

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

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., veintitrés (23) de octubre de dos mil catorce (2014)

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-27-000-2010-00167-01 (19916)
Demandante: CASA EDITORIAL EL TIEMPO S.A.
Demandado: DISTRITO CAPITAL- SECRETARÍA DE HACIENDA- DIRECCIÓN DISTRITAL DE IMPUESTOS

Temas: Impuesto de Industria y Comercio. La edición de periódicos, revistas y relacionados, es una actividad de servicios.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la sentencia del 16 de agosto de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió:

*“1- Se declara la **NULIDAD PARCIAL** de la Resolución 1136 DDI 292875 de 30 de diciembre de 2008, mediante la cual la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y el Consumo de la Secretaría Distrital le determinó oficialmente a la CASA EDITORIAL EL TIEMPO S.A. el impuesto de industria, comercio, avisos y tableros por los bimestres segundo, cuarto, quinto y sexto del año gravable 2006.*

*2.- Se declara la **NULIDAD PARCIAL** de la Resolución DDI-008898 de 18 de febrero de 2010, a través de la cual la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos confirmó la liquidación de revisión.*

3. A título de restablecimiento del derecho: el impuesto de Industria, comercio, avisos y tableros a cargo de la CASA EDITORIAL EL TIEMPOS.A., respecto de los bimestres segundo, cuarto, quinto y sexto del año gravable 2006, quedará conforme a la liquidación que obra en la parte motiva de esta providencia.

*4. Por no haberse causado no se condena en costas.
(...)”*

ANTECEDENTES

Radicación: 25000-23-27-000-2010-00167-01 (19916)
Demandante: CASA EDITORIAL EL TIEMPO S.A.
Demandado: Distrito Capital- Dirección Distrital de Impuestos
Página 2

1. Hechos de la demanda

La sociedad Casa Editorial El Tiempo S.A. declaró y pago el impuesto de Industria y Comercio correspondiente a los bimestres 2, 4, 5 y 6 de 2006 en el Distrito de Bogotá, por la publicación y/o impresión del periódico El Tiempo y otra clase de periódicos, revistas y escritos, bajo el código CIIU 2212-2 “edición de periódicos, revistas y publicaciones periódicas”, esto es, una actividad industrial con tarifa del 11.04 por mil.

Por Requerimiento Especial No. 2008 EE 229375, la administración distrital propuso modificar las liquidaciones privadas, con un mayor impuesto y sanción por inexactitud, argumentando:

i) Si la actividad de la demandante era de tipo industrial, debían gravarse todos los ingresos que tuvieran origen en la “distribución” de material producido en la sede fabril ubicada en Bogotá-

ii) El tributo también se causaba por los dividendos que recibía la actora por las inversiones en otras sociedades.

iii) Los avisos publicitarios de la actividad denominada “Metro Cuadrado” daban lugar al impuesto complementario de avisos y tableros, luego, los ingresos provenientes de la misma, debían incluirse para el cálculo de aquel.

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión No. 1136 DDI 292875 de diciembre 30 de 2008, la demandada confirmó las propuestas del requerimiento especial, aumentando el impuesto a pagar a un total de \$9.078.044.000.

Inconforme con la decisión, la demandante interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto desfavorablemente por la Resolución No. DDI 008898 de febrero 18 de 2010.

Radicación: 25000-23-27-000-2010-00167-01 (19916)
Demandante: CASA EDITORIAL EL TIEMPO S.A.
Demandado: Distrito Capital- Dirección Distrital de Impuestos
Página 3

2. Pretensiones

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

"I. PRETENSIÓN PRINCIPAL

A. *Solicito se declaren las siguientes violaciones llevadas a cabo –por la Resolución No. No. (sic) 1136 DDI 292875 del 30 de diciembre de 2008, contentiva de la liquidación oficial de revisión, originaria del Jefe de la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo, y –por la Resolución No. DDI 008898 del 18 de febrero de 2010, originaria del Jefe de la Oficina de Recursos Tributarios, de la Subdirección Jurídico Tributaria, dependencias ambas de la Dirección Distrital de Impuestos, de la Secretaría de Hacienda de la Alcaldía Mayor de Bogotá.*

(...)¹

B. *Como consecuencia de las anteriores violaciones, solicito la anulación de la Resolución No. 1136 DDI 292875 del 30 de diciembre de 2008, contentiva de la liquidación oficial de revisión, originaria del Jefe de la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo, y – de la Resolución No. DDI 008898 del 18 de febrero de 2010, originaria del Jefe de la Oficina de Recursos Tributarios, de la Subdirección Jurídico Tributaria, dependencias ambas de la Dirección Distrital de Impuestos, de la Secretaría de Hacienda de la Alcaldía Mayor de Bogotá.*

C. *Como consecuencia de todo lo anterior, solicito se restablezcan los siguientes derechos de mi representada:*

1. Solicito se restablezca el derecho de mi representada consistente en que se califique y aplique a la actividad de publicación e impresión de periódico de mi representada, la actividad y tarifa determinada para la misma en el artículo 3 del Acuerdo 65 del 2002, incorporado en el artículo 53 del Decreto Distrital 352 del 2002, es decir, que se considere una actividad de servicios con una tarifa del 4.14 x 1000, cuantificando su base gravable en función de las ventas brutas realizadas exclusivamente en Bogotá del periódico publicado e impreso en la planta de Bogotá.

(...)

