en su diseño ni creación. Afirmó que los actos enjuiciados incurrieron en falsa motivación, debido a que aplicaron a su actividad una tarifa diferente a la contemplada en el Decreto 352, de 15 de agosto de 2002, y en la Resolución 219, del 25 de febrero de 2004; y también porque obviaron las pruebas obrantes en el plenario, que demostraban la naturaleza de su actividad. Agregó que anteriores pronunciamientos, tanto del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, como del Consejo de Estado, juzgaron que su actividad correspondía a la edición de revistas y no a publicidad.

Improcedencia de las sanciones impuestas por la Administración en los actos demandados, negó haber cometido inexactitud sancionable y que, de haberlo hecho, sería consecuencia de un error sobre el derecho aplicable.

Contestación de la demanda

La Administración Tributaria Distrital se opuso a las pretensiones y alegó que la actora percibió ingresos por la realización de dos actividades diferentes: venta de revistas y alquiler de espacios para pautas publicitarias insertas en ellas, de ahí que fuera incorrecto aplicar la tarifa del servicio de edición a los ingresos generados por el alquiler de espacios para mensajes publicitarios, los cuales, en virtud del artículo 25 del Decreto 433 de 1999, constituían un servicio de publicidad sometido a la tarifa de 9,66% correspondiente a otras actividades de servicio. Así mismo, negó que los actos acusados adolecieran de falsa motivación, puesto que se fundaron en hechos probados y en las disposiciones jurídicas aplicables y justificó la sanción impuesta, ya que el sujeto pasivo aplicó una tarifa equivocada.

Decisión de primera instancia

El Tribunal accedió a las súplicas de la demanda en tanto que analizó que de acuerdo con la Resolución 219 del 25 de febrero de 2004, proferida por el Distrito Capital, que acogió para el ICA la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU), el servicio de edición, a diferencia de aquel de publicidad, comprendía la concesión de espacios en publicaciones para que un tercero difundiera sus productos, sin que ello implicara la creación de piezas publicitarias, que sí constituía un servicio de publicidad.

Así mismo, consideró que la contribuyente no diseñaba estrategias promocionales, hecho que constató mediante las facturas emitidas por ella que evidenciaban que los compradores y anunciantes eran terceros, sin que para la creación de la publicidad mediara algún tipo de actividad por parte de la actora. Agregó que la autoridad fiscal no demostró que la demandante hubiera creado los anuncios impresos en sus revistas y que la obtención de ingresos percibidos por la concesión de espacios no desnaturalizaba la actividad de edición de revistas de la actora. Con base en todo lo anterior, concluyó que la demandante liquidó correctamente el ICA por los periodos revisados.

La Administración apeló la decisión y sostuvo que la venta o alquiler de espacios para mensajes publicitarios en cualquier medio» era un servicio de publicidad, de manera que la difusión de anuncios debía clasificarse bajo otras actividades de servicio, y no podía incluirse en la de edición porque los ingresos obtenidos por la venta de revistas y pautas publicitarias insertas en ellas eran distintos, de ahí que fuera procedente gravarlos a tarifas diferentes. Igualmente, reprochó que el tribunal le trasladara la carga de demostrar que la demandante creó la publicidad, pues era esta quien debía desvirtuar la presunción de legalidad de los actos enjuiciados.

Decisión del Consejo de Estado

Le corresponde a la Sala determinar si la actividad de edición de revistas comprende la publicación de anuncios en ellas y, por consiguiente, es procedente la aplicación de la tarifa de 4,14%, o si la concesión de espacios en revistas para la publicación de pautas publicitarias debe catalogarse como una actividad de publicidad independiente y, por ello, gravada a la tarifa de 9,66%.

En ese orden de ideas, la Sala tiene establecido como criterio de decisión que, para efectos del ICA, la publicación de anuncios en revistas hace parte de la actividad de edición, de suerte que no constituye una actividad de publicidad independiente. Así se decidió en la sentencia del 11 de febrero de 2021 (exp. 22925, CP: Milton Chaves García). En consecuencia, en el presente caso la Sala dictará sentencia siguiendo los fundamentos jurídicos que se derivan del mencionado precedente.

Siendo así, determina la Sala que es la realización de la actividad, entendida como un todo, la que resulta gravada con el impuesto, al margen de las diferentes transacciones que pueda llevar a cabo el sujeto pasivo en ejercicio de esa actividad;

aspecto que también destacó la Corte Constitucional en la sentencia C-121 de 2006, al afirmar que lo gravado «son las actividades comerciales y no los actos de comercio o las personas que llevan a cabo unas u otros». Por consiguiente, en la sentencia en mención que ahora se reitera, se concluyó que la difusión del mensaje publicitario por parte del medio comunicación no constituye un servicio de publicidad gravado al 9,66%, sino que la divulgación del mensaje o información publicitaria en la revista hace parte de la actividad de edición de la revista gravada con la tarifa del 4,14%.

En conclusión, la Sala considera que la inclusión de anuncios de propiedad de terceros en una revista «hace parte de la actividad de publicación» de ese tipo de medios, pues el anuncio se publica en desarrollo y como consecuencia de la actividad de edición gravada con el impuesto; al punto que sin esta última, los ingresos por concesión de espacios no se devengarían, de manera que son una parte del desarrollo de la actividad de edición y publicación de revistas, siendo así, que la publicación de pauta publicitaria en revistas se enmarca dentro de la actividad de edición, dado que la publicación del anuncio y los ingresos derivados de esa labor dependen necesariamente de la actividad de edición y publicación de revistas, y que necesitan de ella para materializarse, por lo que los réditos obtenidos por la publicación de anuncios están sometidos a tributación en ICA a la tarifa de dicha actividad (4,14%).

Las razones expuestas la Sala confirma la sentencia de primer grado.

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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D. C., veintitrés (23) de septiembre de dos mil veintiuno (2021)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho

Radicación: 25000-23-37-000-2015-00084-01 (23113)

Demandante: PROCAFECOL S.A.

Demandado: SECRETARÍA DE HACIENDA DISTRITAL DE BOGOTÁ

Temas: ICA. Bimestres 1º a 6º de 2011. Tarifa. Clasificación de actividades. Actividades secundarias. Códigos CIU.

Pretensiones

Que se declare la nulidad de la Resolución de fecha 10 de octubre de 2013 por la cual se profiere liquidación oficial de revisión al contribuyente Promotora de Café Colombia S.A., respecto de las declaraciones del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros correspondiente a los bimestres 1.º, 2.º, 3.º, 4.º, 5.º y 6.º del año gravable 2011 y de la Resolución de fecha 31 de julio de 2014 por medio de la cual se resuelve un recurso de reconsideración contra la Resolución por la cual se profiere Liquidación Oficial de Revisión al contribuyente Promotora de Café Colombia S.A. "Procafecol S.A, respecto de las declaraciones del impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros correspondiente a los bimestres 1.º, 2.º, 3.º, 4.º, 5.º, y 6.º del año gravable 2011, por haber sido expedidos con violación a las normas nacionales y distritales a las que hubieren tenido que sujetarse.

Que como consecuencia de la declaración anterior y a título de restablecimiento del derecho, se reconozca y se declare la firmeza de las siguientes declaraciones del Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros correspondiente a los bimestres 1.º, 2.º, 3.º, 4.º, 5.º, y 6.º del año gravable 2011.

Concepto de violación

La actora acusó a los actos demandados de incurrir en desconocimiento de las normas en que debían fundarse, de violar los principios de equidad y buena fe y de incurrir en una vía de hecho, al gravar con una mayor tarifa a su actividad secundaria. Declaró que tiene por actividad principal la venta de alimentos y por secundaria la comercialización de prendas de vestir y artículos de uso doméstico y que a efectos del ICA clasificó a la actividad secundaria bajo el código 52112 de la clasificación CIU adoptada para el Distrito Capital en la Resolución 219 de 2004. En esos términos, los ingresos derivados de tal actividad tributarían a la tarifa del 4,14%, prevista para el «comercio al por menor, en establecimientos no especializados, con surtido compuesto principalmente de alimentos (víveres en general) y bebidas consideradas alimentos». Igualmente, afirmó que, de acuerdo con los comentarios a la clasificación CIU, se interpreta por «establecimiento no especializado» aquel que enajena una gama heterogénea de mercancías, como es su caso y recalzó

que, al contrario de lo planteado por la Administración tributaria Distrital, el código CIU señalado no enmarca productos individualmente considerados sino actividades.

Conforme a lo anterior, censuró que la Administración hubiera estimado que la clasificación agrupa bienes y que le atribuyera carácter especializado a sus ventas por el hecho de tener una sola marca, de comercialización exclusiva. Así mismo, acusó a los actos demandados de incurrir en desconocimiento de las normas en que debían fundarse, de violar los principios de equidad y buena fe y de incurrir en una vía de hecho, al gravar con una mayor tarifa a su actividad secundaria.

Improcedencia de la sanción por inexactitud. Negó haber incurrido en una inexactitud sancionable y sostuvo que, si ese fuera el caso, habría sido a consecuencia de un error de apreciación sobre el derecho aplicable.

Contestación de la demanda

La Secretaría de Hacienda de Bogotá se opuso a las pretensiones y sostuvo que era procedente la reclasificación de la actividad secundaria en el código CIU 5237, en el cual se registra el «comercio al por menor de equipo y artículos de uso doméstico diferentes de electrodomésticos y muebles para el hogar, en establecimiento especializado» con tarifa del 11,04%. Además, explicó que la actividad en cuestión se relaciona con la venta de bienes en establecimientos especializados, porque se trata de productos homogéneos en la marca, que vende en exclusiva la demandante y agregó que conforme al artículo 53 del Decreto 352 de 2002, la tarifa del 4,14% aplicada en la declaración de la demandante solo aplica para gravar la venta de alimentos. Asimismo, sostuvo la procedencia de la sanción por inexactitud impuesta y negó que se hubiera configurado la causal de exoneración invocada por la actora.

Decisión de primera instancia

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó las pretensiones de la demanda ya que consideró que, como los bienes comercializados por la demandante tienen la finalidad de fortalecer su marca, constituyen una mercancía homogénea y, por ende, las ventas revisadas se realizan en establecimientos especializados y determinó que la clasificación adecuada para la actividad discutida eran los códigos CIU 5233 y 5237, relativos a ventas especializadas de prendas de vestir y de

utensilios diversos para uso doméstico, respectivamente y que los ingresos correspondientes tributan con la tarifa del 11,04%, a la que aluden los actos demandados. También, aclaro que, pese a que la administración clasificó la actividad en el código CIU 5237, esa circunstancia no conlleva la nulidad de los actos, porque la tarifa aplicable es la misma.

De igual manera, avaló la sanción impuesta y negó el error en la interpretación del derecho aplicable alegado.

