

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., cuatro (4) de mayo de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2017-01529-01 [26141]
Demandante: SEGURIDAD SUPERIOR LTDA
Demandado: DISTRITO CAPITAL – SECRETARÍA DISTRITAL DE HACIENDA
Temas: ICA bimestres 4 a 6 de 2013 y 1 a 6 de 2014. Base gravable especial- servicio de vigilancia. Reiteración jurisprudencial.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia de 26 de junio de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió lo siguiente:

“PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad de las Resoluciones nros. 5421DDI050089 y/o 2016EE93985 de 03 de junio de 2016 por la cual se profirió Liquidación Oficial de Revisión contra la sociedad SEGURIDAD SUPERIOR LTDA por las declaraciones del ICA correspondientes a los bimestres 4, 5, y 6 del año gravable 2013 y los seis períodos del año 2014 y DDI032319 y/o 2017EE108274 de 14 de junio de 2017 por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución anterior, proferidas por la SECRETARÍA DE HACIENDA DISTRITAL, 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 SEGURIDAD SUPERIOR LTDA correspondientes a los bimestres 4, 5 y 6 de 2013 y 1 a 6 de 2014.”

ANTECEDENTES

Seguridad Superior LTDA presentó declaraciones de impuesto de industria y comercio y avisos y tableros de los bimestres 4 a 6 de 2013 y 1 al 6 del año gravable 2014.

El 17 de septiembre de 2014, la demandante presentó solicitud de corrección, en la que pidió disminuir el valor a pagar de las referidas declaraciones. Lo anterior, por que declaró ingresos gravados por el valor total de las operaciones, a pesar de que debía aplicar la base gravable especial del AIU (administración, imprevistos y utilidad), prevista en el parágrafo del artículo 46 de la Ley 1607 de 2012.

El 2 de octubre de 2014, la Secretaría Distrital de Hacienda profirió liquidación oficial de corrección, mediante la Resolución 1247DDI071491, "por medio de la cual se

corrigen por menor valor las declaraciones del impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros correspondiente a los bimestres 4, 5 y 6 del año gravable 2013 y bimestres 1 y 2 del año gravable 2014". En este acto autorizó la corrección por menor valor de las declaraciones del ICA de los bimestres mencionados porque se cumplían los requisitos de forma. De igual forma, precisó que, respecto a la devolución o compensación, la contribuyente debía presentar solicitud independiente ante la Oficina de Cuentas Corrientes de esa entidad.

El 23 de febrero de 2015, Seguridad Superior LTDA presentó solicitud de devolución de \$512.325.000, por concepto de pago en exceso. Según manifestó la actora, la solicitud no le ha sido resuelta.

El 22 de octubre del año 2015, la Secretaría Distrital de Hacienda profirió el Requerimiento Especial No. 2015RR271940, en el que propuso modificar las liquidaciones oficiales de corrección de ICA por los bimestres 4 a 6 de 2013 y 1 a 6 de 2014 e imponer sanción por inexactitud¹.

El 3 de junio de 2016, la administración distrital profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 5421DDI050089, para modificar las liquidaciones oficiales de corrección de ICA por los periodos en mención. En consecuencia, rechazó deducciones y exenciones, por ingresos que no corresponden al AIU y los adicionó como gravados, lo que originó un mayor impuesto a pagar de \$955.885.000 y una sanción por inexactitud de \$1.529.416.000, para un total a pagar de \$2.485.301.000.

La demandante presentó recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión y mediante Resolución No DDI032319 de 14 de junio de 2017, la administración confirmó el acto recurrido.

DEMANDA

Seguridad Superior LTDA, en ejercicio del medio de control establecido en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

"PRETENSIONES PRINCIPALES

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. 5421DDI050089 y/o 2016EE93985 del 3 de junio 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 SEGURIDAD SUPERIOR 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 de Reconsideración DDI032319 y/o 2017EE108274 del 14 de junio 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 de ICA correspondientes a los bimestres 4, 5 y 6 del

¹ En el requerimiento especial no invocó la facultad de suspensión de términos para devolver.

año gravable 2013 y 1, 2, 3, 4, 5 y 6 del año gravable 2014 que presentó la Compañía 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. 5421DDI050089 y/o 2016EE93985 del 3 de junio 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 Reconsideración DDI032319 y/o 2017EE108274 del 14 de junio 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 por concepto de ICA, ni por sanción por 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.

