



## TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE BOYACÁ

### SALA DE DECISION No. 6

**MAGISTRADO PONENTE: FÉLIX ALBERTO RODRÍGUEZ RIVEROS**

Tunja, 28 FEB 2019

**REFERENCIA: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**

**DEMANDANTE: HECTOR EMILIO PIRACOCA**

**DEMANDADO: MUNICIPIO DE TUNJA**

**RADICADO: 15001333300 6 2015- 00159- 01**

#### I. ASUNTO A RESOLVER

Procede la Sala a resolver el recurso de apelación interpuesto por el apoderado de la parte actora contra el fallo proferido el 26 de septiembre de 2017 por el Juzgado Sexto Administrativo Oral del Circuito Judicial de Tunja, en el que se accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, dentro del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho presentado por **HECTOR EMILIO PIRACOCA** contra el **MUNICIPIO DE TUNJA**.

#### II. ANTECEDENTES

**2.1. LA DEMANDA:** Por conducto de apoderado judicial, y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, el señor **HECTOR EMILIO PIRACOCA** solicitó la inaplicación del Decreto 0389 de 2006 por considerar que tal normatividad debió adoptarse mediante acuerdo municipal. Igualmente, pidió que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 003 de 20 de abril de 2015 proferida por la Jefe de la Unidad de Liquidación de la Oficina de Impuestos de la Secretaría de Hacienda de la Alcaldía de Tunja, por la cual se modificó su liquidación privada del impuesto de Industria y Comercio y su

Complementario de Avisos y Tableros del año gravable 2012, presentada el 14 de marzo de 2013, y adicionalmente se le impuso una sanción por inexactitud.

A título de restablecimiento del derecho, pidió que se declare que no existe valor alguno a pagar por concepto de la Liquidación Oficial de Revisión No. 003 de 20 de abril de 2015 y que consecuentemente se confirme la liquidación privada de impuesto de industria y comercio y su complementario de Avisos y Tableros del año gravable 2012 que presentó el 14 de marzo de 2013.

Como fundamento de sus pretensiones, el actor dijo que el día 14 de marzo de 2013 presentó la declaración de impuesto de industria y comercio y complementarios de avisos y tableros del año gravable 2012, determinando en su declaración privada un impuesto aplicando la tarifa del 4.5%/00 (cuatro, cinco por mil), atendiendo a la clasificación de las actividades económicas definidas por el código CIIU utilizado por la DIAN en el Registro Único Tributario RUT, a la cual le corresponde la actividad económica 4520 "mantenimiento y reparación de vehículos automotores", la que resulta ajustada a las enunciadas por el Estatuto Municipal en el artículo 93 del Decreto 0389 de 2006 y correspondiente al Código 3.003, en lo referente a los talleres de reparación, ajustándose de esta manera a los términos de legalidad del tributo y a la realidad económica del contribuyente desarrollada desde el año 1997 y a la que se encuentra certificada en la Cámara de Comercio de Tunja.

Adicionalmente, indicó que la Oficina de Impuestos de la Secretaría de Hacienda de la Alcaldía de Tunja le notificó el día 28 de mayo de 2014 el emplazamiento para corregir No. 179-011170-2014 OIMF en el que se le informó que la tarifa se encontraba mal aplicada, debido a que la que corresponde es del 10/00 (diez por mil) la cual es establecida para la principal actividad comercial desarrollada según el RUT, prevista en el código 2.023, emplazamiento que fue objeto de respuesta en la que reiteró que la actividad económica principal del contribuyente correspondía a la 4520 desde el año 1997 siendo esta la establecida para

efectos de Industria y Comercio, así como para Registro Mercantil, y de acuerdo con la clasificación efectuada para los propósitos regulados en la Resolución No. 066 de 31 de enero de 2012 proferida por el DANE. Igualmente aclaró en dicha respuesta que no resulta posible tributar sobre la actividad que señala la demandada, debido a que es una nueva actividad que la Cámara de Comercio aplicó de manera oficiosa el día 30 de noviembre de 2012, es decir, cuando ya había transcurrido el periodo gravable 2012 y que fue declarado el 18 de marzo de 2013.

Expuso que la demandada no atendió las razones expuestas en la respuesta al emplazamiento para corregir, siendo notificado el día 21 de noviembre de 2014 del Requerimiento Especial No. 030, mediante el cual se propuso la modificación de la declaración de impuesto de industria y comercio en cuestión, y adicionalmente propuso sanción por inexactitud por aplicación de una tarifa diferente a la establecida en el artículo 93 del Decreto 0389 de 2006, dando respuesta oportuna a dicho requerimiento especial en el que expuso que el artículo 70 del Acuerdo 034 de 1998 establecía la tarifa de los servicios por él prestados en los talleres de reparación mediante el código 301, los cuales se encontraban gravados con la tarifa del 4/00 (cuatro por mil), tarifa que al momento de la compilación en el artículo 93 del Decreto 0389 de 2006 se codificó bajo el No. 3.003, reajustándola de manera arbitraria al 4.5/00, lo que a su juicio es ilegal por cuanto la facultad impositiva territorial para la creación de los tributos es de reserva de la Ley, y que tal aumento de tarifas no fueron aprobadas por el Concejo.

Finalmente, expuso que la entidad demandada profirió Liquidación Oficial de Revisión No. 0003 de 20 de abril de 2015 mediante la cual modificó la Liquidación Privada de Impuesto de Industria y Comercio y su Complementario de Avisos y Tableros del año gravable 2012 respecto de la vigencia fiscal 2012, y que teniendo en cuenta que el contribuyente atendió en debida forma la respuesta al Requerimiento especial No. 030, omitió, en vía per saltum, acudir en la vía administrativa al recurso de reconsideración, acudiendo a impetrar directamente el presente medio de control (fls. 72 a 88).

**2.2. LA PROVIDENCIA IMPUGNADA.** Se trata de la sentencia proferida el 26 de septiembre de 2017 por el Juzgado Sexto Administrativo Oral del Circuito Judicial de Tunja, en la que se accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda. Para llegar a dicha decisión el Juez A quo inició por señalar que no es posible acceder a la inaplicación para el caso concreto del Decreto 0389 de 2006 debido a que la tarifa del 4 por mil contemplada en el Acuerdo 034 de 1998, fue aumentada al 4.5 por mil a través del Acuerdo 031 de 2005, es decir, por el órgano competente.

De otra parte, se indicó que como quiera que la falta de congruencia entre el requerimiento especial No. 030 y la Liquidación Oficial No. 003, no fue probada, tal cargo no tiene vocación de prosperar.

Finalmente, en cuanto al cargo relacionado con la aplicación de una tarifa diferente, el Juez de instancia señaló que las facturas que obran en el proceso permiten evidenciar que el demandante presta servicios de mantenimiento de automotores los cuales son propios de un taller de reparación, y además, realiza la venta de aceites y filtros de aceites, lo que impone que el contribuyente deba discriminar en las facturas los servicios y las ventas, y con base en esto, realizar el pago del impuesto de industria y comercio. De acuerdo con ello, señaló que aunque se encuentra probado que en el trámite administrativo sancionatorio se observó el debido proceso, las sanción fue impuesta sobre un monto dinerario que no corresponde, debido a que si bien existe una diferencia entre lo declarado y lo determinado en la liquidación oficial, su monto fue determinado por la aplicación de la base gravable del año 2012 de una tarifa comercial, según la actividad económica relacionada en el código 2.023, esto es, demás actividades comerciales, que equivale al 10 por mil, pero como existe facturación de servicios como engrase y mantenimiento que deben ser sumados en forma independiente y no englobar la actividad de servicios en actividad comercial, debido a que el artículo 94 del Decreto 0389 de 2006 establece que no se puede exigir la aplicación de tarifas sobre la base del sistema de la actividad predominante, razón por la que declaró la nulidad de la Liquidación

Oficial de Revisión y ordenó a la entidad demandada realizar el desglose de la actividad de servicios y de la comercial, establecer la base gravable de cada una, aplicar las tarifas correspondientes, esto es, 4.5\*1000 y el 10\*1000, respectivamente, para luego generar la diferencia entre lo declarado y lo que debió declarar el contribuyente, y de esta manera aplicar la fórmula del 160% para establecer el monto de la sanción (fls. 300 a 319).

**2.3. EL RECURSO DE APELACIÓN:** Inconforme con la decisión de primera instancia, el apoderado de la parte actora la impugnó oportunamente con fundamento en que en la declaración privada se aplicó la tarifa del 4.5%/00 (cuatro, cinco por mil), atendiendo a la clasificación de las actividades económicas definidas por el código CIIU, utilizado por la DIAN en el Registro Único Tributario RUT a la cual le corresponde la actividad económica 4520, relacionada con mantenimiento y reparación de vehículos automotores, la que resulta ajustada a las enunciadas por el Estatuto Municipal en el artículo 93 del Decreto 0389 de 2006 y correspondiente al Código 3.003, en lo referente a los talleres de reparación, ajustándose de esta manera a los términos de legalidad del tributo y a la realidad económica del contribuyente desarrollada desde el año 1997, la que se encuentra certificada en la Cámara de Comercio de Tunja.

Adicionalmente, señaló que si bien la administración tributaria goza de amplias facultades investigativas, no puede desconocer que la actuación del actor tiene su origen en la confianza legítima que se desprende de los registros con los cuales desde el año 1997 fue reconocido como prestador de servicios por parte de la administración, razón por la que asegura que no concurren los presupuestos legales establecidos para la sanción por inexactitud, la cual se encontraba establecida en un 160% en los artículos 647 y 648 del E.T., pero fue modificada por los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016 reduciéndola a un 100% de la diferencia entre el saldo a pagar y el saldo a favor, porcentaje que es aplicable en aplicación del principio de favorabilidad, tal como lo ha dejado establecido la jurisprudencia del Consejo de Estado, precedente

que fue desconocido por el Juez de instancia al ordenar al Municipio de Tunja liquidar nuevamente la sanción por inexactitud en un 160%, situación que es desfavorable al actor.

Adicionalmente señaló que a luz de lo establecido en el párrafo 2º del artículo 647 del E.T., tampoco sería procedente la imposición de la sanción, puesto que nos encontramos ante una evidente diferencia en la interpretación del derecho aplicable, circunstancia que es eximente de la sanción referida, tal como lo dejó establecido el Consejo de Estado en sentencia 20517 de 2017.

Finalmente, reiteró que no resulta posible tributar sobre la actividad que señala la demandada, debido a que es una nueva actividad que la Cámara de Comercio aplicó de manera oficiosa el día 30 de noviembre de 2012, es decir, cuando ya había transcurrido el periodo gravable 2012 y que fue declarado el 18 de marzo de 2013 (fls. 325 a 328).

**2.4 TRASLADO DE ALEGATOS DE CONCLUSION.** El apoderado del Municipio de Tunja aseguró que en el proceso de fiscalización se cumplieron todos los presupuestos procesales para que el contribuyente presentara sus descargos y pruebas para desvirtuar los hallazgos encontrados (facturas, libros balances, soportes contables, información con terceros etc), los cuales se evidenciaron en la facturas allegadas por el contribuyente del año 2012, lo que dio lugar a concluir que la realidad económica del contribuyente se basa en la venta de comercio al por menor de lubricantes (aceites, grasas), aditivos y productos de limpieza para vehículos automotores, y no como lo ha querido hacer ver el contribuyente, es decir, como un taller, pues aclara que el hecho de vender los productos e incorporarlos a los vehículos no determina que sea un taller de mantenimiento y/o reparación, y que la inscripción que realiza la persona en la Cámara de Comercio y en el RUT es tan sólo la manifestación expresa que hace al momento de la inscripción, sin que la misma siempre coincida con la realidad económica del contribuyente.

Por lo anterior, considera que la base gravable vista en la declaración de industria y comercio No. 2012023427 debió corregirse liquidando y pagando el mayor valor determinado dejado de pagar, pero como no lo hizo el demandante, lo procedente es imponer la sanción por inexactitud en un equivalente al 160% de la diferencia entre el saldo a pagar y el saldo a favor, como lo establece el artículo 336 del Decreto 0389 de 2006 (fls. 641 a 645).

La parte actora y la Agencia del Ministerio Público guardaron silencio (fl. 346).

### **III. CONSIDERACIONES**

#### **3.1 PROBLEMAS JURÍDICOS**

El problema jurídico se contrae a examinar la legalidad del acto administrativo contenido en la Liquidación Oficial de Revisión No. 003 de 20 de abril de 2015 a través de la cual la Unidad de Liquidación de la Oficina de Impuestos de la Secretaría de Hacienda de la Alcaldía de Tunja, modificó la declaración y liquidación privada presentada por el contribuyente HECTOR EMILIO PIRACOCA JIMENEZ, en el sentido de adicionar la declaración de ICA correspondiente al año gravable 2012, e igualmente se le impuso sanción por inexactitud.

Para desatar el problema jurídico planteado, la Sala abordará los siguientes aspectos: **(i)** Normas y jurisprudencia que regulan el impuesto de industria y comercio; **(ii)** Del impuesto de Industria y Comercio en la ciudad de Tunja; **(iii)** De la facultad fiscalizadora de la Unidad de Liquidación de la Oficina de Impuestos de la Secretaría de Hacienda de la Alcaldía de Tunja; **(iv)** De la actuación administrativa adelantada por la Unidad de Liquidación de la Oficina de Impuestos de la Secretaría de Hacienda de la Alcaldía de Tunja; **(v)** De la sanción por inexactitud; y **(vi)** caso concreto.

### **3.1.1. Normas y jurisprudencia que regulan el impuesto de industria y comercio**

En la actualidad, el régimen general del impuesto de industria y comercio se encuentra previsto en la **Ley 14 de 1983**, la cual establece en su artículo 32 que recaerá sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho realicen en los municipios, ya sea de forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimiento de comercio o sin ellos.

El **Decreto 1333 de 1986**, en el capítulo II del título X, dispone que el gravamen de industria y comercio es un tributo de propiedad territorial, por cuanto corresponde a los impuestos municipales.

Por su parte, el artículo 33 de La **Ley 14 de 1983** establece que el Impuesto de Industria y Comercio se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior. A su turno, en los artículos 34, 35, y 36 ibídem, define cada una de las actividades señaladas, así: **i)** se consideran actividades **industriales** las dedicadas a la producción, extracción, fabricación, confección, preparación, transformación, reparación, manufactura y ensamblaje de cualquier clase de materiales o bienes. **ii)** Se entienden por actividades **comerciales**, las destinadas al expendio, compraventa, o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor, **y las demás definidas como tales por el Código de Comercio** siempre y cuando no estén consideradas por el mismo Código o por esta Ley, como actividades industriales o de servicios, y **iii)** Son actividades de **servicios** las dedicadas a satisfacer necesidades de la comunidad mediante la realización de una o varias de las siguientes o análogas actividades: expendio de bebidas y comidas; servicio de restaurante, cafés, hoteles, casas de huéspedes, moteles, amoblados, transporte y aparcaderos, formas de intermediación comercial, tales como el corretaje, la comisión, los mandatos y la compra - venta y administración de inmuebles; servicios de publicidad, interventoría,

construcción y urbanización, radio y televisión, clubes sociales, sitios de recreación, salones de belleza, peluquerías, portería, servicios funerarios, talleres de reparaciones eléctricas, **mecánica**, automoviliarias y afines, lavado, limpieza y teñido, salas de cine y arrendamiento de películas y de todo tipo de reproducciones que contengan audio y vídeo, negocios de montepios y los servicios de consultoría profesional prestados a través de sociedades regulares o de hecho.

### **3.1.2. Del Impuesto de Industria y Comercio en la ciudad de Tunja**

Sea lo primero señalar que el Acuerdo 029 de 2006 *"por medio del cual se modificó y actualizó el Estatuto de Rentas del Municipio de Tunja"*, en su artículo 5º facultó al Alcalde Mayor de Tunja, hasta el 31 de diciembre de 2006, para que ordenara y reordenara el articulado del estatuto de Rentas del Municipio de Tunja de tal forma que se compilen y organicen en un solo cuerpo jurídico la totalidad de normas que regulan los impuestos administrados por la Administración Tributaria Municipal.

En uso de la facultad conferida en el referido acuerdo, el Alcalde Mayor de Tunja expidió el Decreto 0389 de 2006 *"Por medio del cual se ordena y remunera el Estatuto de Rentas del Municipio de Tunja compilando en un solo cuerpo jurídico la totalidad de la normatividad tributaria del Municipio de Tunja"*, estableciendo en su artículo 72 que el **hecho generador** del tributo está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial, de servicios o financiera en la jurisdicción del Municipio de Tunja, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos.

Por su parte, el artículo 73 ídem, dispone que el Municipio de Tunja es el **sujeto activo** del impuesto de industria y comercio que se causa en su jurisdicción y en él radican las potestades tributarias de administración, control, fiscalización, liquidación, discusión, recaudo, devolución y cobro.

A su vez, el artículo 74 ejusdem, prevé que el **sujeto pasivo** del impuesto de industria y comercio es la persona natural o jurídica, o la sociedad de hecho, que realice el hecho generador de la obligación tributaria. En su párrafo se precisa que una persona natural o jurídica o sociedad de hecho realiza actividad industrial, comercial o de servicios en el municipio de Tunja, cuando en su desarrollo operacional utiliza la dotación e infraestructura del Municipio directamente o a través de sus agencias o en representación de ellas. Igualmente, explica que se entiende por dotación e infraestructura del municipio, los recursos físicos, económicos y sociales que en él existan, tales como servicios públicos, medios de comunicación e instituciones públicas y privadas.

De otra parte, por periodo gravable se entiende el tiempo dentro del cual se causa la obligación tributaria del impuesto de industria y comercio del año gravable inmediatamente anterior (Art. 76), y están obligados a presentar declaración del Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros, por cada periodo, los sujetos pasivos del mismo, que realicen dentro del territorio de la jurisdicción del Municipio de Tunja, las actividades gravadas o exentas del impuesto (Art. 120).

Según el artículo 82 de la misma codificación, se entiende por **actividad comercial** la destinada al expendio, compraventa o distribución de bienes y/o mercancías, tanto al por mayor como al por menor y las definidas como tales por el Código de Comercio, siempre y cuando no estén consideradas por la Ley como **actividades industriales** o de servicios. Por su parte, se entiende por **actividad de servicio**, toda tarea, labor o trabajo ejecutado por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien contrata, que genere una contraprestación en dinero o en especie y que se concrete en la obligación de hacer, sin importar que en ella predomine el factor material o intelectual (Art. 83).

**3.1.3. De la facultad fiscalizadora de la Unidad de Liquidación de la Oficina de Impuestos de la Secretaría de Hacienda de la Alcaldía de Tunja, y procedimiento a seguir en tales casos.**

En lo que respecta a la carga de la prueba en materia tributaria, el Consejo de Estado ha expresado que le corresponde al contribuyente que alegue a su favor un hecho, demostrarlo<sup>1</sup>, sin embargo, de acuerdo con lo previsto en el artículo 684<sup>2</sup> del Estatuto Tributario, y en el artículo 365 del Decreto 0389 de 2006<sup>3</sup>, la Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación con el fin de verificar la exactitud de las declaraciones, establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados, entre otros aspectos relacionados con la determinación de los impuestos.

Ahora, en los casos en que la Administración Tributaria Municipal tenga indicios sobre la inexactitud de la declaración del contribuyente, responsable o agente retenedor, podrá enviarle un emplazamiento para corregir, con el fin de que dentro del mes siguiente a su notificación, la persona o entidad emplazada, si lo considera procedente; corrija la declaración liquidando la sanción de corrección respectiva. La no respuesta a este emplazamiento no ocasiona sanción alguna. En esta oportunidad, la administración tributaria municipal podrá señalar en el emplazamiento para corregir las posibles diferencias de interpretación o criterio que no configuran inexactitud, en cuyo caso el contribuyente podrá realizar la corrección sin sanción de corrección en lo que respecta a tales diferencias (Art. 367 del Decreto 0389 de 2006).

<sup>1</sup>Consejo de Estado, sentencia de 7 de abril de 2011, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, expediente No. 66001-23-31-000-2005-00798-01

<sup>2</sup>Para tal efecto podrá:

- a. Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario.
- b. Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados.
- c. Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios.
- d. Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados.
- e. Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad.
- f. En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación.

<sup>3</sup>ARTICULO 365. FACULTADES DE FISCALIZACION E INVESTIGACIÓN. La Administración Tributaria municipal tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. Para tal efecto podrá:

- a) Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario
- b) Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias no declarados.
- c) Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios.
- d) Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros obligados a llevar libros registrados.
- e) Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad.
- f) En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación.

La Administración Municipal podrá modificar, por una sola vez, las liquidaciones privadas de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, mediante liquidación de revisión (Art. 385). Antes de efectuar la liquidación de revisión, la Administración Tributaria Municipal enviará al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por una sola vez, un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga modificar, con explicación de las razones en que se sustenta (Art. 386), y dentro de los tres (3) meses siguientes, contados a partir de la fecha de notificación del requerimiento especial, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, deberá formular por escrito sus objeciones, solicitar pruebas, subsanar las omisiones que permita la Ley, solicitar a la Administración se alleguen al proceso documentos que reposen en sus archivos, así como la práctica de inspecciones tributarias, siempre y cuando tales solicitudes sean conducentes, caso en el cual, éstas deben ser atendidas (Art. 390).

Una vez agotado lo anterior, la Administración Municipal podrá modificar las liquidaciones privadas de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, mediante liquidación de revisión (Art. 385). Debe precisarse que la liquidación de revisión deberá contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieran sido contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación si la hubiere (Art. 394).

#### **3.1.4. De la actuación administrativa adelantada por la Unidad de Liquidación de la Oficina de Impuestos de la Secretaría de Hacienda de la Alcaldía de Tunja.**

- El día 14 de marzo de 2013 el señor HECTOR EMILIO PIRACOCA JIMENEZ presentó declaración de "Impuesto de Industria y Comercio y sus complementario Avisos" (fl. 128).
- Por auto de 23 de septiembre de 2014 la Secretaría de Hacienda-Oficina de Impuestos de la Alcaldía de Tunja, en uso de su facultad fiscalizadora, requirió información No. 459 de 2014 al contribuyente

HECTOR EMILIO PIRACOCA JIMENEZ, la siguiente documentación: **1)** Estados financieros a nivel subcuenta (*Balance general y Estados de Resultados*) a diciembre 31 de 2012 y 2013; **2)** Copia auténtica del libro diario por el año gravable de 2012 y 2013; **3)** Copia auténtica del libro mayor y balances por el año gravable de 2012; **4)** Auxiliar contable por tercero de la cuenta COSTO DE VENTAS discriminado del costo de los Lubricantes, Aditivos, Filtros, etc, a diciembre de 2012 y 2013; **5)** Copias de los certificados de retención en la fuente por ICA que le practicaron en la jurisdicción de Tunja por los años gravables de 2012 y 2013; y 6) Copia de los certificados de retención de ICA que le practicaron fuera de Tunja por los años gravables de 2012 y 2013."

- El día 23 de mayo d 2014, la Profesional Universitario de la Secretaría de Hacienda- Oficina de Impuestos de la Alcaldía de Tunja, profirió Emplazamiento para Corregir No. 179-011170- 2014 OIMF dirigido al demandada, en el que se le emplaza para corregir su declaración de ICA presentada el 14 de marzo de 2013, por considerarse que *"se halla omisión de ingresos por presentarse error en la aplicación de la tarifa, que para ese caso y según el Estatuto de Rentas previsto en el Decreto 0389 de 2006, en su artículo 93, le corresponde tributar a la tarifa de la actividad 2023 "demás actividades comerciales" al 10 por mil, debido a que la actividad económica del establecimiento es el suministro de aceites, lubricanes y aditivos para automotores y no propiamente un taller de reparación."* (fl. 129).

- Mediante auto de 18 de noviembre de 2014 la Secretaría de Hacienda- Oficina de Impuestos de la Alcaldía de Tunja profirió Requerimiento Especial No. 030 dirigido al accionante, en el que se le indicó que con fundamento en los datos suministrados en su Liquidación de Industria y Comercio No. 2012023427 presentada el 14 de marzo de 2013, y con base en a información suministrada por el contribuyente, de la obtenida por cruces de información, se propuso modificar su liquidación privada, por las siguientes razones de hecho y de derecho, y en los siguientes términos (fls. 25 a 30):

"(....)

*El hecho de vender los productos e incorporarlos a los vehículos no determina que sea un taller de mantenimiento y/o reparación.....la realidad económica del contribuyente se determina en las actividades que realice a diario en su establecimiento de comercio o sin él y las transacciones económicas vistas y halladas por el ente fiscalizador en los soportes contables, libros oficiales, libros*

auxiliares, cruces de información con terceros y demás pruebas documentales que reposan en el expediente, dan como resultado que el establecimiento de comercio "Lubriservicios de la Avenida y/o Héctor Emilio Piracoca Jiménez, comercializa los productos antes mencionados, prueba de ello lo demuestra los auxiliares por terceros de sus proveedores a quienes les compra los productos que posteriormente vende y que se encuentran reflejados en la contabilidad, identificados entre otros así:

(....)

Se ratifica una vez más que la actividad económica del contribuyente se basa en la venta de productos al por menor de Lubricantes grasas, aditivos, filtros y similares. El hecho de que estos productos sean instalados a los vehículos no reemplaza la condición de venta de productos, es así como el contribuyente en sus facturas cobre es el bien suministrado y no el servicio prestado como lo quiere hacer ver. Prueba de ello se detallan en los bienes que refleja el estado de resultados en las cuentas contables 413508 (lubricantes y exentos) y en segundo lugar la cuenta 413506 (repuestos). Adicionalmente el libro mayor y balances por el año 2012 reflejan la rotación mensual del inventario, el cual ratifica que la empresa factura los productos que comercializa y no los servicios prestados, por lo tanto, el hecho generador del impuesto de industria y Comercio lo constituye la venta de productos que comercializa.

(....)

Así entonces, es claro que la base gravable del contribuyente vista en la declaración de industria y comercio No. 2012023427 debe corregirla liquidando y pagando el mayor valor determinado corrigiendo la aplicación de la tarifa de ICA que según la actividad económica 2.023 "demás actividades comerciales" del artículo 93 del Decreto 0389 de 2006, le corresponde tributar a la tarifa del diez por mil" (10\*1000) de la siguiente manera:

ACTIVIDAD ECONÓMICA	BASE GRAVABLE	TARIFA	IMPUESTO
2.023 demás actividades comerciales	\$2.292.000.000	19/1000	\$22.920.000

(....)

....En forma comparativa, se detalla el hallazgo obtenido así:

Base gravable en la Declaración y en Determinación de Fiscalización	Base gravable en declaración privada del contribuyente	Tarifa para determinación del impuesto	Diferencia sin tributar en Industria y Comercio
\$ 2.2952.044.000	\$2.184.084.000	10*1000	\$13.092.000

(...)

**DETALLE DE LA LIQUIDACIÓN DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD:** Se propone sancionar por inexactitud de conformidad con el artículo 336 del Estatuto de Rentas del municipio de Tunja, así:

Concepto	Declaración y liquidación privada	Determinación oficial	Diferencia base para liquidar la sanción
Impuesto de Industria y comercio declarado.	\$ 9.828.000	\$ 22.920.000	\$ 13.092.000
Impuesto de avisos y tableros declarado	\$ 1.474.000	\$ 3.438.000	\$ 1.964.000
<b>Total Impuestos declarados a cargo</b>	<b>\$ 11.302.000</b>	<b>\$ 26.358.000</b>	<b>\$ 15.056.000</b>
Borrberos	\$ 565.000	\$ 1.146.000	\$ 581.000
Vigilancia	\$ 565.000	\$ 1.318.000	\$ 753.000
Anticipo año siguiente	\$ 2.826.000	\$ 6.589.000	\$ 3.763.000
Anticipo año anterior	\$ 2.799.000	\$ 2.799.000	\$ -0-
Reteica año base	\$ 1.798.000	\$ 1.798.000	\$ -0-
Saldo a favor años anteriores	\$ -0-0	\$ -0-	\$ -0-
Liquidación sanción por inexactitud 160%	\$ -0-	\$ 26.224.000	\$ 26.224.000
<b>TOTAL SALDO A PAGAR</b>	<b>10.661000</b>	<b>\$ 58.836.000</b>	<b>\$ 46.377.000</b>

- El día 23 de febrero de 2015 el contribuyente HECTOR EMILIO PIRACOCA JIMENEZ presentó respuesta al requerimiento especial en la que sustenta su negativa a efectuar cualquier corrección o modificación de su declaración del impuesto de Industria y Comercio del año gravable 2012, en los siguientes términos (fls. 32 a 51):

"(....)

*Es importante recabar en la ausencia de justificación legal para el cambio de tarifa en razón de mi actividad económica, especificando que de acuerdo a la facturación que se expide, mis operaciones son de venta de lubricantes aditivos y productos de limpieza y se olvida de manera tendenciosa que el Estatuto Tributario Nacional me establece- en mi condición de prestador de servicios del Régimen Común del Impuesto sobre las ventas-, la obligación legal de facturar con los requisitos previstos en el artículo 617, que obliga de manera expresa a denominar la factura como "FACTURA DE VENTA", es decir, que otra denominación, por ejemplo de servicios-, sería ilegal y no se ajusta a los requerimientos legales, norma que fue reproducida por el DECRETO 0389 de 2006 en su artículo 127.....*

(....)

*En este orden de ideas, la relación del usuario y la empresa en cuanto al cumplimiento de actividad para efectos del impuesto, es la de servicios ya que el cliente no compra ninguna clase de bienes si no que estos son incorporados al momento de la prestación del servicio de mantenimiento, criterio que se encuentra refrendado por las sentencias del Consejo de Estado en cuanto estas definen que el concepto de servicio admite que dentro de las actividades de servicios se incluya todas las formas de intermediación comercial, sin que estas representen una compra venta de bienes, como un acto de comercio.*

(...)

*Es claro y evidente que mi actividad económica de servicios está definida en los diferentes ordenamientos jurídicos que establecen la obligación de identificar y definir la actividad económica la cual se encuentra en armonía con la certificada por la Cámara de Comercio de Tunja, junto con la del RUT debidamente actualizado el que da cuenta de que la actividad económica principal corresponde al Código 4520 Mantenimiento y reparación de vehículos automotores, que al igual que la registrada en el Registro único Tributario (RUT) y utilizada para clasificarme dentro de la actividad económica del municipio para efectos del impuesto de industria y comercio y que corresponde al concepto de servicios que generalmente se define como mantenimiento preventivo....*

(....)

*.....en la aplicación de la tarifa que se pretende hacer constituye un hecho ilegal, toda vez que estas tarifas no fueron aprobadas por el Concejo Municipal de Tunja, por estar contenidas en un Decreto compilatorio que no respeto el contenido material de la norma compilada, y por carecer de la reserva de Ley que se exige a la existencia de normas en los niveles territoriales previamente establecidas en la ley para ser desarrolladas por los entes municipales o departamentales, según el caso."*

- La Secretaría de Hacienda- Oficina de Impuestos de la Alcaldía de Tunja profirió LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN No. 003 de 20 de abril de 2015, en la que modificó la declaración y liquidación privada presentada por el Contribuyente HECTOR EMILIO PIRACOCA JIMENEZ, en el sentido de adicionar la declaración de ICA correspondiente al año gravable 2012, en los siguientes términos (fls. 20 a 23):

"(...)

*Una vez más la Administración municipal a través de la oficina de Impuestos Unidad de Liquidación, ratifica la inexactitud por tarifa mal aplicada del 4.5\*1000 (3003 Presentación de películas en salas de cine, talleres de reparación, zapatería, peluquería, carpintería y montallantas) al 10\*1000 (2023 Demás actividades comerciales); ya que se evidencia que la actividad que el Contribuyente desarrolla se basa en la venta de productos al por menor y detal de lubricantes, grasas, aditivos, filtros y similares; que efectivamente son aplicados al servicio que ofrece a través de un taller de mantenimiento y/o reparación; en donde más de una ocasión se le ha hecho ver al contribuyente que el hecho de ser un taller necesariamente necesita de productos que él mismo comercializa para el desarrollo de su actividad.*

*Que de conformidad con la declaración y liquidación privada presentada por el contribuyente HECTOR EMILIO PIRACOCA JIMENEZ, con Nit 6.759.349-5, el impuesto liquidado por el año gravable de 2012, se modificará incrementando un mayor valor a pagar:*

ANO GRAVABLE	VALOR IMPUESTO LIQUIDADO	VALOR IMPUESTO DETERMINADO	DIFERENCIA
2013	\$9.828.000	\$22.920.000	\$13.092.000

(...)

CONCEPTO	DECLARACION Y LIQUIDACION PRIVADA	DETERMINACION OFICIAL	MAYOR VALOR POR DETERMINACION OFICIAL
Ingresos Brutos	\$2.506.966.000	\$2.506.966.000	\$0
Exenciones Aceptadas	\$0	\$0	\$0
Menos ingresos fuera de Tunja	\$322.882.000	\$214.922.000	\$107.960.000
Base Gravable	\$2.184.084.000	\$2.292.044.000	\$107.960.000
Tarifa aplicable	4,5/1000	10/100	
Impuesto de Industria y Comercio	\$9.828.000	\$22.920.000	\$13.092.000
Impuesto de avisos y tableros	\$1.474.000	\$3.438.000	\$1.964.000
Total Impuesto a cargo	\$11.302.000	\$26.358.000	\$15.056.000
Mas Bomberos 5%	\$565.000	\$1.146.000	\$581.000
Más vigilancia 5%	\$565.000	\$1.138.000	\$753.000
Más anticipo año siguiente 25% impuesto a cargo	\$2.826.000	\$6.589.000	\$3.763.000
Anticipo Año anterior	\$2.799.000	\$2.799.000	\$0
Reteica Año base	\$1.798.000	\$1.798.000	\$0
Mas sanción por inexactitud 160%		\$26.224.000	\$26.224.000
<b>TOTAL A PAGAR</b>	<b>\$10.661.000</b>	<b>\$58.836.000</b>	<b>\$ 46.377.000</b>

### 3.4 De la sanción por inexactitud

Según el artículo 336 del Decreto 0389 de 2006 Constituye Inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, **la omisión de ingresos, actuaciones susceptibles de gravamen**, así como la inclusión de deducciones, descuentos, exenciones, Impuestos descontables,

retenciones inexistentes y en general la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las oficinas de investigación y determinación de impuestos municipales, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, **de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.**

Según dicha norma, la sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

En este punto es importante señalar que en los casos en que sea procedente imponer sanción por inexactitud, está no corresponderá al 160% establecido en el inciso 2º del artículo 336 del Decreto 0389 de 2006, sino que lo será en un **cient por ciento (100%)** de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, de conformidad con lo establecido en los artículos 287<sup>4</sup> y 288<sup>5</sup> de la Ley 1819 de 2016,

<sup>4</sup> **ARTÍCULO 287.** Modifíquese el artículo 647 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

**ARTÍCULO 647. INEXACTITUD EN LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS.** Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable, las siguientes conductas:

1. La omisión de ingresos o impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes, activos o actuaciones susceptibles de gravamen.
2. No incluir en la declaración de retención la totalidad de retenciones que han debido efectuarse o el efectuarlas y no declararlas, o efectuarlas por un valor inferior.
3. La inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos.
4. La utilización en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de datos o factores falsos, desfigurados, alterados, simulados o modificados artificialmente, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable.
5. Las compras o gastos efectuados a quienes la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hubiere declarado como proveedores ficticios o insolventes.
6. Para efectos de la declaración de ingresos y patrimonio, constituye inexactitud las causales enunciadas en los incisos anteriores, aunque no exista impuesto a pagar.

**PARÁGRAFO 1º.** Además del rechazo de los costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos que fueren inexistentes o inexactos, y demás conceptos que carezcan de sustancia económica y soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente probados de conformidad con las normas vigentes, las inexactitudes de que trata el presente artículo se sancionarán de conformidad con lo señalado en el artículo 648 de este Estatuto.

**PARÁGRAFO 2º.** No se configura inexactitud cuando el menor valor a pagar o el mayor saldo a favor que resulte en las declaraciones tributarias se derive de una interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos

<sup>5</sup> **ARTÍCULO 288.** Modifíquese el artículo 648 del Estatuto Tributario el cual quedara así:

y en aplicación de oficio del principio de favorabilidad contemplado en el párrafo 5° del artículo 282<sup>6</sup> de la Ley 1819 de 2016, según el cual, se aplica el régimen sancionatorio favorable **aun cuando sea posterior**.

Frente a la aplicación de oficio del principio de favorabilidad contemplado en el párrafo 5° del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, la Sección Cuarta del Consejo de Estado, con ponencia de la Consejera doctora Stella Jeannette Carvajal Basto, en sentencia proferida el 9 de marzo de 2017, en el proceso radicado bajo el N° 05001-23-31-000-2007-00272-01 (19823) promovido por CONIX S.A. contra la DIAN, expuso al referirse a la sanción de inexactitud, lo siguiente:

*"(...) Sin embargo, se debe tener en cuenta que el artículo 282 párrafo 5 de la Ley 1819 de 2016 reconoció, expresamente, la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria<sup>7</sup>.*

*Por su parte, los artículos 287 y 288 de la citada ley, modificaron la sanción por inexactitud de las declaraciones tributarias en el siguiente sentido: (...)  
...)*

*Así, de conformidad con el principio de favorabilidad y por ser, en este caso, menos gravosa la sanción prevista en los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016, que la establecida por las normas vigentes al momento en que se impuso la sanción, **procede reliquidar la sanción por inexactitud a la tarifa general del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado oficialmente y el determinado privadamente.***

***Las razones anteriores son suficientes para revocar la sentencia apelada. En su lugar, se anularán parcialmente los actos demandados para determinar la sanción por inexactitud a la tarifa del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado oficialmente y el fijado por el actor, según se precisó<sup>8</sup>.*** (Resaltado fuera de texto original)

---

ARTÍCULO 648. SANCIÓN POR INEXACTITUD. La sanción por inexactitud será equivalente al ciento por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, agente retenedor o responsable, o al quince por ciento (15%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio.

<sup>6</sup> ARTÍCULO 282. Modifíquese el artículo 640 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

ARTÍCULO 640. APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE LESIVIDAD, PROPORCIONALIDAD, GRADUALIDAD Y FAVORABILIDAD EN EL RÉGIMEN SANCIONATORIO. Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente Estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo.

(...)

PARÁGRAFO 5°. El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior.

<sup>7</sup> Ley 1819 de 2016, artículo 282. Modifíquese el artículo 640 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

*"Artículo 640. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio. Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo. [...] Parágrafo 5. El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior."*

<sup>8</sup> En el mismo sentido se pronunció el Consejo de Estado en sentencia proferida el 20 de febrero de 2017 con ponencia del Consejero doctor Jorge Octavio Ramírez Ramírez, en el proceso radicado bajo el número 15001-23-33-000-2013-00685-01(21089), actor Oscar Enrique Pérez Sánchez y demandado DIAN,

De otra parte, debe precisarse que el inciso final del artículo 336 del Decreto 0389 de 2006 establece que **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 municipales y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.**

De otra parte, el artículo 315 ibídem, dispone que cuando se trate de corregir errores, provenientes de diferencias de criterios o de apreciaciones entre la oficina de impuestos y el declarante, relativas a la interpretación del derecho aplicable, y que impliquen un mayor valor a pagar o un menor saldo a favor, siempre que los hechos que consten en la declaración objeto de la corrección sean completos y verdaderos, se aplicará el procedimiento indicado en los incisos primero a tercero del artículo 589 del Estatuto Tributario Nacional, pero no habrá lugar a aplicar las sanciones allí previstas.

En esa medida, y como quiera que la carga de la prueba en materia tributaria está en cabeza del contribuyente<sup>9</sup>, es a éste a quién le corresponde demostrar a la Administración Tributaria las razones por las que no está obligado a declarar por actividades comerciales. Sin embargo, según lo dicho por el Máximo Órgano de lo Contencioso Administrativo<sup>10</sup>, el hecho de que la administración tributaria en uso de su facultad de fiscalización desvirtuó tal circunstancia, es suficiente para proceder a la imposición de la sanción por inexactitud.