Ante la decisión del Tribunal la demandante apeló la sentencia esbozando los mismos argumentos de la demanda, según los cuales no comercializaba productos especializados y por ende la tarifa aplicable a los ingresos percibidos en desarrollo de la actividad secundaria es aquella con la que autoliquidó el tributo. Explicó que esa comercialización de productos tenía la finalidad de aumentar la venta de aquellos relativos a su actividad principal, lo cual no hacía de los suyos establecimientos especializados e insistió en la improcedencia de la sanción por inexactitud.

Decisión del Consejo de Estado

Corresponde a la Sala determinar la tarifa de tributación en el ICA en el Distrito Capital de los ingresos percibidos por la demandante en desarrollo de su actividad secundaria, todo en función de si dicha actividad debe clasificarse como una actividad de comercio al por menor de equipos y artículos de uso doméstico en establecimiento especializado, gravada con la tarifa del 11,04%, que es la tesis que sostienen los actos demandados y que avaló el tribunal; o como una actividad de comercialización al por menor, con surtido compuesto principalmente de alimentos, en establecimiento no especializado, gravada con la tarifa del 4,14%, como lo sostiene la apelante.

La Sala advierte que en torno a ese debate jurídico ya falló un litigio entre las mismas partes y por los mismos hechos, pero por otros periodos gravables, en la sentencia del 29 de julio de 2021 (exp. 23121, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello). En consecuencia, en el presente caso corresponde dictar sentencia bajo los fundamentos jurídicos establecidos en el mencionado precedente.

Por lo anterior, de acuerdo con esos criterios de decisión judicial, la disposición que fija las tarifas del ICA en el Distrito Capital es el artículo 3.º del Acuerdo 065 de 2002, compilado en el artículo 53 del Decreto 352 de 2002, el cual dispone que las actividades comerciales se clasifican en cuatro grupos, a saber: (1) venta de alimentos, productos agrícolas en

bruto, textos escolares, libros, drogas y medicamentos, gravados con la tarifa del 4,14%; (2) venta de madera, materiales para construcción y venta de automotores, gravados a la tarifa del 6,9%; (3) venta de cigarrillos, licores, combustibles derivados del petróleo y joyas, gravados a la tarifa del 13,8%; y (4) las demás actividades, gravadas a la tarifa del 11,04%. Siendo así, la tarifa del 4,14% únicamente puede aplicarse a los productos expresamente señalados en el primer grupo; mientras que las actividades relacionadas con la venta de productos diferentes a los que específicamente fueron incluidos en las anteriores clasificaciones, se aplica la tarifa residual de 11,04%. Asimismo, se destaca que al centrarse el análisis de las actividades comerciales que para efectos del ICA en el distrito desarrolló la Resolución 219 de 2004, las mismas, deben ser analizadas bajo los anteriores parámetros y todos aquellos productos que no se enmarcan en las primeras tres categorías anteriormente mencionadas deben incluirse en la tarifa residual dispuesta por la norma, si bien los bienes vendidos sobre los cuales versa el debate fueron prendas de vestir y utensilios de uso doméstico, a dicha actividad no le aplicaría la tarifa del 4,14% dispuesta para el código CIU 52112, toda vez que aquella solo es procedente respecto de la venta de alimentos, productos agrícolas, textos escolares, libros, drogas y medicamentos.

Ahora bien, frente a la cuestión de si se desarrollan en establecimientos especializados las ventas debatidas, con miras a juzgar si se enmarcan en el código CIU 5237 que contempla el «comercio al por menor de equipo y artículos de uso doméstico diferentes de electrodomésticos y muebles para el hogar, en establecimientos especializados», juzgó la Sala en el precedente que se reitera que los establecimientos especializados son aquellos que «comercializan, única, exclusiva o principalmente una clase homogénea de mercancías correspondientes a las descritas en las de la CIU Rev.3 A.C»; y que confrontando esa definición con el caso bajo estudio, la homogeneidad se concreta en el hecho de que las tiendas Juan Valdez comercializan en forma exclusiva los productos identificados bajo esta marca, de manera que solo es posible adquirirlos en los puntos de venta dispuestos con tal fin, circunstancia no se desvirtúa por el hecho de que la utilización de la marca corresponda a una estrategia comercial, lo que tan solo corrobora la existencia de un establecimiento especializado en la venta de los productos que se venden exclusivamente en sus locales comerciales.

Las razones anteriores llevan a ratificar la juridicidad de las determinaciones adoptadas en los actos demandados y en la sentencia de primera instancia, en el sentido de que los ingresos derivados de la actividad secundaria de la demandante se encuentran gravados en el ICA, con la tarifa del 11,04%, razón por la cual no prospera el cargo de la apelación.

Respecto de la sanción por inexactitud impuesta a la demandante, los artículos 101 del Decreto 807 de 1993 y 15 del Acuerdo 27 de 2001, que siguen los lineamientos del artículo 647 del ET, son conductas punibles, entre otros hechos, la utilización en las declaraciones tributarias de datos o factores falsos, equivocados o incompletos, de los cuales derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor, salvo que concurra alguna circunstancia constitutiva de un error de apreciación sobre el derecho aplicable (que no sobre los hechos del caso) que actúe como causal de exoneración punitiva en la medida en que excluye la conciencia del agente sobre la antijuridicidad de su conducta. En vista de que en el caso enjuiciado la Sala determinó que la contribuyente autoliquidó el ICA aplicando una tarifa que no le correspondía, existe adecuación típica entre la conducta juzgada y el tipo infractor descrito normativamente, sin que se advierta un error en la apreciación del derecho aplicable (sentencia del 29 de julio de 2021, exp. 23121, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

Sin embargo, dado que el artículo 3.º del Acuerdo 671 de 2017 acogió la modificación dada por el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, y redujo el porcentaje de la sanción del 160% al 100%, procede, de conformidad con el principio de favorabilidad en materia punitiva, reducir la multa que fue impuesta en los actos demandados y por tal razón la Sala revoca la sentencia apelada, a fin de declarar la nulidad parcial de los actos acusados, pero solo para adecuar el monto de la sanción por inexactitud a lo dispuesto en la norma posterior y favorable.

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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá D.C., once (11) de noviembre de dos mil veintiuno (2021)

Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho

Radicación 25000-23-37-000-2017-01354-01 (25479)

Demandante SEGURIDAD LOGRO LIMITADA

Demandado SECRETARÍA DE HACIENDA DISTRITAL DE BOGOTÁ

Temas: ICA. Base gravable AIU. Servicio de vigilancia. Artículo 46 de la Ley 1607 de 2012. Competencia entes territoriales.

Antecedentes Procesales

Que se declare la nulidad de la Resolución del 31 de marzo de 2016, por medio de la cual el Distrito Capital – Secretaría de Hacienda Distrital – Dirección Distrital de Impuestos profirió liquidación oficial de revisión por concepto del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros correspondiente a los bimestres 3º, 4º, 5º y 6º del año gravable 2013 y 1º a 6º del año gravable 2014; y de la Resolución del 4 de mayo de 2017 que confirmó la anterior al desatar el recurso de reconsideración interpuesto, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

Que a título de restablecimiento del derecho se declare la firmeza de las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas por la sociedad Seguridad Logro Ltda. Para los períodos 3, 4, 5 y 6 del año 2013 y 1, 2, 3, 4, 5 y 6 del año 2014, y, en consecuencia, no debe cancelar la sanción por inexactitud.

Concepto de violación

La parte demandante citó como normas violadas los artículos 83 de la Constitución Política; 640 (sic) y 779 del Estatuto Tributario y 46 de la Ley 1607 de 2012. Los cargos de violación se resumen así:

Violación del artículo 779 del Estatuto Tributario respecto de los períodos 3º y 4º de 2013. La parte actora manifiesta que la administración dentro del proceso de fiscalización expidió el auto de inspección tributaria, con lo cual suspendió el término de firmeza de las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas por la sociedad de conformidad con el artículo 779 del Estatuto Tributario. No obstante, aunque la inspección tributaria realizada por la entidad cumplió con los requisitos formales y legales, no lo hizo respecto del aspecto material del procedimiento, toda vez que en su práctica no solicitó pruebas diferentes ni novedosas a las ya contenidas en el expediente de fiscalización. Por tanto, dada la falta de trascendencia de la inspección, quedó en evidencia que su único fin fue prolongar el término con el que contaba la administración para proferir el requerimiento, y en este escenario faltó a la competencia y eficacia de la prueba.

Violación del artículo 46 de la Ley 1607 de 2012. La demandante alegó que la administración de manera errónea expuso en los actos acusados que la base gravable especial prevista en el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, correspondiente al AIU, no era aplicable a los impuestos territoriales hasta que el Concejo de Bogotá la adoptara, so pena del desconocimiento de los principios constitucionales de autonomía tributaria del Distrito Capital y de certeza tributaria.

Además, sostuvo que la administración escudándose en una falta de claridad insuperable dejó de aplicar la norma discutida, cuando la misma en el párrafo claramente dispuso que “la base gravable descrita en el presente artículo aplicará para efectos de la retención en la fuente del impuesto sobre la renta, al igual que para los impuestos territoriales”, por tanto, al ser el ICA un impuesto del orden territorial, la entidad estaba en la obligación de ceñirse a lo ordenado por el legislador. Por tanto, contrario a la posición de la demandada, la sociedad liquidó el impuesto de industria y comercio en debida forma, con fundamento en la interpretación del artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, aun cuando el Concejo de Bogotá no adoptó expresamente en su estatuto de rentas la base gravable especial contenida en dicha norma.

Violación directa del artículo 83 de la Constitución Política – Violación de los principios de buena fe y de confianza legítima. La actora manifestó que la inaplicación de la base gravable especial contenida en el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 por parte de la administración, conlleva a una vulneración del principio de confianza legítima, el cual a su vez se presenta como una proyección del principio de buena fe, toda vez que pretende desconocer las condiciones fijadas previamente por el Congreso en el ejercicio de su poder tributario. Asimismo, sostuvo que el proceso de revisión no es el escenario para que la administración cuestione la legalidad del artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, y si eso era lo pretendido por el Distrito ha debido acudir a la jurisdicción para obtener un fallo que declarara su nulidad. Adujo que esa omisión indujo a error a la sociedad al hacerle creer que esa normativa era aplicable en la determinación del ICA dada su naturaleza de impuesto territorial.

Ausencia de aplicación del artículo 647 del Estatuto Tributario. La sociedad demandante, alegó la improcedencia de la sanción por inexactitud propuesta en los actos demandados, toda vez que lo que ocurrió con la administración fue una diferencia de criterios en un punto de derecho como lo fue la aplicación de la base gravable descrita en la Ley 1607 de 2012 para calcular el ICA de la sociedad.