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 No. 5421DDI050089 y/o 2016EE93985 del 3 de junio de 2016 y confirmada en la demandada Resolución del Recurso de Reconsideración DDI032319 y/o 2017EE108274 del 14 de junio de 2017, 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 dé 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 ciento 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: Que dado que la autoridad tributaria no dio respuesta a la Solicitud de devolución con número de radicado 2015ER17759 del 23 de febrero de 2015, esta sea reconocida y pagada a favor de la sociedad, en concordancia con la Resolución No. 1247DDI071491 del 2 de octubre de 2014, donde se reconoce el mayor saldo a favor de las declaraciones de ICA de los períodos 4 a 6 del 2013 y 1 y 2 de 2014.

CUARTA: No condenar en costas a mi representada en caso de que sea denegadas las pretensiones principales y subsidiarias.”.

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 2, 12, 29, 150, 209, 287 y 338 del Constitución Política.
- Artículo 3 y 137 de la Ley 1437 de 2011.
- Artículo 462-1 parágrafo, 683 y 730 del Estatuto Tributario Nacional.
- 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 352 de 2002.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Falta de motivación

En los actos administrativos demandados, la entidad demandada no resolvió todos los argumentos de defensa expuestos en el recurso de reconsideración y se limitó a transcribir conceptos expedidos por la Subdirección Jurídica Tributaria del Distrito de Bogotá. De modo que vulneró el derecho de defensa y contradicción de la actora.

Además, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la entidad demandada expuso un nuevo argumento, que no fue esgrimido en etapas anteriores, esto es, la “falta de certeza de la Subdirección Jurídico Tributaria”. Lo anterior, para fundamentar la inaplicación de la base especial AIU prevista en el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012. Por ello, desconoció el principio de correspondencia en el trámite administrativo.

De igual forma, no se precisaron las razones de hecho y de derecho sobre la procedencia de la sanción por inexactitud. En gracia de discusión, la referida falta de certeza deriva en una disparidad de criterios, por lo que no era procedente imponer la sanción por inexactitud.

Falsa motivación - El artículo 182 de la Ley 1819 de 2016 es aplicable al presente asunto

Para determinar el ICA, el demandado debió aplicar la base gravable especial para las empresas de vigilancia, prevista en el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012.

Si bien el Distrito Capital cuenta con autonomía especial frente al régimen fiscal, lo cierto es que debe actuar conforme a la ley. Así lo ha establecido la jurisprudencia proferida por la Corte Constitucional y el Consejo de Estado.

Luego, en el presente asunto la entidad demandada realizó un indebido entendimiento del principio de autonomía fiscal de las entidades territoriales, pues debió aplicar lo previsto en el artículo 462-1 del Estatuto Tributario, norma que contiene una prohibición general para las entidades territoriales de gravar con una base gravable diferente a la allí establecida, los servicios de vigilancia y seguridad privada.

Lo dispuesto en el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, referente a la base gravable especial de las empresas que desarrollan la actividad de servicios de vigilancia privada, tiene prelación frente a lo previsto en el Decreto Ley 1421 de 1993 y el Decreto Distrital 352 de 2002.

Lo anterior cobra mayor soporte si se tiene en cuenta la exposición de motivos del artículo 46 de la Ley 1607 de 2012.

Además, contrario a lo afirmado por la autoridad distrital, no existe falta de claridad del artículo 46 de la Ley 1607 de 2012.

Desconocimiento del principio de favorabilidad en materia sancionatoria

La entidad demandada transgredió lo previsto en el artículo 648 del E.T., pues dicha norma establece una sanción por inexactitud de 100%. No obstante, en los actos administrativos se impuso una sanción por inexactitud del 160%.

Por lo anterior, está demostrado que la demandada desconoció el principio de favorabilidad que debe observarse en materia fiscal, esto es, aplicar la sanción más beneficiosa para el contribuyente, a pesar de que la misma haya sido creada en ley posterior.

Finalmente, no es procedente la sanción por inexactitud ante la inexistencia del hecho sancionable.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El **Distrito Capital** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos:

El artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, que modificó el artículo 462-1 del ET, establece una base gravable especial aplicable al impuesto sobre las ventas y para los impuestos territoriales.

