



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

Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

Bogotá, D.C., veintiocho (28) de septiembre de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 250002327000201100275-01
Número interno: 20706
Asunto: Acción de Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Demandante: IMPRESISTEM S.A.
Demandado: Distrito Capital de Bogotá
Tema: Régimen sancionatorio
ICA 2005 – 2009
Subtema: Sanción por no declarar

F A L L O

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 28 de junio de 2013, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que resolvió:

“PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de los siguientes actos administrativos emanados de la Dirección Distrital de Impuestos:

- Resolución Sanción No. 513DDI025809 del 16 de abril de 2010 CORDIS 2010 EE 119334310642008000081 DEL 18 DE JULIO DE 2008.
- Resolución DDI 133724 del 10 de mayo de 2011 CORDIS, mediante la cual se confirmó el anterior acto.

SEGUNDO: Como consecuencia, a título de restablecimiento del derecho **DECLÁRESE** que la sociedad accionante está obligada a pagar por concepto de sanción por no declarar Impuesto de Industria y Comercio a cargo de la sociedad demandante del 6º bimestre de 2005 al 4º bimestre de 2009, la suma establecida en la liquidación realizada por el tribunal anexa a esta providencia.

TERCERO: Devuélvanse los antecedentes administrativos a la oficina de origen.

CUARTO: Archívese el expediente, una vez ejecutoriada esta providencia, previas las anotaciones de rigor.”

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El 26 de febrero de 2010, mediante el Emplazamiento para Declarar 2010EE60675, el Distrito Capital de Bogotá instó a Impresistem S.A. a presentar las declaraciones del impuesto de industria y comercio de los bimestres 2 ° al 6 ° de 2005, 1 ° al 6 ° de 2006, 2007 y 2008 y 1° al 4° de 2009.
- El 22 de abril de 2010, mediante la Resolución 513 DDI 025809, el Distrito Capital de Bogotá impuso a la demandante la sanción por no presentar las declaraciones del impuesto de industria y comercio correspondientes a los periodos referidos en el numeral anterior.

- El 1º de junio de 2011, mediante la Resolución DDI 133724, previa interposición del recurso de reconsideración, el Distrito Capital confirmó la Resolución 513 DDI 025809 del 22 de abril de 2010.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. La demanda

Impresistem S.A. formuló las siguientes pretensiones:

“Con fundamento en las razones de hecho y de derecho expuestas, y en las pruebas que aporto y las que reposan en el expediente administrativo, respetuosamente solicito:

- 1. Se declare la nulidad de la Resolución No. 513DDI025809 del 16 de abril de 2010 CORDIS 2010 EE 119334, expedida por la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, la cual contiene la Resolución Sanción.*
- 2. Se declare la nulidad de la Resolución DDI 133724 del 10 de mayo de 2011 CORDIS 2011 EE 202905, expedida por la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, que resolvió el recurso de reconsideración.*
- 3. Que como consecuencia de las declaraciones anteriores, se restablezca en su derecho a IMPRESISTEM S.A. NIT 800.091.549, declarando que el mismo no está obligado a pagar la sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros en Bogotá por los bimestres 2º, 3º, 4º, 5º y 6º de 2005; 1º, 2º, 3º, 4º, 5º y 6º de 2006, 1º, 2º, 3º, 4º, 5º y 6º de 2007, 1º, 2º, 3º, 4º, 5º y 6º de 2008 y 1º, 2º, 3º y 4º de 2009.”*

2.1.1. Normas violadas

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Constitución Política: artículos 29, 209 y 363.
- Código Contencioso Administrativo: artículos 3, 66 y 84.
- Decreto 807 de 1993: artículos 56-1, 60, 62, 103 y 113.

- Decreto Ley 1421 de 1993: artículo 154.
- Decreto Distrital 352 de 2002: artículos 2, 32, 34, 37 y 42.
- Estatuto Tributario: artículos 683, 715 y 742.

2.1.2. Concepto de la violación

La demandante desarrolló el concepto de violación a normas superiores en los términos que se exponen a continuación.

a. Violación de los artículos 29 y 209 de la Constitución Política, 3 y 66 del Código Contencioso Administrativo, 60, 62 y 103 del Decreto 807 de 1993 y 715 del Estatuto Tributario Nacional.

- **Nulidad de la resolución sanción por ausencia del hecho sancionado**

La demandante sostuvo que no existe causa para imponer sanción por no presentar la declaración del impuesto de industria y comercio, toda vez que con ocasión de la ampliación del emplazamiento para declarar No. 2010EE60675 del 26 de febrero de 2010, Impresistem presentó las declaraciones de industria y comercio por los periodos discutidos (21 de abril de 2010), en las que liquidó la sanción por extemporaneidad. Que dichas declaraciones fueron presentadas un día antes de la notificación de la resolución sanción ahora demandada.

Que con esas declaraciones, correspondientes a los únicos ingresos obtenidos en Bogotá por la sociedad durante los bimestres 2 al 6 de 2005, 1 a 6 de 2006, 2007, 2008 y 1 a 4 de 2009, Impresistem cumplió con el deber

de declarar el impuesto adeudado con la respectiva sanción, razón por la que no incurrió en la omisión sancionable establecida en el artículo 60 del Decreto 807 de 1993, lo que impide la imposición de la sanción materia de los actos demandados. Citó amplia jurisprudencia de esta Corporación para sustentar su dicho.

Adujo que la razón por la que el Distrito insiste en la imposición de la sanción por no declarar no obedece a la ausencia de presentación de la declaración, sino porque el Distrito considera que la Resolución Sanción No. 513DDI025809 del 16 de abril de 2010 está ajustada a derecho porque fue expedida con anterioridad a la fecha en que se presentaron las declaraciones (21 de abril de 2010), aunque la notificación se hubiera adelantado con posterioridad (22 de abril de 2010). Que, en efecto, en la Resolución DDI133724 del 10 de mayo de 2011 que resolvió el recurso de reconsideración, la administración sostiene que las declaraciones fueron presentadas por fuera del término legal otorgado en el emplazamiento para declarar, circunstancia que vulnera el debido proceso de la demandante.

Que en contraposición a lo dicho por el Distrito, el Consejo de Estado ha sostenido que los actos administrativos solo son oponibles a partir de su notificación. Que, en consecuencia, la resolución sanción sólo es eficaz a partir del 22 de abril de 2010 y, por ende, son válidas las declaraciones presentadas con anterioridad.

Que, en esa medida, si el efecto jurídico de la resolución sanción era la de imponer una sanción por no declarar, esta consecuencia sólo se generó a partir del día 22 de abril de 2010 cuando no había lugar al hecho sancionado, pues antes de la notificación de dicha resolución la actora ya había

presentado las declaraciones privadas del impuesto de industria y comercio, por lo que no habría lugar a sanción.

- **La resolución sanción demandada es improcedente por carecer de fuerza ejecutoria al haberse notificado con posterioridad a la fecha de presentación de las declaraciones de ICA de IMPRESISTEM de los bimestres 2º a 6º de 2005, 1º a 6º de 2006, 1º a 6º de 2007, 1º a 6º de 2008 y 1º a 4º de 2009.**

La demandante sostuvo que la resolución demandada carece de fuerza ejecutoria, pues fue notificada después de la presentación de las declaraciones privadas. Dijo que al presentar dichas declaraciones, la resolución sanción perdió todo fundamento de hecho y de derecho, lo que significa que no existe el hecho sancionado y, por lo tanto, que el acto administrativo carece de fuerza ejecutoria. Citó la sentencia del 25 de septiembre de 2006, dictada en el expediente No. 14965, para sustentar su dicho.

- b. Nulidad de los actos administrativos demandados por violación a los artículos 363 de la Constitución Política, 2, 32, 34, 37 y 42 del Decreto 352 de 2002, 56-1, 60 y 113 del Decreto 807 de 1993, y 683 y 742 del Estatuto Tributario Nacional**

- **Las resoluciones demandadas son nulas por la ilegalidad de la base sancionatoria, y desproporcionalidad de la sanción, ya que tienen en cuenta ingresos obtenidos por la realización de la actividad comercial en una jurisdicción diferente a la de Bogotá.**

La demandante advierte que el monto liquidado en la sanción es ilegal, pues la base siempre debe corresponder a los ingresos brutos obtenidos en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá por el desarrollo de las actividades gravadas. Que, sin embargo, el Distrito Capital tomó como base para el cálculo de la sanción no sólo los ingresos brutos obtenidos en Bogotá, sino la totalidad de ingresos obtenidos en la jurisdicción del Municipio de Cota, lo que vulnera lo dispuesto en el artículo 56-1 del Decreto 807 de 1993.

Que mediante requerimiento de información, el Distrito solicitó a Impresistem la relación de los clientes domiciliados en Bogotá y las ventas realizadas a éstos. Que el Distrito no preguntó a la sociedad el lugar en que se habían efectuado las ventas.

Indicó que la sociedad dio respuesta al requerimiento el 18 de diciembre de 2009 y suministró la información en los términos solicitados por la administración.

Que no obstante lo anterior, la administración liquidó la sanción sobre el total de las operaciones realizadas con clientes domiciliados en Bogotá, por el simple hecho del domicilio de los clientes, sin importar que dichos ingresos correspondan a otra jurisdicción, actuación que también vulnera lo dispuesto en el artículo 37 del Decreto 352 de 2002.

Que de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 34, 37 y 42 del Decreto 352 de 2002, el hecho generador del impuesto de industria y comercio es la realización de las actividades industriales, comerciales o de servicios en el Distrito Capital. Que, por lo tanto, la realización de actividades gravadas en otro municipio no es objeto del impuesto de industria y comercio en Bogotá.

Dijo que la sociedad demandante realiza la actividad comercial de venta de equipos de cómputo y partes afines, entre otros, relacionados con computación, tecnología y sistemas, en mayor proporción en la jurisdicción de Cota, pues la actividad la realiza a través del establecimiento de comercio principal en el que se encuentra su domicilio, así como también realiza actividades comerciales en las jurisdicciones de Cali, Medellín, Barranquilla, Bucaramanga y Cúcuta. Que en todas esas ciudades se declaró el correspondiente impuesto de industria y comercio, aspecto que no ha sido cuestionado por la administración.

Que la actuación de la Administración desconoce el debido proceso y los principios de equidad y justicia tributarias, en tanto se apartó de lo dispuesto en el artículo 60 [3] del Decreto 807 de 1993 al pretender que Impresistem sea sancionada con base en ingresos que pertenecen a otra jurisdicción, con fundamento único en el domicilio social de los clientes, lo que evidentemente no determina la territorialidad del impuesto.

Dijo que la relación a la que hace referencia el Distrito no va a coincidir nunca con el certificado expedido por el revisor fiscal de la sociedad, en la medida en que la relación hace referencia a los clientes domiciliados en Bogotá y el certificado alude a los ingresos gravables por la actividad realizada en Bogotá. A continuación relacionó pruebas y jurisprudencia para sustentar su dicho.

- **Los actos administrativos demandados son nulos por no tener en cuenta las pruebas obrantes en el expediente que demuestran que los ingresos declarados en Bogotá son los obtenidos por las únicas actividades gravadas realizadas en Bogotá**

La demandante indicó que el Distrito no tuvo en cuenta las declaraciones de industria y comercio presentadas por la contribuyente, que determinan los ingresos gravados en Bogotá. Que esas pruebas fueron desvirtuadas en el recurso de reconsideración presentado, pero que la administración no las tuvo en cuenta.

Que con el recurso de reconsideración se desvirtuaron uno a uno los cruces de información realizados por el distrito, que eran las supuestas pruebas que la Administración tenía para señalar que las ventas a todos los clientes de Impresistem domiciliados en Bogotá se realizaron en la capital, lo que no es cierto. Que, en ese sentido, el Distrito no procedió como le ordena el artículo 113 del Decreto 807 de 1993, porque de haberlo hecho, habría revocado la sanción pues quedó plenamente desvirtuado el fundamento probatorio.

Desestimó los cruces de información efectuados por el Distrito y sostuvo que dichos cruces sólo aludían a unos cuantos clientes y no a todos, que están relacionados en el CD entregado al Distrito Capital con la respuesta al requerimiento de información, frente a los que presumió sin facultad legal ni prueba que las ventas se habían realizado en Bogotá.

Por todo lo anterior, pidió que se anularan los actos administrativos acusados.

2.2. La contestación de la demanda

El Distrito Capital de Bogotá respondió a cada uno de los cargos propuestos con la demanda, así:

2.2.1. Oposición al primer cargo

a. La jurisprudencia citada por la parte demandante como precedente judicial ha sido mal interpretada y citada de forma conveniente

Dijo que no es cierto que el Concepto No. 1837 proferido por la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado resuelva el asunto de la manera planteada en la demanda, pues la sanción que se debe aplicar cuando se vence el término del emplazamiento y se presenta la declaración sin que se hubiera emitido la resolución sancionatoria por no declarar, de conformidad con el artículo 672 del E.T., es la sanción por inexactitud y no la sanción por no declarar.

Luego de un recuento de las actuaciones adelantadas por Impresistem en relación con la declaración del impuesto de industria y comercio, sostuvo que al momento de presentar las declaraciones (sin pago) el 21 de abril de 2010, ya se había expedido la resolución sancionatoria, y, por tanto, no procede la imposición de la sanción por extemporaneidad, sino la sanción por no declarar correspondiente al 0.1% de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 60 del Decreto 807 de 1993.

b. La parte demandante no distingue entre la expedición y la notificación del acto administrativo

Sostuvo que existe una evidente diferencia entre la expedición del acto administrativo y la notificación del mismo, pues la expedición se refiere al nacimiento del acto a la vida jurídica, dado que cumple con los elementos de existencia, otorgando así su perfeccionamiento y especificidad, en cambio la notificación es la acción que pone en conocimiento dicho auto ya expedido a los destinatarios del mismo.

Que, por lo tanto, no puede la demandante pretender la ilegalidad del acto administrativo por el hecho de que las declaraciones del impuesto se presentaran un día antes de la notificación del mismo, pues la actuación es perfectamente válida.

c. La parte demandante no dio estricto cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 62 del Decreto 807 de 1993, teniendo en cuenta que presentó las declaraciones sin pago

Adujo que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 62 ibídem, se deben reunir dos condiciones para que una declaración se reconozca como extemporánea: (i) que se liquide la sanción por extemporaneidad y (ii) que se haya realizado el pago de la misma.

Que en este caso la demandante presentó las declaraciones sin liquidar el pago, lo que implica que no cumplen con los requisitos establecidos para que se tengan por extemporáneas.

d. La parte demandante actuó de mala fe al momento de responder el emplazamiento para declarar, ya que afirmó que no era sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio en la ciudad de Bogotá D.C. y posteriormente presentó declaraciones sin pago

Indicó que la solicitud de nulidad de los actos administrativos materia de estudio no puede partir de la mala fe de la contribuyente, pues la sociedad, en principio, dijo no ser sujeto pasivo del impuesto y posteriormente presentó las declaraciones tributarias y liquidó una sanción por extemporaneidad con la pretensión de beneficiarse de una sanción que no se debe aplicar para el caso concreto.

2.2.2. Oposición al segundo cargo

- a. Durante los bimestres 2 al 6 de 2005, 1 al 6 de 2006, 1 al 6 de 2007, 1 al 6 de 2008 y 1 al 4 de 2009 la sociedad Impresistem S.A. ejerció la actividad comercial en Bogotá, razón por la que era sujeto pasivo del impuesto**

Sostuvo que de acuerdo con el objeto social de Impresistem, el contribuyente no debía declarar en el municipio en que tiene su sede principal por la totalidad de su producción, ya que realiza actividades comerciales y de servicio en la ciudad de Bogotá. Que, en consecuencia, debe declarar el impuesto en Bogotá, con la base gravable tasada en la totalidad de ingresos por concepto de ventas a clientes en el Distrito Capital.

Que la demandante trasladó parte de las oficinas al municipio de Cota y consideró que las transacciones comerciales se realizaban desde dicha localidad y no en la ciudad de Bogotá, a pesar de mantener la metodología de ventas con los clientes que tenían domicilio comercial en el Distrito Capital. Que pensó que con el cambio de domicilio ya no era sujeto pasivo del

impuesto en la jurisdicción distrital y olvidó que el municipio competente para cobrar el impuesto es aquel en el que se desarrolle la actividad y no en la que se encuentre el domicilio.

Dijo que de acuerdo con la información solicitada por el funcionario auditor a los clientes más representativos, es evidente que con excepción de la facturación y el despacho de las mercancías toda la actividad se realizó en la ciudad de Bogotá y no en Cota. Que, en consecuencia, el hecho imponible del impuesto es el desarrollo de la actividad mercantil y la venta de artículos realizada en Bogotá, más exactamente en la oficina de los compradores.

Adujo que conforme con la sentencia del 22 de junio de 1990, el elemento para determinar la jurisdicción en la que debe tributarse, consiste en establecer en dónde se realiza la actividad comercial, que es el hecho generador del impuesto y a la vez el elemento constitutivo de la base gravable.

b. Mientras el contribuyente no informe el cese de actividades, está obligado a presentar las correspondientes declaraciones tributarias

Indicó que como Impresistem no informó el cese de actividades en la ciudad de Bogotá al realizar el cambio de domicilio, debió seguir presentando las declaraciones tal como lo dispone el artículo 36 del Decreto 807 de 1993. Que, así, se entiende que durante los periodos objeto del impuesto, la sociedad ejerció actividad comercial en la jurisdicción del Distrito Capital y debido al tipo de actividad realizada durante dichos periodos, no pertenece a la categoría de los *no sujetos o exentos* del impuesto de industria y comercio.

Finalmente, dijo que el hecho sancionable se configura con la omisión por parte del contribuyente de presentar las declaraciones del impuesto de industria y comercio de los bimestres solicitados. Que, en consecuencia, es procedente la sanción por no declarar, toda vez que Impresistem es sujeto pasivo del impuesto por haber desarrollado la actividad gravada en Bogotá.

2.3. La sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante sentencia del 28 de junio de 2013, declaró la nulidad parcial de los actos administrativos acusados, y, a título de restablecimiento del derecho, determinó que la actora estaba obligada al pago de una sanción reducida por no declarar el impuesto de industria y comercio en los periodos en discusión de \$27.156.000.

Luego de un recuento de la normativa que regula la sanción por no declarar, dijo que la imposición de la misma procedía, en este caso, de manera reducida, toda vez que la actora presentó las declaraciones y pagó en el término concedido para interponer el recurso de reconsideración contra la resolución sanción. Que, en consecuencia, el contribuyente estaba legalmente autorizado para beneficiarse del parágrafo segundo del artículo 60 del Decreto 807 de 1993, por cuanto la liquidación privada fue debidamente pagada durante el término concedido para interponer el recurso de reconsideración contra la resolución sanción.

Dijo que la Administración, con ocasión de la presentación del recurso de reconsideración, debió adecuar la sanción a los correctos presupuestos establecidos en el caso concreto, es decir, que se declaró y pagó dentro del término concedido para la presentación del recurso de reconsideración contra la resolución sanción, lo que generaba una reducción en el valor de la sanción impuesta.

Transcribió apartes de la sentencia dictada en el expediente 17415¹ para concluir que cuando existen declaraciones presentadas y pagadas, estas no pueden ser ignoradas de forma arbitraria por la Administración, y, por el contrario, se presumen legales para efectos de cuantificar la sanción a imponer.

Que a lo anterior se sumaba que el Concepto No. 1837 del 2 de agosto de 2007 de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, si bien no estudió propiamente la validez de la sanción por no declarar, sí lo hizo respecto de la declaración presentada por fuera del término, para decir que esta tiene validez cuando se presente antes de la notificación de la liquidación de aforo, pues esa actuación es la que determina la obligación formal que tiene el sujeto pasivo. Que, por ende, procedía declarar la nulidad parcial de las resoluciones demandadas para, en su lugar, adecuar la sanción.

2.4. El recurso de apelación

Las partes apelaron la sentencia.

2.4.1. Impresistem S.A.

Dijo que compartía la decisión del tribunal cuando manifiesta que no procede la sanción por no declarar de que trata el artículo 60 del Decreto 807 de 1993, pues la demandante presentó las declaraciones antes de la resolución sanción. Que, sin embargo, con lo que no estaba de acuerdo era con que liquidara la sanción en todo caso, por el hecho de pagar las declaraciones

¹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 28 de junio de 2010. C.P. William Giraldo Giraldo.

con posterioridad a la presentación, pues no existe norma legal que establezca que las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas sin pago sean inválidas.

Adujo que conforme con el artículo 17 del Decreto 807 de 1993, en concordancia con el artículo 580 del ET., solamente las declaraciones del impuesto al consumo, delimitación urbana, sobretasa a la gasolina, loterías foráneas, retención en la fuente y vehículos requieren de pago simultáneo para darse por presentadas. Que la norma no establece en esos supuestos para la declaración de industria y comercio. Que el artículo 62 del Decreto 807 ibídem tampoco indica que simultáneamente con la presentación de la declaración deba presentar el pago.

Que la ausencia del pago conllevaría a que la administración adelantara el proceso de cobro coactivo para hacer efectiva la acreencia, pero no puede tenerse por no presentada en ningún caso.

Advirtió que el tribunal incurrió en una contradicción al decir que la presentación de la declaración antes de la notificación de la resolución sanción era válida, para luego liquidar la sanción por no declarar reducida, pues no hay omisión en la presentación de la declaración. Transcribió apartes de sentencias proferidas por esta Sección para sustentar su dicho.

Que el tribunal también erró al fundar la imposición de la sanción por no declarar en una jurisprudencia que analizaba supuestos fácticos distintos a los que ahora se estudian. Que, en efecto, las sentencias del 17415 del 28 de junio de 2010 y 12946 del 13 de marzo de 2003, en las que se sustenta la imposición de la sanción por no declarar, están dictadas con fundamento en

declaraciones presentadas con posterioridad a la notificación de la resolución sanción, razón por la que no son aplicables al caso.

Pidió que, por el contrario, se tuviera en cuenta lo dicho en las sentencias 15975, 13799 y 13227 y que, en caso de que se confirmara la decisión de la primera instancia, se imputara el pago de \$90.720.000, que hizo la actora por concepto de sanción por extemporaneidad a la suma que corresponde pagar por concepto de sanción por no declarar.

Insistió en que la resolución sanción demandada carece de fuerza ejecutoria, dado que así lo reconoció el tribunal en la sentencia de la primera instancia y, porque, además, las declaraciones fueron presentadas antes de la notificación de la resolución sanción, razón por la que desapareció el fundamento de su expedición.

Reiteró que la sanción por no declarar fue tasada erróneamente, pues incluyó todos los ingresos brutos de la sociedad y no sólo los obtenidos en el Distrito Capital, actuación que vulnera lo dispuesto en el artículo 60 del Decreto 807 de 1993. Para sustentar su dicho, transcribió el último cargo planteado en la demanda.

Finalmente, dijo que la actuación de la administración desconoce los principios de proporcionalidad y de legalidad de las sanciones, por lo que pidió que se revocara la sentencia en lo desfavorable y se accediera a la totalidad de las pretensiones de la demanda.

2.4.2. Distrito Capital

Sostuvo que la demandante a pesar de haber sido negligente en su actuación, resultó beneficiada de una norma que no debía aplicarse al caso concreto, pues no se dan los presupuestos para el efecto.

Dijo que para aplicar el párrafo segundo del artículo 60 del Decreto 807 de 1993, es necesario que el contribuyente presente la declaración y pague en el término de los dos meses siguientes a la notificación del acto administrativo que impone la sanción.

Que la interpretación del tribunal beneficia sin ninguna razón de orden legal un comportamiento del demandante dirigido a incumplir a toda costa con la obligación de contribuir con las cargas del Estado. Que en este caso el demandante no puede hacerse acreedor ni a los beneficios del artículo 62 del Decreto 807 de 1993 ni mucho menos al beneficio establecido en el párrafo segundo del artículo 60 de la misma normativa.

Que para que pueda concederse el beneficio del párrafo segundo del artículo 60 es necesario que el contribuyente haya presentado la declaración después de notificada la resolución que impone la sanción y pagar el 10% de la sanción que previamente impuso la administración. Que en este caso esa situación no se dio, ya que las declaraciones se presentaron sin pago antes de la notificación de la resolución que impuso la sanción y se verificó el pago después de notificada la resolución. Que la demandante liquidó sanción por extemporaneidad y no sanción por no declarar, como legalmente debió hacerlo el contribuyente.

Que el *a quo* entendió de manera equivocada que la declaración puede ser presentada en cualquier momento, siempre que el pago se verificara en los dos meses concedidos para la presentación del recurso de reconsideración.

Que esa interpretación resulta peligrosa para la realización de los fines del Estado.

Que, en consecuencia, no se daban los presupuestos para la reducción de la sanción, como lo efectuó el tribunal.

Dijo que el *a quo* olvidó por completo que la jurisdicción era rogada y adoptó una decisión extra petita con violación al principio de congruencia. Que el hecho de que la ley impusiera al demandante la obligación de exponer de manera clara sus pretensiones, los argumentos fácticos, probatorios y legales en los que se sustenta la demanda tiene como fin trazar unos lineamientos para la actuación judicial y para la defensa. Que al salirse de esos lineamientos el tribunal rompió con el principio de congruencia que debe regir sus actuaciones.

Citó jurisprudencia de esta corporación relacionada con pronunciamientos extra petita y ultra petita, para concluir que la demandante no pidió que se aplicara lo dispuesto en el parágrafo segundo del artículo 60 del Decreto 807 de 1993, tal vez porque ni siquiera para él era posible su aplicación, la que efectuó el tribunal sin darse los requisitos para el efecto.

Adujo que el tribunal no tuvo en cuenta la actuación temeraria y de mala fe del contribuyente, que dijo no ser sujeto pasivo del impuesto y, sin embargo, luego presentó las declaraciones correspondientes. Que en este caso no pueden tenerse en cuenta las actuaciones del contribuyente, pues buscan un fin injusto, con apariencia legal.

Citó apartes de la respuesta al emplazamiento para declarar y dijo que pese a que la contribuyente dijo no ser sujeto pasivo del impuesto de industria y

comercio en Bogotá, en la información entregada en medio magnético certificó ventas a numerosos clientes con domicilio en Bogotá, en la que, a manera de ejemplo, certificó ventas realizadas en el año 2005 a 1.311 clientes en el Distrito Capital, lo que contradice su dicho.

Dijo que la información suministrada por la contribuyente fue la que originó la expedición de la resolución sanción por no declarar, que pretende desvirtuar la contribuyente. Que, no obstante, la demandante recibió un premio a la deslealtad para con la administración, que no merece, pues actuó de mala fe y en forma temeraria.

Por todo lo anterior, pidió que se revocara la decisión de la primera instancia para, en su lugar, denegar las pretensiones de la demanda.

2.5. Alegatos de conclusión

Las partes presentaron alegatos de conclusión y reiteraron en su totalidad los argumentos expuestos con ocasión del recurso de apelación.

2.6. Concepto del Ministerio Público

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

3.1. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación interpuesto por las partes, la Sala decide sin límite si las resoluciones 513DDI025809 del 16 de abril de 2010 y DDI13724 del 10 de mayo de 2011, que confirmó la anterior, proferidas por la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, se ajustan a derecho.

En concreto, la Sala debe determinar si procedía imponer sanción por no declarar a la actora, porque presentó sin pago las declaraciones del impuesto de industria y comercio con anterioridad a la notificación de la resolución que impuso la sanción.

3.2. Hechos del caso

Para resolver se tienen como ciertos los siguientes hechos:

- El 26 de febrero de 2010, mediante el emplazamiento para declarar 2010EE60675, el Distrito Capital de Bogotá instó a Impresistem S.A. a que presentara las declaraciones del impuesto de industria y comercio correspondientes a los bimestres 2 al 6 de 2005, 1 al 6 de 2006, 2007 y 2008 y 1 al 4 de 2009².
- El 16 de abril de 2010, mediante la Resolución 513 DDI 025809, el Distrito Capital impuso a la demandante la sanción por no presentar las declaraciones del impuesto de industria y comercio correspondientes a los bimestres referidos en el numeral anterior³.

² Folio 459 C.A.

³ Folios 148 a 158 C.P.1.

- El 21 de abril de 2010, la demandante presentó, sin pago, las declaraciones correspondientes al impuesto de industria y comercio, por los bimestres atrás enunciados. En estas liquidaciones se aprecia que se liquidó una sanción.⁴
- El 22 de abril de 2010 fue notificada la Resolución 513 DDI 025809 expedida el 16 de abril de 2010⁵.
- El 14 de mayo⁶, el 19 de mayo⁷, y el 1⁸, 2⁹ y 4¹⁰ de junio del mismo año, la demandante presentó declaraciones del impuesto por los mismos periodos con constancia de pago en bancos en las que, además, se liquidó intereses de mora.
- El 10 de mayo de 2011, mediante la Resolución DDI 133724, previa interposición del recurso de reconsideración, el Distrito Capital de Bogotá confirmó la Resolución 513 DDI 025809 del 16 de abril de 2010¹¹.

3.3. Solución del caso

3.3.1. De la procedencia de la sanción por no presentar la declaración

En el presente caso se discute la procedencia de la sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital, por lo tanto, la normativa aplicable es la que regula el tributo en esta entidad territorial.

⁴ Folios 94 a 147 C.P.1.

⁵ Folio 159 C.P.1.

⁶ Folios 95, 97, 99, 101, 103, 105, 107, 109, 111, 113 y 115 c.p.1.

⁷ Folios 117, 119, 121, 123, 125 y 127 c.p.1.

⁸ Folio 137 c.p.1.

⁹ Folios 129, 131, 133, 135 y 139 c.p.1.

¹⁰ Folios 141, 143, 145 y 147 c.p.1.

¹¹ Folios 229 a 236 C.P.1.

El Decreto 807 de 1993, modificado por el D. 362/02, en el artículo 85, establece que la autoridad tributaria local puede emplazar a los contribuyentes para que cumplan la obligación de declarar en los términos del artículo 715 del Estatuto Tributario Nacional, que dispone:

“Art. 715. Emplazamiento previo por no declarar. Quienes incumplan con la obligación de presentar las declaraciones tributarias, estando obligados a ello, serán emplazados, por la Administración de Impuestos, previa comprobación de su obligación, para que lo hagan en el término perentorio de un (1) mes, advirtiéndoseles de las consecuencias legales en caso de persistir su omisión.

“El contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que presente la declaración con posterioridad al emplazamiento, deberá liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad, en los términos previstos en el artículo 642”.

De conformidad con esta disposición, una vez la autoridad tributaria cuente con elementos que le permitan establecer que se ha configurado la obligación tributaria, emplazará a quien haya incumplido el deber formal de declarar, para que lo haga en el término de un mes, so pena de sanción si persiste en la omisión.

Ahora bien, esta disposición hace parte del procedimiento para expedir la liquidación de aforo regulada en los artículos 715 a 719 del Estatuto Tributario a los que remite el artículo 103 del Decreto 807 de 1993, al señalar:

“Art. 103. Cuando los contribuyentes no hayan cumplido con la obligación de presentar las declaraciones, la Dirección Distrital de Impuestos, podrá determinar los tributos, mediante la expedición de una liquidación de aforo, para lo cual deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en los artículos 715, 716, 717, 718 y 719 del Estatuto Tributario en concordancia con lo consagrado en los artículos 60 y 62”.

Las mencionadas normas establecen el trámite que debe adelantar la Administración, en caso de que los obligados omitan el deber de declarar.

Ahora bien, el numeral 3 del artículo 60 del Decreto 807 de 1993, modificado por el artículo 33 del Decreto 362 de 2002, reguló la sanción por no declarar el impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, en los siguientes términos:

“Artículo 60º.- Sanción por no Declarar. La sanción por no declarar dentro del mes siguiente al emplazamiento o a la notificación del auto que ordena inspección tributaria, será equivalente a: (...)

En el caso que la omisión de la declaración se refiera al impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, al impuesto de espectáculos públicos o al impuesto de loterías foráneas, será equivalente al cero punto uno por ciento (0.1%) de los ingresos brutos obtenidos en Bogotá D. C. en el período al cual corresponda la declaración no presentada, o al cero punto uno por ciento (0.1%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración presentada por dicho impuesto, la que fuere superior; por cada mes o fracción de mes calendario de retardo desde el vencimiento del plazo para declarar hasta la fecha del acto administrativo que impone la sanción.

En el caso de no tener impuesto a cargo, la sanción por no declarar será equivalente a uno punto cinco (1,5) salarios mínimos diarios vigentes al momento de proferir el acto administrativo por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, contados a partir del vencimiento del plazo para declarar. (...)

Parágrafo tercero. *Si dentro del término para interponer el recurso contra el acto administrativo mediante el cual se impone la sanción por no declarar del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, impuesto de espectáculos públicos, impuesto de delineación urbana o al impuesto de loterías foráneas, el contribuyente acepta total o parcialmente los hechos planteados en el acto administrativo, la sanción por no declarar se reducirá en un veinte por ciento (20%) de la inicialmente impuesta. Para tal efecto el sancionado deberá presentar un escrito ante la correspondiente unidad de recursos tributarios o quien haga sus veces, en el cual consten los hechos aceptados, adjuntando la prueba del pago o acuerdo de pago del impuesto, retenciones y sanciones incluida la sanción reducida. En ningún caso esta sanción podrá ser inferior a la sanción por extemporaneidad aplicable por la presentación de la declaración después del emplazamiento.”*

La sanción por no declarar está prevista, entonces, para ser aplicada al contribuyente que se niega a presentar la declaración tributaria, pese al

emplazamiento que le envió la Administración.

El artículo 60 del Decreto 807 de 1993, modificado por el artículo 33 del Decreto 362 de 2002 dispone, además, que si en el término para interponer el recurso de reconsideración se aceptan los hechos constitutivos de la sanción, la sanción por no declarar se reduce en un 20 % a la inicialmente impuesta.

En cambio, cuando la declaración se presente con posterioridad al emplazamiento, se configura la sanción por extemporaneidad establecida en el artículo 62 ibídem, que dice:

***“Artículo 62º.- Sanción de Extemporaneidad Posterior al Emplazamiento o Auto que Ordena Inspección Tributaria. El contribuyente o declarante, que presente la declaración con posterioridad al emplazamiento o al auto que ordena inspección tributaria, deberá liquidar y pagar una sanción por extemporaneidad por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, equivalente al diez por ciento (10%) del total del impuesto a cargo objeto de la declaración tributaria, sin exceder del doscientos por ciento (200%) del impuesto o retención, según el caso.
(...)”***

Esta Corporación, en anterior oportunidad¹² se refirió a la diferencia en la aplicación de la sanción por extemporaneidad y de la sanción por no declarar. Sobre el particular, la Sala aclaró que la sanción por presentar la declaración extemporánea se impone cuando el contribuyente presenta la declaración con ocasión del emplazamiento para declarar y que sólo es procedente imponer la sanción por no declarar cuando el emplazado persiste en no cumplir con la obligación formal.

En el presente caso se advierte que el Distrito Capital expidió emplazamiento

¹² Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 28 de junio de 2010, exp. No. 17415. M.P. William Giraldo Giraldo.

para declarar No. 2010EE60675 el 26 de febrero de 2010.

Dentro del mes siguiente, mediante escrito radicado el 25 de marzo de 2010, la demandante no atendió el emplazamiento pues no presentó las declaraciones. Por el contrario, le manifestó al Distrito que no era sujeto del impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital.

No obstante lo anterior, un mes después, esto es, el 21 de abril de 2010, la demandante presentó sin pago las declaraciones del impuesto de industria y comercio por los bimestres 2 a 6 de 2005, 1 a 6 de 2006, 2007, 2008 y 1 a 4 de 2009.

Para ese día, el Distrito Capital ya había expedido la Resolución No. 513DDI025809, que data del 16 de abril de 2010, pero no la había notificado. Esta notificación se surtió el 22 de abril.

En esas condiciones, corresponde decidir si debe entenderse satisfecha la obligación de declarar y, por tanto, anular los actos demandados para tener como declaraciones del impuesto de industria y comercio por los períodos objeto de discusión las que presentó el demandante, o si se debe mantener la sanción por no declarar, pero reliquidada en la forma en que lo propuso el Tribunal en la sentencia apelada.

La Sala considera que se deben anular los actos demandados pues la sanción por no declarar es improcedente habida cuenta de que el presupuesto de hecho constitutivo de la infracción, esto es, “no declarar”, desapareció.

Así lo precisó la Sala, en la sentencia del 24 de julio de 2009¹³:

“Conforme al artículo 715 del Estatuto Tributario la Administración debe proferir un emplazamiento previo por no declarar, que tiene por objeto emplazar al contribuyente que no ha declarado, para que lo haga en el plazo de un mes. Y, si éste presenta la declaración después del emplazamiento, debe liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad del artículo 642 del Estatuto Tributario.

Lo anterior significa que no procede la sanción por no declarar si el contribuyente atiende el emplazamiento y declara, pues, precisamente con ocasión del emplazamiento cumplió el deber formal de declarar, así lo hubiera hecho tardíamente, motivo por el cual debe liquidar y pagar la sanción del artículo 642 del Estatuto Tributario¹⁴.

De acuerdo con el artículo 716 del Estatuto Tributario, si vencido el término otorgado en el emplazamiento el contribuyente no declara, la Administración debe imponer la sanción por no declarar. Esta previsión tiene sentido porque si el contribuyente no atiende el emplazamiento, y, por tanto, no declara, a pesar de estar obligado a hacerlo, debe ser sancionado por no declarar.

*Sin embargo, si el contribuyente declara **aun después de vencido el plazo concedido en el emplazamiento**, no debe imponérsele la sanción por no declarar, pues, lo que se censura con dicha sanción, es la omisión del deber de declarar, omisión que no se presenta cuando el contribuyente declara, aunque tardíamente.*

En relación con las declaraciones presentadas después del mes otorgado por la Administración en el emplazamiento para declarar, la Sala precisó que no dan lugar a la imposición de la sanción por no declarar, dado que el hecho sancionable no se presentó, toda vez que las declaraciones se presentaron, aunque de manera extemporánea¹⁵.

Además, señaló que aunque el contribuyente diera aviso de la presentación extemporánea de las declaraciones sólo con ocasión del recurso de reconsideración, la sanción resulta improcedente, puesto que al resolver el recurso la DIAN tenía la oportunidad de revocar su acto e iniciar las averiguaciones pertinentes sobre la correcta liquidación tanto de los tributos como de las sanciones por extemporaneidad¹⁶. Y, agregó que mantener la sanción, a pesar de que la infracción hubiera sido subsanada, implica la violación del espíritu de justicia¹⁷.

¹³ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 24 de julio de 2009, expediente No. 15975. M.P. Héctor J. Romero Díaz.

¹⁴ Artículo 642 del Estatuto Tributario. Extemporaneidad en la presentación de las declaraciones con posterioridad al emplazamiento. El contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que presente la declaración con posterioridad al emplazamiento, deberá liquidar y pagar una sanción por extemporaneidad por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, equivalente al diez por ciento (10%) del total del impuesto a cargo o retención objeto de la declaración tributaria, sin exceder del doscientos por ciento (200%) del impuesto o retención, según el caso.

¹⁵ Sentencia de 16 de agosto de 2002, expediente 12927 C.P. doctora Ligia López Díaz.

¹⁶ *Ibidem*

¹⁷ *Ibidem*

En el caso en estudio, el 24 de mayo de 2001 LA DIAN profirió a la actora, emplazamiento para declarar renta de 1997. El emplazamiento se notificó el 26 de mayo de 2001 (folios 12 a 16 vto c.2), por lo que el mes para presentar la declaración vencía el 26 de junio de 2001.

No obstante, la actora presentó la declaración el 16 de julio de 2001, esto es, por fuera del plazo concedido en el emplazamiento para declarar, en la que determinó la sanción por extemporaneidad e intereses (folio 906 c.7). Y el 18 del mismo mes dio respuesta al emplazamiento para declarar y anexó copia simple de la citada declaración (folios 902 a 905 c.7).

Así pues, aunque al momento de imponer la sanción por no declarar (13 de julio de 2001 folio 17, c. 2), la DIAN no se había enterado de que la actora había presentado la declaración, al surtirse la notificación de la sanción (19 de julio de 2001 folio 17 vto c. 2), la infracción ya había desaparecido, pues, se insiste, la declaración había sido presentada el 16 de julio de 2001, antes de que la sanción produjera efectos frente a la contribuyente, y, por tanto, no hubo omisión del deber de declarar.

Además, al momento de notificar la sanción (19 de julio de 2001), ya la Administración sabía que la actora había presentado la declaración de renta, porque el día anterior había sido informada por ésta de tal circunstancia. En consecuencia, si insistió en notificar la sanción, en aras de respetar el espíritu de justicia, debió revocarla al resolver el recurso de reconsideración, pues, para la fecha en que expidió el acto que lo resolvió (4 de marzo de 2002), tenía plena certeza de que la demandante no había omitido su deber de declarar, sino que había declarado después de vencido el plazo concedido en el emplazamiento, por lo cual había desaparecido la infracción.

Así pues, al haber desaparecido la infracción antes de que la sanción fuera oponible a la actora, puesto que al declarar extemporáneamente no hubo omisión alguna de dicho deber, la DIAN debía revocar la sanción por no declarar.”

De acuerdo con lo dicho en precedencia, esta Sala ha sido de la postura de que si el declarante cumplió con el deber de presentar la declaración tributaria antes de la notificación de la resolución sanción, aunque después del mes de plazo otorgado por el emplazamiento para declarar, carece de justificación la sanción por no declarar.

Ahora, en cuanto al hecho de que la demandante presentó sin pago las declaraciones, la Sala precisa que ese hecho no era óbice para levantar la sanción por no declarar, pues el Distrito Capital contaba con las facultades para revisar el impuesto y sanciones liquidadas así como para efectuar el cobro coactivo.

En todo caso, tal como se precisó en los hechos del caso, la demandante finalmente sí pagó el valor que se liquidó en las declaraciones presentadas el 21 de abril de 2010. Tales pagos, se reitera, se hicieron el 14 de mayo¹⁸, el 19 de mayo¹⁹, y el 1²⁰, 2²¹ y 4²² de junio del mismo año.

El hecho de que esos pagos se hayan efectuado después de la notificación de la resolución sanción No. 513DDI025809 del 16 de abril de 2010 no se puede interpretar como un allanamiento a la sanción, como lo infirió el Tribunal, pues, tal como lo prevé el artículo 62 del decreto 807 de 1993, modificado por el artículo 33 del Decreto 362 de 2002, ese allanamiento procede cuando el contribuyente manifiesta expresamente la aceptación de los hechos constitutivos de la sanción y la paga.

En estas circunstancias, simplemente se allana el camino para que el Distrito Capital formule de aforo el impuesto.²³

En el caso concreto la demandante presentó las declaraciones, pagó el impuesto, pagó la sanción y pagó los intereses debidos por la mora, por lo tanto, el Distrito Capital quedó inhibido para mantener la sanción por no declarar y para formular de aforo el impuesto.

Por las mismas razones, la Sala no comparte que se hayan anulado parcialmente los actos administrativos demandados para, a título de

¹⁸ Folios 95, 97, 99, 101, 103, 105, 107, 109, 111, 113 y 115 c.p.1.

¹⁹ Folios 117, 119, 121, 123, 125 y 127 c.p.1.

²⁰ Folio 137 c.p.1.

²¹ Folios 129, 131, 133, 135 y 139 c.p.1.

²² Folios 141, 143, 145 y 147 c.p.1.

²³ En vigencia del texto original del artículo 60 del Decreto 807 de 1993 sí se exigía la presentación de la declaración. La norma vigente ya no la exige.

restablecimiento del derecho, reliquidar la sanción por no declarar como si se hubiera allanado a los hechos constitutivos de la misma.

En esas circunstancias, la Sala considera que debe revocarse la decisión de primera instancia.

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,

F A L L A

PRIMERO: REVÓCANSE los numerales primero y segundo de la sentencia del 28 de junio de 2013, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho promovido por Impresistem S.A. el Distrito Capital de Bogotá.

SEGUNDO. En su lugar, **ANÚLANSE** los actos administrativos demandados.

TERCERO. A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** que la demandante no debe suma alguna por la sanción por no declarar.

CUARTO. En lo demás, **CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sala

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