Contestación de la demanda

La Secretaría de Hacienda Distrital respecto del primer cargo y con relación al alcance del auto de inspección tributaria y la suspensión de los términos, aseguró que toda la actuación administrativa fue expedida de acuerdo con las facultades y competencias otorgadas a la administración distrital en la Constitución y las leyes que regulan la materia y resaltó que la inspección tributaria comporta el levantamiento de pruebas mediante visitas al contribuyente, recolección de

información de fuentes exógenas, declaraciones tributarias, comparativos con las declaraciones de renta, entre otros, lo que no implicaba que debían ser pruebas provenientes únicamente del contribuyente, por lo que su alcance era muy variado, todo lo cual se hizo efectivamente como constaba en los antecedentes administrativos.

Con relación al cargo, consistente en la aplicación del artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 para liquidar y pagar el ICA teniendo en cuenta únicamente los ingresos por concepto de AIU, refirió la sentencia del 21 de junio de 2017, exp. 2015-00143-01 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en la cual se analizó la legalidad de los conceptos Nros. 2013EE72237 y 2014EE233375 emitidos el 16 de abril de 2013 y el 27 de octubre de 2014, respectivamente, por la Secretaría de Hacienda Distrital, los cuales resolvieron una consulta sobre la aplicabilidad de dicha norma, conceptos que fueron declarados legales en la mencionada sentencia, por lo que la sociedad al liquidar su base gravable de ICA descontando ingresos correspondientes al AIU amparada en el artículo 46 de la ley 1607, norma que no estaba vigente en el Distrito, incurrió en una inexactitud sancionable. Así mismo, la Administración resaltó que la jurisprudencia constitucional ha reconocido el principio de autonomía con que cuenta el Distrito Capital, derivándose de ello la no obligatoriedad de la norma invocada.

Además, la Administración afirmó que nunca vulneró el principio de confianza legítima y buena fe invocados por la demandante en el tercer cargo de nulidad, comoquiera que no pretendió desconocer la ley, por el contrario, la controversia se dio por una mala interpretación o lectura inadecuada de la norma y relacionó nuevamente la legalidad de los conceptos antes mencionados.

Por último, propuso la excepción genérica del artículo 282 del Código General del Proceso.

Decisión de primera instancia

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda y anuló los actos acusados, con fundamento en lo siguiente:

Al confrontar las visitas practicadas en virtud del auto de verificación o cruce efectuadas el 18 de marzo y 2 de septiembre de 2015, con la visita efectuada en virtud del auto de inspección tributaria el 17 de junio de 2015, se evidenció que ambas pruebas tuvieron el mismo propósito, llegaron a las mismas conclusiones, valoraciones de la información contable y

tributaria de la sociedad, tal como se consignó en el requerimiento especial, además las pruebas allegadas en la visita del 17 de junio de 2015 corresponden a documentación que allegó el contribuyente sin que en el acta se consignara que hubiere sido previamente solicitada por la administración, y de serlo podría haberse efectuado en el requerimiento ordinario. Así mismo, la visita efectuada en virtud del auto de inspección tributaria no se realizó en los términos previstos en el artículo 779 del Estatuto Tributario, por lo tanto, no tuvo la entidad suficiente para suspender el término con el que contaba la administración para notificar el requerimiento especial respecto de las declaraciones de ICA por los bimestres 3º y 4º del año gravable 2013 presentadas por la sociedad, cuyo plazo venció el 19 de julio y 19 de septiembre de ese año, respectivamente, habiendo adquirido firmeza en los términos del artículo 705 del Estatuto Tributario el 18 de julio y 16 de septiembre de 2015 sin que se hubiese notificado el requerimiento especial, lo cual sólo ocurrió hasta el 17 de octubre de ese año.

Por lo anterior, declaró la firmeza de las declaraciones privadas de ICA por los bimestres 3 y 4 del año gravable 2013.

Con relación a la aplicación del artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 con fundamento en la cual la sociedad liquidó la base gravable del ICA por los periodos fiscalizados el Tribunal consideró que lo dispuesto en esa normativa no implicaba una exención o un tratamiento preferente porque ésta lo que busco fue la actualización de uno de los elementos del tributo a la realidad operacional de las empresas, y que norma no violó la autonomía de las entidades territoriales, sino que fijó una base gravable especial para las empresas que prestan el servicio de vigilancia. Por lo anterior, las declaraciones de ICA de los bimestres 5 y 6 del año gravable 2014 y 1 a 6 del período 2014, presentadas por la sociedad, estaban ajustadas a derecho, de conformidad con el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 y aclaró que, la sentencia del 21 de junio de 2017 exp. 2015-00143-01 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, referida en la contestación de la demanda, y en la cual se analizó la legalidad de unos conceptos relacionados con la aplicabilidad de la norma discutida, fue rectificadas por la misma Corporación en sentencia de 16 de noviembre de 2018 (exp. 2017- 01336-00), en el sentido de establecer la posibilidad de liquidar la base gravable especial fijada para el ICA en relación con la prestación de servicios integrales de aseo y cafetería, al monto que corresponda al concepto AIU que perciben los prestadores dentro del respectivo periodo gravable.

La administración se opuso a la decisión y se ratificó en todos y cada uno de los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y etapa de alegaciones y sostuvo que, el numeral 5 del artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993 estableció

bases gravables especiales para el sector financiero, servicios públicos, domiciliarios, petroleros, entre otros, pero no dispuso un tratamiento tarifario especial para los servicios de aseo y vigilancia. Igualmente, reiteró que los conceptos Nros. 2013EE72237 y 2014EE233375 expedidos por la Subdirección Jurídico Tributaria, los cuales resolvieron sobre la aplicabilidad del artículo 462-1 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, fueron declarados legales en la sentencia del 21 de junio de 2017, exp. 2015-00143-01 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Que dicha sentencia no había sido modificada por la Corporación que la profirió, la cual además concluyó que, para dar aplicación a la norma discutida, requería que el Concejo Distrital la adoptara y reglamentara para darle vigencia dentro de las normas locales. Posición que compartía la Administración, por cuanto la norma no fue clara y solo hasta la expedición de la Ley 1819 de 2016 el Legislador zanjó la discusión generada por los contribuyentes, estableciendo en el parágrafo del artículo 182 que la base gravable especial AIU se aplicaría igualmente al impuesto de industria y comercio. En consecuencia, la demandante debió liquidar el ICA por los períodos fiscalizados de acuerdo con el artículo 42 del Decreto 352 de 2002.

Por lo anterior, ratificó que era procedente la aplicación de la sanción por inexactitud, debido a que en este caso no hubo una diferencia de criterios, sino una diferencia de requisitos que debían tenerse en cuenta para declarar y pagar el ICA en el Distrito, lo que derivó en la utilización de datos equivocados por parte de la contribuyente al momento de presentar las declaraciones.

Decisión del Consejo de Estado

El problema jurídico se centra en determinar si la administración en los actos acusados transgredió el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 al calcular el impuesto de industria y comercio a cargo de la demandante a partir de la base gravable general prevista en el artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002.

Encuentra la Sala que, revisado el recurso de apelación, no se manifestaron razones específicas de inconformidad respecto del análisis efectuado por el juez de primera instancia respecto de la declaratoria de la firmeza de las declaraciones privadas del ICA por los bimestres 3 y 4 del año gravable 2013 en razón a que el auto de inspección tributaria no tuvo la virtud de suspender los términos de firmeza de esas declaraciones. No se presentaron reparos respecto de los

fundamentos que determinaron la decisión en tal sentido y considerando lo anterior, no se pronunciará sobre este aspecto.

Para el caso concreto, se precisa determinar la aplicabilidad del precepto nacional, de cara a la territorialidad del tributo, en orden a establecer si era menester que los entes territoriales lo adoptaran localmente. Encuentra la Sala que el asunto discutido ya ha sido objeto de decisión por parte de esta judicatura, por lo que se reiterará aquí, en lo pertinente, el criterio de decisión de las sentencias del 26 de febrero de 2020 (exp.24690, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto) del 07 de mayo de 2020 (exp.24675, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), del 16 de julio de 2020 (exp.24694, CP: Milton Chaves García) y, en especial, la más reciente del 3 de diciembre de 2020 (exp.25088, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez).

Al respecto, ha señalado esta Corporación:

“De cara a interpretar ese precepto se impone resaltar que el ICA es un tributo de carácter local que grava el ejercicio de actividades comerciales, industriales y de servicios “en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá” (artículo 32 del Decreto Distrital 352 de 2002). En ese sentido, aparece con absoluta claridad que dicho tributo se enmarca dentro del concepto de “impuestos territoriales” a que se refiere el párrafo del referido artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, por lo que la base gravable especial regulada por dicha norma se hizo extensiva a efectos de liquidar dicho gravamen y descarta la falta de certeza y seguridad jurídica en la que reparó la demandada para sostener que no procedía su aplicación.”

En otra oportunidad, la Sección reconoció que la base gravable especial referida era aplicable directamente, sin que eso implicará el desconocimiento del principio de predeterminación de los entes territoriales, así:

“De ahí que la base gravable especial creada por el legislador en la referida norma sea aplicable directamente por las entidades territoriales, sin que ello desconozca el principio de predeterminación de los tributos que consagra el artículo 338 de la Constitución Política. En efecto, “así como las disposiciones locales en cuanto a la base gravable general del ICA son de obligatoria aplicación por parte de los entes locales, las bases gravables especiales autorizadas por parte de la Ley, también deben ser aplicadas directamente por estos entes, como en este caso.”

Siendo así, debe destacarse que si bien los municipios, distritos y demás entes territoriales, gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, lo cual implica la potestad para administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para

el cumplimiento de sus funciones (artículos 1º, 287 y 300 de la CP) la misma se encuentra sujeta a “los límites de la Constitución y la ley”.

Así mismo, la Corte Constitucional en sentencia C-517 de 1992, que una interpretación teleológica y sistemática de los mandatos superiores conduce a afirmar que las potestades tributarias de las asambleas departamentales y concejos municipales y distritales, deben supeditarse a la ley. De ahí que sea inadmisibles la existencia de tributos territoriales regulados exclusivamente por normas locales o delimitados por estas en contravía del precepto legal, pues la competencia normativa que asiste a las entidades territoriales en relación con los tributos debe ser ejercida dentro de los límites y parámetros fijados por la ley.

Así también ha señalado esta Sección que, en el marco de los artículos 294 y 362 de la Constitución, el legislador tiene la potestad de modificar un tributo territorial, toda vez que la autonomía reconocida por nuestra carta fundamental a las entidades territoriales no deja desprovista de contenido, la competencia atribuida al Congreso para señalar los linderos de la actividad impositiva a nivel territorial.

Ahora bien, considera la Sala que, la previsión legal, para el caso, el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 es aplicable respecto del impuesto de industria y comercio, independientemente de que el concejo municipal o distrital la incorporen o no en el ordenamiento local, pues como se señaló la autonomía de las entidades territoriales se encuentra enmarcada en la ley y si la ley determina los elementos del tributo, la aplicación por parte del ente territorial no resulta discrecional, y deben ser acatados y aplicados.