### 3.5. Caso Concreto

<sup>9</sup> Consejo de Estado, sentencia de 7 de abril de 2011, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, expediente No. 66001-23-31-000-2005-00798-01

*"en materia tributaria, el contribuyente que alegue a su favor un hecho, le corresponde la carga de la prueba de lo que quiere demostrar"*

<sup>10</sup> Consejo de Estado, sentencia de 7 de abril de 2011, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, expediente No. 66001-23-31-000-2005-00798-01

En el sub judice, el recurrente considera que en su declaración privada de industria y comercio del año gravable 2012, aplicó la tarifa del 4.5%/00 (cuatro, cinco por mil), atendiendo a la clasificación de las actividades económicas definidas por el código CIIU, utilizado por la DIAN en el Registro Único Tributario RUT a la cual le corresponde la actividad económica 4520, relacionada con "mantenimiento y reparación de vehículos automotores", la que, asegura, concuerda con las enunciadas por el Estatuto Municipal en su artículo 93 del Decreto 0389 de 2006, correspondiente al Código 3.003, en lo referente a los "talleres de reparación", ajustándose de esta manera a los términos de legalidad del tributo y a la realidad económica que desarrollada desde el año 1997, la cual se encuentra certificada en la Cámara de Comercio de Tunja.

Adicionalmente, considera que no resulta posible tributar sobre la actividad que señala la demandada, debido a que es una nueva actividad que la Cámara de Comercio aplicó de manera oficiosa el día 30 de noviembre de 2012, es decir, cuando ya había transcurrido el periodo gravable 2012, que fue declarado el 18 de marzo de 2013, y que por tanto no concurren los presupuestos legales establecidos para la sanción por inexactitud, además, porque a la luz de lo establecido en el parágrafo 2º del artículo 647 del E.T., dicha sanción no es procedente cuando nos encontramos ante una evidente diferencia en la interpretación del derecho aplicable, y que de ser procedente por favorabilidad debe aplicarse el 100% de la diferencia entre el saldo a pagar y el saldo a favor, conforme lo establece los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016.

**Por su parte, el Municipio de Tunja** aduce que de las facturas, libros balances, soportes contables, información con terceros, se pudo evidenciar que la realidad económica del contribuyente se basa en la venta de comercio al por menor de lubricantes (aceites, grasas), aditivos y productos de limpieza para vehículos automotores, y no como lo ha querido hacer ver el contribuyente, es decir, como un taller, pues aclara que el hecho de vender los productos e incorporarlos a los vehículos no determina que sea un taller de mantenimiento y/o reparación, y que la

inscripción que realiza la persona en la Cámara de Comercio y en el RUT es tan sólo la manifestación expresa que hace al momento de la inscripción, sin que la misma siempre coincida con la realidad económica del contribuyente, por lo que considera que la base gravable vista en la declaración de industria y comercio No. 2012023427 debió corregirse liquidando y pagando el mayor valor determinado dejado de pagar, pero como no lo hizo el demandante, lo procedente es imponer la sanción por inexactitud en un equivalente al 160% de la diferencia entre el saldo a pagar y el saldo a favor, como lo establece el artículo 336 del Decreto 0389 de 2006 (fls. 641 a 645).

Para efectos de resolver el presente litigio, considera la Sala importante precisar como primera medida que si bien el RUT y el Certificado de la Cámara de Comercio son documentos que sirven para demostrar la actividad comercial ejercida por una persona natural o jurídica, ello no es óbice para que la información allí contenida pueda ser desvirtuada por la oficina de impuestos municipal, cuando en uso de las facultades de fiscalización evidencie que dicha información no corresponde con la realidad comercial del contribuyente.

Ahora, frente al cargo alegado por el demandante, en el sentido que se debe inaplicar el artículo 93 del Decreto 0389 de 2006 por cuanto el Alcalde de Tunja reajustó de manera arbitraria la tarifa de servicios por él prestados en los talleres de reparación, al 4.5/00 (cuatro punto cinco por mil), a pesar de que en el artículo 70 del Acuerdo 034 de 1998 se había establecido dicha actividad con la tarifa del 4/00 (cuatro por mil), dirá la Sala que dicho cargo no tiene vacación de prosperar por las siguientes razones:

Si bien es cierto que el artículo 70 del Acuerdo 034 de 1998 estableció la tarifa del 4 por mil para las actividades de servicio relacionadas en el código 301 como "*transporte, presentación, de películas en salas de cine, **talleres de reparación...***", también lo es que posteriormente fue expedido por el Concejo Municipal de Tunja el Acuerdo No. 0031 de 29 de diciembre de 2005 "*por el cual se dictan disposiciones en materia de Rentas,*

*tasas y contribuciones en el Municipio de Tunja se dictan otras disposiciones de carácter tributario y se concede autorización al Alcalde Mayor de la ciudad”, a través del cual en el artículo 100 se modificó la tarifa para las actividades de SERVICIO, disponiendo que para las relacionadas en el código 3.003, “Presentación de películas en salas de cine, **talleres de reparación, zapatería...**”, la tarifa sería del **4.5 por mil** (fl. 124).*

*Aunado a lo anterior, en el artículo 140 ibídem, se autorizó “al señor Alcalde del Municipio de Tunja, hasta el día treinta y uno (31) de diciembre de dos mil cinco (2005), para que compile técnicamente en un solo cuerpo la normatividad tributaria municipal vigente organizado de la siguiente manera: Libro I Régimen Sustantivo, Libro II Régimen Sancionatorio, Libro III Régimen Procedimental.”*

En cumplimiento de la referida autorización el Alcalde Municipal de Tunja expidió el Decreto No. 389 de 2006 (29 de diciembre de 2006) “*Por medio del cual se ordena y renumera el Estatuto de Rentas del Municipio de Tunja compilando en un solo cuerpo jurídico la totalidad de la normatividad tributaria del Municipio de Tunja*”, estableciendo en el artículo 93 la tarifa para las actividades de servicios relacionadas con el código 3.003 “Presentación de películas en salas de cine, **talleres de reparación...**”, la tarifa equivalente al 4.5 por mil, de lo que se infiere que en éste Decreto el Alcalde Municipal de Tunja no se arrogó una facultad que no le corresponde, sino que como lo autorizó el Concejo Municipal, compiló técnicamente en un solo cuerpo la normatividad tributaria municipal **vigente** prevista mediante Acuerdo Municipal, por lo que el cargo de ilegalidad alegado por el accionante queda desvirtuado.

Precisado lo anterior, procede la Sala a hacer referencia a lo que se encuentra probado en el plenario, a efectos de establecer si como lo asegura la parte actora, no estaba obligado declarar por concepto de impuesto de industria y comercio, sobre la tarifa establecida para actividades comerciales establecidas en el artículo 93, por cuanto la realidad económica que desarrolla desde el año 1997 es sólo de servicios; o si como lo estableció la entidad demandada, el actor si está

obligado a declarar por actividades comerciales en un equivalente al 10 por mil, correspondiente al código 2.023 "Demás actividades comerciales".

Al efecto, encuentra probado la Sala que en la respuesta a la solicitud de información requerida en vía administrativa al accionante en su calidad de contribuyente, fue allegada carpeta anexo Oficio OGPC-183-2015-0165 en la que obran copia de las facturas de compras que efectuaron la ESTACIÓN DE SERVICIOS LA CARDEÑOSA y el señor ASDRÚBAL DE JESÚS GÓMEZ ESPÍNDOLA, durante el año 2012 al proveedor HECTOR EMILIO PIRACOCA (fls. 472 a 490 y 663 a 713 respectivamente), en las que se observa que se facturaron productos como aceites Móbil, Castrol, Havoline, Terpel, Texaco, líquido de frenos, valvulina, hidráulico lubrigas, grasa chasis, agua batería, entre otros.

En la mayoría de estas facturas, se evidencia que corresponden únicamente a suministro de productos, sin embargo, hay algunas facturas en las que se incluyó también el servicio de engrase como es el caso de las facturas FACR 401, FACR 308, FAV 10204, FAV 10249, FACR 321, FAV 10414, entre otras.

Del mismo modo, al visualizar el anexo en CD obrante a folio xxx, denominado copias facturas año 2012, que contiene 326 páginas de archivo pdf, se concluye que en efecto, la mayor parte de los ingresos del contribuyente demandante corresponden a ventas de productos, no obstante, como se mencionó en precedencia, también hubo ingresos por la prestación de servicios de engrase y mantenimiento.

De otra parte, a folio 18 de "la carpeta anexo Oficio OGPC-183-2015-0165 se evidencia que en el *"estado de resultados detallado"* del período 2012, se reportan ingresos en la subcuenta 413506 denominada repuestos para vehículos automotores instalados por valor de \$35.274.439 y en la subcuenta 413508 denominada lubricantes exentos para ser instalados por valor de \$2.471.691.561, lo cual arroja un valor de ingresos operacionales en la cuenta 4135 denominada ventas

mantenimiento preventivo con suministro de insumos por valor de \$2.506.966.000, valor que se corrobora también en folio 74 del mismo anexo, en el "*libro mayor y balance*" del período diciembre de 2012.

Aunado a lo anterior, en el "*libro auxiliar de costos de ventas*" del año 2012 (fls. 124 a 155), se identifican grupos de productos y servicios así: en la cuenta 620501 Aceites o lubricantes para ser instalados; 620502 filtros para ser instalados; 620503 Refrigerantes para ser instalados; 620504 Líquidos para frenos para ser instalados; 620505 Aditivos para ser instalados; 620506 Compra de servicios, 620507 Repuestos para ser instalados; 620508 Otros.

Bajo dicho contexto, es del caso señalar que el artículo 2 del Decreto 3070 de 1983 "*por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 14 de 1983, y se dictan otras disposiciones*", establece que "**Los distribuidores de combustibles derivados del petróleo, que ejerzan paralelamente otras actividades de comercio o de servicios, deberán pagar por estas de conformidad con la base ordinaria establecida en el artículo 33 de la Ley 14 de 1983<sup>11</sup>.**"

En atención a lo anterior, infiere la Sala que evidentemente se encuentra probado que el contribuyente HECTOR EMILIO PIRACOCA JIMENEZ durante el año gravable 2012 llevó a cabo actividades comerciales diferentes a las que se encuentran registradas como "*actividad principal*" tanto en el certificado de cámara de comercio, como en el Registro Único Tributario RUT y en el Registro de Industria y Comercio de la Alcaldía de Tunja, esto es, la de "*mantenimiento y reparación de vehículos*" (fls. 53, 54 y 282), pues como se puede evidenciar de las referidas pruebas, además de las de mantenimiento, desarrollo las actividades comerciales secundarias que se encuentran registradas en dichos documentos, es decir, de comercio "*de lubricantes (aceites, grasas), aditivos y productos de limpieza para vehículos automotores*", pero no al por menor, como se dejó allí establecido, sino

---

<sup>11</sup> La Corte Constitucional en Sentencia C-402/ de 03 de agosto de 2016. Referencia: Expediente D-11197, Magistrado Sustanciador LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ.

al por mayor, toda vez que de las referidas facturas se puede observar claramente que la mayor parte de los ingresos del contribuyente demandante corresponden a ventas de productos, y la menor por la prestación de servicios de engrase y mantenimiento, de manera que al encontrarse individualizadas tales actividades en la factura, deberán gravarse a la tarifa correspondiente para este tipo de servicios y actividades de comercio.

En tal sentido, es del caso traer a colación el artículo 94 del Decreto 0389 de 2006, el cual establece que "Cuando un mismo contribuyente realice varias actividades, ya sean varias comerciales, varias industriales, varias de servicios, o industriales con comerciales, industriales con servicios, **comerciales con servicios**, o cualquier otra combinación, **a las que de conformidad con lo previsto en el presente Estatuto Tributario Municipal correspondan diversas tarifas**", deberá **determinar la base gravable de cada una de ellas y aplicar la tarifa correspondiente, debiendo sumarse el** resultado de cada operación para determinar el impuesto a cargo del contribuyente, sin que la administración pueda exigir la aplicación de tarifas sobre la base del sistema de actividad predominante.

Así entonces, debe señalarse que aunque se encuentra demostrado que el contribuyente omitió incluir en su declaración de industria y comercio del año gravable 2012, las tarifas correspondiente por las actividades comerciales que realizó durante dicho periodo, considera la Sala que las mismas deben declararse no sólo con la tarifa del 10 por mil correspondiente al código 2.023 "*Demás actividades comerciales*" establecida en el artículo 93 del Decreto 0389 de 2006, como lo consideró la entidad demandada en la liquidación oficial de revisión, toda vez que **para la Sala algunas de las actividades comerciales desarrolladas pueden incluirse dentro de las establecidas en el código 2.016 "venta de repuestos para automotores en general", cuya tarifa equivale al 8 por mil, específicamente las siguientes:**

620507	Repuestos	Fresno Néstor Mauricio	1049604586
620507	Repuestos	Castro Ramírez Misael	13880545
620507	Repuestos	Betancur hurtado Gerardo	15956103
620507	Repuestos	Tomimangueras	23272618
620507	Repuestos	Corredor Abril Margoth	23778794
620507	Repuestos	López de Martínez Aura Rosa	24057438
620507	Repuestos	Vargas Avendaño Graciela	40011689
620507	Repuestos	Exhostos del Sur	40011876
620507	Repuestos	Pacheco Suarez Myriam	40036406
620507	Repuestos	Duarte Torres Elsa	40039473
620507	Repuestos	Avila Magaly	52364282
620507	Repuestos	Jose Argemiro Zea/Solorepuestos	6751059
620507	Repuestos	Distripuestos la Avenida	6763567
620507	Repuestos	Moreno Moreno Héctor José	6769013
620507	Repuestos	Garcia Escobar Jorge Enrique	6773515
620507	Repuestos	Muñoz Manrique Enrique	7171791
620507	Repuestos	Comercial de Motos	7177370
620507	Repuestos	Niño Cely Luis	7217206
620507	Repuestos	Rodriguez Pulido Jaime	74270144
620507	Repuestos	Su Tractor	800045259
620507	Repuestos	Agrofilter LTDA	800091418
620507	Repuestos	Tor Repuestos & Cia Ltda	800162600
620507	Repuestos	Distribuidora Nissan SA	860001307
620507	Repuestos	Socorrepuestos ITDA	860038062
620507	Repuestos	Importadora Granandina SAS	860403699
620507	Repuestos	Peñaez Herrnanos	890101138
620507	Repuestos	Dismacor SA	890206592
620507	Repuestos	Coexito SaS	890300225
620507	Repuestos	Motores del Valle Motovalle Ltda	890301680
620507	Repuestos	Distribuidora de Autos Ltda	891801491
620507	Repuestos	Almacén Autorepuestos Ltda	891802123
620507	Repuestos	Serviteb Ltda	900161376
620507	Repuestos	Multiservicios Llantas y Frenos	900310550
620507	Repuestos	Casa del Retenedor	900467664

Conforme con lo anterior, y en vista de que el monto a declarar en la liquidación oficial de revisión fue determinado englobando la actividad de servicios que prestó el contribuyente en el año gravable 2012, con la que la actividad comercial que también ejerció en dicho periodo, y teniendo en cuenta en ésta última la tarifa del 10 por mil establecida en el código 2.023 "Demás actividades comerciales" del artículo 93 del Decreto 0389 de 2006, considera la Sala que dicha liquidación no se ajusta en su totalidad a los parámetros establecidos en el precitado artículo 94 ibídem.

En consecuencia, y como quiera que de las pruebas obtenidas en el proceso de fiscalización realizado por la oficina de impuestos de la Secretaría de Hacienda de la Alcaldía de Tunja se constató que la verdadera actividad económica realizada por el contribuyente HECTOR EMILIO PIRACOCA es la comercial con servicios, y que al evidenciarse que sólo se declaró por concepto de servicios, lo que en la liquidación

oficial de revisión **se derivó un menor impuesto a pagar, resulta evidente que la sanción por inexactitud es procedente. Sin embargo, la misma no debe calcularse con el 160%**, sino en un **cien por ciento (100%)** de la diferencia entre el saldo a pagar, que se determinara en la liquidación oficial de revisión y con base en lo declarado por el contribuyente, de conformidad con lo establecido en los artículos 287<sup>12</sup> y 288<sup>13</sup> de la Ley 1819 de 2016, aplicable al sub judice con fundamento en el principio de favorabilidad contemplado en el parágrafo 5° del artículo 282<sup>14</sup> de la Ley 1819 de 2016, según el cual, se aplica el régimen sancionatorio favorable aun cuando sea posterior, conforme se dejó expuesto en líneas precedentes.

En este orden de ideas, para la Sala resulta evidente que el acto administrativo acusado se encuentra viciado de ilegalidad por encontrarse falsamente motivado, por consiguiente, se ha de **MODIFICAR** los numerales SEGUNDO y TERCERO de la parte resolutive de la sentencia de primera instancia, en el sentido de declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 003 de 20 de abril de 2015 por la cual la entidad demandada modificó la declaración y

<sup>12</sup> ARTÍCULO 287. Modifíquese el artículo ~~647~~ del Estatuto Tributario el cual quedará así:

**ARTÍCULO 647. INEXACTITUD EN LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS.** Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable, las siguientes conductas:

1. La omisión de ingresos o impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes, activos o actuaciones susceptibles de gravamen.
2. No incluir en la declaración de retención la totalidad de retenciones que han debido efectuarse o el efectuarlas y no declararlas, o efectuarlas por un valor inferior.
3. La inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos.
4. La utilización en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de datos o factores falsos, desfigurados, alterados, simulados o modificados artificialmente, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable.
5. Las compras o gastos efectuados a quienes la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hubiere declarado como proveedores ficticios o insolventes.
6. Para efectos de la declaración de ingresos y patrimonio, constituye inexactitud las causales enunciadas en los incisos anteriores, aunque no exista impuesto a pagar.

**PARÁGRAFO 1°.** Además del rechazo de los costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos que fueren inexistentes o inexactos, y demás conceptos que carezcan de sustancia económica y soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente probados de conformidad con las normas vigentes, las inexactitudes de que trata el presente artículo se sancionarán de conformidad con lo señalado en el artículo ~~648~~ de este Estatuto.

**PARÁGRAFO 2°.** No se configura inexactitud cuando el menor valor a pagar o el mayor saldo a favor que resulte en las declaraciones tributarias se derive de una interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

<sup>13</sup> ARTÍCULO 288. Modifíquese el artículo ~~648~~ del Estatuto Tributario el cual quedara así:

**ARTÍCULO 648. SANCIÓN POR INEXACTITUD.** La sanción por inexactitud será equivalente al ciento por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, agente retenedor o responsable, o al quince por ciento (15%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio.

<sup>14</sup> ARTÍCULO 282. Modifíquese el artículo ~~640~~ del Estatuto Tributario el cual quedará así:

**ARTÍCULO 640. APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE LESIVIDAD, PROPORCIONALIDAD, GRADUALIDAD Y FAVORABILIDAD EN EL RÉGIMEN SANCIONATORIO.** Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente Estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo.

(...)

**PARÁGRAFO 5°.** El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior.

liquidación privada presentada por el Contribuyente HECTOR EMILIO PIRACOCA JIMENEZ, pero sólo en lo que respecta a la tarifa establecida para la actividad comercial de venta de repuestos, y respecto a la sanción por inexactitud, de acuerdo a lo expuesto en la parte motiva de ésta providencia.

Como consecuencia de dicha determinación, y a título de restablecimiento del derecho, ordenar a la entidad demandada liquidar nuevamente el valor respecto del cual debe declarar el contribuyente, estableciendo la base gravable conforme a las tarifas correspondientes a la actividad de servicios, y a cada una de las actividades comerciales desarrolladas por el contribuyente, bajo la precisión que **las actividades comerciales de venta de repuestos** relacionadas en el precitado cuadro, se deben declarar **con la tarifa del 8 por mil, por estar incluida dicha actividad comercial dentro del código 2.016 "Venta de repuestos para automotores en general"**, dejándose incólume la tarifa del 10 por mil establecida respecto de las demás actividades comerciales relacionadas en la liquidación oficial de revisión, por considerarse inmersas en el "código 2.023" "Demás actividades comerciales".

Una vez realizada dicha determinación calcular la sanción por inexactitud en el porcentaje del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar, como se dejó expuesto en líneas precedentes.

#### **IV COSTAS.**

La Sala condenará en costas de segunda instancia a la entidad demandada por ser la parte vencida en el proceso, y por encontrarse causadas. Corresponderá al Juez de primera instancia fijar el monto de las agencias en derecho, de acuerdo a lo previsto en el inciso primero del artículo 366 del C.G.P.

En mérito de lo expuesto, La Sala de decisión No. 6 del Tribunal Administrativo de Boyacá, Administrando Justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley.

## V. FALLA

**Primero: MODIFICAR** los numerales SEGUNDO y TERCERO de la parte resolutive de la sentencia proferida el 26 de septiembre de 2017 por el Juzgado Sexto Administrativo Oral de Tunja, los cuales quedarán así:

**"SEGUNDO: DECLARAR** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 003 de 20 de abril de 2015 por la cual la oficina de impuestos de la Secretaría de Hacienda de la Alcaldía de Tunja, modificó la declaración y liquidación privada presentada por el Contribuyente HECTOR EMILIO PIRACOCA JIMENEZ; pero sólo en lo que respecta a la tarifa establecida para la actividad comercial de venta de repuestos, y respecto a la sanción por inexactitud, de acuerdo a lo expuesto en la parte motiva de ésta providencia.

**TERCERO:** Como consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho, **ORDENAR al MUNICIPIO DE TUNJA** liquidar nuevamente el valor respecto del cual debe declarar el contribuyente HECTOR EMILIO PIRACOCA JIMENEZ, estableciendo la base gravable conforme a las tarifa correspondiente a la actividad de servicio, y a cada una de las actividades comerciales que desarrolla, bajo la precisión que **las actividades comerciales de venta de repuestos** relacionadas en el cuadro traído a colación en la parte motiva de ésta providencia, y que está relacionado en el acto administrativo acusado, se deben declarar **con la tarifa del 8 por mil, por estar incluida dicha actividad comercial dentro del código 2.016 "Venta de repuestos para automotores en general"**, dejándose incólume la tarifa del 10 por mil establecida respecto de las demás actividades comerciales relacionadas en la liquidación oficial de

revisión, por considerarse inmersas en el "código 2.023" "Demás actividades comerciales".

Una vez realizada dicha determinación calcular la sanción por inexactitud en el porcentaje del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar, como se dejó expuesto en líneas precedentes."

**Segundo:** Confirmar en lo demás la sentencia apelada.

**Tercero:** Condenar en costas de segunda instancia a la entidad demandada por ser la parte vencida en el proceso, y por encontrarse causadas. Corresponderá al Juez de primera instancia fijar el monto de las agencias en derecho, de acuerdo a lo previsto en el inciso primero del artículo 366 del C.G.P.

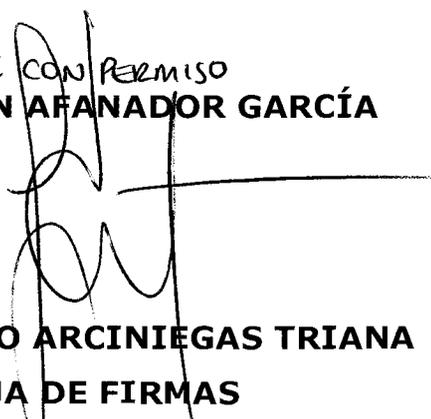
**Cuarto:** Una vez en firme la presente providencia, por secretaría envíese el expediente al despacho de origen.

**NOTIFIQUESE Y CÚMPLASE.**

Los Magistrados:

  
**FÉLIX ALBERTO RODRÍGUEZ RIVEROS**

AUSENTE CON PERMISO  
**FABIO IVAN AFANADOR GARCÍA**

  
**LUIS ERNESTO ARCINIEGAS TRIANA**  
**HOJA DE FIRMAS**

REFERENCIA: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
 DEMANDANTE: HECTOR EMILIO PIRACOCA  
 DEMANDADO: MUNICIPIO DE TUNJA  
 RADICADO: 15001333300 6 2015- 00159- 01

36-2019  
 EL SEPTIEMBRE 2019