De conformidad con los artículos 12, 13 y 154 del Decreto 1421 de 1993; 32, 33, 34, 35, 36, 37, 41 y 42 del Decreto 352 de 2002; 7 de la Ley 819 de 2003; 46 de la Ley 1607 de 2012 y 462-1 del Estatuto Tributario, la aplicación de la base gravable especial prevista en el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 (que modifica el artículo 462-1 del Estatuto Tributario Nacional) solo sería válida en la medida en que el Concejo de Bogotá, en ejercicio de su potestad de imposición tributaria, determine con claridad y precisión a qué impuestos territoriales le es aplicable la referida norma.

Además, el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 no identificó los impuestos territoriales a

los que les es aplicable dicha base gravable especial. De ahí que, ante la falta de certeza plena sobre la aplicación de uno de los elementos del impuesto, la

administración tributaria no está facultada para adoptar la base gravable, pues, de conformidad con el principio de legalidad, esta es una función exclusiva de los cuerpos colegiados.

De otro lado, ante la falta de claridad del artículo 462-1 del Estatuto Tributario, el Congreso de la República profirió la Ley 1819 de 2016, que precisó la aplicación de la base gravable especial para liquidar el ICA en las actividades de vigilancia. De ahí que, solo a partir del año 2017 se puede liquidar el tributo con fundamento en lo previsto en la referida norma. Por el contrario, las vigencias anteriores a ese año deben liquidarse teniendo en cuenta la base gravable general establecida en el artículo 42 del Decreto 352 de 2002.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió a varias de las pretensiones de la demanda². Las razones de la decisión se resumen así:

La base gravable especial, prevista en el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, es aplicable al ICA en el Distrito Capital para la prestación de servicios de vigilancia privada.

Con base en la exposición de motivos de la Ley 1607 de 2012 y la jurisprudencia del Consejo de Estado, el artículo 46 de la referida ley 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 gravable especial del impuesto, que es equivalente únicamente al AIU, dado que la gran parte de los ingresos de estas actividades son efectivamente sus costos.

No está demostrada la presunta violación de la autonomía fiscal de las entidades territoriales, porque el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 no estableció una exención o un tratamiento preferente. Se limitó a determinar la base gravable y el hecho generador, máxime si se tiene en cuenta que el propósito de la norma fue “ *la actualización de un elemento del tributo como respuesta a la capacidad contributiva de las empresas que prestan ese tipo de servicios integrales*”. De modo que no afectó el núcleo esencial de la autonomía de los entes territoriales.

Frente al caso concreto, concluyó que el objeto de demandante es la prestación remunerada de los servicios de vigilancia privada. Por ello, para la determinación del ICA era aplicable lo dispuesto en el artículo 462-1 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, como lo hizo la actora en las declaraciones privadas de los bimestres 4 a 6 del año 2013 y 1 a 6 del año 2014.

Respecto a la solicitud de condenar a la demandada a la indemnización integral de perjuicios patrimoniales, precisó que se negaba su reconocimiento porque “ *no aparece temeraria la actuación de la entidad demandada*” y no se acreditó sumariamente la causación de estos.

No condenó en costas por no estar probadas.

² No se pronunció sobre las pretensiones subsidiarias.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandada apeló la decisión de primera instancia por las siguientes razones:

En la exposición de motivos de la Ley 1607 de 2012 nada se dijo sobre la aplicación al impuesto de Industria y comercio de la base gravable especial prevista en el artículo 46 de dicha ley. Por el contrario, solo se expresaron motivos frente al IVA, lo que demuestra que la ley fue pensada solo para el IVA. Por un criterio de similitud entre el IVA y el ICA no es posible aplicar el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, porque, se vulnera el principio de certeza tributaria como presupuesto del principio de legalidad.

Solo con la expedición de la Ley 1819 de 2016 (artículo 182) se aclaró la discusión sobre la aplicación de la base gravable especial para liquidar el ICA. En esa medida, únicamente a partir del año 2017 se puede determinar ese impuesto con dicha base gravable especial. Las vigencias anteriores solo podían liquidarse bajo la regla general del artículo 42 del Decreto 352 de 2002.