Sobre el particular, así se ha pronunciado la Sala:

“Además, las normas de los entes territoriales que regulan los elementos de la obligación tributaria no pueden ser contrarias a la Constitución ni a la ley [29]. Se reitera, si un departamento, municipio o distrito adopta un tributo podrá establecer aquellos elementos del mismo que no hayan sido fijados por el Congreso de la República, pero si la ley determinó los sujetos de la obligación tributaria, el hecho generador, bases gravables o tarifas, las ordenanzas y acuerdos deberán estar conformes con la norma superior.”

En tal sentido, la Sala advierte que, la liquidación del gravamen de ICA sobre el AIU, se encontraba debidamente sustentado en el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 y en consecuencia, se confirma la sentencia de primera instancia que declaró la nulidad de los actos demandados que modificaron las declaraciones presentadas por la sociedad e impuso sanción por inexactitud y determinó la firmeza de las correspondientes declaraciones del impuesto de industria y comercio.

Ahora bien, en cuanto a los conceptos citados anteriormente, expedidos por la Subdirección Jurídico Tributaria del Distrito, los cuales resolvieron sobre la aplicabilidad del artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 y fueron declarados legales por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca en sentencia del 21 de junio de 2017, exp. 2015-00143-01, debe advertir la Sala que de conformidad con el artículo 230 de la Constitución Política, los jueces solo están sometidos al imperio de la ley. Esa norma dispone que la equidad, la jurisprudencia, los principios generales del derecho y la doctrina son criterios auxiliares de la actividad judicial, lo que por demás ha sido precisado en reiterada jurisprudencia de esta Corporación.

Por lo anterior, la Sala confirma la sentencia apelada proferida el 19 de febrero de 2020 por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A.

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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá, D.C., once (11) de noviembre de dos mil veintiuno (2021)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Radicación: 25000-23-37-000-2014-00991-01 (24289)

Demandante: SUPERTIENDAS Y DROGUERÍAS OLÍMPICA S.A.

Demandado: DISTRITO CAPITAL – SECRETARÍA DISTRITAL DE IMPUESTOS

Temas: ICA. Bimestres 3 a 6 de 2011. Inspección tributaria. Suspensión del término de notificación del requerimiento especial. Actividades económicas ICA. Establecimientos no especializados. Congruencia sentencia apelada

Pretensiones de la demanda

Que se declare la nulidad total de la Resolución del 24 de abril de 2014, expedida por el Jefe de la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Secretaría de Hacienda de la Alcaldía Mayor de Bogotá D.C., por medio de la cual se profirió la Liquidación Oficial de Revisión en relación a las Declaraciones del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros de los bimestres 3°, 4°, 5° y 6° correspondientes al año gravable 2011.

Como restablecimiento del derecho solicito se decrete la firmeza de las declaraciones privadas del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros de los bimestres 3°, 4°, 5° y 6° correspondientes al año gravable 2011.

Concepto de violación

La sociedad demandante, explicó que registra todas sus ventas en el sistema POS (*point on sale*) a nivel de artículo, precio de venta al público e impuestos asociados a cada artículo y, al finalizar el día, se lleva a cabo una interfaz en detalle (tiquete por tiquete) de todas las operaciones realizadas en los puntos de venta al sistema central en donde se genera la información diaria para el sistema SAP (*Systems Applications Products*), y precisó que los registros POS tienen una finalidad de gestión operativa y logística, mientras que la posterior parametrización SAP clasifica con fines tributarios la información. Aseguró que el Administración Tributaria tuvo en cuenta la información POS y no la SAP.

Por consiguiente, la parte demandante cita los cargos de violación que se resumen así:

La entidad demandada desconoció los preceptos de la normativa que adapta el CIU – Rev. 3 A.C. y, en su lugar, aplicó una guía del contribuyente. Violación de la Resolución 219 de 2004 de la Secretaría de Hacienda Distrital. La sociedad demandante, indicó que el Distrito fundamentó el acto demandado a partir de la descripción de las cuentas 52111 y 52112, pero no señaló la fuente de esa definición, sumado a que tampoco corresponde a la descripción de los códigos contenida en la CIU – Revisión 3 A.C., a la que remite la Resolución 219 de 2004 y aseguró que las descripciones a las que acudió el Distrito Capital forman parte de los manuales para el contribuyente, pero no de la Resolución 219 de 2004, de manera que, se pretende fundar la decisión en un instructivo que no tiene la naturaleza de acto administrativo. Además, señaló que no es viable registrar de manera individual cada uno de los productos vendidos por la Compañía, comoquiera que el citado manual dispone que solo deben declararse 3 de las actividades secundarias realizadas por la empresa, lo que es coherente con el formato de la declaración del ICA, en el que se informan 4 actividades (una principal y tres secundarias), más sin embargo, la entidad demandada pretende que el contribuyente declare más de 24 actividades económicas.

De igual manera, manifestó que el hecho de registrar y clasificar diversos códigos CIU en las declaraciones, no implica el desarrollo de distintas actividades económicas y adujo que el Departamento de Coordinación del DANE ha señalado que el CIU tiene como función la clasificación de actividades principales y no complementarias, por lo que la empresa solo estaba obligada a registrar la actividad principal; sin embargo, registró tres actividades secundarias adicionales que podían clasificarse en la principal (52112), dado que el negocio es no especializado.

La clasificación determinada por la autoridad tributaria desconoció los artículos 45 del Decreto Distrital 807 de 1993 y 32 del Estatuto Tributario de Bogotá. Sostuvo que de conformidad con el artículo 45 del Decreto Distrital 807 de 1993, la referencia para efectos tributarios en ICA es la actividad y no el producto. Lo anterior se reafirma con el artículo 32 del Decreto 352 de 2002, que dispone que el hecho generador del ICA es la realización directa o indirecta de «actividades» industriales, comerciales y de servicios en la jurisdicción de Bogotá.

Advirtió que si el propósito de las normas hubiese sido hacer una clasificación de empresas por productos, como lo sostiene la entidad demandada, se hubiera podido acudir a otro tipo de clasificaciones internacionales como: el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías (SA), la Clasificación Uniforme para el Comercio Internacional

(CUCI) y la Clasificación Central de Productos (CPC), en los que el factor determinante para la agrupación es el producto y no la actividad.

Por lo anterior, consideró que la reclasificación de la autoridad tributaria no es correcta, ni observa las normas aplicables al caso concreto.

Falsa motivación del acto administrativo. Las actividades cuyo desarrollo se imputa a Olímpica no son ejecutadas por ella, ya que carece de especialización. Preciso que la sociedad comercializa productos del consumo masivo y la actividad no es especializada, porque las mercancías son de diferentes tipos, tanto que no se vende de manera específica una gama homogénea de estas. Además, no cuenta con secciones especializadas. Igualmente, señaló que la CIIU – Revisión 3 A.C. define técnicamente los establecimientos especializados como *«aquellos que comercializan, única, exclusiva o principalmente una clase homogénea de mercancías, correspondientes a las descritas en las clases de la CIIU Rev. 3 adaptada para Colombia»*, y los no especializados como *«aquellos que comercializan una gama heterogénea de mercancías, correspondientes a diferentes clases de la CIIU Rev. 3 adaptada para Colombia»*.

Por lo anterior, afirmó que los actos están falsamente motivados por la indebida percepción de la realidad de los hechos, en razón a que la especialidad por secciones es inexistente.

Indebida valoración probatoria. Violación de los artículos 29 de la Constitución Política y 113 del Estatuto Tributario de Bogotá. Menciona la sociedad, que la entidad demandada interpretó erróneamente la información contable y de los sistemas POS y SAP, pues señaló que la compañía aplicó la tarifa del 4.14 por mil para el comercio al por menor de periódicos, revistas, licores y cigarrillos, cuando está probado con el certificado del revisor fiscal que los ingresos por la venta de revistas y periódicos fueron gravados al 11.04 por mil y los licores y cigarrillos al 13.8 por mil. Así mismo, Indica que no se valoraron correctamente las pruebas que demuestran la heterogeneidad de los productos comercializados y la inexistencia de especialidad u homogeneidad de mercancías. Expuso que se vulneró el derecho de defensa porque no se decretaron como pruebas los testimonios y la inspección física solicitada por el contribuyente, pese a que resultaban pertinentes, conducentes y eficaces para desvirtuar la postura de la Administración.

Falta de motivación del requerimiento especial y desconocimiento del artículo 97 del Decreto Distrital 807 de 1993. Manifiesta que el requerimiento especial no está motivado porque no sustenta el cálculo del mayor valor del impuesto propuesto, tampoco indica los criterios para reclasificar cada uno de los productos comercializados.

Extemporaneidad del requerimiento especial. Ausencia de suspensión del término para proferirlo. Alego la autora que el término para notificar el requerimiento especial se suspende por tres meses cuando se practica inspección tributaria (art. 706 del ET, aplicable por remisión del art. 97 del Decreto 807 de 1993), pero como en el presente caso se llevó a cabo una inspección contable, no había lugar a la suspensión, por lo que el requerimiento especial respecto de los periodos 3º y 4º del año 2011 se notificó de forma extemporánea, lo que trae como consecuencia la expedición irregular de la liquidación oficial de revisión. Así mismo, enfatizó que la diligencia practicada por la Administración no fue una inspección tributaria sino contable, porque estuvo dirigida a la verificación del manejo contable de los hechos económicos del contribuyente y no a constatar la exactitud y veracidad de la información que sirvió para clasificar las actividades.

Improcedencia de la sanción por inexactitud. Señaló que es improcedente por la ausencia del hecho sancionable, porque no se pueden imponer sanciones con fundamento en criterios objetivos, puesto que se deben consultar aspectos de naturaleza subjetiva como el ánimo defraudatorio y la ausencia de perjuicio y porque se configuró la diferencia de criterios.

Contestación de la demanda

La Secretaría de Hacienda se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Declaró que la norma que rige en materia de aplicación de códigos de actividades y tarifas para el ICA en el Distrito Capital es la Resolución 219 de 2004, que tuvo como referente la clasificación CIU Revisión 3 A.C., con las respectivas adaptaciones y homologaciones para ajustarla a los requisitos del ente territorial. Así mismo, precisó que, si el contribuyente comercializó otras mercancías no incluidas en el código 52112, que es su actividad principal, tales como bebidas alcohólicas de 2.5 o más grados alcoholimétricos, tabaco, vestuario, electrodomésticos, muebles, artículos de ferretería, cosméticos, etc., debió aplicar a los ingresos netos gravables obtenidos durante el periodo por la venta de estos productos la tarifa correspondiente y señaló que Olímpica incluyó dentro del código de actividad 52112 ingresos

por el servicio de restaurante y cafetería, que según el informe de ventas por productos hacen parte de las secciones o departamentos números 10 y 45, cuyos códigos de registro para el sistema SAP y descripción del artículo son comidas preparadas para su consumo inmediato y expendio a la mesa, no a la comercialización de víveres.