D. *Como consecuencia de lo anterior solicito se practique una nueva liquidación para cada uno de los bimestres 2, 4, 5 y 6 de 2006²*

De manera subsidiaria, reiteró las pretensiones antes transcritas, excepto la relativa a la aplicación de la tarifa de servicios del 4.14 x mil.

¹ En este punto reitera las normas que considera vulneradas y que se relacionan en el concepto de la violación.

² En las que, además de reliquidarse el impuesto con la tarifa del 4.14 por mil: i) se excluyan las utilidades por aplicación del método de participación patrimonial, ii) no se incluyan los aumentos "injustificados" del impuesto de industria y comercio, iii) no se liquide un mayor impuesto de avisos y tableros por la actividad denominada "Metro Cuadrado" y se iv) levante la sanción por inexactitud.

Radicación: 25000-23-27-000-2010-00167-01 (19916)
Demandante: CASA EDITORIAL EL TIEMPO S.A.
Demandado: Distrito Capital- Dirección Distrital de Impuestos
Página 4

3. Normas violadas y concepto de la violación

3.1.- La Sociedad demandante citó como normas violadas, los artículos: 95 numeral 9, 338 inciso 1 y 363 inciso 1 de la Constitución Política, 26, 647 incisos 1, 2, 4 y 6, 683, 703, 712 literal g) y 730 numeral 4 del Estatuto Tributario Nacional, 37, 42, 53, 57 y 59 del Decreto 352 de 2002, 64 incisos 1 y 3, 97, 100, 101 y 104 del Decreto 807 de 1993 y 1 de la Resolución No. 219 de 2005.

3.2.- En el concepto de la violación expuso que declaró el impuesto de Industria y Comercio de conformidad con la clasificación de actividades contenida en la Resolución No. 219 de 2004, que a esa fecha establecía que la publicación e impresión de periódicos era una actividad industrial, identificada con el código 2212-2, a la cual le correspondía una tarifa de 11.04 por mil.

No obstante -afirma-, es claro que la publicación de revistas, libros y periódicos es una actividad de servicios, que al tenor de lo dispuesto en el Acuerdo 65 de 2002, está gravada con una tarifa del 4.14 x mil, como se advirtió en el recurso de reconsideración interpuesto en sede administrativa.

En ese orden de ideas, sostiene que el error en la clasificación del hecho gravado devino de la aplicación de la resolución en mención que, por demás, era contraria al Acuerdo 65 de 2002 y que, por lo tanto, fue suspendida por el Consejo de Estado.

3.3.- De otro lado, manifestó que el aumento por inclusión de las utilidades obtenidas en virtud de inversión en sociedades no fue debidamente sustentado, como quiera que en los actos demandados no se indicó a qué participación societaria se refería la administración.

3.4.- Tampoco se explicó a qué obedeció el aumento en el impuesto, por fuera de las variaciones originadas en la inclusión de los ingresos obtenidos en otras jurisdicciones, frente a los cuales, aclara, no pueden ser gravados en el Distrito Capital.

Radicación: 25000-23-27-000-2010-00167-01 (19916)
Demandante: CASA EDITORIAL EL TIEMPO S.A.
Demandado: Distrito Capital- Dirección Distrital de Impuestos
Página 5

3.5.- Señaló, que el impuesto de avisos y tableros, en lo que concierne a la actividad denominada “Metro Cuadrado” no se causó, pues en la misma no existe publicidad visual que dé lugar a la obligación. En ese orden de ideas, tampoco debió aumentarse la sanción por inexactitud en relación con dicho gravamen.

4. Oposición

4.1.-La Secretaría de Hacienda Distrital, obrando a través de apoderada judicial, contestó la demanda, manifestando en su defensa que la actividad realizada por la actora es de tipo industrial, pues la labor de edición está compuesta por diferentes etapas, tales como la redacción, preparación, confección, impresión, publicación y reproducción de textos, por cuenta propia, y no para un tercero, por lo que mal podría considerarse como de servicios, amén de que la misma demandante así lo indicó en la declaración privada, y tal circunstancia no estuvo en discusión en sede administrativa.

Por eso, era su obligación pagar el impuesto respecto de aquellos ingresos que, aunque percibidos en otras jurisdicciones, se originaran en la publicación de ediciones impresas en Bogotá, donde se encuentra su sede fabril y desde donde se despachan los “productos”.

Desde esa perspectiva, la tarifa correspondiente, era la propia de las actividades industriales de publicación, esto es, la del 11.04 por mil.

4.2.- Recordó que los dividendos recibidos por la participación societaria de la actora se encuentran gravados con el impuesto de industria y comercio, pues constituyen actos de comercio.

Sobre la presunta falta de identificación de la participación societaria a que aluden los actos demandados, dijo, que de acuerdo con el objeto social de la Casa Editorial El Tiempo, ésta puede invertir sus recursos en cualquier clase de instrumentos negociables y participar como socia de otras sociedades nacionales

Radicación: 25000-23-27-000-2010-00167-01 (19916)
Demandante: CASA EDITORIAL EL TIEMPO S.A.
Demandado: Distrito Capital- Dirección Distrital de Impuestos
Página 6

o extranjeras. De ahí, que “...como resulta común y recurrente en una industria de las características de la demandante”, es evidente que existen múltiples inversiones que hacen parte del giro ordinario de sus negocios.