Debe tenerse en cuenta lo decidido por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Tercera, Subsección A en la acción de cumplimiento con radicado 2015- 00680, en la que se determinó que el mandato contenido en el parágrafo del artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 no era absoluto e inobjetable y que era necesaria la regulación por parte del Concejo del Distrito Capital.

En aplicación del principio de autonomía territorial, en el presente asunto resulta pertinente que los acuerdos municipales o distritales regulen el régimen de aplicación de una norma que contempla una base gravable especial, máxime si de la misma no su puede extraer con claridad cuáles son los impuestos territoriales a los que se aplica o si se trata únicamente a las retenciones de estos.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La entidad **demandada** reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

La **demandante** solicitó que se confirme la decisión de primera instancia y se aplique el precedente jurisprudencial establecido por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en la materia³.

De otro lado, pidió que se efectúe pronunciamiento sobre la devolución por pago en exceso por \$523.313.000, en relación con las declaraciones correspondientes a los bimestres de 4, 5 y 6 del año gravable 2013 y 1 a 6 del año 2014, pues en los actos administrativos demandados en este asunto no se resolvió esa petición.

El **Ministerio Público** no se pronunció.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la apelación interpuesta por el demandado, la Sala establece si por los periodos en discusión, la actora podía tomar como base gravable del impuesto de

³ Citó las siguientes sentencias: exp. 24694, C.P. Milton Chaves García; exp. 24690 y 24960, C.P. Stella Carvajal Basto y exp. 25088, 24788 y 25849, C.P. Julio Roberto Piza.

industria y comercio, la base gravable especial establecida en el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, que modificó el artículo 462-1 del Estatuto Tributario Nacional.

La Sala reitera, en lo pertinente, el criterio de decisión establecido entre otras providencias, en las sentencias de 26 de febrero de 2020⁴, de 7 de mayo de 2020⁵ y de 16 de julio de 2020⁶. En consecuencia, modifica el restablecimiento del derecho, según el siguiente análisis:

Facultad impositiva de las entidades territoriales

De acuerdo con el principio de legalidad de los tributos, no puede haber impuesto sin representación. Por ello, la Constitución Política autoriza únicamente al Congreso de la República, las asambleas departamentales y los concejos municipales y distritales para establecer impuestos, contribuciones y tasas dentro del marco establecido en los artículos 287, 300, 313 y 338 de la Constitución Política.

Para el ámbito territorial, las anteriores normas constitucionales disponen que los elementos de los tributos, esto es, los sujetos activos y pasivos, hechos generadores, bases gravables y tarifas, deben fijarse directamente por la ley y la ordenanza en el caso de los impuestos departamentales, o por la ley y el acuerdo en el caso de los impuestos municipales o distritales.

En todo caso, le corresponde a la ley dictada por el Congreso de la República la creación “*ex novo*” de los tributos. Así se deriva de los artículos 287, 300 numeral 4 313 numeral 4 de la Constitución Política, que facultan a las asambleas y a los concejos municipales y distritales, respectivamente, para decretar los tributos y contribuciones necesarios, de conformidad con la Constitución y la ley.

Así, la Constitución Política consagra la autonomía tributaria de las entidades territoriales, pero esta autonomía no es ilimitada, pues deriva de la Constitución y la ley. Ello implica que, si el Congreso ha fijado los elementos del tributo, las asambleas y concejos no pueden apartarse de lo dispuesto en la Ley.

Reconociendo expresamente el marco de autonomía tributaria que la Constitución Política les concede a los concejos municipales y distritales y las asambleas departamentales, sus atribuciones deben ejercerse de acuerdo con la Constitución y la ley, por lo que sus disposiciones -acuerdos y ordenanzas- no pueden desconocer o incumplir dichas normas, por ser jerárquicamente superiores.⁷

Existe una base gravable especial de ICA para los servicios de vigilancia privada

El impuesto de industria y comercio es un tributo municipal que grava la realización de actividades industriales, comerciales y de servicio.

El artículo 33 de la Ley 14 de 1983 previó la base gravable sobre la cual se liquida el referido impuesto, así⁸:

⁴ Exp. 24690, CP Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁵ Exp. 24675, CP Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁶ Exp. 24694, CP Milton Chaves García.

⁷ CORTE CONSTITUCIONAL. Sala Plena. Sentencia C-037 del 26 de enero de 2000, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.