Añadió que también se clasificó dentro del código 52112 la totalidad de la venta de artículos que componen las secciones o departamentos números 1 «víveres sin IVA» y 8 «víveres con IVA 16%» dentro de los cuales se registraron ventas al por menor de periódicos, revistas, cigarrillos y productos diferentes a víveres, alimentos y productos farmacéuticos, que no son víveres y abarros. De igual modo, indicó que el contribuyente so pretexto de que la clasificación CIU – Revisión 3 A.C. aplica para actividades y no para productos, clasificó de manera errónea algunos de los que comercializa y de los servicios que presta, incluyendo en el código 52112 mercancías que no están descritas dentro de este e ingresos por una actividad de servicios, como es el caso del expendio a la mesa de comidas preparadas en restaurante.

Manifestó que en la descripción de la actividad 52112 taxativamente se indica que «si expenden otras mercancías como bebidas alcohólicas de 2.5 o más grados alcoholimétricos, tabaco, vestuario, electrodomésticos, muebles, artículos de ferretería, cosméticos, etc. deberán aplicar a los ingresos netos gravables obtenidos durante el periodo por la venta de estos productos la tarifa de la clase respectiva a la que correspondan».

Explicó que la clasificación realizada por la Administración para determinar los códigos de actividad CIU y las tarifas asociadas a diferentes grupos de productos que comercializa el contribuyente y los servicios que presta, no es antitécnica, puesto que se realizó a partir de la información suministrada por Olímpica, en la que se observa que las tiendas están estructuradas por secciones especializadas de acuerdo al tipo de producto o servicio y, además, se tuvo en consideración la descripción de los códigos de actividades.

Advirtió que el requerimiento especial no carece de motivación, puesto que se explicó la manera como se determinaron los ingresos en las actividades no sujetas aceptadas y se informó que al revisar la cuenta contable 413520 se encontraron errores en la clasificación de los productos y en un cuadro se relacionó la nueva clasificación propuesta y la tarifa. Agregó que en el acto se explicaron los argumentos por los cuales no era procedente la actividad registrada por el contribuyente, en el marco legal los fundamentos jurídicos sustento de la decisión, en el acápite de análisis y conclusiones la explicación

de la propuesta de modificación y, por último, la forma de determinación de la base gravable discriminada en cuadros y por bimestres.

Igualmente, agregó que la liquidación oficial no adolece de falsa motivación, toda vez que se fundamentó en las normas tributarias vigentes, las tarifas de la base gravable aplicables a cada actividad y la información declarada por el contribuyente en los denuncios privados y señaló que la entidad valoró correctamente las pruebas aportadas por el propio contribuyente, a partir de las cuales concluyó que la tienda está estructurada por secciones especializadas, tal como se expuso en el requerimiento especial.

Destacó que en la respuesta al acto previo Olímpica expuso los motivos de inconformidad, de lo que se deduce que tuvo conocimiento del proceso que se adelantó en su contra y mencionó que la inspección tributaria se decretó mediante el Auto del 23 de abril de 2013, notificado el 26 de abril siguiente y, se practicó el 16 de mayo de 2013 y en desarrollo de la diligencia se solicitó información al contribuyente en relación con el ICA de los periodos 3º a 6º del año 2011, la que fue entregada los días 27 de mayo y, 4 y 5 de junio de 2013. Lo anterior, a juicio de la entidad demandada, demuestra que la diligencia de inspección tributaria se decretó y practicó, por lo que operaba la suspensión del término para notificar el requerimiento especial, diligencia que fue oportuna.

Indicó que las inconsistencias en los datos reportados por el contribuyente en las declaraciones del ICA presentadas por los periodos objeto de discusión, dan lugar a la imposición de la sanción por inexactitud.

Decisión de primera instancia

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, en sentencia del 27 de septiembre de 2018 declaró la nulidad parcial del acto administrativo demandado y a título de restablecimiento del derecho realizó la liquidación del ICA por los bimestres 3º a 6º del año 2011, reduciendo únicamente la sanción por inexactitud en aplicación del principio de favorabilidad.

Indicó que el requerimiento especial se notificó dentro de la oportunidad legal, porque el término para su notificación se suspendió durante tres (3) meses por el decreto y práctica de la inspección tributaria y afirmó que la diligencia adelantada

por la Administración fue una inspección tributaria y no una contable, como erradamente lo afirmó la demandante. También, señaló que el contribuyente para liquidar el impuesto debe aplicar la tarifa correspondiente según la actividad que desarrolle, y tratándose de varias actividades, sean varias comerciales, entre comerciales y de servicios, o industriales y comerciales o cualquier otra combinación, debe determinar la base gravable de cada una de ellas y aplicar la tarifa correspondiente (art. 54 del Decreto 352 de 2002).

Sostuvo que, a pesar de que la sociedad demandante se dedica al comercio al por menor de varios productos como: alimentos comestibles, medicamentos, artículos y aparatos para el hogar, papelería, prendas de vestir y semejantes, «dichas actividades económicas no son desarrolladas por un establecimiento especializado, habida cuenta que OLÍMPICA S.A. no comercializa única y exclusivamente una clase homogénea de mercancías, como la venta de zapatos, o artículos de hogar, medicamentos, entre otros, sino, se repite, comercializa múltiples productos de consumo por lo que sus actividades se encuentran dentro de la División 52 de CIIU REV 3.1. A.C.»

Por lo tanto, precisó que la entidad demandada «reclasificó las actividades de la demandante aplicando el código de actividades desarrolladas por un establecimiento especializado, sin tener en cuenta que la sociedad actora comercializa productos de gama heterogénea, razón por la que no le era dable a la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá aplicar dichos códigos a todas las actividades desarrolladas».

Manifestó que la actividad de la sociedad si bien, no puede ser clasificada dentro del código 52112, sí se ajusta a las incluidas dentro de los códigos 52191 y 52192 que corresponden a «comercio al por menor en establecimientos no especializados, con surtido compuesto por productos diferentes de: alimentos, productos farmacéuticos, medicinales, textos y cuadernos» y «comercio al por menor en establecimientos no especializados, con surtido compuesto principalmente de productos farmacéuticos, medicinales, textos y cuadernos», respectivamente y aclaró que las tarifas aplicadas en el proceso de determinación fueron las de 11.04 por mil y 4.14 por mil, que coinciden con las correspondientes a los códigos 52191 y 52192, respectivamente, por lo que no al no existir variación de tarifas sino de códigos no hay lugar a modificar los actos demandados.

Con relación a los ingresos obtenidos por concepto de bebidas alcohólicas y cigarrillos, sostuvo que deben ser clasificados en el código 52111 cuya tarifa corresponde al 13.8 por mil, y no como erradamente los clasificó la demandante

en el código 52112 con la tarifa del 4.14 por mil. Por lo tanto, consideró que la Administración Tributaria reclasificó correctamente los ingresos por ese concepto. Igualmente, respecto de los ingresos percibidos por servicios de restaurante y/o cafetería, afirmó que estos deben clasificarse en la actividad con código 5522 «expedio a la mesa de comidas preparadas en cafeterías» y aplicar la tarifa del 13.8 por mil, y no como lo hizo el contribuyente en el código 52112 por cuanto no se trata de venta al por menor de alimentos y bebidas en general.

Consecuente con lo anterior, concluyó que como la demandante realizó varias actividades de comercio por la venta al por menor de diferentes productos era su obligación liquidar el tributo de acuerdo con las distintas tarifas establecidas legalmente, tal como lo consideró el Distrito Capital en el acto demandado.

Frente a la sanción por inexactitud, manifestó que se configuró el hecho sancionable porque se liquidó el tributo con tarifas inferiores, lo que trajo como consecuencia un menor impuesto a cargo. Sin embargo, aplicó el principio de favorabilidad y disminuyó el valor de la sanción del 160% al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar liquidado oficialmente y el declarado por el contribuyente.

La parte demandante inconforme con la decisión interpuso recurso de apelación, solicitó que se revoque la sentencia y se acceda a las pretensiones de la demanda.

Indicó que la sola consideración del tribunal para reconocer que la actividad desarrollada correspondía a la comercialización de una gama heterogénea de productos, esto es, una venta en establecimientos de comercio no especializada era razón suficiente para declarar la nulidad de los actos acusados. Sin embargo, el tribunal de manera incongruente dispuso que los códigos correctos serían los 52191 y 52192, que no fueron objeto de discusión por parte de la compañía durante el proceso en sede administrativa ni judicial.

Expuso que, contrario a lo señalado en la sentencia de primera instancia, los ingresos obtenidos por concepto de bebidas alcohólicas y cigarrillos, y por servicios de restaurante y cafetería sí fueron gravados a la tarifa del 13.8 por mil, no a la del 4.14 por mil como lo afirmó la Administración y el tribunal.

Por último, señaló que no procede la sanción por inexactitud dada la evidente diferencia de criterios no solo entre las partes, también por el a quo.

Decisión del Consejo de Estado

Le corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de la Resolución del 24 de abril de 2014, por medio de la cual la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá profirió liquidación oficial de revisión a las declaraciones del ICA de los bimestres 3º a 6º del año gravable 2011, presentadas por Olímpica S.A. Igualmente, la Sala determinará si el requerimiento especial, respecto de los bimestres 3º y 4º del año 2011, fue notificado en forma extemporánea, por no haber operado la ampliación del término con ocasión de la inspección tributaria. De no encontrarse probado lo anterior, se analizará: (1) si el acto enjuiciado está viciado de nulidad por partir del hecho de que la sociedad contribuyente realizó su actividad económica en un establecimiento especializado, (i2) si procedía la aplicación de los códigos 52191 y 52192, como lo dispuso el tribunal, y (3) si el contribuyente aplicó la tarifa correcta respecto de los ingresos producto de la comercialización de licores y cigarrillos, y de la prestación de los servicios de restaurante y/o cafetería.

La Sala modificó la sentencia de primera instancia, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, exponiendo las siguientes razones:

Requerimiento especial. Inspección tributaria

Según el auto de inspección tributaria, el 16 de mayo de 2013 se practicó visita administrativa a Olímpica, en la que se indagó sobre su actividad económica, el manejo contable, descuentos fijos por consumo, puntos de venta, etc. En esa misma diligencia la jefa de contabilidad del contribuyente entregó, entre otros documentos: el balance de prueba de los bimestres 2º a 6º del año 2011, las declaraciones del ICA por los mismos periodos, presentadas en Bogotá y otros municipios, declaraciones de renta e IVA, soportes de las deducciones, exenciones y actividades no sujetas y certificados de retelCA. Por su parte, el funcionario del Distrito requirió la siguiente documentación: balance de comprobación, ventas por productos en medio magnético por los periodos 2º a 6º del año 2011, acuerdos comerciales de los proveedores, entre otros.

El 5 de junio de 2013, el representante legal de Olímpica entregó la documentación requerida en la visita administrativa (libro mayor y balances de los meses de enero a diciembre de 2011).

El 23 de junio 2013, el funcionario comisionado para la inspección tributaria le solicitó a la contribuyente los auxiliares y soportes de contabilidad, certificación de los ingresos obtenidos por dividendos, información sobre la cuenta en la que se registran los ingresos por los servicios de restaurante y cafetería, e información sobre la dinámica de algunas cuentas contables. Todo lo anterior, en relación con los bimestres 2º a 6º del año 2011. La información se entregó el 27 de junio de 2013.

El 24 de octubre de 2013, la Oficina de Fiscalización de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos expidió el Requerimiento Especial 2013EE230210, mediante el cual le propuso a Olímpica que modificara las declaraciones del ICA presentadas por los bimestres 3º a 6º del año 2011. Ese acto administrativo se notificó por correo entregado el 28 de octubre de 2013.

El Distrito Capital expidió el auto de inspección tributaria con el propósito de recaudar las pruebas necesarias para constatar los valores registrados en las declaraciones del ICA presentadas por los bimestres 3º a 6º del año 2011, lo que en efecto sucedió, comoquiera que la inspección se practicó y de ello da cuenta la visita administrativa y la documentación que se requirió, que fue entregada por el contribuyente.

Ahora, contrario a lo afirmado por la parte demandante, el hecho de solicitar información contable no desnaturaliza la finalidad de la inspección tributaria, puesto que es un medio para recaudar e incorporar otras pruebas al expediente.

En consecuencia, la suspensión de tres meses prevista en el artículo 706 del ET operó, por lo que el plazo para notificar el requerimiento especial por los bimestres 3º y 4º (que discute la demandante), que en principio fenecía el 29 de julio y el 27 de septiembre de 2013, se extendió hasta el 29 de octubre y el 27 de diciembre de 2013, respectivamente, y comoquiera que el requerimiento se notificó el 28 de octubre del mismo año, se concluye que su notificación se surtió dentro del término legal, como lo afirmó el tribunal. Por lo anterior, no prospera el cargo de apelación.

Actividades económicas realizadas en establecimientos especializados y no especializados. Códigos 52191 y 52192.

Lo primero que debe señalarse es que, en el caso del Distrito Capital, la Resolución 1195 de 1998 acogió la Clasificación Industrial Uniforme CIIU (Revisión 3 A.C.) como herramienta para la codificación de la clasificación de las actividades económicas para el ICA, posición ratificada en la Resolución 219 de 2004. De manera que, es viable acudir a la CIIU 3 A.C. como marco regulatorio para definir los conceptos de «*establecimientos especializados*» y «*establecimientos no especializados*», cuestión analizada por el tribunal para definir el caso concreto.

Es así, que el tribunal de primera instancia reconoció que la actividad de la demandante no era especializada, puesto que se comercializan diferentes productos (alimentos comestibles, medicamentos, artículos y aparatos para el hogar, papelería, prendas de vestir, etc.), por lo que consideró que, no le asistía razón al Distrito Capital al señalar que la actividad se realizaba en un establecimiento especializado.

Ahora bien, a pesar de que el *a quo* aceptó que en los actos administrativos se incurrió en imprecisiones en cuanto a los códigos en los que debían clasificarse las actividades de la demandante, pues los analizados en el acto aplican para establecimientos especializados, dispuso que al no existir variación de las tarifas no había lugar a modificar los actos demandados, motivo por el cual, decidió establecer los códigos en los que, a su juicio, debían clasificarse los ingresos percibidos por Olímpica (52191 y 52192). En este punto, se advierte que, uno de los códigos a los que hizo referencia el tribunal (52191) fue relacionado en la parte resolutive de la liquidación oficial de revisión, pero, como se expuso con antelación, frente al mismo no se evidencian los motivos que condujeron a su aplicación, aspecto que no fue analizado por el *a quo*, a pesar de que la parte actora alegó la falsa y falta de motivación del acto enjuiciado.

Es así que llama la atención de la Sala que la motivación de la liquidación oficial se centró en 5 actividades económicas, pese a lo cual, en la parte resolutive, sin explicación alguna, se ampliaron a 24.

Teniendo en cuenta lo anterior y que el tribunal consideró errada la clasificación como establecimiento especializado que realizó el Distrito Capital en el acto enjuiciado, aspecto no cuestionado por la entidad demandada, pese a que se le dio la razón a Olímpica de que su actividad no se ejecuta en esa clase de establecimientos, se concluye que la actora, sobre ese particular, desvirtuó la presunción de legalidad del acto y, por ende, así debió ser declarado por el *a quo*.

En relación con el código 52192, se destaca que el análisis realizado por el tribunal no se circunscribió al marco de discusión concretado en la demanda, que atendió a lo que se resolvió en la actuación administrativa cuya legalidad se juzga en esta oportunidad, en la que no fue incluido, por lo tanto, no procede su aplicación.

En ese contexto, es errada la clasificación realizada por la Administración en el acto demandado, pues es un hecho no discutido, frente a lo resuelto por el tribunal, que Olímpica durante las vigencias en discusión, desarrolló su actividad en un establecimiento no especializado, por ende, la categorización de la actividad, partiendo de esa apreciación, resulta ilegal.

Como la parte actora desvirtuó la realización de su actividad económica en un establecimiento especializado, fundamento que sustentó la modificación de las declaraciones privadas del ICA por los periodos en discusión, prospera el cargo de apelación.

Tarifa aplicable a la comercialización de licores y cigarrillos, periódicos y revistas, aseo y prestación de servicios de restaurante y/o cafetería.

Una vez valoradas en conjunto las anteriores pruebas, se concluye que, contrario a lo sostenido por el *a quo*, Olímpica clasificó los ingresos obtenidos por la comercialización de licores y cigarrillos en el código 52111 y los gravó con la tarifa del 13.8 por mil, así las cosas y frente a dicho concepto, se mantendrá la cifra declarada por el contribuyente en cada uno de los bimestres fiscalizados. En consecuencia, prospera el recurso frente a dichos ingresos.

Igual situación se presenta respecto de los ingresos producto de la comercialización de periódicos y revistas, así como de productos de aseo, porque si bien, la Administración sostuvo que esos ingresos se gravaron con la tarifa del 4.14 por mil, lo cierto es que en el expediente está probado, con el certificado del revisor fiscal, que la tarifa aplicada por Olímpica en las declaraciones objeto de discusión, fue del 11.04 por mil, cuestión que no fue analizada por el tribunal.

Con relación a los servicios de restaurante y/o cafetería, en el recurso de apelación se indicó que se gravaron con la tarifa del 13.8 por mil, afirmación que contrasta con el Anexo 1 del certificado del revisor fiscal de Olímpica, aportado con la demanda, que da cuenta de que los ingresos netos por «*delikatessen y cafetería*» durante los bimestres 3º a 6º de 2011

se registraron en las cuentas contables 413520 – 417501 y en la actividad consta la del código «52112» a la que le corresponde la tarifa del 4.14 por mil, que como lo expuso la Administración y el tribunal, no es la correcta para esta clase de actividades, sino la del 13.8 por mil, por tratarse de expendio a la mesa de comidas preparadas en restaurantes (código 5521) y/o cafeterías (código 5522), por ende, no prospera el recurso de apelación.

En cuanto a lo expuesto en los alegatos de segunda instancia, en el sentido de que Olímpica liquidó de manera autónoma un mayor impuesto por el 3º bimestre de 2011 y que a su juicio, compensaría el valor que surge de aplicar a los ingresos por concepto de delicatessen y cafetería la tarifa del 13.8 (código 5522), la Sala advierte que ese mayor valor al que se refiere la parte actora debe manifestarse en la liquidación del tributo que le correspondería realizar a esta Corporación, ante la prosperidad parcial del recurso de apelación.

En conclusión: (1) el requerimiento especial respecto de los bimestres 3º y 4º del año 2011 se notificó oportunamente, (2) el tribunal estableció que durante los periodos fiscalizados (3º a 6º de 2011) Olímpica desarrolló su actividad económica en establecimiento no especializado, aspecto no discutido por el Distrito, (3) no procedía la aplicación de los códigos 52191 y 52192, (4) se probó que el contribuyente tuvo en cuenta la tarifa del 13.8 por mil, por concepto de la comercialización de licores y cigarrillos, como correspondía, (5) respecto de los ingresos producto de la comercialización de periódicos y revistas, así como de productos de aseo, Olímpica probó que aplicó la tarifa del 11.04 por mil y (6) se acreditó que la tarifa por la prestación de los servicios de restaurante y/o cafetería tenida en cuenta por el contribuyente (4.14 por mil) no era la correcta.

Ahora bien, respecto de la sanción por inexactitud impuesta en el acto demandado, se mantendrá la orden del tribunal en el sentido de aplicar el principio de favorabilidad, en tanto que esto no fue objeto del recurso de apelación.

Las anteriores consideraciones conducen a que se modifique la sentencia de primera instancia, por cuanto se concuerda con el tribunal en que procede la nulidad parcial del acto administrativo demandado, pero, por las razones expuestas en esta providencia, lo que condujo al recálculo del impuesto y de la sanción en los términos antes indicados.

Como consecuencia de la nulidad parcial de la Resolución proferida el 24 de abril de 2014 por la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá y, a título

de restablecimiento del derecho, se declarará que la liquidación a cargo de Olímpica S.A. por concepto del ICA por los bimestres 3º a 6º del año 2011 es la realizada por la Sala en esta providencia.

Por lo anterior, la sala decide a modificar la sentencia del 27 de septiembre de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, y declarar la nulidad parcial de la Resolución proferida el 24 de abril de 2014 por la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, por medio de la cual se profirió liquidación oficial de revisión a las declaraciones del ICA de los bimestres 3º, 4º, 5º y 6º del año gravable 2011, presentadas por el contribuyente SUPERTIENDAS Y DROGUERÍAS OLÍMPICA S.A. así mismo, A título de restablecimiento del derecho, DECLARAR que la liquidación del ICA y de la sanción por inexactitud por los bimestres 3º, 4º, 5º y 6º del año gravable 2011 a cargo de SUPERTIENDAS Y DROGUERÍAS OLÍMPICA S.A.

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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., dos (02) de diciembre de dos mil veintiuno (2021)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho

Radicación: 25000-23-37-000-2013-01107-01 (23424)

Demandante: Inversiones Escorial S.A.

Demandado: Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá

Temas: ICA. 2011. Actividad comercial. Inversión en sociedades. Dividendos. Sanción por inexactitud. Exculpación. Error.

SENTENCIA DE UNIFICACIÓN 2021CE-SUJ-4-002

Pretensiones de la demanda

Que se declare la nulidad de la Resolución del 02 de abril de 2013, proferida por la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos, mediante la cual se

profiere liquidación oficial de revisión del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros correspondiente al primer (1) bimestre del año 2011, presentadas por la sociedad Inversiones Escorial S.A., identificada con NIT 830.116.122-0.

A título de restablecimiento de derecho, declárese la firmeza de la declaración de corrección del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros correspondiente al primer (1) bimestre del año 2011, presentada por la sociedad Inversiones Escorial S.A. ..., autorizada mediante la Resolución nro. 990 DDI 021390, del 17 de mayo de 2012, proferida por la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá.

Concepto de violación

La actora invocó como normas vulneradas los artículos 29 de la Constitución; 60 y 703 del ET (Estatuto Tributario); 20.5 del CCo (Código de Comercio, Decreto 410 de 1971); 12 del Decreto 3211 de 1979; y 32 a 35 del Decreto Distrital 352 del 2002.

Así mismo, sostuvo que se vulneró el debido proceso y derecho de defensa, ya que la Administración Tributaria no planteó en el acto preparatorio los motivos que sustentaron la glosa propuesta, lo que le impidió conocer si el litigio giraba en torno a los ingresos por dividendos o a otros conceptos; y señaló que esa omisión no podía ser subsanada en la liquidación oficial pues ese proceder la privaría de la oportunidad de corregir su declaración con miras a acceder a la sanción reducida e infringiría la regla de correspondencia del artículo 711 del ET.

Adicionalmente, cuestionó la motivación del acto demandado, arguyendo que este se fundó en providencias inaplicables al caso, referentes a cuestiones no debatidas como el carácter mercantil de las sociedades, permanencia en la ejecución de actos comerciales y falta de sujeción de los ingresos por enajenación de acciones y censuró que se citaran los Conceptos 1040 de 2004 (de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos) y 2003062678-2 de 2004 (de la Superintendencia Financiera), porque el primero fue anulado por esta Sección y el segundo fue proferido por una entidad que no era competente para vigilarla e interpretó una norma (Decreto 690 de 2003) derogada antes de la expedición del acto demandado.

Alegó el desconocimiento de la Jurisprudencia del Conejo de estado, en cuanto los dividendos derivados de participaciones que formen parte del activo fijo no están sometidos al ICA, pues no se trata de ganancias producidas en ejercicio de actividades gravadas, sino obtenidas en forma pasiva y, por tanto, desligadas del giro ordinario de los negocios. Adujo que los dividendos que percibió en el periodo discutido provenían de acciones adquiridas de manera esporádica e incluidas en su activo fijo, lo que bastaba para apreciar que esa sola inversión no se subsumía en el hecho imponible del ICA y expuso que los dividendos que percibió en el periodo discutido provenían de acciones adquiridas de manera esporádica e incluidas en su activo fijo, lo que bastaba para apreciar que esa sola inversión no se subsumía en el hecho imponible del ICA, ya que gravar esos réditos conduciría a una doble imposición, en la medida en que habían tributado previamente en la sociedad que los distribuyó.

Así mismo, reseñó que, en todo caso, como la enajenación de activos inmovilizados no está sujeta al tributo, tampoco lo estarían los dividendos procedentes de las acciones que ostenten esa naturaleza, pues lo accesorio sigue la suerte de lo principal. Por último, se opuso a la sanción por inexactitud alegando que, de haber incurrido en la conducta reprimida, habría sido a consecuencia de haber obrado bajo error en la comprensión del derecho aplicable.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 186 a 205), para lo cual defendió que todos los ingresos provenientes de la ejecución de actos mercantiles integran la base gravable del ICA –salvo que estén expresamente excluidos–; y que, en particular, los dividendos están sometidos a imposición por tratarse de una modalidad especial de rendimientos financieros originados en la inversión en acciones. Señaló que, como el objeto social principal de su contraparte consiste en el ejercicio de actos mercantiles, incluida la inversión en sociedades comerciales (artículo 20.5 del CCo), está probado que los dividendos y rendimientos financieros obtenidos están sujetos al ICA. Agregó que la tesis de la demandante desconoce la potestad impositiva de los órganos de representación popular, puesto que deja el gravamen al arbitrio del sujeto pasivo, dependiendo de la definición de sus activos como fijos o movibles; y descartó la existencia de doble tributación por cuanto en los hechos generadores del impuesto y los sujetos pasivos fueron diferentes. Omitió pronunciarse sobre cargos de deficiente motivación del acto preparatorio e improcedencia de la sanción por inexactitud que alegó la actora.

Decisión de primera instancia

El tribunal accedió a las pretensiones de la demanda y se abstuvo de condenar en costas. Con sustento en el criterio expuesto por esta Sección en los fallos del 26 de junio de 2011 (exp. 18122, CP: Carmen Teresa Ortiz) y del 07 de marzo de 2013 (exp. 18923, CP: ibidem), juzgó que la actora no realizó el hecho gravado, porque los dividendos que percibió procedían de acciones que formaban parte de su activo fijo y, por tanto, no fueron generados en ejercicio de una actividad comercial, industrial o de servicio, sino que eran el producto de la distribución ordinaria de utilidades respecto de las cuales ya se había tributado. En consecuencia, estimó que carecía de sustento la sanción por inexactitud impuesta.

La Secretaría de Hacienda apeló la decisión de primer grado, aduciendo que la demandante obtuvo los dividendos objeto de debate en desarrollo de su objeto social y del giro ordinario de su negocio, a partir del ejercicio de su actividad comercial como inversionista, por lo cual estaban gravados con el ICA. Así mismo, defendió que, a efectos de ese gravamen, era irrelevante el tiempo de posesión de las acciones que originaron los ingresos y la ejecución en forma permanente u ocasional de la actividad, por cuanto, las actividades comerciales (definidas en el artículo 20 del CCo) estaban sujetas al impuesto siempre que estuvieran descritas en el objeto social de la empresa.

Por otra parte, en los alegatos de conclusión la demandante reiteró que, de haber incurrido en la conducta infractora sancionada, debería aplicarse la eximente de responsabilidad punitiva por error respecto del derecho aplicable; y, a fin de sustentar esa petición, citó la sentencia de esta Sección del 31 de mayo de 2018, exp. 21776, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez (ff. 363 a 368). La demandada reiteró los argumentos expuestos en las anteriores etapas procesales (ff. 369 a 374).

Decisión del Consejo de Estado

La controversia requiere que la Sala acote el concepto de «actividad comercial», dándole alcance a la remisión que desde la normativa del ICA se hace a la codificación comercial.

(...)

Tanto en las normas que formulan el hecho generador del impuesto (i.e. artículos 195 del Decreto 1333 de 1986 y, en la jurisdicción de Bogotá, 32 del Decreto 352 de 2002), como en las que prescriben las notas distintivas de la actividad comercial (i.e. artículos 198 y 34 de los mismos cuerpos normativos, respectivamente), el presupuesto de hecho que sirve de sustento al ICA recae sobre un dato relativo a una actividad económica, despojado de condicionamientos directos de orden subjetivo, distintos a la proclamación hecha en los artículos 195 del Decreto 1333 de 1986 y 41 del Decreto 352 de 2002, de que la actividad gravada debe ser realizada por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho. Así, en principio, desde la perspectiva del ordenamiento tributario, quedarían comprendidas en el ámbito del hecho generador del impuesto todas las actividades calificadas como mercantiles por el CCo, quienquiera que sea el que las ejecute. Pasando a la codificación mercantil, se observa que también está instaurado un criterio objetivo en la regulación del concepto de «acto de comercio» (artículos 20 a 25), de suerte que puede ser ejercido en forma accidental e inexperta (artículo 11 ejusdem), sin perjuicio de lo cual se contempla que la realización «profesional» de esa clase de actos convierte en «comerciante» a quien la lleva a cabo (artículos 10, 100 y 110 ibidem). En armonía con esas premisas de ambos ordenamientos –el de remisión y el de destino, que desechan toda consideración subjetiva–, al estudiar la constitucionalidad del artículo 35 de la Ley 14 de 1983 (codificado en el artículo 198 del Decreto Ley 1333 de 1986 y replicado por el 34 del Decreto Distrital 352 de 2002), la Corte Constitucional señaló que lo que se grava con el ICA son «las actividades comerciales y no... las personas que [las] llevan a cabo».

Como consecuencia todo de lo anterior, la Sala precisa que, para juzgar si se realiza la «*actividad comercial*» gravada en el ICA por la participación en el capital de sociedades comerciales, el criterio de decisión radica en determinar si se desempeña con carácter empresarial la participación en los fondos propios de personas jurídicas mercantiles, percibiendo a cambio una remuneración económica, ya sea a título de dividendos u otros derechos apreciables en dinero conferidos por la entidad a quienes ostenten la calidad de socios, accionistas, asociados o partícipes. De ser así, el ingreso obtenido se integrará en la base gravable del ICA del inversionista, sin que a dichos efectos sea determinante el giro ordinario de los negocios del inversionista, ni la formulación de su objeto social, ni la condición de activo fijo de las acciones poseídas, ni la profesionalidad o habitualidad con la cual se lleven a cabo las inversiones.

Siendo así, y a las distintas tesis que se han expuesto llevan a la Sección Cuarta del Consejo de Estado a proferir sentencia de unificación jurisprudencial para precisar el concepto de «*actividad comercial*» gravada con el ICA, derivada de la

remisión que la normativa del impuesto efectúa a la codificación mercantil para delimitar el hecho generador del impuesto. Esto, bajo las atribuciones constitucionalmente asignadas a esta Corporación como tribunal supremo de la Jurisdicción de lo Contencioso–Administrativo y con fundamento en los artículos 270 y 271 del CPACA y 14, ordinal 2.º, del Reglamento Interno de esta corporación (Acuerdo nro. 080 de 2019).

En este sentido, se establecen las siguientes reglas de decisión:

1. En el caso de la remisión al Código de Comercio efectuada por los artículos 32 de la Ley 14 de 1983, 198 del Decreto Ley 1333 de 1986 y 34 del Decreto Distrital 352 de 2002, se considera que una operación constituye actividad comercial gravada con el ICA cuando la misma la ejerce el sujeto pasivo con carácter empresarial, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de este proveído.
2. La anterior regla jurisprudencial de unificación rige para los trámites pendientes de resolver en vía administrativa y judicial. No podrá aplicarse a conflictos previamente decididos.

Establecida la regla jurídica aplicable, corresponde decidir con ella el caso objeto de enjuiciamiento.

Está probado y no se discute por las partes que en 2011 la demandante participó como accionista en tres sociedades mercantiles, de modo que llevó a cabo el acto de comercio contemplado en el ordinal 5.º del artículo 20 del CCo. Asimismo, consta en el plenario que lo hizo de forma organizada, toda vez que –según lo informado por el contador de la demandante en la visita realizada por la Administración el 23 de julio de 2012, desde su constitución, la demandante se ha dedicado a manejar los «activos e inversiones» del grupo empresarial al que pertenece. En el contexto de esa actividad realizó actos de «administración y manejo» de los títulos de participación en el capital social de las entidades en las que había invertido e incurrió en gastos operacionales de administración; obteniendo a cambio dividendos. Esos elementos evidencian que el señalado acto de comercio lo ejerció con carácter empresarial, mediante una actividad económica organizada, que configuró la realización de una «actividad comercial» en los términos en que está definida como hecho generador del ICA. Por ende, los dividendos recibidos tendrían que integrarse en la base gravable del tributo, sin que a tal fin se pudiese invocar como eximente de la obligación la circunstancia de que las mencionadas acciones fuesen activos inmovilizados en su patrimonio.

Ahora bien, verificado que la demandante sí realizó el hecho generador del tributo, la Sala debe estudiar los restantes cargos de la demanda, sobre los cuales no se emitió pronunciamiento en la sentencia dictada en la primera instancia.

En primer lugar, planteó la demandante que resultaba improcedente gravar los réditos sobre los cuales se debate porque supondría una doble imposición, en la medida en que esos dividendos habían tributado previamente a cargo de la sociedad que los distribuyó. Pero más allá de efectuar la afirmación en ese sentido, no demostró la existencia de una identidad de contribuyente, ni de hecho económico gravado, ni la existencia de una regla de derecho positivo objeto de violación, en este sentido. Observa la Sala que, si bien se da una identidad de tributo, en la medida en que tanto el asociado como la sociedad en cuyo capital participa son sujetos pasivos del ICA, ocurre que se trata de dos sujetos pasivos diferenciados, con capacidades económicas independientes, que no realizan el mismo hecho generador. Respecto de esta última cuestión resulta pertinente señalar que, mientras el asociado lleva a cabo la actividad comercial aquí analizada, la sociedad en cuyo capital participa realiza, bajo una personalidad jurídica independiente de la de sus accionistas, actividades industriales, comerciales o de servicios, según sea el caso, con negocios que le son propios y no le son atribuibles a los asociados. En esa medida, no cuenta con fundamento conceptual ni normativo este cargo de la demanda.

Adicionalmente, el extremo activo de la litis planteó que su contraparte violó las garantías constitucionales del debido proceso y del derecho de defensa, porque omitió señalar –en el acto preparatorio– los motivos por los cuales propuso modificar su autoliquidación para adicionar en la base gravable ingresos netos. Señaló que la irregularidad alegada le impidió tener conocimiento acerca de si la suma disputada correspondía en su totalidad a los réditos calificados como dividendos o a otros conceptos; y que la autoridad no podía corregir, en la liquidación oficial, la omisión en la que incurrió porque esto le impediría acceder a la reducción de la sanción por inexactitud contemplada para los supuestos en los que se regulariza la conducta mediante una declaración de corrección provocada por el requerimiento especial. Sostuvo que, en todo caso, si se avalara la complementación de la motivación, se infringiría la regla que determina que deben ser correspondientes los argumentos expuestos por la autoridad en el requerimiento especial y en la liquidación oficial de revisión. Por último, manifestó que el acto definitivo se sustentó en sentencias y conceptos inaplicables al caso. La demandada guardó silencio respecto del cargo de demanda.

En esos términos, la Sala decidirá acerca de si la actuación administrativa demandada adolece de las falencias procedimentales que se le endilgan.

Al pronunciarse sobre el alcance de esta exigencia, los precedentes de la Sección han considerado que la falta de correspondencia ocurre cuando la liquidación oficial se basa en «*hechos*» distintos a los presentados en el acto preparatorio, los cuales se concretan en «*glosas*» diferentes a las conocidas por el contribuyente. Aclarado lo anterior, la Sección también ha señalado que nada impide que la autoridad tributaria plantee en la liquidación oficial argumentos adicionales a los inicialmente formulados, siempre que se refieran a los mismos reproches indicados en el requerimiento especial.

Para la Sala no se presentaron las deficiencias en la motivación del acto preparatorio alegadas por la demandante, toda vez que en este se identificaron los conceptos glosados, puntualizando que lo cuestionado era la pretendida desgravación de los dividendos, junto a lo cual se enunciaron las razones que servían de fundamento a la modificación de la autoliquidación del tributo. Tampoco se advierte una transgresión a la regla de correspondencia fijada en el artículo 711 del ET, porque la liquidación oficial del impuesto se circunscribió a la única glosa propuesta y sustentada en el requerimiento especial. No prospera el cargo de nulidad.

Ahora, como los planteamientos de la demandante no desvirtuaron la juridicidad del acto acusado, debe pronunciarse la Sala sobre la procedencia de la sanción por inexactitud impuesta. La actora solicita que se le exonere de responsabilidad punitiva, en la medida en que autoliquidó el impuesto atendiendo a los análisis y criterios jurídicos expresados en sentencias de la Sección, de acuerdo con los cuales no estaban gravados con el ICA los dividendos que remuneran acciones integradas en el inmovilizado del inversionista. Al efecto citó varias providencias. Sobre el particular, la demandada guardó silencio. Debe entonces decidir la Sala si, en esa situación, procede exculpar a la demandante de la sanción por inexactitud regulada en los artículos 647 del ET y 64 del Decreto Distrital 807 de 1993 (modificado por el artículo 36 del Decreto 362 de 2002).

Acorde con estas disposiciones, «no se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos»; con ello, el ordenamiento reconoce que el error sobre la comprensión del derecho aplicable en el que incurra el agente infractor al diligenciar de forma inexacta una declaración con autoliquidación de obligaciones

tributarias a cargo impide el reproche punitivo, por razones de orden constitucional relativas al grado de culpabilidad que le es atribuible al autor de la conducta contraria a derecho. Estando en esas circunstancias, la Administración deberá modificar el monto del impuesto, pero sin imponer la sanción.

En sentencia del 11 de junio de 2020 (exp. 21640, CP: Julio Roberto Piza), esta Sección desarrolló el sustrato jurídico, características y efectos del error sobre el derecho aplicable que constituye causal de exoneración de la responsabilidad punitiva, habida cuenta de la equivocada comprensión o el falso conocimiento que el agente tiene sobre los elementos normativos que hacen parte de la descripción legal del tipo infractor o sobre el alcance de las normas que, por remisión, modulan el contenido de la obligación tributaria que le corresponde autoliquidar al administrado. En esa oportunidad se señalaron criterios para evaluar la razonabilidad del error alegado por el infractor, como son el grado de diligencia con que ha actuado en la atención de sus deberes tributarios, la adecuación de su conducta al conocimiento del ordenamiento jurídico que debía tener y le era exigible, la presencia de una incertidumbre objetiva sobre la identificación, vigencia o contenido de la norma aplicable y la concurrencia de datos externos que ilustren el falso conocimiento de la norma aplicable, como sería la necesidad o existencia de decisiones judiciales o pronunciamientos de la Administración sobre la materia discutida que le brinden soporte a la aplicación del derecho efectuada por el infractor.

Por lo tanto, en el presente caso, la Sala encontró que la actora omitió incluir en la base gravable del ICA los dividendos percibidos por la realización de actividades comerciales en el periodo, pero ese juicio requirió efectuar precisiones jurídicas sobre las tesis acogidas en el pasado por la jurisprudencia de la Sección, que, exponían y dotaban de consecuencias a los argumentos esgrimidos por la demandante al defender la aplicación del derecho que desplegó. De modo que, aunque se estableció que la demandante incurrió en una de las conductas tipificadas como «inexactitud» en el artículo 64 del Decreto distrital 807 de 1993, es lo cierto que la tesis jurídica en la que se fundaba la autoliquidación inexacta encontraba cobijo en sentencias de esta Sección que afirmaban que los rendimientos que remuneran inversiones que tienen la calidad de activos fijos para el inversionista no se sometían a tributación en el ICA. Además, observa la Sala que esos pronunciamientos constituían la jurisprudencia vigente tanto en el momento en que se elaboró la declaración revisada (año 2011), como en la época en que se adelantó el procedimiento de revisión en sede administrativa e inició el contencioso judicial (año 2013).

En esos términos, la aplicación del derecho efectuada por la demandante, encaminada a establecer el correcto alcance de la expresión «*actividad comercial*», es equivocada pero no contraría el ordenamiento de manera consciente o culpable. Al respecto, están acreditados en el caso datos externos, adicionales al mero dicho de la declarante, que le permiten al juzgador constatar que la posición jurídica asumida al autoliquidar el tributo era razonable al punto de llevar a la falsa convicción de que se permanecía dentro de los márgenes del ordenamiento, sin desacatar mandatos legales. Tales datos son los pronunciamientos jurisprudenciales existentes para la época en que se declaró y debatió en sede administrativa la liquidación del tributo, que no habían sido objeto de rectificación por esta Sección y que entonces entrañaban una interpretación autorizada sobre el sentido que cabría darle a las normas que regulan el contenido de la obligación tributaria. Existe por tanto certeza objetiva sobre el respaldo con el que, para la época, contaba la posición jurídica asumida por la demandante, lo cual lleva a que su conducta, aunque típica, no sea susceptible de reproche sancionador.

En razón a que la actora carecía de conciencia sobre la antijuridicidad de su conducta, la Sala procede a revocar la sanción por inexactitud y prospera el cargo de nulidad.

Es así que, como resultado de los análisis efectuados, prospera el recurso de apelación presentado por la demandada, pero también parcialmente las pretensiones de la demanda, en lo relativo a la exoneración de la sanción por inexactitud. Por ende, la Sala modifica la decisión del a quo de acceder a las pretensiones de la demanda, para declarar, en su lugar, la nulidad parcial del acto administrativo acusado toda vez que la actora no se encuentra obligada al pago de la multa impuesta. En lo demás se mantiene su legalidad.

En consideración de lo expuesto, la sección procede a proferir el fallo en los siguientes términos.

Unificar la jurisprudencia del Consejo de Estado sobre el alcance del concepto de «*actividad comercial*» a efectos del impuesto de industria y comercio, para adoptar las siguientes reglas:

En el caso de la remisión al Código de Comercio efectuada por los artículos 32 de la Ley 14 de 1983, 198 del Decreto Ley 1333 de 1986 y 34 del Decreto Distrital 352 de 2002, se considera que una operación constituye actividad comercial

gravada con el ICA cuando la misma la ejerce el sujeto pasivo con carácter empresarial, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de este proveído.

La anterior regla jurisprudencial de unificación rige para los trámites pendientes de resolver en vía administrativa y judicial. No podrá aplicarse a conflictos previamente decididos.

Modificar los ordinales primero y segundo de la sentencia apelada, que quedarán así:

Primero. Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión del 02 de abril de 2013, de conformidad con lo considerado en la sentencia de segunda instancia.

Segundo. A título de restablecimiento del derecho, declarar que la demandante no se encuentra obligada al pago de la multa impuesta a título de sanción por inexactitud.