4.3.- Acerca del mayor impuesto complementario de avisos y tableros, advirtió:

“En el sub judice se tiene por demostrado y aceptado por la demandante que ella tiene avisos y tableros en lugares públicos y privados visibles desde el espacio público quien solo aduce que para la actividad de metro cuadrado no existe ninguna valla o aviso, lo cual no exime a la sociedad actora de la obligación de declarar y pagar el impuesto complementario de que se trata pues la calidad de contribuyente de tal exacción se origina por anunciarse como persona jurídica única, mediante vallas, avisos, tableros y emblemas en lugares públicos o privados visibles desde el espacio público sin que dicho proceder se exija en relación con todas y cada una de las actividades gravadas que desarrolla en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá³”

4.4.- En cuanto a la sanción por inexactitud afirmó que se originó a raíz de la declaración de un menor valor al que realmente debía pagarse por concepto de impuesto, y descartó que se debiera a una diferencia de criterios, pues la posición del ente territorial sobre la interpretación de la norma aplicable era clara desde el principio.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante sentencia del 16 de agosto de 2012, declaró la nulidad parcial de los actos demandados y ordenó que la liquidación del impuesto, para los periodos debatidos, fuera la realizada por esa Corporación en la parte considerativa de la providencia⁴, decisión que fundó en los siguientes argumentos:

1.-La publicación e impresión de periódicos es una actividad de servicios. De tal suerte, la tarifa aplicable a fin de determinar el impuesto de industria y comercio por los periodos discutidos, era la determinada en el artículo 3 del Acuerdo 65 de

³ Fl. 641 cuaderno principal 2.

⁴ Folios 774 a 776 cuaderno principal 2.

Radicación: 25000-23-27-000-2010-00167-01 (19916)
Demandante: CASA EDITORIAL EL TIEMPO S.A.
Demandado: Distrito Capital- Dirección Distrital de Impuestos
Página 7

2002, esto es, del 4.14 por mil. Todo, porque la clasificación y tarifa contenidas en la Resolución No. 219 de 2004 desaparecieron por virtud de la sentencia de nulidad que así lo declaró.

2.- Debido a que la actividad que desempeña la actora es de servicios, los ingresos obtenidos por fuera de jurisdicción del Distrito Capital no pueden ser gravados en el Distrito, con independencia de la procedencia (fábrica) de los “productos”.

3.- El Distrito no indicó las razones por las cuales modificó los códigos de las actividades declaradas, *“ya que se [limitó] a liquidar el tributo asignando nuevos códigos, y por tanto, una nueva tarifa⁵”*.

4.- En los actos demandados no se especificaron las inversiones cuyos dividendos daban lugar al impuesto de industria y comercio, *“asimismo,... conforme al certificado del revisor fiscal y al dictamen pericial, el monto que consideró glosado la parte actora coincide con el sistema de método de participación patrimonial en sociedades, la cual no hace parte de la base gravable del ICA⁶”*.

5.-El impuesto complementario de avisos y tableros se liquida con base en el de industria y comercio, *“...sin que pueda el contribuyente descontar cualquier monto porque no disponga una valla, aviso o emblema en relación con algún producto específico⁷”*. En esas circunstancias, la demandante estaba obligada al pago del tributo, sin fraccionar la actividad de servicios publicitada.

6.- La sanción por inexactitud procede en proporción al aumento por el mayor impuesto de avisos y tableros, pues ese cargo fue el único que no prosperó.

RECURSO DE APELACIÓN

⁵ Fl. 763 cuaderno principal 2.

⁶ Fl. 774 cuaderno principal 2.

Radicación: 25000-23-27-000-2010-00167-01 (19916)
Demandante: CASA EDITORIAL EL TIEMPO S.A.
Demandado: Distrito Capital- Dirección Distrital de Impuestos
Página 8

Inconforme con la decisión de primera instancia, la parte demandante interpone recurso de apelación, con fundamento en los siguientes argumentos:

1.-Pese a que en la sentencia de primera instancia se aceptó la procedencia de la tarifa del 4.14 por mil, por el desarrollo de la actividad de publicación de ediciones periódicas, que se considera de servicios, se liquidó el impuesto a una tarifa diferente (11.04 por mil).

2.- Por la actividad “Metro Cuadrado” no se exhibieron ninguna clase de avisos publicitarios, luego, no se causó el impuesto complementario de avisos y tableros y era improcedente el aumento que sobre el particular se realizó en los actos acusados.

En consecuencia, tampoco procede la sanción por inexactitud por dicho concepto.

En todo caso, el *a quo* determinó en forma errada el gravamen complementario, pues pese a que la base (el lca) difería de la que había tenido en cuenta la administración, e incluso para algunos períodos, de la declarada en las liquidaciones privadas, al aplicar el 15% el resultado obtenido por el Tribunal fue el mismo que el arrojado por los cálculos oficiales y de la demandante.

3.- *“La sentencia apelada rechaza, sin argumento alguno, la retención en la fuente solicitada en el bimestre 4 de 2006 y aceptada por los actos administrativos demandados, por la suma de \$28.552.000, al practicar la liquidación de determinación de los impuestos del bimestre mencionado⁸”*

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

La sociedad demandante no alegó de conclusión.

⁷ Fl. 765 cuaderno principal 2.

⁸ Fl. 781 cuaderno principal 2.

Radicación: 25000-23-27-000-2010-00167-01 (19916)
Demandante: CASA EDITORIAL EL TIEMPO S.A.
Demandado: Distrito Capital- Dirección Distrital de Impuestos
Página 9

La demandada allegó escrito de conclusión en el que además de reiterar los argumentos expuestos al contestar la demanda, reprochó que el Tribunal hubiese tenido en cuenta el peritaje rendido en primera instancia a fin de determinar el pago del impuesto de industria y comercio en otras jurisdicciones, pues dicho dictamen se apoyó en declaraciones que no fueron aportadas en sede administrativa, aspecto sobre el cual concluye:

“El dictamen pericial si bien señaló todo lo que el perito encontró en la contabilidad y libros del contribuyente Casa Editorial El Tiempo, en el momento en que fue a hacer su visita, no refleja las pruebas y documentos que se encontraban en el expediente, las cuales fueron recaudadas durante el proceso de determinación, por el contrario lo que aduce y trae el auxiliar de la justicia, en contra posición (sic) a las normas legales, es incluir nueva documentación al proceso que no fue objeto de valoración oportunamente en la vía gubernativa, sobre las cuales la administración distrital no tuvo la oportunidad de contradecir.”

Precisó, que la liquidación efectuada por el *a quo* es errada, pues pese a que al parecer aplica la tarifa del 11.04 por mil, los valores que resultan de calcular el impuesto con esa medida, son inferiores a los que realmente produce la operación matemática.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES

1. Cuestión Preliminar

1.1.-El ente territorial demandado afirmó en sus alegatos de conclusión, que el dictamen pericial de que se valió el *a quo* para establecer los pagos de impuesto de industria y comercio en otros municipios del país, tuvo en cuenta pruebas que no estuvieron a disposición de la administración durante el proceso de fiscalización y determinación del tributo.

Radicación: 25000-23-27-000-2010-00167-01 (19916)
Demandante: CASA EDITORIAL EL TIEMPO S.A.
Demandado: Distrito Capital- Dirección Distrital de Impuestos
Página 10

Aunque tal inconformidad debió ser objeto de apelación, y pese a que incluso, el Distrito Capital guardó silencio frente a la aclaración del peritaje¹⁰, como quiera que de acuerdo con los dichos del escrito de conclusiones, la presunta irregularidad a la que éste se refiere, eventualmente podría constituir un desconocimiento al derecho de contradicción, como una manifestación del debido proceso, resulta del caso que la Sala se pronuncie al respecto¹¹.

1.2.- Para esto hay que precisar que es criterio unificado de la Sección, la admisibilidad en el proceso judicial, de aquellas pruebas no presentadas en sede administrativa. Esto es así, en virtud del principio de libertad probatoria y el consecuente derecho que le asiste a las partes de aportar los medios de prueba necesarios a fin de acreditar los supuestos de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen¹². En providencia de septiembre 23 de 2010, señaló la Sala:

“Ahora bien, valga la pena recordar lo concerniente a la oportunidad para allegar pruebas al expediente, para lo cual es importante hacer mención a lo estipulado en el artículo 744 del Estatuto Tributario, que dispone que las pruebas deben obrar en el expediente por formar parte de la declaración; haber sido allegadas en desarrollo de las facultades de fiscalización e investigación de la Administración; haber sido solicitadas en la respuesta al requerimiento especial; haberse acompañado al memorial de recurso; o porque se practicaron de oficio, entre otras circunstancias.

Lo anterior no obsta para que el contribuyente con la demanda presente nuevas pruebas o mejore las aportadas en vía administrativa, toda vez que en el proceso contencioso se otorga a las partes libertad probatoria en la fase respectiva y la ley les da el derecho a demostrar los hechos que constituyen la base de sus afirmaciones. Es así como los numerales 5º del artículo 137 y 4º del artículo 144 del Código Contencioso Administrativo facultan a las partes para que en la demanda o en su contestación soliciten las pruebas que pretendan hacer valer en el proceso¹³.”(Subrayas fuera del texto).

Posición jurisprudencial que en esta ocasión se reitera y de cuya aplicación debe concluirse que la inclusión de las declaraciones del ICA correspondientes a

⁹ Fl. 882 cuaderno principal 2.

¹⁰ Del cual se le corrió traslado por el término de tres días.

¹¹ Así lo impone el mandato constitucional del artículo 29 de la Carta, según el cual, es nula, de pleno derecho, la prueba obtenida con violación del debido proceso.

¹² Cfr. artículo 177. Código de Procedimiento Civil.

¹³ Sentencia de veintitrés (23) de septiembre de dos mil diez (2010), Radicación número: 25000-23-27-000-2005-01654-01(17425), C.P. Dr. William Giraldo Giraldo.

Radicación: 25000-23-27-000-2010-00167-01 (19916)
Demandante: CASA EDITORIAL EL TIEMPO S.A.
Demandado: Distrito Capital- Dirección Distrital de Impuestos
Página 11

jurisdicciones distintas a las del Distrito Capital, no generó una situación irregular o contraria al debido proceso.

1.3.-Con todo, lo cierto es que el ente demandado nunca desconoció la existencia de dichas declaraciones ni la validez de los pagos hechos en otros municipios, habida cuenta de que lo que se discutió, fue la posibilidad de que los ingresos declarados en otras jurisdicciones, hicieran o no, parte de la base gravable del impuesto en Bogotá.

2. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación, y de acuerdo con el marco de competencia del *ad quem*, le corresponde a la Sección establecer, si la determinación del impuesto de Industria y Comercio a cargo de la demandante para el período correspondiente a los bimestres segundo, cuarto, quinto y sexto del año gravable 2006, que se efectuó en la sentencia de primera instancia, guarda relación entre lo solicitado en la demanda y la argumentación fáctico-jurídica expuesta en tal providencia; como quiera que en ésta i) se mantuvo la tarifa aplicada en los actos demandados, pese a que las pretensiones estaban dirigidas a obtener la reliquidación a una tarifa diferente y ii) no se incluyeron los valores correspondientes a la retención en la fuente por el cuarto bimestre de ese mismo año gravable.

Además deberá dilucidarse si era procedente el aumento del impuesto de avisos y tableros como consecuencia directa del incremento en el de Industria y Comercio respecto de las actividades relacionadas con “Metro Cuadrado”. En caso afirmativo, si debía o no, imponerse sanción por inexactitud en relación con dicho concepto.

3. Caso concreto.

Radicación: 25000-23-27-000-2010-00167-01 (19916)
Demandante: CASA EDITORIAL EL TIEMPO S.A.
Demandado: Distrito Capital- Dirección Distrital de Impuestos
Página 12

3.1. Congruencia interna¹⁴ de la sentencia en relación con la clasificación de la publicación de revistas, periódicos y otra serie de escritos periódicos en el Distrito Capital.

3.1.1.- Según la demandante, el Tribunal mantuvo la tarifa aplicada en las declaraciones privadas (11.04 por mil), no obstante haber concluido que la procedente era la del 4.14 por mil.

El cargo prosperará, por las siguientes razones:

3.1.2.- Aunque en la sentencia de primera instancia se determinó que la declaratoria de nulidad de la Resolución 219, afectaba la situación jurídica de la sociedad actora, pues ésta no se encontraba definida y que, en esa medida, el impuesto debía liquidarse con la tarifa del 4.14 por mil¹⁵, en la misma se decidió calcular el gravamen tal como lo hiciera la Casa Editorial El Tiempo S.A. en las declaraciones privadas, es decir, a una tarifa del 11.04 por mil.

Ese aspecto-la clasificación de la actividad como de servicios y la consecuente aplicación de la tarifa correspondiente-, pese a serle desfavorable al Distrito, no fue objeto de impugnación por parte de aquel, y tampoco es cuestionado por la demandante en el recurso de apelación. Lo que se discute es que no se hubiese obrado conforme a dicha tesis, al calcularse el tributo con la tarifa equivocada.

3.1.3.- En ese orden de ideas, le asiste razón a la demandante, pues una vez determinada la procedencia de un tipo de actividad y tarifa diferentes a las declaradas por el contribuyente y a las definidas por la administración, debía reliquidarse el impuesto a cargo, de conformidad con la normativa aplicable, esto es; el Acuerdo 65 de 2002, que establece las tarifas del impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital.

¹⁴ Coherencia entre la decisión y el análisis jurídico – normativo que la antecedió

¹⁵ Véase folio 760 Cuaderno principal 2. Se dijo en el aparte pertinente: “...aunque la actora presentó su declaración de ICA con el código 22122, cierto es que el tributo aludido debe liquidarse con base en la actividad denominada {publicación de revistas, libros y periódicos} con tarifa de **4.14 por mil.**”

Radicación: 25000-23-27-000-2010-00167-01 (19916)
Demandante: CASA EDITORIAL EL TIEMPO S.A.
Demandado: Distrito Capital- Dirección Distrital de Impuestos
Página 13

Por eso, la Sala determinará el impuesto a cargo, a la tarifa del 4.14 por mil, tal como se hará constar en la parte resolutive de la sentencia.

Además, se incluirá la retención en la fuente correspondiente al cuarto bimestre del año gravable 2006¹⁶, practicada en la declaración privada y reiterada por la administración, que fue modificada en la liquidación del Tribunal, pues ese aspecto no fue motivo de controversia entre las partes, ni se puso en duda en el procedimiento administrativo.

Todo, porque se trata de un error aritmético que debe corregirse, conforme lo planteado en el recurso de apelación.

3.2.- Determinación de un mayor impuesto complementario de avisos y tableros a cargo de la demandante. Hecho generador del tributo.

3.2.1.- Para la actora, el aumento en el impuesto de avisos y tableros por la inclusión de los ingresos obtenidos por la actividad denominada “Metro Cuadrado” es improcedente, habida cuenta de que respecto de la misma no existen avisos publicitarios que den lugar a la causación del gravamen.

Por el contrario, la demandada y el Tribunal afirmaron que éste no se causa en forma fraccionada y que, por lo tanto, no era posible deducir de la base para calcular el 15% correspondiente al tributo, los ingresos recibidos por concepto de “Metro Cuadrado”.

3.2.2.- En sentir de la Sala, la naturaleza complementaria del impuesto de avisos y tableros se predica respecto de i) la forma en que se calcula, pues constituye un porcentaje del **total** del impuesto de industria y comercio, y de ii) la relación de dependencia que existe entre ambos, ya que el primero sólo se configura cuando lo que se publica es una actividad gravada con el ICA¹⁷. De manera que constituyen gravámenes distintos, pero estrechamente relacionados.

¹⁶ Véase el renglón 23 de la declaración privada. Fl. 18 cuaderno anexo No. 4.

¹⁷ De hecho, la sola colocación de avisos, vallas y similares, constituye hecho generador de otro gravamen: el de publicidad exterior visual, autorizado por la Ley 140 de 1994.

Radicación: 25000-23-27-000-2010-00167-01 (19916)
Demandante: CASA EDITORIAL EL TIEMPO S.A.
Demandado: Distrito Capital- Dirección Distrital de Impuestos
Página 14

En ese sentido, la causación del impuesto de industria y comercio no implica, *per se*, que se genere la obligación tributaria por avisos y tableros. No obstante, una vez determinada la realización del hecho generador de este último¹⁸, hay lugar a su cobro, en las condiciones del artículo 59 del Decreto 352 de 2002, que señala:

ARTÍCULO 59. BASE GRAVABLE Y TARIFA DEL IMPUESTO COMPLEMENTARIO DE AVISOS Y TABLEROS. Se liquidará como complemento del impuesto de industria y comercio, tomando como base el impuesto a cargo total de industria y comercio a la cual se aplicará una tarifa fija del 15%."(Subrayas fuera del texto).

Repárese que la norma es clara en definir la forma en que debe calcularse el tributo, y no hace distinción alguna frente a la base gravable (el ICA para el mismo período), es decir, que no admite la posibilidad de fraccionarla¹⁹ a efectos de establecer la obligación a cargo.

Así se estableció desde que el impuesto fue catalogado como complementario del de industria y comercio por la Ley 14 de 1983, pues ésta no hizo diferenciaciones en punto a la determinación de la base gravable. En el artículo 37 *ibídem*, se indicó:

"Artículo 37º.- El impuesto de avisos y tableros, autorizado por la Ley 97 de 1913 y la Ley 84 de 1915, se liquidará y cobrará en adelante a todas las actividades comerciales, industriales y de servicios como complemento del impuesto de industria y comercio, con una tarifa de un quince por ciento (15%) sobre el valor de éste, fijada por los Concejos Municipales."(Subrayas fuera del texto).

3.2.3.- En el caso concreto, no es objeto de discusión que la demandante instaló vallas publicitarias anunciando su actividad económica, esto es, que realizó el hecho generador del impuesto de avisos y tableros. Lo que se controvierte es la

¹⁸ "Artículo 57. Hecho generador del impuesto complementario de avisos y tableros.

Son hechos generadores del impuesto complementario de avisos y tableros, los siguientes hechos realizados en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá:

1. La colocación de vallas, avisos, tableros y emblemas en la vía pública, en lugares públicos o privados visibles desde el espacio público.
2. La colocación de avisos en cualquier clase de vehículos."

¹⁹ La imposibilidad de fragmentar la base gravable del impuesto de avisos y tableros, bien puede justificarse en razón de la indivisibilidad del efecto de promoción de las actividades económicas, cuando los productos de éstas se asocian a una marca principal. Luego, lo que se publicita es una actividad económica (bien sea industrial, comercial o de servicios) y es respecto de ésta, como un todo, que se genera el impuesto de avisos y tableros.

Radicación: 25000-23-27-000-2010-00167-01 (19916)
Demandante: CASA EDITORIAL EL TIEMPO S.A.
Demandado: Distrito Capital- Dirección Distrital de Impuestos
Página 15

posibilidad de segmentar la base gravable, a fin de deducir los ingresos percibidos por concepto de “Metro Cuadrado”, que es una división interna de la actividad de publicación a que se refiere el objeto social de la Casa Editorial El Tiempo²⁰.

Sin embargo, como se advirtió antes, dicha alternativa no fue contemplada en la regla de derecho que estableció el método para definir el monto del impuesto a pagar, pues, se reitera, ésta ordenó en forma expresa tomar como base gravable, **la totalidad del ICA declarado en el respectivo período.**

En ese orden de ideas, el impuesto se causa respecto del ICA, que para tales efectos constituye un todo, no susceptible de fragmentaciones, tal como fue calculado en los actos demandados.

Por esa razón se impone mantener la fórmula usada por el ente demandado para establecer el gravamen. No obstante, aunque el cálculo será igual al realizado por la Secretaría de Hacienda, el resultado de la operación variará en consideración a la modificación del impuesto de industria y comercio que, se reitera, comporta su base gravable. Por esa razón, resulta irrelevante establecer si al aplicar el porcentaje del 15%, el Tribunal cometió un yerro aritmético, como se afirmó en el recurso.

3.3.- Sanción por inexactitud

3.3.1.- Para la recurrente, la sanción por inexactitud relativa al menor impuesto de avisos y tableros pagado, es improcedente, porque existió diferencia de criterios entre ésta y la administración, y ya que aportó datos verdaderos y completos al declarar la obligación. Considera además, que en los actos demandados y la sentencia apelada se omitió exponer los motivos que daban lugar a la imposición de la sanción.

²⁰ “OBJETO SOCIAL: EL OBJETO DE LA SOCIEDAD SERÁ: 1. PUBLICAR Y/O IMPRIMIR EL PERIÓDICO EL TIEMPO Y CUALQUIER OTRA CLASE DE PERIÓDICOS, REVISTAS, FOLLETOS, LIBROS O PUBLICACIONES...” [Entre otras]. Certificado de Existencia y Representación Legal expedido por la Cámara de Comercio de Bogotá. Folios 108 a 117 cuaderno principal 1.

Radicación: 25000-23-27-000-2010-00167-01 (19916)
Demandante: CASA EDITORIAL EL TIEMPO S.A.
Demandado: Distrito Capital- Dirección Distrital de Impuestos
Página 16

3.3.2.- A diferencia de lo expuesto por la apelante, en los fundamentos de los actos demandados sí se explicaron los motivos de procedencia de la sanción por inexactitud, por las presuntas inexactitudes en que había incurrido la actora al declarar el impuesto correspondiente a los bimestres 2, 4, 5 y 6 de 2006.

En la liquidación oficial de revisión, después de identificar los aumentos realizados en los actos oficiales, entre ellos el mayor valor del impuesto complementario de avisos y tableros, se dijo:

*“Con las anteriores consideraciones aunadas a las esbozadas en el Requerimiento Especial y respaldados en las pruebas aportadas por el contribuyente que hacen parte del acervo probatorio que reposa en el expediente, se concluye que hay mérito suficiente para continuar con el proceso, ya que a lo largo de este se comprobó **la inexactitud sancionable** en las declaraciones objeto de este acto administrativo de acuerdo a lo previsto en el artículo 101 del Decreto Distrital 807 de 1993²¹”*

Por su parte, al resolverse el recurso de reconsideración se reiteró la viabilidad de dicha medida y se aclaró, además, que no existía diferencia de criterios entre las partes, pues las normas aplicables al sub judice son claras, luego; el demandante no habría incurrido en un error de derecho.

3.3.3.- En lo atinente a la sanción, considera la Sala que, en efecto, no se presentó diferencia de criterios en torno a la causación del impuesto complementario de avisos y tableros, pues la disposición que fija la forma de definir la base gravable del mismo es clara al establecer que éste se configura respecto del total del impuesto de industria y comercio. Luego, una interpretación contraria desatiende la literalidad y el sentido natural y obvio que en el caso concreto tiene el contenido del artículo 59 del Decreto 352 precitado.

Recuérdese, entonces, que para que se configure el eximente contenido en el artículo 64 del Decreto 807 de 1993²², con las modificaciones introducidas por el

²¹ Fl. 296 cuaderno anexo 4. Según foliatura de archivo origen.

²² “Artículo 64. Sanción por inexactitud. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de deducciones, descuentos, exenciones, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor del contribuyente o declarante. Igualmente,

Radicación: 25000-23-27-000-2010-00167-01 (19916)
Demandante: CASA EDITORIAL EL TIEMPO S.A.
Demandado: Distrito Capital- Dirección Distrital de Impuestos
Página 17

Decreto 362 de 2002, la posición jurídica del contribuyente debe ser seria, firme, sólida, fundarse en un razonamiento válido, que tenga la entidad suficiente para llevarlo a la plena convicción de que procede conforme a derecho.

Luego, la discrepancia entre las partes no se originaba en el convencimiento informado y jurídicamente aceptable de la demandante, de estar dando una correcta aplicación a las normas que regulan los asuntos tributarios en el Distrito de Bogotá y en esa medida, la sanción era procedente. No prospera el cargo.

Hay que advertir en este punto, que por efecto de la aplicación de una nueva tarifa, el impuesto liquidado por la Sala en los bimestres segundo, cuarto y quinto, será inferior al declarado por el contribuyente, por eso, no hay lugar a la imposición de sanción en dichos períodos. Distinta conclusión cabe respecto del sexto bimestre, como quiera que el gravamen calculado es superior al de la liquidación privada, y en esa medida, se impone conservar la sanción, que debe ser reliquidada en atención a la variación del impuesto a cargo, en relación con el determinado en los actos oficiales.

3.4.- Del restablecimiento del derecho.

3.4.1.- Bajo las condiciones anotadas en los puntos anteriores, el restablecimiento del derecho de la actora debe comprender la reliquidación del impuesto a cargo, tomando como tarifa la del 4.14% e incluyendo la deducción correspondiente a la retención en la fuente para el cuarto bimestre del año gravable 2006.

Por la variación en el impuesto de industria y comercio, habrá de cambiarse el complementario de avisos y tableros, que constituye un 15% del primero.

constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.

(...)

No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre la Dirección Distrital de Impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos. (Subrayas fuera del texto).

(...)"

Radicación: 25000-23-27-000-2010-00167-01 (19916)
 Demandante: CASA EDITORIAL EL TIEMPO S.A.
 Demandado: Distrito Capital- Dirección Distrital de Impuestos
 Página 18

Por eso, es necesario modificar la decisión de primera instancia, en lo que hace a la fórmula de restablecimiento adoptada. En ese orden de ideas, la liquidación del impuesto a pagar será la siguiente:

SEGUNDO BIMESTRE:

RG	CONCEPTO	LIQ PRIVADA	LIQ OFICIAL	LIQ C DE E
13	Total Ingresos ordinarios y extraordinarios del período	71.612.188.000	73.163.713.000	71.612.188.000
14	Menos: Total ingresos fuera Distrito Capital	5.705.600.000	4.667.905.000	5.705.600.000
15	Total ingresos brutos obtenidos en el Distrito Capital	65.906.588.000	68.495.808.000	65.906.588.000
16	Menos: Devoluciones, rebajas y descuentos	2.127.865.000	2.127.865.000	2.127.865.000
17	Menos: Deduciones, exenciones y actividades no sujetas	2.543.311.000	2.543.311.000	2.543.311.000
18	Ingresos netos gravables	61.235.412.000	63.824.632.000	61.235.412.000
19	Impuesto de industria y comercio	600.045.000	672.961.000	535.438.000
20	Más: Impuesto de avisos y tableros	89.611.000	100.944.000	80.316.000
21	Más: Valor total unidades comerciales adicionales	0	0	0
22	Total impuesto a cargo	689.656.000	773.905.000	615.754.000
23	Menos: Valor que le retuvieron a título de industria y comercio	24.470.000	24.470.000	24.470.000
24	Más: Sanciones	0	134.798.000	
25	Total saldo a cargo	665.186.000	884.233.000	591.284.000

CUARTO BIMESTRE:

RG	CONCEPTO	LIQ PRIVADA	LIQ OFICIAL	LIQ C DE E
13	Total Ingresos ordinarios y extraordinarios del período	73.222.016.000	74.660.767.000	73.222.016.000
14	Menos: Total ingresos fuera Distrito Capital	5.502.323.000	4.582.969.000	5.502.323.000
15	Total ingresos brutos obtenidos en el Distrito Capital	67.719.693.000	70.077.798.000	67.719.693.000
16	Menos: Devoluciones, rebajas y descuentos	2.390.677.000	2.390.677.000	2.390.677.000
17	Menos: Deduciones, exenciones y actividades no sujetas	264.343.000	264.343.000	264.343.000
18	Ingresos netos gravables	65.064.673.000	67.422.778.000	65.064.673.000
19	Impuesto de industria y comercio	639.482.000	711.883.000	575.700.000
20	Más: Impuesto de avisos y tableros	95.481.000	106.782.000	86.340.000
21	Más: Valor total unidades	0	0	0

Radicación: 25000-23-27-000-2010-00167-01 (19916)
 Demandante: CASA EDITORIAL EL TIEMPO S.A.
 Demandado: Distrito Capital- Dirección Distrital de Impuestos
 Página 19

	comerciales adicionales			
22	Total impuesto a cargo	734.963,000	818.665.000	662.040.000
23	Menos: Valor que le retuvieron a título de industria y comercio	0	28.615.000	28.615.000
24	Más: Sanciones	0	133.923.000	0
25	Total saldo a cargo	706.348.000	923.973.000	633.425.000

QUINTO BIMESTRE:

RG	CONCEPTO	LIQ PRIVADA	LIQ OFICIAL	LIQ C DE E
13	Total Ingresos ordinarios y extraordinarios del período	77.692.762.000	79.020.613.000	77.692.762.000
14	Menos: Total ingresos fuera Distrito Capital	6.537.245.000	5.688.159.000	6.537.245.000
15	Total ingresos brutos obtenidos en el Distrito Capital	71.155.517.000	73.332.454.000	71.155.517.000
16	Menos: Devoluciones, rebajas y descuentos	1.706.335.000	1.706.335.000	1.706.335.000
17	Menos: Deducciones, exenciones y actividades no sujetas	137.004.000	137.004.000	137.004.000
18	Ingresos netos gravables	69.312.178.000	71.489.115.000	69.312.178.000
19	Impuesto de industria y comercio	672.789.000	739.227.000	610.156.000
20	Más: Impuesto de avisos y tableros	100.437.000	110.884.000	91.523.000
21	Más: Valor total unidades comerciales adicionales	0	0	0
22	Total impuesto a cargo	773.226.000	850.111.000	701.679.000
23	Menos: Valor que le retuvieron a título de industria y comercio	33.279.000	33.279.000	33.279.000
24	Más: Sanciones	0	123.016.000	0
25	Total saldo a cargo	739.947.000	939.848.000	668.400.000

SEXTO BIMESTRE:

RG	CONCEPTO	LIQ PRIVADA	LIQ OFICIAL	LIQ C DE E
13	Total Ingresos ordinarios y extraordinarios del período	119.664.108.000	129.929.276.000	119.664.108.000
14	Menos: Total ingresos fuera Distrito Capital	7.355.276.000	6.581.689.000	7.355.276.000
15	Total ingresos brutos obtenidos en el Distrito Capital	112.308.832.000	123.347.587.000	112.308.832.000
16	Menos: Devoluciones, rebajas y descuentos	1.607.778.000	1.607.778.000	1.607.778.000
17	Menos: Deducciones, exenciones y actividades no sujetas	35.876.129.000	35.876.129.000	35.876.129.000
18	Ingresos netos gravables	74.824.925.000	85.863.680.000	74.824.925.000
19	Impuesto de industria y comercio	729.497.000	888.826.000	757.485.000
20	Más: Impuesto de avisos y tableros	109.208.000	133.324.000	113.623.000

Radicación: 25000-23-27-000-2010-00167-01 (19916)
Demandante: CASA EDITORIAL EL TIEMPO S.A.
Demandado: Distrito Capital- Dirección Distrital de Impuestos
Página 20

21	Más: Valor total unidades comerciales adicionales	0	0	0
22	Total impuesto a cargo	838.705.000	1.022.150.000	871.108.000
23	Menos: Valor que le retuvieron a título de industria y comercio	26.366.000	26.366.000	26.366.000
24	Más: Sanciones	0	293.512.000	51.485.000
25	Total saldo a cargo	812.339.000	1.289.296.000	896.587.000

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

FALLA

1.- CONFIRMAR la sentencia de 16 de agosto de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección IV, Subsección B (numerales 1, 2 y 4), por las razones expuestas en esta providencia.

2.- MODIFICAR el numeral 3) de dicha providencia, en el sentido de que el restablecimiento del derecho se concretará en la reliquidación del impuesto con las modificaciones establecidas por la Sección. En consecuencia, la liquidación del impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros para los bimestres 2, 4, 5 y 6 del año gravable 2006, será la consignada en los considerandos de esta sentencia.

3.- DEVUÉLVASE el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente de la Sección



LEGIS móvil

La actualidad jurídica en el momento en que ocurre

Radicación: 25000-23-27-000-2010-00167-01 (19916)
Demandante: CASA EDITORIAL EL TIEMPO S.A.
Demandado: Distrito Capital- Dirección Distrital de Impuestos
Página 21

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