⁸ Norma incorporada por el artículo 196 del Decreto Ley 1333 de 1986, por el cual se expide el Código de Régimen Municipal.

“ARTÍCULO 33.- El Impuesto de Industria y Comercio se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional y obtenidos por las personas y sociedades de hecho indicadas en el artículo anterior, con exclusión de: Devoluciones ingresos proveniente de venta de activos fijos y de exportaciones, recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios.

(...)”.

Para el Distrito Capital se aplica el numeral 5 del artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993, que dispuso lo siguiente sobre la base gravable del tributo⁹:

“Artículo 154. Industria y Comercio

(...)

5. Su base gravable estará conformada por los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período gravable. 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, 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 esta disposición. (...).”

En el mismo sentido, en lo referente a la base gravable del mencionado impuesto, el artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002¹⁰ dispone lo siguiente:

“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.

(...)”.

En lo que interesa a este asunto, el Congreso de la República expidió la Ley 1607 de 2012, que en el artículo 46, modificó el artículo 462-1 del Estatuto Tributario Nacional, en el siguiente sentido:

“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 Ministerio del

⁹ Régimen especial en el cual se organiza a Bogotá como Distrito Capital y otorga autonomía para la gestión de sus intereses, dentro de los límites de la Constitución y la ley.

¹⁰ Que compila la normativa sustantiva tributaria vigente aplicable a los tributos del Distrito Capital.

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)

En la referida norma se estableció una base gravable especial aplicable al impuesto sobre las ventas, entre otras actividades, para los servicios de vigilancia y aseo, con una 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.

Además, el párrafo de dicho artículo hizo extensiva la referida base gravable especial a las mismas actividades para **los impuestos territoriales, dentro de los cuales está el de ICA**. Entonces, no es cierto que el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 solo previó una base gravable especial para el IVA, como lo entiende el apelante.

De ahí que la base gravable especial creada por el legislador en la referida norma para impuestos locales, como el ICA, sea aplicable directamente por las entidades territoriales, sin que ello desconozca el principio de predeterminación de los tributos que consagra el artículo 338 de la Constitución Política. En efecto, *“así como las disposiciones locales en cuanto a la base gravable general del ICA son de obligatoria aplicación por parte de los entes locales, las bases gravables especiales autorizadas por parte de la Ley, también deben ser aplicadas directamente por estos entes, como en este caso”*¹¹.

Además, las normas de los entes territoriales que regulan los elementos de la obligación tributaria no pueden ser contrarias a la Constitución ni a la ley ¹². Se reitera, si un departamento, municipio o distrito adopta un tributo podrá establecer aquellos elementos del mismo que no hayan sido fijados por el Congreso de la República, pero si la ley

determinó los sujetos de la obligación tributaria, el hecho generador, bases gravables o tarifas, las ordenanzas y acuerdos deberán estar conformes con la norma superior.

Caso concreto

En el caso en estudio no procede la modificación oficial a las liquidaciones oficiales de corrección por los periodos en discusión. Lo anterior, porque en estas se fijó la base

¹¹ Sentencia de 26 de febrero de 2020, exp. 24690, Consejera Ponente Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹² Sentencias del 10 de julio de 2014, Exp. 18823, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, y del 21 de febrero de 2019, Exp. 22628, C.P. Milton Chaves García.

gravable especial prevista en el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, que corresponde al AIU y no la general del artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002.

Por ello, la demandante actuó de conformidad con la ley, pues aplicó la norma legal obligatoria que dispuso una base gravable especial para el impuesto de ICA.

En consecuencia, como lo dispuso el Tribunal, son nulos los actos demandados que modificaron las liquidaciones oficiales de corrección de la actora para aplicar la base gravable general del impuesto de industria y comercio e imponer sanción por inexactitud. Así mismo, como también lo dispuso el Tribunal, procede la firmeza de las declaraciones ilegalmente modificadas.

En relación con el argumento de que en este asunto debe tenerse en cuenta lo resuelto por la Sección Tercera, Subsección A del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en la acción de cumplimiento con radicado 2015-680-01,¹³ debe señalarse que acorde con los artículos 34 de la Ley 270 de 1996 y 107 del CPACA, el Consejo de Estado es el máximo órgano de la jurisdicción de lo contencioso administrativo, por lo que es el superior jerárquico de dicho Tribunal. Además, la Sección Cuarta del Consejo de Estado es el órgano de cierre especializado en temas que versen sobre actos administrativos relacionados con impuestos¹⁴, como ocurre en el presente asunto, y lo decidido por esta constituye precedente vinculante y de obligatoria observancia.

