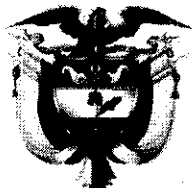


República de Colombia



Rama Judicial

**TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA
SECCIÓN CUARTA
SUBSECCIÓN "B"**

Bogotá, D. C., cinco (05) de marzo de dos mil veinte (2020)

Radicación No.: 250002337000-2017-01666-00
Demandante: CONSERJES INMOBILIARIOS LTDA.
Demandado: SECRETARÍA DISTRITAL DE HACIENDA
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Asunto: IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO, AVISOS Y TABLEROS
– BIMESTRES 4 AL 6 DEL AÑO 2013 Y 1 AL 6 DEL AÑO 2014

Magistrada Ponente:
Dra. NELLY YOLANDA VILLAMIZAR DE PEÑARANDA

S E N T E N C I A

Procede la Sala a proferir la correspondiente sentencia dentro del proceso incoado por el apoderado judicial de la sociedad **CONSERJES INMOBILIARIOS LTDA.**, quien acude en ejercicio del Medio de Control de **NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**, contra la **SECRETARÍA DISTRITAL DE HACIENDA**.

I. ANTECEDENTES:

1.1. Pretensiones

Con fundamento en las razones de hecho y de derecho que expone (fol. 1 a 57 del expediente), solicita:

«PRETENSIONES

(...)

1.1. PRETENSIONES PRINCIPALES

Radicación No.: 250002337000-2017-01666-00
Demandante: CONSERJES INMOBILIARIOS LTDA.

PRIMERA: Por infringir las normas legales en las cuales debía fundarse, que se declare la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión demandada, contenida en la Resolución No. 3365DDI017298 Del 20 de abril de 2016, a través de la cual la Oficina de Liquidación de la Subdirección de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, modificó las declaraciones de ICA presentadas por la sociedad CONSERJES por los bimestres 4, 5 y 6 del año gravable 2013 y 1, 2, 3, 4, 5 y 6 del año gravable 2014.

SEGUNDA: Por infringir las normas legales en las cuales debía fundarse, que se declare la nulidad total de la Resolución del Recurso No. DDI028713 y/o 2017EE82246 del 28 de abril de 2017, expedida por la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá.

TERCERA: Que, como consecuencia de la declaratoria de nulidad solicitada en las anteriores pretensiones, **a título de restablecimiento del derecho** se declare la firmeza de las declaraciones del ICA correspondientes a los bimestres 4, 5 y 6 del año gravable 2013 y 1, 2, 3, 4, 5 y 6 del año gravable 2014 que presentó Conserjes en Bogotá D.C.

CUARTA: Declarar que no procede la sanción por inexactitud impuesta en la Liquidación Oficial de Revisión demandada, contenida en la Resolución No. 3365DDI017298 Del 20 de abril de 2016, expedida por la Oficina de Liquidación de la Subdirección de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá y confirmada por la Resolución del Recurso de Resolución No. DDI028713 y/o 2017EE82246 del 28 de abril de 2017, expedida por la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá.

QUINTA: Que, como consecuencia de la declaratoria de nulidad solicitada en las anteriores pretensiones, **a título de restablecimiento del derecho** se declare que mi representada no adeuda suma alguna ni por concepto de ICA, ni por sanción de inexactitud correspondiente en las citadas vigencias fiscales y bimestres en mención.

SEXTA: Que, como consecuencia de la declaratoria de nulidad solicitada en las anteriores pretensiones, **a título de restablecimiento del derecho** se declare responsable al Distrito Capital de Bogotá de los perjuicios patrimoniales generados a mi representada en virtud de los actos administrativos anulados a los que se hace referencia en las anteriores pretensiones.

SÉPTIMA: Condenar al Distrito Capital de Bogotá a pagar a mi representada la indemnización integral de los perjuicios patrimoniales generados como consecuencia de las anteriores pretensiones, en la cuantía que sea probada en el presente proceso.

OCTAVA: Condenar al Distrito Capital de Bogotá a pagar las costas del presente proceso. Igualmente, solicitamos no se condene a la demandante a agencias en derecho ni costas procesales.

1.1. PRETENSIONES SUBSIDIARIAS

En caso de no acceder a una o varias de las pretensiones principales objeto de la presente demanda, se solicita como pretensiones subsidiarias las siguientes:

PRIMERA: Declarar que no procede la sanción por inexactitud impuesta en la Liquidación Oficial de Revisión demandada, contenida en la Resolución Resolución No. 3365DDI017298 Del 20 de abril de 2016, expedida por la

Radicación No.: 250002337000-2017-01666-00
Demandante: CONSERJES INMOBILIARIOS LTDA.

Oficina de Liquidación de la Subdirección de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá y confirmada por la Resolución del Recurso de Resolución No. DDI028713 y/o 2017EE82246 del 28 de abril de 2017, expedida por la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección, por diferencias de criterios o interpretación razonable, en aplicación al parágrafo 2 del artículo 647 del Estatuto Tributario, concordante con el artículo 3 del Acuerdo 671 de 2017 del Concejo de Bogotá D.C.

SEGUNDA: *Que en todo caso se de aplicación al principio de favorabilidad en materia sancionatoria para liquidar la sanción por inexactitud con base a: (i) el artículo 648 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, que consagra que la sanción por inexactitud corresponde al cien por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar determinado en la Liquidación Oficial de Revisión y el declarado por el contribuyente; y (ii) el Acuerdo 671 de 2017 del Concejo de Bogotá D.C. en donde, en su artículo tercero se indica que la sanción por inexactitud será equivalente al cien por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar, determinado en la Liquidación Oficial de Revisión y el declarado por el contribuyente o responsable.*

TERCERA: *No condenar en costas a mi representada en caso de que sea denegada las pretensiones principales y subsidiarias».*

1.2. Hechos

Los narra la libelista en la demanda y pueden resumirse así (fol. 4 a 11 del expediente):

1.2.1. La sociedad CONSERJES INMOBILIARIOS LTDA tiene como objeto principal la prestación de los servicios de aseo, limpieza y cafetería, según se evidencia en el certificado de existencia y representación legal (fol. 58 a 60 del expediente).

1.2.2. La sociedad CONSERJES INMOBILIARIOS LTDA presentó y pagó las declaraciones del Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros correspondiente de los bimestres 4, 5 y 6 del año gravable 2013 y bimestres 1, 2, 3, 4, 5 y 6 del año gravable 2014.

1.2.3. El 4 de septiembre de 2014, la sociedad CONSERJES INMOBILIARIOS LTDA presentó solicitud de corrección ante la SECRETARÍA DISTRITAL DE HACIENDA, de las declaraciones del Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros correspondiente de los

bimestres 4, 5 y 6 del año gravable 2013 y bimestres 1, 2 y 3 del año gravable 2014.

1.2.4. El 22 de septiembre de 2014, la SECRETARÍA DISTRITAL DE HACIENDA profirió la Resolución nro. 1198DDI070207, mediante la cual realizó la corrección por un menor valor de las declaraciones del Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros correspondiente de los bimestres 4, 5 y 6 del año gravable 2013 y bimestres 1, 2 y 3 del año gravable 2014.

1.2.5. El 26 de octubre de 2015, la SECRETARÍA DE HACIENDA DISTRITAL expidió el Requerimiento Especial nro. 2015EE273778 mediante el cual propuso modificar las declaraciones del Impuesto de Industria y Comercio de los bimestres 4, 5 y 6 del año gravable 2013 y bimestres 1, 2, 3, 4, 5 y 6 del año gravable 2014 presentadas por la sociedad CONSERJES INMOBILIARIOS LTDA. (fol. 136 a 156 del expediente).

1.2.6. El 13 de enero de 2016, la sociedad CONSERJES INMOBILIARIOS LTDA. dio respuesta al Requerimiento Especial nro. 2015EE273778 de 26 de octubre de 2015, en la cual objetó las glosas propuestas por la Administración y se abstuvo de corregir las declaraciones por concepto de Impuesto de Industria y Comercio (fol. 110 a 135 del expediente).

1.2.7. El 20 de abril de 2016, la SECRETARÍA DE HACIENDA DISTRITAL profirió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 3365DDI017298, por medio de la cual determinó por concepto de Impuesto de Industria y Comercio de los bimestres 4, 5 y 6 del año gravable 2013 y bimestres 1, 2, 3, 4, 5 y 6 del año gravable 2014, un mayor valor a cargo en suma de \$90.546.000 y una sanción por inexactitud en cuantía de \$144.876.000 para un total de \$235.422.000 (fol. 91 a 109 del expediente).

1.2.8. El 7 de junio de 2016, la sociedad CONSERJES INMOBILIARIOS LTDA. mediante escrito interpuso Recurso de Reconsideración contra la

Liquidación Oficial de Revisión nro. 3365DDI017298 de 20 de abril de 2016 (fol. 70 a 90 del expediente).

1.2.9. El 5 de mayo de 2017, la SECRETARÍA DE HACIENDA DISTRITAL expidió la Resolución nro. DDI028713, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto y confirmó en su totalidad la Liquidación Oficial de Revisión nro. 3365DDI017298 de 20 de abril de 2016 (fol. 61 a 68 del expediente).

II. D E M A N D A:

2.1. Normas violadas:

2.1.1. La señora apoderada de la parte demandante invoca como violadas las siguientes disposiciones (fol. 1 a 57 del expediente):

- Artículos 2, 29, 150, 287 y 338 de la Constitución Política de 1991.
- Artículo 3° del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.
- Artículos 462-1, 647, 648 y 683 del Estatuto Tributario.
- Artículo 46 de la Ley 1607 de 2012.
- Artículo 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016.
- Artículo 1° del Decreto Ley 1421 de 1993.
- Artículo 3° del Decreto 423 de 1996.
- Artículo 3° del Decreto 400 de 1999.
- Artículo 3° del Decreto Distrital 352 de 2002.
- Artículo 3° del Acuerdo 671 de 2017.

2.2. Concepto de violación.

La señora apoderada de la parte demandante formula el concepto de violación en los siguientes términos (fol. 1 a 57 del expediente):

2.2.1. «NULIDAD DE LOS ACTOS EXPEDIDOS AL INTERIOR DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA POR FALTA DE MOTIVACIÓN, LO QUE CONSTITUYE UNA VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS DEL DEBIDO PROCESO Y PUBLICIDAD PREVISTOS EN LOS ARTÍCULOS 29 Y 209 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA».

Afirma que, de conformidad con varios pronunciamientos del H. Consejo de Estado¹, la Autoridad Tributaria vulnera el derecho de defensa y contradicción de la actora al no realizar un pronunciamiento si quiera sumario que responda a los argumentos del recurso de reconsideración.

Refuta, en ese mismo sentido, la manera como la demandada desata el recurso de reconsideración, esto es, de un lado, porque agrupa los argumentos del recurso y, de otro, «a reglón seguido» se limita a transcribir como propios algunos de los conceptos expedidos por la Subdirección Jurídico Tributaria de la Autoridad Distrital para proponer la modificación a las declaraciones presentadas por la actora.

Asimismo, afirma, que la SECRETARÍA DISTRITAL DE HACIENDA viola el principio de correspondencia porque en la página nro. 13 de la Resolución que resuelve el recurso de reconsideración incluye la «falta de certeza de una Subdirección Jurídico Tributaria», a lo cual no se refiere en el Requerimiento Especial ni en la Liquidación Oficial.

Recalca que la actora se exculpa de la sanción por inexactitud por diferencia de criterios o interpretación razonable, en razón a que, en las páginas nros. 14 y

¹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 10 de mayo de 2012. Número Interno. 17766. C.P.: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas:
-Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 29 de marzo de 2007. Número Interno. 15310. C.P.: Juan Ángel Palacio Hincapié.

Radicación No.: 250002337000-2017-01666-00
Demandante: CONSERJES INMOBILIARIOS LTDA.

15 de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, la demandada reconoce de manera expresa que existe más de una forma de interpretar el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012.

Finaliza este cargo, diciendo que, de acuerdo con los artículos 42, 80, 137 y 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, la resolución que desata el recurso de reconsideración vulnera el principio de publicidad al no realizar motivación alguna de las razones por las que confirma la sanción por inexactitud.

2.2.2. «NULIDAD POR FALSA MOTIVACIÓN, POR CUANTO LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DEMANDADOS TRASGREDEN DIRECTAMENTE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LEGALIDAD Y AUTONOMÍA FISCAL DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES»

Asevera, que los actos administrativos demandados transgreden la constitución y la ley porque la Autoridad Tributaria decidió inaplicar el artículo 462-1 del Estatuto Tributario, norma con rango de ley (correspondiente a la base gravable especial para los servicios de aseo y cafetería), para aplicar el artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002, esto es, una norma distrital (respecto de la base gravable del ICA en el Distrito Capital).

Refuerza su argumento, al puntualizar, en virtud de los artículos 150, 287, 313 y 338 de la Constitución Política y en pronunciamientos tanto de la H. Corte Constitucional² como del H. Consejo de Estado³, que; *(i)* el «*poder tributario*» (entendido como la facultad de determinar cargas tributarias) radica única y exclusivamente en cabeza del Congreso de la República, limitando el poder de los Concejos Municipales y Asambleas Departamentales al marco legislativo preexistente, por lo que, no es cierto lo considerado por la Autoridad Distrital (en la página nro. 18 de la prenotada resolución) de que solo es posible aplicar la ley cuando se adecue la misma a la normatividad distrital y, *(ii)* que los entes

² Sentencia C-335 de 1996, Sentencia C-987 de 1999; Sentencia C-155 de 2003; Sentencia 084 de 1995; Sentencia 04 de 1993; Sentencia 992 de 2004; y Sentencia C-35 de 2009.

³ Consejo de Estado, sentencia 18141 del 10 de marzo de 2011, C.P.: Ligia Lopez Díaz

territoriales no tienen absoluta autonomía en la creación de los elementos de los tributos.

Exalta, el indebido entendimiento del principio de la autonomía fiscal por parte de las entidades territoriales y más concretamente de la SECRETARÍA DISTRITAL DE HACIENDA.

Del mismo modo, se duele de que la Administración invoque la aplicación de la normativa que al Distrito Capital (Decreto Ley 1421 de 1993 y Decretos 423 de 1996, 400 de 1999 y el Decreto Distrital 352 de 2002), sin tener en cuenta que el límite de la autonomía distrital se encuentra en la Constitución y en la Ley, esto es, en la Ley 1607 de 2012 modificadorio del artículo 462-1 del Estatuto Tributario.

Es así que, la demandada trasgrede el principio de jerarquía normativa debido que, para modificar las declaraciones de la actora, prefiere acatar lo dispuesto en unos conceptos jurídicos emanados de la Oficina de Recursos Tributarios y desobedecer la Constitución, la Ley e incluso su propia normativa interna.

Considera que, lo que busca el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 es crear una armonía entre la Ley y todos los entes territoriales, para de esa manera no opacar el principio de autonomía de cada municipio, habida consideración de que no los extralimitó, sino que creó una regulación o limitación general para todos frente a la base gravable del ICA, de modo que, no es necesario que el Concejo Distrital aplique la norma como de manera equivocada lo indica la Administración.

Después de citar jurisprudencia de la H. Corte Constitucional⁴, culmina asegurando que en lo que se refiere a la autonomía de los impuestos territoriales, estos deben estar en armonía con lo señalado en la Constitución y en la Ley, de tal suerte, que la Ley 1607 de 2012 no puede ser desconocida por

⁴ Sentencias C-004 de 1993, C-520 de 1994, C-222 de 1995, C-084 de 1995, C-355 de 1996, C-219 de 1997, C-232 de 1998, C-121 de 2006

la SECRETARÍA DISTRITAL DE HACIENDA en virtud del principio de legalidad y de reserva de la ley.

2.2.3. «LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DEMANDADOS SON NULOS POR VIOLACIÓN DIRECTA DEL ARTÍCULO 462-1 DEL ET, MODIFICADO POR EL ARTÍCULO 46 DE LA LEY 1607 DE 2012 Y EL ARTÍCULO 182 DE LA LEY 1819 DE 2016.».

Aduce, que la Ley 1607 de 2012 al disponer que la base gravable especial aplica sobre los «*ingresos gravados sobre ciertos servicios*» hace referencia al ICA ya que los otros impuestos territoriales (como el impuesto predial, el impuesto de vehículos) no gravan específicamente las actividades debido a sus ingresos.

Ilustra, con afirmaciones de la demandada de la página nro. 19 y 23 de la Liquidación Oficial de Revisión, que cometió varios yerros en la interpretación del ICA, pues, en primer lugar, señala que el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 únicamente aplicaba para retenciones y no para impuestos territoriales, cuando la misma norma de manera expresa dispone que la base gravable especial aplica para impuestos territoriales, y en segundo lugar, reitera, el legislador no precisó para qué impuestos distritales se aplicaría la norma.

Recuerda, que no se pueden desconocer los antecedentes históricos y normativos en los que el legislador introdujo bases gravables o tarifas especiales en materia de ICA, por lo que, cita algunos ejemplos.

Finaliza este tercer cargo, diciendo que la Autoridad Distrital al indicar que el artículo 462-1 del Estatuto Tributario es inaplicable al no señalar la fuente sustitutiva de ingresos para los municipios (en concordancia con el artículo 7º de la Ley 819 de 2003), incurre, nuevamente, en falsa motivación porque la norma no redujo las bases gravables, sino creó una base especial.

2.2.4. «NULIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DEMANDADOS, POR CUANTO LA ADMINISTRACIÓN INAPLICA EL PRINCIPIO DE

FAVORABILIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA Y SANCIONADORA, INCURRIENDO EN UNA FLAGRANTE VIOLACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 29 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA Y 197 DE LA LEY 1607 DE 2012, ADEMÁS DE INOBSERVAR LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL EN ESTA MATERIA».

Arguye, que la demandada vulnera el principio de favorabilidad en materia sancionatoria al establecer en la Liquidación Oficial de Revisión una sanción por inexactitud de 160%, cuando, según el artículo 648 del Estatuto Tributario, es del 100% de la diferencia entre *(a)* el saldo a pagar determinado en la Liquidación Oficial de Revisión y, *(b)* el declarado por el contribuyente

2.2.5. «NULIDAD ABSOLUTA DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA POR VIOLACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 3 DEL ACUERDO 671 DE 2017, 54 DEL DECRETO 807 DE 1993, 647 Y 648 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO, ESTOS ÚLTIMOS, MODIFICADOS POR LOS ARTÍCULOS 287 Y 288 DE LA LEY 1819 DE 2016, CORRESPONDIENTEMENTE – IMPROCEDENCIA DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD».

Reclama, la improcedencia de la sanción por inexactitud con base los siguientes argumentos; *(i)* la inexistencia del hecho sancionable, *(ii)* la inexistencia de hechos sancionables a la luz de la jurisprudencia del H. Concejo de Estado y la H. Corte Constitucional, *(iii)* el desconocimiento de la eximente de responsabilidad cuando se presenta diferencia de criterios o interpretación razonable frente al derecho aplicable, y *(iv)* la proscripción de cualquier criterio de carácter objetivo en materia de derecho administrativo sancionador.

En cuanto al primer y segundo argumento, afirma, después de enumerar la existencia de ciertos supuestos de hecho que constituyen la institución de la sanción en materia tributaria⁵ (en concordancia con el artículo 36 del Decreto Distrital

⁵ Esto es; (i) omisión de ingresos, impuestos generados con operaciones gravadas, bienes o actuaciones susceptibles de cualquier gravamen; (ii) inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones,

362 de 2002 y artículo 647 del Estatuto Tributario), que los hechos y cifras denunciadas por la sociedad demandante son completos y verdaderos, por lo que, en ningún momento la empresa aportó valores, cifras o factores falsos, desfigurados, equivocados o incompletos, siendo inexistente en animo defraudatorio de la sociedad. Razón por la cual, exclama, que es deber de la Administración Distrital demostrar que algunos de los elementos que integran el supuesto de hecho de la sanción se cumplió para que derive la imposición de la sanción por inexactitud.

A ese respecto, refuerza su argumento al citar la sentencia de 22 de marzo de 2001 del H. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, número interno 17286, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

En relación con el tercer razonamiento, dice, que para el presente caso, a la luz del artículo 36 del Decreto Distrital 362 de 2002 y artículo 647 del Estatuto Tributario, opera como causal de exculpación de la sanción por inexactitud la diferencia de criterios o de interpretación razonable, máxime cuando, de un lado, la discusión del presente proceso gira en torno a la aplicación preferente de la Ley (artículo 46 de la Ley 1607 de 2012) o de una norma distrital (artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002), y por el otro, porque cuando CONSERJES señala en sus declaraciones datos verdaderos, únicamente interpreta con total y «*absoluta buena fe*» las normas tributarias relativas a la tarifa aplicable para su declaración.

Respecto al último motivo, establece que, fundamentado en pronunciamientos tanto de la H. Corte Constitucional⁶ como del H. Consejo de Estado⁷, en materia del derecho administrativo sancionador, la Administración no puede imponer sanciones justificando su aplicación en criterios objetivos, sino que debe consultar aspectos de naturaleza subjetiva, esto es, con actuaciones o

pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes; o (iii) en general, la utilización en las declaraciones de datos o factores falsos, desfigurados, equivocados o incompletos de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor.

⁶ Sentencias C-690 de 1996, T-145 de 1993, C-214 de 1994, C-597 de 1996 y C-690 de 1996.

⁷ Sentencia del 6 de marzo de 2003, C.P. Juan Ángel Palacio, Exp. 13027

intenciones de evadir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Por consiguiente, aduce que la SECRETARÍA DISTRITAL DE HACIENDA al no diferenciar las razones subjetivas (antijuridicidad del hecho y la imputabilidad de la conducta) en la imposición de la sanción obra en contravía del artículo 64 del Decreto 807 de 1993, modificado por el artículo 36 del Decreto Distrital 362 de 2002 y concordante con el artículo 647 del Estatuto Tributario.

III. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA:

La parte demandada en oportunidad legal comparece al proceso por conducto de apoderado judicial que para el efecto constituye, quien contesta la demanda en los siguientes términos (fol.181 a 207 vuelto del expediente):

Colige, después de aludir a los artículos; 1º, 2º, 287, 300, 313 y 338 de la Constitución Política, 2º y 42 del Decreto Distrital 352 de 2002, 684 del Estatuto Tributario y de varios pronunciamientos de la H. Corte Constitucional⁸ y del H. Consejo de Estado⁹, que le reconoce a las entidades territoriales un ámbito propio e inalienable en cuanto al establecimiento de gravámenes en sus respectivos territorios y, en atención a las reglas atinentes a la descentralización y autonomía de estas entidades, alega que el Congreso de la República no puede sustituir a los órganos colegiados de los entes territoriales en el ejercicio de sus competencias que la propia constitución les ha asignado.

Puntualiza, sobre las generalidades el Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros en la Capital de la República y repara, que no existe una base gravable especial para las actividades constitutivas del servicio de aseo y cafetería en el Impuesto de Industria y Comercio en el Distrito Capital, por lo que, se imponía a la sociedad actora aplicar la base gravable general

⁸ Sentencias C-495 de 1998, C-413 de 1996, C-1051 de 2001, C-778 de 2001, C-1183 de 2001

⁹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia de 9 de julio de 2009, Exp. 16544, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño Valencia.

-Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Exp. 16603, C.P. Dra. Ligia López Díaz.

establecida en el artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002. Asimismo, que la demandante no goza de un tratamiento tributario preferencial de no sujeción o exención a la luz de los artículos 39 y 56 del Decreto 352 de 2002.

Expone, que los únicos conceptos de obligatorio cumplimiento para la demandada son los emitidos por la «DIB como autoridad doctrinante en materia tributaria» (números 2013EE72237 de 16 de abril de 2013 y 2014EE233375 de 27 de octubre de 2014), respecto de la interpretación y aplicabilidad del artículo 46 de la Ley 1607 de 2012.

Asegura, que los actos administrativos acusados no incurren en la causal de falsa motivación ya que; (i) fueron adoptados por funcionarios competentes, (ii) la motivación se dio en virtud de fundamentos facticos y jurídicos y, (iii) en todas las actuaciones desplegadas se notificó en debida forma a la parte actora, por lo que se actuó atendiendo los principios de legalidad, debido proceso y sus corolarios de contradicción y defensa.

Del mismo modo, después de realizar consideraciones y de citar apartes respecto del fallo de 21 de junio de 2017 proferido por esta corporación¹⁰ y de referirse al texto del artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, concluye, que de la interpretación de la norma podría entenderse, por un lado, que para efectos de retenciones en los impuestos distritales, existiría una base de retención en los contratos de prestación de servicios integrales de aseo y cafetería, de servicios temporales y los prestados por las cooperativas y precooperativas de trabajo asociado y por los sindicatos de desarrollo de contratos sindicales, sin perjuicio del deber de presentar las respectivas declaraciones y el derecho de descontarse las sumas retenidas y, por el otro, como una autorización para establecer una base gravable especial en los impuestos distritales.

Por lo anterior, considera, que en vista de que el legislador no precisó para qué impuestos territoriales se aplicaría el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, el mismo resulta inoperante para el impuesto del ICA.

¹⁰ Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B en sentencia de 21 de junio de 2017. Exp. 2015-143-01. Medio de Control: Nulidad Simple. M.P. Lina Ángela María Cifuentes Cruz.

Refuerza su defensa al establecer que, la competencia para completar la identificación de unos de los elementos del tributo no está en cabeza de la autoridad fiscalizadora, sino que es exclusiva de los cuerpos colegiados (Concejo Distrital)¹¹.

Respecto de las competencias y de la autonomía de las entidades territoriales, explica, que a estas le corresponde, mediante acuerdos y/ ordenanzas, fijar los elementos de los tributos creados por el legislador, en virtud de lo señalado en el artículo 287 de la Constitución Nacional, en razón, a que el Congreso de la República no puede determinar todos los elementos de un impuesto porque produciría un vaciamiento de las facultades de los Concejos y Asambleas, desconociendo, entonces, su autonomía fiscal.

Dice que, de conformidad con la sentencia C-035 de 2009 de la H. Corte Constitucional, la base gravable establecida en el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 solo puede ser aplicable para el impuesto del IVA, toda vez que para dicho tributo nacional el competente para fijar todos y cada uno de los elementos es el legislador ordinario.

En virtud del Decreto 1421 de 1993, de la sentencia C-778 de 2001 proferida por la H. Corte Constitucional y de la sentencia de 13 de agosto de 1999 del H. Consejo de Estado, arguye que las disposiciones especiales del Distrito Capital tienen aplicación prevalente y que, salvo normas especiales en su interpretación, se puede recurrir, solo de manera supletiva, a las normas de orden nacional, por lo que no puede prevalecer el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 y su regulación (general) del ICA sobre la regulación (específica) que del mismo hace la norma especial contenida en el Decreto 1421 de 1993, la cual, reitera, señala como competencia del Concejo de Bogotá el establecimiento de los tributos y sus elementos.

En cuanto a la procedencia de la *sanción por inexactitud*, aduce, que la actora con el simple hecho de utilizar datos equivocados («como fue en el caso de autos»)

¹¹ Se apoya en las sentencias C-594 de 2010, C-569 de 2000 y C-227 de 2002

Radicación No.: 250002337000-2017-01666-00
Demandante: CONSERJES INMOBILIARIOS LTDA.

conlleva a la inexactitud en la presentación de la declaración, por lo que le asiste razón a la Autoridad Tributaria al hacer estricta aplicación de la norma.

IV. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN:

Corrido el traslado de que trata el inciso final del artículo 181 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, tanto la demandante **CONSERJES INMOBILIARIOS LTDA.** (fol. 270 a 304 del expediente), como la demandada **SECRETARÍA DISTRITAL DE HACIENDA SDH-**, (fol. 254 a 268 del expediente), por conducto de sus apoderados judiciales, presentaron sus escritos de alegatos de conclusión, reiterando las razones consignadas en el libelo genitor y en el escrito de contestación a la demanda, respectivamente.

V. MINISTERIO PÚBLICO

La procuradora 131 judicial II para Asuntos Administrativos, doctora DIANA JANETHE BERNAL FRANCO, mediante escrito de 30 de abril de 2019 emitió concepto en los siguientes términos (fol. 245 a 253 del expediente):

Después de traer a colación varios apartes jurisprudenciales¹², considera, que la determinación de la base gravable especial sobre la cual la sociedad **CONSERJES INMOBILIARIOS LTDA.** liquidó el Impuesto de ICA en los periodos revisados, se ajustó a la ley vigente aplicable, esto es, a la prevista en el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, en razón, a que es competencia del Congreso de la República fijar los lineamientos generales del tributo territorial, esto es, la tarifa y la base gravable del mismo.

¹² Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, Sentencia de 21 de junio de 2017, Rad 2015-00143-01. M.P. Lina Ángela María Cifuentes.
-Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, Sentencia de 16 de noviembre de 2018, Rad 2017-1336. M.P. José Antonio Molina.
-Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia de 11 de febrero de 2014, Rad 2009-248-04.

Lo anterior, en atención a que el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 no contiene exenciones o tratos preferentes a un grupo de contribuyentes dentro del impuesto territorial (aspectos que le esta prohibido al legislador), por lo que las declaraciones privadas de ICA presentadas por la actora están correctamente liquidadas al haber tenido como fundamento legal para la base de liquidación el precepto contenido en el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012.

VI. CONSIDERACIONES

Procede la Sala a resolver el caso bajo examen, una vez constatado el cumplimiento de los presupuestos procesales de competencia, demanda en forma, capacidad para ser parte y capacidad para comparecer al proceso y una vez verificada la ausencia de causal alguna que pueda llegar a invalidar lo actuado.

Se deja constancia que a la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura el pasado año 2019 se informó sobre la falta de personal en este despacho ante el cúmulo de trabajo que se venía presentando para hacerle seguimiento a la sentencia proferida por el Consejo de Estado el 28 de marzo de 2014 en el expediente 2001-479 correspondiente a la descontaminación del Rio Bogotá y sus Afluentes, razón por la cual se daría prioridad a esta acción constitucional, dada su importancia para el ordenamiento de la Sabana, sin que al respecto dicha autoridad haya tomado las medidas necesarias para impedir la congestión en el trámite de los procesos relativos a impuestos.

6.1. Planteados los extremos de la controversia, para decidir sobre el fondo del debate se hace necesario partir de los siguientes problemas jurídicos: 1) ¿Es aplicable la base gravable especial prevista en el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 a las empresas que prestan servicios integrales de aseo y cafetería del Impuesto de Industria y Comercio en el Distrito Capital? Al resolver este problema jurídico la Sala analizará si se hizo una interpretación errada de dicho artículo al ser aplicado por la Administración para determinar la base de

retención en la fuente del Impuesto de Industria y Comercio. 1.1) ¿Son nulos los actos administrativos demandados al trasgredir los principios de legalidad y autonomía fiscal al momento de determinar la Administración la base gravable aplicable al Impuesto de Industria y Comercio? 2) ¿Se violó el principio de correspondencia en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración al utilizar la Administración argumentos y hechos nuevos que no fueron esgrimidos ni en el requerimiento especial ni en la liquidación oficial de revisión? 3) ¿Es procedente la sanción por inexactitud al no configurarse el hecho sancionable y al existir diferencia de criterios entre las partes por la norma aplicable? Al resolver este problema jurídico la Sala estudiará lo referente a la aplicación del principio de favorabilidad contemplado por la Ley 1607 de 2012 en concordancia con lo previsto en el artículo 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016.

En ese orden, es del caso primeramente hacer referencia a las generalidades del Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros y analizar la aplicación de la base gravable especial del artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 a las empresas que prestan servicios integrales de aseo y cafetería del ICA en el Distrito Capital, teniendo en cuenta que esta Sala en reiteradas providencias ha analizado el tema objeto de litis¹³, así:

6.2 GENERALIDADES DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO, AVISOS Y TABLEROS EN EL DISTRITO CAPITAL.

El Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros es una clase de impuesto de orden municipal, definido por la doctrina tributaria, como un gravamen directo emanado de las actividades económicas desarrolladas en la jurisdicción municipal, y toma como materia imponible la actividad económica, bien sea industrial, comercial o de servicios, como manifestación de capacidad económica¹⁴.

¹³ Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Sección Cuarta. Sentencia de 23 de agosto de 2019. M.P. Carmen Amparo Ponce. Expediente: 2017 – 1296. TAC. Sección Cuarta. Sentencia de 31 de julio de 2019 M.P. Mery Cecilia Moreno Amaya. Expediente: 2017 – 01289, entre otras

¹⁴ PIZA RODRÍGUEZ. Julio Roberto. "Régimen impositivo de las Autoridades Territoriales en Colombia". Edit. Universidad Externado de Colombia. Pág. 83.

Es por lo anterior, que la ley tributaria que regula la relación jurídica existente entre el Estado y los contribuyentes, para hacer efectiva la satisfacción de los tributos, establece como elementos esenciales de este, los siguientes¹⁵: **(i) El sujeto activo**, que es la entidad pública titular del crédito fiscal, **(ii) el hecho generador**¹⁶, que es el acontecimiento cuya realización depende el nacimiento de la obligación tributaria, **(iii) la base gravable**, que es un factor variable que determina en cada caso la cuantía que servirá de base en la determinación del impuesto, **(iv) la tarifa**, que es un factor constante para aplicar a la base gravable y liquidar el tributo y, **(iv) el sujeto pasivo**, que es la persona natural o jurídica conminada al pago del impuesto, que adquiere esta condición al realizar el hecho generador o imponible del tributo.

Este tipo de impuesto, reorganizado y unificado para todos los municipios del país a partir de la Ley 14 de 1983 “*por la cual se fortalecen los fiscos de las Entidades Territoriales y se dictan otras disposiciones*”, recogió en su artículo 39 las prohibiciones para gravar por concepto de industria y comercio que en normatividad dispersa se encontraban vigentes a la fecha de su expedición¹⁷, con lo cual, a partir de ese momento, los municipios contaron con una ley general que señalaban los elementos estructurales del impuesto que desde la Ley 97 de 1913 se había consagrado en forma genérica y sin señalar varios de los componentes de la obligación tributaria.

Ahora, en lo que respecta al Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros, el Decreto 352 de 2002¹⁸, establece lo siguiente:

«ARTÍCULO 32. HECHO GENERADOR. El hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma

¹⁵ Alcaldía Mayor de Bogotá – Secretaría de Hacienda-, Impuesto de industria y comercio, Compendio Doctrinal.

¹⁶ Definido como la conducta, acto o negocio demostrativo de capacidad económica. PIZA RODRIGUEZ, Julio Alberto “Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio”. Edit. Universidad Externado de Colombia. Pág. 279.

¹⁷ El 16 de julio de 1883 fue expedida la Ley 14 de 1983. Publicada en el Diario Oficial nro. 3288

¹⁸ *Por el cual se compila y actualiza la normativa sustantiva tributaria vigente, incluyendo las modificaciones generadas por la aplicación de nuevas normas nacionales que se deban aplicar a los tributos del Distrito Capital, y las generadas por acuerdos del orden distrital.*

Radicación No.: 250002337000-2017-01666-00
Demandante: CONSERJES INMOBILIARIOS LTDA.

permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos».

«**ARTÍCULO 36. PERÍODO GRAVABLE.** Por período gravable se entiende el tiempo dentro del cual se causa la obligación tributaria del impuesto de industria y comercio y es bimestral».

«**ARTÍCULO 37. PERCEPCIÓN DEL INGRESO.** Se entienden percibidos en el Distrito Capital, como ingresos originados en la actividad industrial, los generados en la venta de bienes producidos en el mismo, sin consideración a su lugar de destino o a la modalidad que se adopte para su comercialización.

Se entienden percibidos en el Distrito Capital, los ingresos originados en actividades comerciales o de servicios cuando no se realizan o prestan a través de un establecimiento de comercio registrado en otro municipio y que tributen en él.

(...)».

«**ARTÍCULO 40. SUJETO ACTIVO.** El Distrito Capital de Bogotá es el sujeto activo del impuesto de industria y comercio que se cause en su jurisdicción, y en él radican las potestades tributarias de administración, control, fiscalización, liquidación, discusión, recaudo, devolución y cobro».

«**ARTÍCULO 41. SUJETO PASIVO.** Es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio la persona natural o jurídica o la sociedad de hecho, que realice el hecho generador de la obligación tributaria, consistente en el ejercicio de actividades industriales, comerciales o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital».

«**ARTÍCULO 42. BASE GRAVABLE.** El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período. Para determinarlos, se restará de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los correspondientes a actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, las exportaciones y la venta de activos fijos.

Hacen parte de la base gravable, los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo.

Parágrafo primero. Para la determinación del impuesto de industria y comercio no se aplicarán los ajustes integrales por inflación.

Parágrafo segundo. Los contribuyentes que desarrollen actividades parcialmente exentas o no sujetas, deducirán de la base gravable de sus declaraciones, el monto de sus ingresos correspondiente con la parte exenta o no sujeta».

De la normativa transcrita, la Sala concluye que el sujeto pasivo¹⁹ del Impuesto de Industria y Comercio es aquella persona natural o jurídica o la

¹⁹ En la obligación tributaria es el ente o persona jurídica o natural al cual se le atribuye la configuración del hecho generador o imponible, en la medida que dicho ente es beneficiario, poseedor,

Radicación No.: 250002337000-2017-01666-00
Demandante: CONSERJES INMOBILIARIOS LTDA.

sociedad de hecho que ejerza o desarrolle una **actividad comercial, industrial o de servicios**, directa o indirectamente, en forma permanente u ocasional en inmueble determinado, con establecimiento comercial o sin ellos en la jurisdicción de Bogotá D.C. Es del caso resaltar, que no es necesario dilucidar la naturaleza jurídica de la persona como características del sujeto pasivo de dicho gravamen, habida cuenta, de que la ley no hace distinción alguna y que el factor determinante de tal calidad es la actividad ejercida por el sujeto.

En suma, lo que genera la obligación de declarar y pagar el Impuesto de Industria y Comercio no atiende a la naturaleza jurídica de la entidad o persona que realice las actividades gravadas, sino la actividad que desarrolle dentro del territorio donde se considera sujeto pasivo del impuesto y, será sujeto activo, quien está en la obligación de exigir su pago, esto es, los municipios y distritos.

Para concluir, es necesario precisar cuáles son las actividades que están gravadas con el Impuesto de Industria y Comercio a la luz del Decreto 352 de 2002:

«**ARTÍCULO 33. ACTIVIDAD INDUSTRIAL.** Es una actividad industrial, la producción, extracción, fabricación, manufactura, confección, preparación, reparación, ensamblaje de cualquier clase de materiales y bienes y en general cualquier proceso de la transformación por elemental que este sea».

«**ARTÍCULO 34. ACTIVIDAD COMERCIA.** Es actividad comercial, las destinada al expendio, compraventa o distribución de bienes y mercancías, tanto al por mayor como al por menor y las demás actividades definidas como tales por el Código de Comercio, siempre y cuando no estén consideradas por la ley como actividades industriales o de servicios».

«**ARTÍCULO 35. ACTIVIDAD DE SERVICIO.** Es una 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 lo 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».

De tales disposiciones se infiere que la **actividad de servicios** es toda tarea, labor o trabajo ejecutado por una persona natural o jurídica o por una sociedad

consumidor o vendedor de determinada forma de materia económica configurativa de capacidad contributiva. Derecho Tributario, Autor Dr. A. Ramírez, Cuarta Edición, Editorial Temis.

Radicación No.: 250002337000-2017-01666-00
Demandante: CONSERJES INMOBILIARIOS LTDA.

de hecho, sin que medie relación laboral con quien lo contrata, que genera 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.

A su turno, la **actividad comercial** es la destinada al expendio, compraventa o distribución de bienes y mercancías, tanto al por mayor como al por menor y las demás actividades definidas como tales por el Código de Comercio y, la **industrial** es la consistente en la producción, extracción, fabricación, manufactura, confección, preparación, reparación, ensamblaje de cualquier clase de materiales y bienes y en general cualquier proceso de transformación por elemental que éste sea.

Para el caso, se tiene que la base gravable especial sobre la cual la sociedad CONSERJES INMOBILIARIOS LTDA. liquidó el impuesto de ICA en los bimestres 4º, 5º y 6º del año gravable 2013 y bimestres 1º, 2º, 3º, 4º, 5º y 6º del año gravable 2014, y que es discutido por el accionante, es la base gravable especial prevista en el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 (modificatorio del artículo 462-1 del Estatuto Tributario).

Visto desde esa óptica, es imperioso abordar el tema concerniente a la base gravable especial contenida en el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012.

6.3. BASE GRAVABLE ESPECIAL

La Ley 1607 de 2012, “*Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones*”, mediante su artículo 46 modificó el artículo 462-1 del Estatuto Tributario, que refiere al impuesto sobre las ventas, en los siguientes términos:

«**ARTÍCULO 46.** Modifíquese el artículo 462-1 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 462-1. Base gravable especial. Para los servicios integrales de aseo y cafetería, de vigilancia, autorizados por la Superintendencia de Vigilancia Privada, de servicios temporales prestados por empresas autorizadas por el

Radicación No.: 250002337000-2017-01666-00
Demandante: CONSERJES INMOBILIARIOS LTDA.

Ministerio del Trabajo y en los prestados por las cooperativas y precooperativas de trabajo asociado en cuanto a mano de obra se refiere, vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria o quien haga sus veces, a las cuales se les haya expedido resolución de registro por parte del Ministerio del Trabajo, de los regímenes de trabajo asociado, compensaciones y seguridad social, como también a los prestados por los sindicatos con personería jurídica vigente en desarrollo de contratos sindicales debidamente depositados ante el Ministerio de Trabajo, **la tarifa será del 16% en la parte correspondiente al AIU (Administración, Imprevistos y Utilidad), que no podrá ser inferior al diez por ciento (10%) del valor del contrato.**

Para efectos de lo previsto en este artículo, el contribuyente deberá haber cumplido con todas las obligaciones laborales, o de compensaciones si se trata de cooperativas, precooperativas de trabajo asociado o sindicatos en desarrollo del contrato sindical y las atinentes a la seguridad social.

PARÁGRAFO. 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**» (Destaca la sala).

La norma en cita hace alusión a una base gravable especial para **(i) servicios integrales de aseo y cafetería, (ii) servicios de vigilancia autorizados por la Superintendencia de Vigilancia Privada, (iii) servicios temporales prestados por empresas autorizadas por el Ministerio del Trabajo, (iv) servicios prestados por las cooperativas y precooperativas de trabajo asociado en cuanto a mano de obra se refiere, vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria o quien haga sus veces, a las cuales se les haya expedido resolución de registro por parte del Ministerio del Trabajo, (v) regímenes de trabajo asociado, compensaciones y seguridad social, y (vi) servicios prestados por los sindicatos con personería jurídica vigente en desarrollo de contratos sindicales debidamente depositados ante el Ministerio de Trabajo.**

La mencionada base gravable corresponde a la aplicación de la tarifa del 16% en la parte correspondiente al AIU (Administración, Imprevistos y Utilidad), que no podrá ser inferior al diez por ciento (10%) del valor del contrato.

Nótese que la norma en comento extendió esa base gravable a las retenciones en la fuente que se practiquen por el impuesto sobre la renta, **así como también, para que sea aplicado en la base imponible de los tributos territoriales, es decir, para aquellos que recaigan sobre el hecho generador de la prestación de los servicios descritos en la citada disposición.**

Radicación No.: 250002337000-2017-01666-00
Demandante: CONSERJES INMOBILIARIOS LTDA.

En ese orden, la base gravable especial para la determinación del IVA que se causa por la prestación de los servicios descritos consiste en que los ingresos a considerar para calcular el tributo solo pueden contener el AIU que percibe el contribuyente, cuya regla sería aplicable también para establecer la base de la retención en la fuente del impuesto sobre la renta, al igual que para los impuestos territoriales.

Ahora bien, con el fin de dilucidar el propósito del legislador con la norma en comento, es preciso remitirnos a la exposición de motivos de esta, en la cual se lee:

«Eliminación de tarifas y tarifa reducida del 5%»

En aras de la simplificación tarifaria se propone la eliminación de la tarifa del 1,6% sin embargo la premisa es no alterar el impuesto a cargo de los servicios de aseo vigilancia y empleo temporal. Es por esto que se propone una base especial del impuesto que solo sea equivalente al AIU, dado que la gran parte de los ingresos de estas actividades son efectivamente sus costos. En síntesis, en lugar de pagar la tarifa del 1,6% sobre el total de las ventas, se propone cobrar la tarifa del 16% sobre el AIU, que es aproximadamente del 10% del total de las ventas (...).»

Denota la Sala que la norma en estudio procuró atender a la realidad de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, por ende, las operaciones de las empresas que se dedican a la prestación de los servicios allí especificados cuentan con el beneficio de la base especial del impuesto que es equivalente únicamente al AIU, dado que la gran parte de los ingresos de estas actividades son efectivamente sus costos.

En este punto se debe resaltar que en la exposición de motivos no se hace referencia a la razón por la cual la norma en comento hizo extensivo el beneficio a los impuestos distritales, pero lo cierto es que la disposición así lo previó y, por ende, sería aplicable a este tributo, máxime cuando el IVA y el ICA entrañan el mismo propósito, que es gravar la actividad de prestación de servicios a nivel nacional o territorial, respectivamente.

Lo anterior ha sido también reconocido por el Consejo de Estado quien acertadamente realizó una interpretación histórica y teleológica²⁰ de la normativa, es decir, en concordancia con la exposición de motivos y con los objetivos de esta, ya que el legislador pretende gravar solo lo que realmente se percibe de ingresos de la actividad; señaló respecto a la determinación de la base gravable del impuesto de industria y comercio de los servicios de aseo vigilancia lo siguiente:

«Así, el aparte demandado no contraría lo establecido en el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, compilado en el artículo 196 del Decreto Ley 1333 de 1986, pues si bien la base gravable del ICA para actividades industriales, comerciales y de servicios, es la referida anteriormente, no lo es menos que el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, al modificar el artículo 462-1, estableció una base gravable especial para los servicios ahí descritos, que por expresa disposición se hizo extensiva a los «impuestos territoriales», entre otros, al de industria y comercio, pues a través de este se grava la prestación de los mismos servicios señalados por el legislador, de manera que al Concejo Municipal de Cali le correspondía únicamente su aplicación, como lo efectuó a través del artículo 7 del Acuerdo 0357 de 2013. En ese orden, contrario a lo expresado y decidido por el a quo, la Sala considera que el ente demandado no excedió las potestades consagradas en el artículo 287 Constitucional, en concordancia con los artículos 300-4, 313-4 y 338 ib., por el hecho de que la disposición acusada haya señalado una base gravable especial para algunos servicios, que consiste en la parte correspondiente al AIU (Administración, Imprevistos y Utilidad), teniendo en cuenta que el referido artículo 462-1 del ET así lo autorizó, motivo por el cual le correspondía al municipio, si a bien lo tenía, regularlo a través de la expedición del respectivo acuerdo, como en efecto lo hizo».

En este sentido, no es cierto lo alegado por la entidad demandada respecto a la interpretación de la preceptiva rectora en el sentido de que aplicara para efectos de la retención en la fuente tanto del impuesto de renta como en los impuestos territoriales, pues como lo precisó la mentada corporación, el artículo 46 *ibidem* estableció una base gravable especial para los servicios descritos, la cual por expresa disposición se hizo extensiva a los tributos territoriales. Además, la interpretación prohijada por la Administración riñe con el propósito concebido por la propia normativa en el sentido de únicamente

²⁰ Conforme con la sentencia C-054 de 2016. La interpretación histórica y teleológica precisó: En efecto, el método sistemático apela a encontrar el sentido de las disposiciones a partir de la comparación con otras normas que pertenecen al orden jurídico legal y que guardan relación con aquella. Lo mismo sucede con el método histórico, pues este intenta buscar el significado de la legislación a través de sus antecedentes y trabajos preparatorios. De igual manera, el método teológico o finalista se basa en la identificación de los objetivos de la legislación, de manera que resulta justifica una interpretación del precepto legal, cuando ese entendimiento concuerda con tales propósitos..

Radicación No.: 250002337000-2017-01666-00
 Demandante: CONSERJES INMOBILIARIOS LTDA.

gravar lo relativo a la renta de la operación, pues la mayoría del dinero obtenido es realmente costo.

Ahora bien, para dilucidar el argumento de la vulneración de la autonomía fiscal de las entidades territoriales alegado por la demandada, es preciso citar lo dispuesto en el artículo 294 de la Constitución Política, que contiene la prohibición establecida al Congreso de la República para conceder tratamientos preferenciales y exenciones sobre tributos de carácter territorial:

«**ARTICULO 294.** La ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales. Tampoco podrá imponer recargos sobre sus impuestos salvo lo dispuesto en el artículo 317».

Los límites de la prohibición de la norma fueron definidos por la Corte Constitucional, en los siguientes términos:

«(...) como expresión del principio legalidad, el Congreso de la República goza de libertad para establecer tributos del orden departamental o municipal, así como también para autorizar su creación por parte de las asambleas y los concejos. En ambos casos, aun cuando puede establecer directamente los distintos elementos esenciales del tributo, también está facultado para permitir que los mismos se fijen por los citados órganos representativos de carácter territorial. En la actividad de determinación se puede adoptar un criterio general, a fin de que los cuerpos colegiados complementen la labor del legislador²¹ o, por el contrario, apelar a un criterio específico, en cuyo caso se debe preservar el límite mínimo de autonomía fiscal, el cual, como ya se dijo, descansa en la fijación de la tarifa y en la libre administración, recaudo y control de los tributos. En efecto, como lo ha dicho en otras oportunidades esta Corporación, “el Congreso de la República no puede establecerlo todo”²².

6.5.3. Como consecuencia natural de la posibilidad de establecer tributos, el legislador también goza de una amplia potestad de configuración normativa para consagrar beneficios tributarios, por razones de política económica o para realizar la igualdad real y efectiva en materia fiscal²³.

²¹ Al respecto, el Consejo de Estado ha sostenido que: “(...) creado el tributo o autorizada su implantación por parte de la ley, en el evento de que esta no se haya ocupado de definir todos los presupuestos objetivos del gravamen y por ende del señalamiento de los elementos esenciales de identificación y cuantificación, corresponde directamente a las respectivas corporaciones de elección popular, efectuar las previsiones sobre el particular. // A partir de lo anterior, la Sala ha reiterado que el artículo 338 de la Constitución Política faculta a los órganos de representación popular de las entidades territoriales para que, por autorización de la ley, fijen, directamente, los sujetos activo y pasivo, los hechos y bases gravables, y las tarifas de los impuestos”. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 11 de febrero de 2014, radicación: 18001-23-31-000-2009-00248-04, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

²² Sentencia C-504 de 2002, M.P. Jaime Araujo Rentería.

²³ Sentencias C-341 de 1998, C-250 de 2003, C-748 de 2009 y C-766 de 2013.

Radicación No.: 250002337000-2017-01666-00
 Demandante: CONSERJES INMOBILIARIOS LTDA.

Concretamente, a través de las exenciones tributarias, “el legislador impide el nacimiento de la obligación tributaria en relación con determinados sujetos o disminuye la cuantía de la misma”²⁴. (...))

6.5.4. En virtud de lo dispuesto en el artículo 294 del Texto Superior, el Constituyente le impuso un límite adicional a la facultad del legislador de consagrar exenciones, con el propósito de salvaguardar el principio de autonomía de las entidades territoriales. En este orden de ideas, se establece que: “La ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales. (...)”.

El precepto constitucional en cita busca proteger los recursos económicos del orden territorial contra las injerencias de las autoridades nacionales. Se trata en esencia de una salvaguarda mínima a la autonomía²⁵, con el fin de que las entidades territoriales cuenten con el patrimonio necesario para la adecuada gestión de sus intereses y la realización efectiva de sus competencias (CP art. 287), de acuerdo con el principio de descentralización previsto en el artículo 1º de la Constitución²⁶.

Esta medida de protección al fisco territorial tiene entonces como expresión concreta, el hecho de reconocer que si bien el Congreso goza de libertad para el establecimiento de tributos del orden departamental o municipal, una vez ha realizado dicha labor de configuración normativa, no puede crear exenciones a través de la ley, sin perjuicio de la competencia que le asiste para, de manera general y abstracta, señalar los linderos de la actividad impositiva a nivel territorial. Al respecto, en la Sentencia C-521 de 1997²⁷, se dispuso que:

“El concepto de exención, como el de tratamiento preferencial prohibidos al Congreso por el artículo 294 de la Carta, implican el reconocimiento de que ya existen unos gravámenes de propiedad de las entidades territoriales, respecto de los cuales, mediante tales modalidades –y eso es lo proscrito por la Constitución–, se pretende excluir a instituciones o personas, con menoscabo de los patrimonios de aquellas, tal como lo destacó la transcrita jurisprudencia de esta Corte. **Pero dichos conceptos no son aplicables cuando de lo que se trata es de fijar, de manera general y abstracta, los linderos de la actividad impositiva a nivel territorial, como corresponde a la ley, según la Constitución**”.

Esta doctrina se reiteró por la Corte en la Sentencia C-992 de 2004 al señalar que:

“[S]egún la doctrina reiterada de esta Corte, las protecciones constitucionales a los recursos de las entidades territoriales previstas en los citados artículos 294 y 362 superiores no implican que una vez establecido un tributo territorial, el Congreso pierda la posibilidad de modificarlo o incluso suprimirlo. Como Colombia es un Estado unitario (CP art. 1º), la autonomía tributaria de las entidades territoriales no

²⁴ Sentencia C-748 de 2009, M.P. Rodrigo Escobar Gil.

²⁵ Sentencia C-333 de 2010, M.P. Nilson Pinilla Pinilla.

²⁶ Por obvias razones, como se expuso en la Sentencia C-333 de 2010, M.P. Nilson Pinilla Pinilla, el citado límite previsto en la Constitución tan sólo es aplicable frente a la disposición de recursos propios de las entidades territoriales, aquellos que la jurisprudencia ha denominado como *fuentes endógenas*, y no lo es para los recursos cedidos o trasladados desde la nación, lo que en la misma línea se han denominado *fuentes exógenas*.

²⁷ M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

Radicación No.: 250002337000-2017-01666-00
Demandante: CONSERJES INMOBILIARIOS LTDA.

*equivale a soberanía y por ello las facultades tributarias de dichas entidades debe ejercerse de conformidad con las leyes expedidas por el Congreso, quien conserva, dentro de ciertos límites, la facultad de derogar o modificar los tributos territoriales. (...) Como corresponde a la ley autorizar y delimitar los tributos territoriales, entonces el Congreso puede, al definir esos tributos, precisar que determinadas actividades no pueden ser gravadas por las entidades territoriales, sin que dichas exclusiones o prohibiciones sean en sí mismas inconstitucionales, puesto que no se trata de la exención a un tributo existente sino de la delimitación de los elementos de un impuesto territorial.*²⁸

Esta misma línea se expuso en la Sentencia C-812 de 2009²⁹, luego de realizar un recuento de la jurisprudencia constitucional sobre el artículo 294 de la Constitución, en el sentido de señalar que: “En las [providencias] aquí reseñadas, la Corte declaró exequibles las disposiciones legales que, a su juicio, precisan o definen el hecho gravable y los sujetos pasivos, pero removió del ordenamiento jurídico las disposiciones que excluyeron de la actividad de contribuyentes a personas que, en principio, según los elementos del tributo previamente definidos, estaban obligadas a contribuir”.

En conclusión, es claro que la autonomía de las entidades territoriales está protegida por la Constitución, **pero no es absoluta** (CP arts. 1º y 287). De ahí que, aunque en principio está prohibido al legislador establecer exenciones a los tributos de las entidades territoriales (CP art. 294), ello no significa que el legislador quede excluido de potestad de configuración normativa con miras a definir y precisar el alcance de los tributos territoriales y, en especial, para delimitar sus elementos esenciales, como ocurre con la definición de los hechos y bases gravables (CP arts. 287.3, 338, 300.4 y 313.4).

A partir de lo anterior, como se expuso en las citadas Sentencias C-521 de 1997 y C-992 de 2004, la distinción entre exención y configuración, para efectos de determinar si se está o no vulnerando el artículo 294 Superior, depende de lo siguiente: “si el tributo territorial ya existe y está claramente delimitado, entonces la ley no puede exceptuar a determinados sujetos de su pago, por cuanto estaría estableciendo una exención a un impuesto territorial, que vulnera el mencionado precepto constitucional”³⁰. Por el contrario, si la ley no está exceptuando a determinados contribuyentes, sino tan sólo delimitando en abstracto los elementos esenciales del tributo, entonces no existe una vulneración del citado precepto constitucional, sino el ejercicio autónomo de la potestad de configuración normativa por parte del Congreso.

6.5.5. Finalmente, cabe precisar que el establecimiento de exenciones se vincula con la salvaguarda del principio de equidad, cuya consagración como pilar del sistema tributario se encuentra en los artículos 95 y 363 del Texto Superior. Este principio está íntimamente relacionado con el derecho a la igualdad, de suerte que proscribe toda formulación legal que implique “tratamientos tributarios diferenciados injustificados”³¹.

En este orden de ideas, el principio de equidad se auxilia en el juicio de igualdad, con el propósito de determinar si una medida impositiva o la

²⁸ M.P. Humberto Sierra Porto. Subrayado por fuera del texto original.

²⁹ M.P. Mauricio González Cuervo.

³⁰ Sentencia C-992 de 2004, M.P. Humberto Sierra Porto.

³¹ Sentencias C-748 de 2009, C-1021 de 2012 y C-766 de 2013.

Radicación No.: 250002337000-2017-01666-00
Demandante: CONSERJES INMOBILIARIOS LTDA.

consagración de una exención cumplen o no con la obligación de dar el mismo trato a supuestos de hecho equivalentes o a destinatarios que están en circunstancias idénticas o asimilables. Por esta razón, en la Sentencia C-1107 de 2001³², se dijo que mientras el derecho a la igualdad corresponde a un criterio universal de protección³³, el principio de equidad adquiere una especial relevancia en el ámbito tributario, a partir de su consagración expresa como límite al ejercicio de potestad de configuración normativa del legislador.

En lo que se refiere a su alcance se ha reconocido una doble dimensión: la equidad horizontal, que hace referencia a los contribuyentes que se encuentran en una misma situación fáctica y que deben contribuir de manera equivalente; y la equidad vertical, que implica una mayor carga contributiva sobre aquellas personas que tienen más capacidad económica³⁴.

Por consiguiente, ya sea en la imposición de gravámenes o en la creación de exenciones, el legislador tiene la obligación de apelar al principio de equidad tributaria. Esto significa que siempre debe existir una razón que justifique un trato análogo entre aquellos sujetos que se encuentran en similares condiciones fácticas, o uno diferente frente a sujetos puestos en contextos sustancialmente distintos. (...)

Con base en lo anterior, (v) se considera que no existe una exención tributaria sino la precisión de la base gravable del impuesto, lo cual no resulta prohibido por la Constitución (CP arts. 287.3 y 294). De igual manera, (vi) como no se está creando, ni modificando tributo alguno, no se vulnera el principio de legalidad (CP art. 338). Por último, en la medida en que no existe una exención y tampoco se prevé un trato distinto entre empresas generadoras no se desconoce el principio de equidad (CP art. 363)³⁵ ». (Subraya la sala).

El límite de la prenotada norma hace referencia únicamente a la imposibilidad de que el legislador cree exenciones o tratamientos preferenciales sobre los tributos de competencia de los entes territoriales.

En ese sentido, la norma en comento no aplica en los casos en que la ley se contrae a determinar elementos como la base gravable y el hecho generador, pues una disposición de esa naturaleza no afectaría el núcleo esencial de la autonomía fiscal de los departamentos, municipios y distritos.

Así las cosas, considera la Sala que al hacer extensiva la base gravable especial del artículo 462-1 del Estatuto Tributario al ICA, no se vulnera la autonomía

³² M.P. Jaime Araujo Rentería.

³³ Así se reconoce, por ejemplo, en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (art. 26) y en la Convención Americana de Derechos Humanos (art. 24).

³⁴ Sentencia C-748 de 2009, M.P. Rodrigo Escobar Gil.

³⁵ Corte Constitucional, MP. Luis Guillermo Guerrero Pérez, sentencia C-587 del 13 de agosto de 2014

fiscal territorial, toda vez que el mentado beneficio no comporta una exención o un tratamiento preferente, pues, se reitera, el propósito de la preceptiva fue la actualización de un elemento del tributo como respuesta a la capacidad contributiva de las empresas que prestan ese tipo de servicios integrales.

CASO CONCRETO

Comoquiera que en el *sub examine* el objeto de la sociedad CONSERJES INMOBILIARIOS LTDA. es «*la explotación de los servicios de aseo, limpieza, mantenimiento de oficinas, jardinería, cafetería, casinos y restaurante (...)*» según el certificado de Cámara de Comercio visible en los folios 58 a 60 vlto del expediente, para efectos de la determinación de la base gravable del ICA (correspondiente a los ingresos obtenidos en los periodos gravables materia de las glosas fiscales, esto es, los bimestres 4, 5 y 6 del año gravable 2013 y los seis periodos del año 2014), era aplicable lo dispuesto en el artículo 462-1 del Estatuto Tributario, tal como lo hizo la parte actora en los denuncios cuestionados³⁶, motivos suficientes para declarar la nulidad de los actos administrativos acusados y la consecuente firmeza de las declaraciones privadas. Razón por la cual prospera el cargo.

6.4. SANCIÓN DE INEXACTITUD

Así, como quiera que los cargos formulados en la demanda prosperaron y hay lugar a declarar la nulidad de los actos administrativos sobre la totalidad de las glosas oficiales, resulta palmario que no hay lugar de abordar la censura contra la sanción por inexactitud ni tampoco la correspondiente al principio de correspondencia. Debe señalarse que a título de restablecimiento del derecho se decretará la firmeza de las declaraciones privadas presentadas por la sociedad CONSERJES INMOBILIARIOS LTDA.

³⁶ Ver CD obrante en el folio 225 (folio. 2 a 7 del Archivo «CONSERJES INMOBILIARIOS LTDA 800093388 201502200220001489 (1 DE 3)» y 146 a 157 del archivo «CONSERJES INMOBILIARIOS LTDA 800093388 201502200220001489 (3 DE 3)»)

Radicación No.: 250002337000-2017-01666-00
Demandante: CONSERJES INMOBILIARIOS LTDA.

En razón y mérito de los expuesto, el **TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA, SECCIÓN CUARTA, SUBSECCIÓN "B"**, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la Ley,

F A L L A :

PRIMERO: **DECLÁRASE** la nulidad de las Resoluciones nros. 3365DDI017298 de 20 de abril de 2016 por la cual se profirió Liquidación Oficial de Revisión contra la sociedad CONSERJES INMOBILIARIOS LTDA. por las declaraciones del ICA correspondientes a los bimestres 4, 5 y 6 del año gravable 2013 y 1, 2, 3, 4, 5, 6 del año gravable 2014 y DDI028713 de 5 de mayo de 2017 por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución anterior, proferidas por la SECRETARÍA DISTRITAL DE HACIENDA -SDH-, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

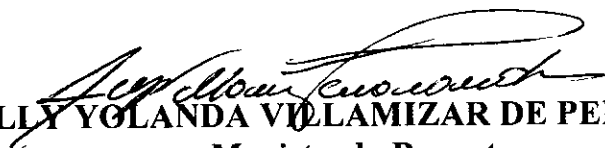
SEGUNDO: En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho **DECLÁRASE** la firmeza de las declaraciones privadas del ICA de la sociedad CONSERJES INMOBILIARIOS LTDA correspondientes a los bimestres 4, 5, 6 del año gravable 2013 y 1 a 6 el año gravable 2014.

Radicación No.: 250002337000-2017-01666-00
Demandante: CONSERJES INMOBILIARIOS LTDA.

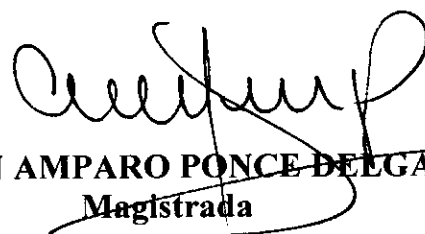
TERCERO: En firme esta providencia, **ARCHÍVESE** el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen.

NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE

Discutida y aprobada en sesión de la fecha. Acta No. _____


NELLY YOLANDA VILLAMIZAR DE PEÑARANDA
Magistrada Ponente


MERY CECILIA MORENO AMAYA
Magistrada


CARMEN AMPARO PONCE DELGADO
Magistrada