Así mismo, cabe resaltar, que tanto la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca como esta Sección actuaron como juez natural al resolver el caso concreto de determinación oficial del tributo.

De modo que lo decidido en la acción de cumplimiento con radicado 2015-680-01, no resulta un criterio de obligatoria observancia en este asunto.

Finalmente, en lo atinente a la solicitud de devolución de pago en exceso, formulada por la actora en los alegatos de conclusión, encuentra la Sala que no es objeto de pronunciamiento alguno, pues esa etapa no la instancia procesal para agregar argumentos nuevos a la litis delimitada en segunda instancia por el recurso de apelación.

Por lo demás, si se produjo un acto ficto negativo frente la solicitud de devolución, pues, según indicó la demandante, tal solicitud no le ha sido resuelta, dicho acto ficto o presunto negativo puede ser demandado directamente por la parte interesada, en cualquier tiempo, de conformidad con el artículo 138 del CPACA.

No obstante, en este asunto, la demandante no solicitó la nulidad de dicha decisión y tampoco expuso argumentos en la demanda para sustentar esa pretensión ni la pretensión subsidiaria de devolución de lo pagado en exceso. Los conceptos de la violación se centraron en exponer que es ilegal la base gravable determinada oficialmente con fundamento en el artículo 42 del Decreto 352 de 2002, porque la norma aplicable al presente asunto es el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012. Además, si

¹³ En dicho asunto, la parte demandante solicitó que se ordene al Distrito Capital dar cumplimiento a lo previsto en el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012. El Tribunal confirmó la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la acción de cumplimiento, porque, a su juicio, la demandada no está obligada a aplicar esa norma, pues corresponde al Concejo del Distrito Capital adoptar lo previsto en la norma legal, en virtud de los principios de certeza tributaria y autonomía de los entes territoriales.

¹⁴ Artículo 3 del Acuerdo de la Sala Plena No.080 de 12 de marzo de 2019.

consideraba que debía hacerse algún pronunciamiento sobre la pretensión subsidiaria de devolución de pago en exceso, debió apelar la sentencia en ese aspecto y no lo hizo.

Por tanto, la Sala se abstiene de efectuar pronunciamiento sobre la devolución de pago en exceso, puesto que el estudio del referido punto excede en esta instancia el marco del presente asunto.

Por las razones expuestas, confirma la nulidad de los actos demandados (numeral primero de la parte resolutive). Y con fundamento en el artículo 187 inciso 3 del CPACA, modifica el restablecimiento del derecho para declarar la firmeza de la Resolución 1247DDI071491, expedida por la parte demandada, "*por medio de la cual se corrigen por menor valor las declaraciones del impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros correspondiente a los bimestres 4, 5 y 6 del año gravable 2013 y bimestres 1 y 2 del año gravable 2014*". Lo anterior, porque el Tribunal había declarado la firmeza de las declaraciones privadas del impuesto por los periodos en discusión, a pesar de que estas habían sido objeto de liquidación oficial de corrección.

En suma, la Sala modifica el restablecimiento del derecho en los términos ya precisados (numeral segundo). En lo demás, confirma la sentencia apelada.

No se condena en costas porque no están probadas

De acuerdo con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso¹⁵, no procede la condena en costas en esta instancia (gastos del proceso y agencias en derecho), por cuanto en el expediente no se encuentran probadas.

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

FALLA

1.- MODIFICAR el numeral segundo de la sentencia apelada, que, en consecuencia, queda así:

SEGUNDO: DECLARAR la firmeza de la Resolución 1247DDI071491, expedida por la parte demandada, "por medio de la cual se corrigen por menor valor las declaraciones del impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros correspondiente a los bimestres 4, 5 y 6 del año gravable 2013 y bimestres 1 y 2 del año gravable 2014 ", presentadas por la actora.

2. En lo demás, **CONFIRMAR** la sentencia apelada.

3. Sin condena en costas en esta instancia.

¹⁵ C.G.P. «Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».

Notifíquese, comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase. La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Ausente con permiso

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN