



CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D. C., Dos (2) marzo de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 250002337000201200021-01 [20266]

Demandante: BANCO DE OCCIDENTE S.A.

Demandado: DISTRITO CAPITAL

Impuesto de industria y comercio – Bimestres 1 a 5 de 2008

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandado contra la sentencia del 8 de mayo de 2013 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que accedió a las súplicas de la demanda. La parte resolutive del fallo apelado dispuso lo siguiente¹:

“PRIMERO. DECLÁRESE (sic) la nulidad de las Resoluciones Nos. 1591DDI271362 del 10 de diciembre de 2010, y DDDDI 005662 del 28 de febrero de 2012, proferidas por la Secretaría de Hacienda Distrital, por medio de las cuales se profirió

¹ Folio 254 c.p.



INFORMACIÓN & SOLUCIONES

liquidación oficial de revisión del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros respecto de los bimestres 1 a 5 del año gravable 2008 al banco de Occidente S.A. y se confirmó, respectivamente de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho **DECLÁRESE** la firmeza de las correcciones de las liquidaciones privadas del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros correspondientes a los bimestres 1º a 5º del año gravable 2008 presentadas por el Banco de Occidente S.A. el 27 de noviembre de 2009.

TERCERO: No se condena en costas por no aparecer probadas [...]”

ANTECEDENTES

El BANCO DE OCCIDENTE S.A. presentó, en el Distrito Capital, las declaraciones del impuesto de industria y comercio correspondientes a los siguientes bimestres del año gravable 2008:

BIMESTRE	FECHA DE PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN	IMPUESTO A CARGO	TOTAL A PAGAR
1º bimestre de	19 de marzo de	\$1.071.176.00	\$1.071.176.00

2008 ²	2008	0	0
2º bimestre de 2008 ³	23 de mayo de 2008	\$1.124.834.00 0	\$1.124.834.00 0
3º bimestre de 2008 ⁴	18 de julio de 2008	\$1.171.420.00 0	\$1.171.372.00 0
4º bimestre de 2008 ⁵	18 de septiembre de 2008	\$1.218.974.00 0	\$1.218.922.00 0
5º bimestre de 2008 ⁶	24 de noviembre de 2008	\$1.296.298.00 0	\$1.296.247.00 0
TOTAL		\$5.882.702.00 0	\$5.882.551.00 0

El 27 de noviembre de 2009, el BANCO DE OCCIDENTE corrigió las declaraciones del impuesto de industria y comercio para aumentar el impuesto a cargo. Asimismo, se determinó una sanción por corrección e intereses de mora. En dichas correcciones se incrementó la base gravable, se adicionaron algunos ingresos correspondientes a cuotas de manejo contabilizados en la cuenta 4195 y se excluyeron los rendimientos de

² Folio 34 c.p.

³ Folio 35 c.p.

⁴ Folio 36 c.p.

⁵ Folio 37 c.p.

⁶ Folio 38 c.p.



INFORMACIÓN & SOLUCIONES

inversiones de la sección de ahorros reflejados en las cuentas 4125 y 826105, así:

BIMESTRE	IMPUESTO A CARGO	TOTAL A PAGAR
1º bimestre de 2008 ⁷	\$1.092.862.000	\$38.124.000
2º bimestre de 2008 ⁸	\$1.147.559.000	\$38.334.000
3º bimestre de 2008 ⁹	\$1.196.200.000	\$40.077.000
4º bimestre de 2008 ¹⁰	\$1.242.054.000	\$35.834.000
5º bimestre de 2008 ¹¹	\$1.319.903.000	\$35.266.000
TOTAL	\$5.998.578.000	\$187.635.000

El 1 de marzo de 2010, el Distrito Capital expidió el Auto de Inspección Tributaria 2010EEE61665, que fue notificado el 3 de marzo del mismo año.

⁷ Folio 39 c.p.

⁸ Folio 40 c.p.

⁹ Folio 41 c.p.

¹⁰ Folio 42 c.p.

¹¹ Folio 43 c.p.



El 17 de junio de 2010, el Distrito Capital notificó al Banco el Emplazamiento para corregir 2010EE326779 de 10 de junio de 2010, en el que invitó al Banco a corregir las declaraciones privadas de ICA de los bimestres 1 a 6 de 2008, porque no incluyó todos los ingresos gravados, sin precisar cuáles fueron los ingresos omitidos¹².

El 15 de julio de 2010, el Banco contestó el emplazamiento para corregir y solicitó una explicación sobre la presunta inexactitud encontrada por la Administración¹³.

Por Requerimiento Especial 2010EE383834 de 28 de julio de 2010, el Distrito Capital propuso la modificación de las declaraciones privadas del impuesto de industria y comercio de los bimestres 1 a 5 de 2008. Dicho acto fue notificado el 29 de julio de 2010¹⁴.

Previa respuesta al requerimiento especial¹⁵, el Distrito Capital expidió la Liquidación Oficial de Revisión 1591DDI271362 y/o 2010EE726419 de 2 de diciembre de 2010, por la que modificó las declaraciones privadas del

¹² Folio 54 c.p.

¹³ Folio 55 c.p.

¹⁴ Folios 57 a 69 c.p.

¹⁵ Folios 70 a 83 c.p.



INFORMACIÓN & SOLUCIONES

impuesto de industria y comercio de los bimestres 1 a 5 de 2008¹⁶. La modificación a las declaraciones consistió en tener como gravados los ingresos de los rendimientos generados por inversiones realizadas en la sección de ahorros. Además, impuso sanción por inexactitud.

Con la modificación oficial el impuesto a cargo y el total a pagar por cada periodo gravable quedó así:

BIMESTRE	IMPUESTO A CARGO	TOTAL A PAGAR
1º bimestre de 2008	\$1.159.719.000	\$1.271.027.000
2º bimestre de 2008	\$1.212.204.000	\$1.320.181.000
3º bimestre de 2008	\$1.261.969.000	\$1.372.107.000
4º bimestre de 2008	\$1.304.410.000	\$1.408.744.000
5º bimestre de 2008	\$1.399.973.000	\$1.532.755.000

¹⁶ Folios 84 a 98 c.p.



TOTAL	\$6.338.275.000	\$6.904.814.000
--------------	-----------------	-----------------

Por Resolución 50DDI001347 de 25 de enero de 2010, la Administración modificó la liquidación de revisión en cuanto a la dirección para notificar al demandante¹⁷. La notificación de la liquidación oficial de revisión se surtió el 8 de febrero de 2011¹⁸

Por Resolución DDI-005662 y/o 2012EE36459 de 28 de febrero de 2012, el Distrito Capital confirmó en reconsideración la liquidación oficial de revisión¹⁹. El acto confirmatorio se notificó el 7 de marzo de 2012²⁰.

DEMANDA

El BANCO DE OCCIDENTE S.A. en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), formuló las siguientes pretensiones:

“2.1. Pretendemos que se declare la nulidad de la Resolución No. 1591DDI271362 del 2 de diciembre de 2010 mediante la cual la entidad demandada profirió la liquidación oficial de revisión 2010EE726419 respecto de la declaración del impuesto de industria y comercio correspondiente a los

¹⁷ Folios 99 y 100 c.p.

¹⁸ Folios 10 y 101 c.p.

¹⁹ Folios 114 a 126 c.p.

²⁰ Folio 127 c.p.



INFORMACIÓN & SOLUCIONES

bimestres 1º a 5º del año 2008, e impuso sanción por inexactitud; y de la Resolución DDI-005662 y/o 2012-EE-36459 del 28 de febrero de 2012.

2.2. Como restablecimiento del derecho, pretendemos que se declare la firmeza de las liquidaciones privadas del impuesto de industria y comercio de los Bimestres 1º a 5º presentadas por el contribuyente; o en su defecto, se ordene proferir el respectivo acto administrativo liquidándolas debidamente”²¹.

Invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Artículos 24, 64, 97 y 117 del Decreto 807 de 1993.
- Artículos 683, 703, 705, 706 y 714 del Estatuto Tributario.
- Artículos 27 y 28 del Código Civil.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Firmeza de la declaración del ICA del bimestre 1 de 2008

El plazo para presentar la declaración del impuesto de industria y comercio del bimestre 1 de 2008 vencía el 31 de marzo de 2008, por lo que el término de dos años para notificar el requerimiento especial vencía el 31 de marzo de 2010. Sin embargo, el 3 de marzo de ese año se notificó el auto de inspección tributaria, por lo que el término para notificar el requerimiento especial se suspendió por tres meses, esto es, hasta el 30 de junio de 2010.

²¹ Folio 3 c.p.



El 17 de junio de 2010, la Administración notificó el emplazamiento para declarar, actuación que amplió el plazo para notificar el requerimiento especial hasta el 17 de julio de 2010.

En consecuencia, la declaración privada correspondiente al bimestre 1 del año 2008 quedó en firme el 17 de julio de 2010, pues el requerimiento especial se notificó el 29 de julio de 2010, esto es, después de que venció el término de firmeza de la citada declaración.

La corrección de la declaración no suspendió el término para notificar el requerimiento especial

El artículo 714 del Estatuto Tributario no prevé que cuando una declaración sea objeto de corrección, el término de firmeza se cuenta desde la presentación de la respectiva corrección. En consecuencia, la Administración no podía contar el término de firmeza de la declaración a partir de la corrección de la declaración.

Violación del debido proceso

En el emplazamiento para corregir no se explicó la presunta inexactitud de las declaraciones, ni los hechos y las pruebas en los que se fundamentó la Administración para afirmar que el contribuyente no incluyó la totalidad de los ingresos gravados. Por tanto, se violó el debido proceso al demandante, pues debido al desconocimiento de la motivación de la decisión adoptada por



INFORMACIÓN & SOLUCIONES

el Distrito Capital, el actor perdió la oportunidad de corregir la declaración y liquidar una sanción menos gravosa, como es la de corrección.

De otra parte, al resolver el recurso de reconsideración, la Administración agregó un nuevo argumento al precisar que el término de firmeza debía contarse a partir de la fecha de presentación de la declaración de corrección del bimestre 1 de 2008 (27 de noviembre de 2009) y no desde la fecha de vencimiento del plazo para declarar (31 de marzo de 2008). En consecuencia, este argumento no pudo ser controvertido por el actor.

Las cuentas 826105 y 4125 del PUC financiero no contienen ingresos generados por las inversiones de la sección ahorros

El demandado sostiene que la participación de la oficina de Bogotá en el total de captaciones a nivel nacional es del 27.07% en el bimestre 1, de 23.99% en el bimestre 2, de 23.15% en el bimestre 3, del 22.87% en el bimestre 4 y de 24.41% en el bimestre 5 y que, por lo tanto, los rendimientos de las inversiones de la sección de ahorros resultan de aplicar estos porcentajes a la sumatoria de las cuentas 4125 y 826105 del PUC para el sector financiero.

En consecuencia, sostuvo, sin prueba alguna, que los rendimientos de la sección ahorros deben hacer parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, así:

AÑO GRAVABLE 2008

BIMESTRE 1º		
CUENTA	CONCEPTO	CUANTÍA
826105	Rendimientos inversiones	\$22.996.639.693,00



INFORMACIÓN & SOLUCIONES

	negociables en títulos de deuda – intereses	
4125	Utilidad en venta de inversiones	\$421.117.678,00
TOTAL		\$23.417.757.371,00

BIMESTRE 2º		
CUENTA	CONCEPTO	CUANTÍA
826105	Rendimientos inversiones negociables en títulos de deuda – intereses	\$25.864.975.340,00
4125	Utilidad en venta de inversiones	\$136.247.686,00
TOTAL		\$26.001.223.026,00

BIMESTRE 3º		
CUENTA	CONCEPTO	CUANTÍA
826105	Rendimientos inversiones negociables en títulos de deuda – intereses	\$27.347.449.591,00
4125	Utilidad en venta de inversiones	\$223.689.086,00
TOTAL		\$27.571.138.677,00

BIMESTRE 4º		
CUENTA	CONCEPTO	CUANTÍA
826105	Rendimientos inversiones negociables en títulos de deuda – intereses	\$26.680.904.459,00
4125	Utilidad en venta de inversiones	\$544.442.831,00
TOTAL		\$27.225.347.290,00

BIMESTRE 5º		
CUENTA	CONCEPTO	CUANTÍA
826105	Rendimientos inversiones negociables en títulos de deuda – intereses	\$31.794.624.433,00
4125	Utilidad en venta de inversiones	\$451.917.095,00
TOTAL		\$32.246.541.528,00



INFORMACIÓN & SOLUCIONES

Así, de manera equivocada el Distrito Capital dio por sentado que en las cuentas 826105 y 4165 se registran rendimientos generados por inversiones realizadas en la sección ahorros y que el porcentaje de dichas cuentas que corresponde a la oficina de Bogotá hace parte de la base gravable del ICA.

De acuerdo con la descripción de la cuenta 4125 del PUC, esta cuenta del ingreso no registra rendimientos de la sección de ahorros sino la utilidad en venta de inversiones, que son distintos: los rendimientos son los créditos de una inversión que hace parte del patrimonio del inversionista y la utilidad en la venta de inversiones se produce por la transferencia de un bien a cambio de un precio.

Aun si se aceptara que la cuenta 4125 registra inversiones provenientes de la sección ahorros, los ingresos gravados solo serían los rendimientos de la sección de ahorros, pues dentro de este concepto no cabe la utilidad que pudiera generarse por la venta de inversiones realizadas con ingresos de dicha sección, pues los rendimientos y la utilidad son conceptos diferentes.

De otra parte, si bien en la cuenta 826105 se registran rendimientos, estos no corresponden a los generadores por inversiones efectuados con ingresos de la sección de ahorros.

En consecuencia, los valores registrados en las cuentas 4125, utilidades por ventas de inversiones, y 816205, rendimientos de inversiones no generados por inversiones de la sección ahorros, no hacen parte de la base gravable del



impuesto de industria y comercio, por cuanto en ellas no se registran rendimientos provenientes de las inversiones de la sección de ahorros.

Violación del derecho de defensa por no explicar el cálculo realizado

La metodología utilizada por la Secretaría de Hacienda para calcular los supuestos rendimientos de la sección ahorros no es clara, ni cumple lo dispuesto en el artículo 117 del Decreto 807 de 1993. Por consiguiente, viola el principio de justicia que prevé el artículo 683 del Estatuto Tributario.

Lo anterior, porque el demandado no explicó el fundamento normativo para gravar los ingresos de las cuentas 4125 y 826105, que no registran rendimientos de la sección ahorros. Además, no se pronunció sobre el cálculo detallado que realizó el actor en la respuesta al requerimiento especial para establecer la parte gravada por las inversiones de la sección de ahorros. Por tanto, la Administración violó el derecho de defensa y contradicción del actor.

Del hecho de que se haya confirmado la liquidación oficial de revisión se deduce que el Distrito Capital no estuvo de acuerdo con el cálculo realizado por el demandante. Sin embargo, omitió controvertir dicho cálculo y exponer las razones jurídicas, contables y aritméticas que lo llevaron a concluir que para determinar los ingresos de la sección de ahorros debe tomarse *“la*



INFORMACIÓN & SOLUCIONES

participación de las captaciones de ahorro de Bogotá en el total de captaciones a nivel nacional”.

Asimismo, omitió exponer la operación matemática que le permitió determinar un porcentaje que denominó *“participación Bogotá en Nacional”*. Tampoco explicó de dónde obtuvo este porcentaje y los motivos por los cuales aplicó este porcentaje a las cuentas 4125 y 826105, que no contienen ingresos de la sección de ahorros.

En consecuencia, el demandado adicionó a la actora la base gravable del ICA a partir de un método ilegal, sin ningún sustento normativo, y sin ninguna clase de reglamentación, razón por la cual son nulos los actos administrativos demandados.

Sanción por inexactitud

No constituye inexactitud omitir en la base gravable del ICA ingresos que no estaban gravados, razón por la cual es improcedente la sanción impuesta.

De manera subsidiaria, en este caso se presenta una diferencia de criterios en cuanto al concepto de rendimientos de inversiones en la sección de ahorros y entre los términos *“utilidad en venta”* y *“rendimientos”*. En consecuencia, no se configura actuación alguna que genere un menor



INFORMACIÓN & SOLUCIONES

impuesto a cargo del Banco, supuesto necesario para aplicar la sanción por inexactitud.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Distrito Capital se opuso a las pretensiones de la demanda, con los siguientes argumentos²²:

El demandante interpretó erróneamente el artículo 24 del Decreto Distrital 807 de 1993, que prevé que la firmeza de las declaraciones tributarias se presenta si dentro de los dos años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar no se ha notificado requerimiento especial.

Ello, porque conforme con el artículo 19 del Decreto 807 de 1993, las declaraciones de corrección reemplazan las iniciales.

Por ello, de acuerdo con el artículo 2 de la Resolución 328 de 2007, el Banco de Occidente debía presentar la declaración de ICA correspondiente al 1 bimestre de 2008 hasta el 31 de marzo de 2008, fecha a partir de la cual se debían contabilizar los dos años de firmeza de la declaración privada. Sin embargo, como el 27 de noviembre de 2009 el demandante presentó la

²² Folios 160 a 166 c.p.



INFORMACIÓN & SOLUCIONES

declaración de corrección, a partir de esta fecha empieza a contabilizarse el término de firmeza.

Por tanto, el requerimiento especial, notificado el 29 de julio de 2010, fue oportuno, pues para dicha notificación la Administración contaba con dos años, a partir de la presentación de la corrección a la declaración.

De conformidad con el artículo 46 del Decreto 352 de 2002, la base gravable del impuesto de industria y comercio para los bancos está constituida por los ingresos operacionales del bimestre dentro de los cuales se encuentran los intereses por operaciones con entidades públicas, operaciones en moneda nacional y extranjera y los rendimientos de inversiones de la sección de ahorros.

Lo anterior, es concordante con el artículo 126 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, conforme con el cual las instituciones financieras pueden invertir los recursos de la sección de ahorros en títulos y los rendimientos de estas inversiones están gravados con el impuesto de industria y comercio. De todos modos, estas operaciones deben reflejarse en la contabilidad de la institución financiera.



INFORMACIÓN & SOLUCIONES

En el presente caso, el Banco de Occidente no demostró en la contabilidad el monto de los ingresos brutos declarados, por lo que con fundamento en el artículo 117 del Decreto 807 de 1993, la Administración tenía la facultad de fijar la base gravable mediante el sistema estimativo.

En esas condiciones, el demandante obtuvo rendimientos por las inversiones de los recursos de la sección de ahorros y omitió estos ingresos en la base gravable del impuesto de industria y comercio, motivo por el cual debían modificarse las correspondientes declaraciones de ICA.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló los actos demandados con fundamento en las razones que se exponen a continuación²³.

Según las pruebas allegadas al expediente, de acuerdo con la Resolución SDH-00328 de 17 de diciembre de 2007, el plazo del actor para declarar y pagar el ICA del bimestre 1 de 2008 vencía el 31 de marzo de ese año, por lo que la Administración tenía plazo para notificar el requerimiento especial hasta el 31 de marzo de 2010.

²³ Folios 214 a 254 c.p.



INFORMACIÓN & SOLUCIONES

En este caso, el auto que decretó la inspección tributaria, notificado el 3 de marzo de 2010, suspendió el término de firmeza por tres meses, es decir, hasta el 3 de junio de 2010. En consecuencia, los 28 días que restaban para notificar el requerimiento especial vencían el 1 de julio de 2010.

El término de firmeza se suspendió nuevamente por el emplazamiento para corregir, notificado el 17 de junio de 2010. Por ello, la Administración tenía hasta el 31 de julio de 2010 para notificar el requerimiento especial.

En consecuencia, al haberse notificado el requerimiento especial el 29 de julio de 2010, fue oportuno y no operó la firmeza de la declaración del impuesto de industria y comercio del 1 bimestre del año 2008.

Además, el término de firmeza de la declaración del ICA del 1 bimestre de 2008 no fue suspendido, modificado o ampliado por la declaración de corrección presentada el 27 de noviembre de 2009.

El emplazamiento para corregir se dictó porque el actor omitió ingresos en las declaraciones del ICA correspondientes a los bimestres 1 a 5 de 2008. Lo anterior constituye un indicio de inexactitud que motivó a la Administración a expedir el citado emplazamiento, sin que fuera necesario que estuvieran



probados todos los elementos fácticos de la inexactitud. En consecuencia, no se violó el debido proceso.

De acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado, las instituciones financieras pueden invertir en títulos los recursos de la sección ahorros, en cuyo caso los rendimientos estarían gravados con el impuesto de industria y comercio con base en el artículo 37 numeral 1 literal d) del Decreto 423 de 1996. También pueden destinar los depósitos de la sección de ahorros a operaciones de cartera, evento en el cual los intereses estarían gravados con el impuesto con fundamento en el numeral 1 literal c) del mismo artículo²⁴.

Para resolver si la base gravable del ICA para las entidades financieras está constituida por ingresos generados por las inversiones realizadas con rendimientos de la sección de ahorros, el *a quo* citó el fallo de 30 de agosto de 2011 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca²⁵, en el que se estudió un caso similar y se expuso que las inversiones obligatorias, las sustitutivas de las obligatorias y las voluntarias se gravan con el ICA por concepto rendimientos cuando provengan de recursos de captación de ahorros, pero aquellos rendimientos obtenidos con ocasión de inversiones obligatorias o voluntarias realizadas con recursos diferentes a los propios de la entidad no integran la base gravable del ICA.

²⁴ Sentencia de 25 de noviembre de 2004, exp. 14155, reiterada en sentencia de 17 de noviembre de 2006, exp. 14740, C.P. Héctor J. Romero Díaz

²⁵ Exp. 2010-00202



La información solicitada mediante requerimiento ordinario de 17 de noviembre de 2009, fue aportada mediante certificación del revisor fiscal en el que se señalaron las operaciones realizadas por el Banco de Occidente durante el año 2008, la metodología aplicada para obtener el promedio-mes de los depósitos de captaciones de ahorros y CAF por municipios, el porcentaje de participación de ahorros requeridos de la inversión de la sección de ahorros por trimestre, el cual es aplicado a la valoración generada por las inversiones forzosas FINAGRO y el valor de la remuneración del encaje.

También precisó que los valores obtenidos por las inversiones, el valor de los rendimientos de cartera sustitutiva de cartera agropecuaria, los soportes de los ingresos referidos a la información correspondiente al saldo, el valor acumulado de los meses de enero a diciembre de 2008 del grupo depósitos y exigibilidades, los movimientos y saldo a nivel nacional de la cuenta de orden 826105, los movimientos débito-crédito de las cuentas 4102, 4104, 4115, 4116, 4125, 413530, 413550, 4140, 826105, 826110, 826215, 8263, 4109, 4111, 4195 y los movimientos y saldos para los bimestres del año 2008 de la cuenta 4195.

En este caso, la certificación del revisor fiscal tiene el carácter de prueba contable suficiente, pues acredita los hechos objeto de controversia y desvirtúa el argumento del Distrito Capital de la falta de claridad de los



INFORMACIÓN & SOLUCIONES

asientos contables para clasificar en debida forma los recursos provenientes de las captaciones de la sección de ahorros. Además, en el expediente existen reportes del informe general de saldos consolidados del demandante de febrero a diciembre de 2008, en los que se indican la cuenta PUC de cada operación, el valor del mes actual frente al mes anterior y la correspondiente variación.

El certificado del revisor fiscal y los soportes contables comprenden la información necesaria para determinar los valores que corresponden a rendimientos de la sección de ahorros, pues registran el origen de los recursos y los movimientos débito – crédito de las cuentas 4125 y 826105, por lo que al no haber objetado dicha información, el Distrito Capital aplicó en forma equivocada el estimativo de la base gravable del artículo 117 del Decreto 807 de 1993. En consecuencia, se desvirtúa la legalidad de los actos demandados.

Por último, al no existir omisión en relación con los ingresos que constituyen la base gravable del ICA, es improcedente la sanción por inexactitud impuesta al actor.

No hay lugar a condenar en costas al demandado, toda vez que no violó los principios de buena fe y lealtad procesal.

RECURSO DE APELACIÓN

El demandado interpuso recurso de apelación con los argumentos que se sintetizan a continuación²⁶:

Las instituciones financieras pueden invertir en títulos los recursos de la sección de ahorros, cuyos rendimientos están gravados con el ICA con base en el artículo 46 literal d) del Decreto 352 de 2002. También puede destinarlos a cartera, en cuyo caso están gravados conforme con el artículo 46 literal c) del mismo decreto. Este hecho debe reflejarse en la contabilidad del Banco para determinar el origen de los recursos que invirtió o utilizó en operaciones de cartera.

En este caso, el demandante no acreditó que los ingresos de las cuentas 4125 y 826105 fueran de fuente distinta de la sección de ahorros. El certificado del revisor fiscal no puede aceptarse como prueba, pues no discriminó el origen de los recursos certificados, lo que es fundamental para determinar la base gravable del tributo.

El demandante tenía la obligación de demostrar con su contabilidad los supuestos de la declaración o la inexistencia de los ingresos gravados, por lo que ante la omisión del contribuyente son aplicables los artículos 117 y 118

²⁶ Folios 259 a 261 c.p.



INFORMACIÓN & SOLUCIONES

del Decreto 807 de 1993, que facultan a la Administración para estimar los ingresos omitidos, que fue lo que hizo el Distrito Capital.

El Banco de Occidente tuvo conocimiento de las inconsistencias encontradas por la Administración, pues en las actas de visita se dejó constancia de que el contribuyente omitió ingresos gravados pertenecientes a la sección de ahorros, por cuanto excluyó de la base gravable los ingresos de las cuentas 4125 y 826105.

En consecuencia, los actos acusados fueron expedidos conforme con el ordenamiento jurídico. Por tanto, debe revocarse la sentencia apelada y negar las pretensiones de la demanda.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo expuesto en la demanda²⁷. Agregó que el certificado del revisor fiscal cumple los requisitos para ser considerada prueba suficiente para acreditar los hechos objeto de discusión, por lo que el demandado aplicó indebidamente el artículo 117 del Decreto 807 de 1993.

²⁷ Folios 319 a 322 c.p.



INFORMACIÓN & SOLUCIONES

El **demandado** insistió en los argumentos de la contestación de la demanda y del recurso de apelación²⁸.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por el demandado, la Sala precisa si son legales los actos administrativos por los cuales el Distrito Capital modificó las declaraciones del ICA presentadas por el actor por los bimestres 1 a 5 de 2008. Para el efecto, determina si con base en la estimación prevista en el artículo 117 del Decreto 807 de 1993, el Distrito Capital podía adicionar ingresos por concepto de rendimientos provenientes de la sección de ahorros e imponer sanción por inexactitud.

Procedencia de la adición de ingresos provenientes de los rendimientos de inversiones de la sección de ahorros

El artículo 42 de la Ley 14 de 1983 estableció una base gravable especial para las entidades del sector financiero, y dentro de estas, para los bancos, así:

²⁸ 323 a 326 c.p.



“Artículo 42º.- La base impositiva para la cuantificación del impuesto regulado en la presente Ley se establecerá por los Concejos Municipales o por el Concejo del Distrito Especial de Bogotá, de la siguiente manera:

1. *Para los Bancos, los ingresos operacionales anuales representados en los siguientes rubros:*
 - a. *Cambios posición y certificado de cambio*
 - b. *Comisiones de operación en moneda nacional de operaciones en moneda extranjera*
 - c. *Intereses de operaciones con entidades públicas, de operaciones en moneda nacional, de operaciones en moneda extranjera.*
 - d. **Rendimientos de inversiones de la Sección de Ahorros.**
 - e. *Ingresos varios.*
 - f. *Ingresos en operaciones con tarjetas de crédito.*

[...]” (Se destaca)

Por su parte, el artículo 154 numeral 5 del Decreto 1421 de 1993, “*por el cual se dicta el régimen especial para el Distrito Capital de Santafé de Bogotá*”, dispone que la base gravable del impuesto de industria y comercio para el sector financiero seguirá rigiéndose por las normas vigentes para él. En consecuencia, en el Distrito Capital se aplica la base gravable especial de ICA para las instituciones financieras prevista en el artículo 42 de la Ley 14 de 1983.



INFORMACIÓN & SOLUCIONES

La Corte Constitucional precisó que la base gravable general del impuesto de industria y comercio, prevista en el artículo 33 de la Ley 14 de 1983²⁹, no es aplicable a las entidades del sector financiero, pues, en ejercicio de su actividad, el dinero percibido no siempre corresponde a ingresos y, mucho menos, a lo generado como fruto de las actividades ordinarias del sujeto pasivo del tributo. Por esa razón, se estableció que la base gravable del ICA para las instituciones financieras está constituida por los **ingresos operacionales** que estas obtengan, como lo establece el artículo 42 de la Ley 14 de 1983³⁰.

En el mismo sentido, la Sección ha sostenido que para la cuantificación de la base gravable del ICA para las entidades financieras se deben tener en cuenta únicamente los “ingresos operacionales” y no los ingresos brutos, porque son los que mejor reflejan la capacidad contributiva de esas instituciones y permiten una definición adecuada de las distintas fuentes de ingresos³¹.

²⁹ “**Ley 14 de 1983, artículo 33º.**- El Impuesto de Industria y Comercio se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional y obtenidos por las personas y sociedades de hecho indicadas en el artículo anterior, con exclusión de: Devoluciones ingresos proveniente de venta de activos fijos y de exportaciones, recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios”.

³⁰ C-459 de 2013, M.P. Alberto Rojas Ríos

³¹ Sentencia de 4 de julio de 1997, exp. 8091, C.P. Consuelo Sarria Olcos



INFORMACIÓN & SOLUCIONES

En desarrollo del artículo 42 de la Ley 14 de 1983, el artículo 46 del Decreto 352 de 2002³², dispone lo siguiente:

“Artículo 46. Base gravable especial para el sector financiero. La base gravable para el sector financiero señalado en el artículo anterior, se establecerá así:

1. Para los bancos, los ingresos operacionales del bimestre representados en los siguientes rubros:

- a) *Cambios: posición y certificado de cambio.*
- b) *Comisiones: de operaciones en moneda nacional, de operaciones en moneda extranjera.*
- c) *Intereses: de operaciones con entidades públicas, de operaciones en moneda nacional, de operaciones en moneda extranjera.*
- d) Rendimientos de inversiones de la sección de ahorros.**
- e) *Ingresos en operaciones con tarjeta de crédito.*
- f) *Ingresos varios, no integran la base, por la exclusión que de ellos hace el Decreto Ley 1333 de 1986.*

[...]. (Se destaca)

Así, para los bancos, la base gravable del ICA está constituida por los ingresos provenientes de los rendimientos de las inversiones con recursos de la sección de ahorros.

El artículo 126 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero dispone que los depósitos de ahorro, captados por la sección de ahorros de los bancos

³² Decreto 352 de 2002, "Por el cual se compila y actualiza la normativa sustantiva tributaria vigente, incluyendo las modificaciones generadas por la aplicación de nuevas normas nacionales que se deban aplicar a los tributos del Distrito Capital, y las generadas por acuerdos del orden distrital"



INFORMACIÓN & SOLUCIONES

comerciales pueden invertirse en las siguientes operaciones: inversiones u operaciones de crédito ordinarias o de fomento y valores de renta fija emitidos por entidades de derecho público, establecimientos de crédito o sociedades anónimas nacionales.

La Sala ha precisado que los bancos pueden invertir los recursos de la sección de ahorros en títulos, en cuyo caso los rendimientos estarían gravados conforme con el artículo 46 numeral 1 literal d) del Decreto 352 de 2002 o destinar esos depósitos a operaciones de cartera, caso en el cual los rendimientos estarían gravados conforme con el literal c) de la misma norma³³.

La Sala también ha señalado que la contabilidad del contribuyente debe establecer el origen de los recursos con los que se efectúan las inversiones obligatorias o las operaciones de cartera y crédito a que se destinan los recursos provenientes de la sección de ahorros, así como los rendimientos o intereses que se causen, pues, de lo contrario, conforme con el artículo 117 del Decreto 807 de 1993, la Dirección Distrital de Impuestos puede fijar una base gravable estimada y, con fundamento en dicha base, deberá expedir la correspondiente liquidación oficial de revisión³⁴.

³³ Sentencia de 8 de septiembre de 2005, exp. 14191, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, reiterado en sentencia de 17 de noviembre de 2006, exp. 14740., C.P. Héctor J. Romero Díaz

³⁴ Sentencias del 8 de septiembre de 2005, exp. 14191, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; 17 de noviembre de 2006, exp. 14740., C.P. Héctor J. Romero Díaz; 26 de febrero de 2014,



El artículo 117 del Decreto 807 de 1993 prevé lo siguiente:

“Artículo 117°.- Modificado por el Art. 63° Decreto Distrital 362 de 2002 Estimación de Base Gravable en el Impuesto de Industria y Comercio. Agotado el proceso de investigación tributaria, sin que el contribuyente obligado a declarar impuesto de industria y comercio y avisos y tableros hubiere demostrado, a través de su contabilidad llevada conforme a la ley, el monto de los ingresos brutos registrados en su declaración privada, la Dirección Distrital de Impuestos podrá, mediante estimativo, fijar la base gravable con fundamento en la cual se expedirá la correspondiente liquidación oficial.

El estimativo indicado en el presente artículo se efectuará teniendo en cuenta una o varias de las siguientes fuentes de información:

- 1. Cruce con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.*
- 2. Cruce con el sector financiero y otras entidades públicas o privadas (Superintendencia de Sociedades, Cámara de Comercio, etc.).*
- 3. Facturas y demás soportes contables que posea el contribuyente.*
- 4. Pruebas indiciarias.*
- 5. Investigación directa”.*



INFORMACIÓN & SOLUCIONES

Para el análisis sobre la procedencia de la adición de ingresos mediante la base gravable estimada del artículo 117 del Decreto 807 de 1993, la Sala reitera el criterio expuesto en sentencia de 26 de febrero de 2014, dictada en un asunto similar entre las mismas partes y en el cual la prueba contable, en términos generales, es la misma³⁵.

De acuerdo con el Plan Único de Cuentas del sector financiero aplicable a los establecimientos de crédito³⁶, la descripción de las cuentas 4125 y 826105 es la siguiente:

CUENTA 4125 UTILIDAD EN VENTA DE INVERSIONES	CUENTA 8261 RENDIMIENTOS DE INVERSIONES NEGOCIABLES EN TÍTULOS DE DEUDA
Registra la diferencia a favor de la entidad que resulta entre el precio de enajenación y el valor en libros de las inversiones que integran el grupo 13.	Registra el valor de los intereses y corrección monetaria de las inversiones negociables en títulos de deuda, pactados en cada título, así como la utilidad en cambio a favor de la entidad por la reexpresión de títulos en o denominados en moneda extranjera, de acuerdo con la tasa de cambio aplicable

³⁵ Expediente 19296, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

³⁶ **Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, artículo 2:** “Los establecimientos de crédito comprenden las siguientes clases de instituciones financieras: establecimientos bancarios, corporaciones financieras, corporaciones de ahorro y vivienda, compañías de financiamiento comercial y cooperativas financieras”.



	al cierre de cada mes.
--	------------------------

La Sala ha precisado que en las citadas cuentas no se hace distinción sobre el origen de los recursos invertidos, esto es, si provienen de la sección de ahorros, de otras cuentas o de recursos propios, por ejemplo³⁷.

También ha señalado que la desagregación la ordena la Circular Externa No. 003 de 1998 de la entonces Superintendencia Bancaria (hoy Superintendencia Financiera), según la cual, en esos códigos deben reportarse las utilidades y rendimientos producto de la inversión de recursos de la sección de ahorros. Y que tal desagregación, solo se hace para fines del informe que deben remitir las entidades financieras a la Superintendencia³⁸.

De manera que si el contribuyente no incluye los ingresos registrados en dichas cuentas del PUC financiero la base gravable del ICA, corresponde a este *“establecer, mediante los elementos de convicción que sean necesarios, tales como soportes contables, certificaciones del revisor fiscal debidamente*

³⁷ Sentencia de 16 de julio de 2015, exp. 20353, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

³⁸ *Ibíd*em



INFORMACIÓN & SOLUCIONES

fundadas y otros, el origen de las inversiones (si provienen o no de la sección de ahorros)”³⁹.

Así pues, corresponde al demandante probar el origen de las inversiones que efectuó y si demuestra que no provienen de la sección de ahorros los ingresos correspondientes deben excluirse de la base gravable del ICA para el sector financiero.

En el proceso se encuentran probados y no se discuten los siguientes hechos:

- El BANCO DE OCCIDENTE S.A. presentó, en el Distrito Capital, las declaraciones del impuesto de industria y comercio correspondientes a los bimestres 1 a 5 del año gravable 2008.
- El 27 de noviembre de 2009, el Banco corrigió las declaraciones del impuesto de industria y comercio para aumentar el impuesto a cargo. En dichas correcciones se adicionaron algunos ingresos correspondientes a cuotas de manejo registrados en la cuenta 4195 y se excluyeron los rendimientos de inversiones de la sección de ahorros reflejados en las cuentas 4125 y 826105.

³⁹ *Ibíd*em

- Mediante Requerimiento 2009EE953230 de 17 de noviembre de 2009⁴⁰, la Administración solicitó al Banco la información correspondiente a los bimestres 1 a 6 de 2008, debidamente certificada por el revisor fiscal o contador público.

- El 10 de diciembre de 2009, la demandante dio respuesta al requerimiento, mediante certificado del revisor fiscal de 4 de diciembre de 2009, que acompañó de los anexos correspondientes⁴¹.

- El 3 de marzo de 2010, el demandado notificó auto de inspección tributaria y el 17 de junio del mismo año, notificó el emplazamiento para corregir la declaración.

- Previos requerimiento especial y su respuesta, el Distrito Capital modificó las declaraciones de ICA de la actora por los periodos en discusión para lo cual estimó la base gravable con fundamento en el artículo 117 del Decreto 807 de 1993. Lo anterior, porque encontró que la contabilidad de la actora no permitía determinar el origen de los recursos de los cuales provenían los rendimientos contabilizados.

En el certificado expedido el 4 de diciembre de 2009, el revisor fiscal del BANCO DE OCCIDENTE certificó que el valor de los ingresos por rendimientos de las inversiones de la sección de ahorros se calculó según la siguiente metodología⁴²:

⁴⁰ Folios 5 a 6 c.a.

⁴¹ Folios 14 a 285 c.a.

⁴² Folios 26 a 28 c.a.



a) Se obtiene el promedio mes de los depósitos de captaciones de ahorros y CAF por municipio, con este promedio se determina un porcentaje de participación para cada municipio.

b) Se obtiene el porcentaje de participación de ahorros requerido de la inversión de la sección ahorros por trimestre, una vez obtenido este porcentaje es aplicado a la valoración generada por las inversiones forzadas FINAGRO (títulos de desarrollo agropecuario clase A y clase B) y al valor por la remuneración del encaje. El cálculo del porcentaje aplicado por la participación de ahorros requerido de la inversión.

c) Obtenidos los valores de las inversiones forzosas FINAGRO y la Remuneración del Encaje, estas son distribuidas a nivel nacional de acuerdo al porcentaje de participación obtenido en el punto a. El monto de la distribución de los ingresos por Remuneración del Encaje y la valoración por inversiones forzosas por bimestre y por municipio.

d) Se incluye el valor de los rendimientos de la cartera sustitutiva Cartera Agropecuaria R.77/90 de acuerdo con el porcentaje de participación de ahorros requerido de la sección ahorros por trimestre el monto de la distribución por municipio y por bimestres de los ingresos de la Cartera Sustitutiva.

- La valoración de las inversiones forzosas de los Títulos de Desarrollo Agropecuario son contabilizados en forma global en las cuentas 130801101 y 411106101 en la Dirección General.*

- La Remuneración del Encaje son contabilizados en la cuenta 160505103 y 410495101 en la Dirección General.*

Los rendimientos de la Cartera Sustitutiva cartera agropecuaria R.77/90 son contabilizados por las cuentas 410202103, 410203103 y 410210103.”

Asimismo, en el anexo 2 del certificado se detallan los ingresos gravados obtenidos en la ciudad de Bogotá durante cada uno de los seis bimestres del



INFORMACIÓN & SOLUCIONES

año gravable 2008 y se relaciona el monto de la base gravable declarada, desagregada por código y nombre de la cuenta contable.

En el anexo 4, se detalla el valor calculado y declarado por el Banco para cada municipio del país, correspondiente a rendimientos de la sección de ahorros, discriminados para cada uno de los seis bimestres del año gravable 2008, desagregados por código y nombre de la cuenta.

En el anexo 5 del mismo certificado se detalla la información correspondiente al movimiento y saldo a nivel nacional y en Bogotá para cada uno de los bimestres correspondientes a la cuenta de orden 826105.

En el CD se detallan los informes de saldos donde se registra el movimiento débito-crédito de las cuentas 4125 y 826105.

Se advierte que aun cuando en el certificado del revisor fiscal se informó la metodología que utilizó el Banco para calcular los rendimientos de las inversiones de la sección de ahorros, *“no contiene las especificaciones y detalles que llevan al convencimiento del hecho que se pretende probar⁴³; de*

⁴³ Sobre los requisitos de contenido del certificado de revisor fiscal, sentencia de 19 de agosto de 2010, exp. 16750, reiterada en sentencia del 7 de octubre del mismo año, exp. 16635, entre otras.



INFORMACIÓN & SOLUCIONES

*hecho, el citado certificado alude a contabilizaciones globales de ciertos hechos económicos relacionados con el tema que se analiza”.*⁴⁴

Además, si bien dicho certificado se soporta en los libros de contabilidad del Banco no permite demostrar que los valores registrados en las cuentas “4125” y “826105”, no provienen de la sección de ahorros. En efecto, en la contabilidad se presentan registros globales sobre el valor de los movimientos, saldos y rendimientos obtenidos a nivel nacional y local (Distrito Capital), durante los bimestres 1 a 6 de 2008, por lo que no existe soporte contable que permita establecer cuáles corresponden a recursos provenientes de las captaciones de la sección de ahorros⁴⁵.

Cabe reiterar que la contabilidad del Banco debía reflejar con claridad el origen de los recursos con los que se efectuaron las inversiones, al igual que los rendimientos obtenidos por cada fuente de ingresos, con el registro en los libros auxiliares y con la utilización de una metodología apropiada para que se discriminaran los ingresos en las cuentas que constituyen la base gravable del ICA⁴⁶.

En consecuencia, no existe soporte contable que justifique cuáles rendimientos eran los provenientes de las inversiones de la sección de ahorros y, por tanto,

⁴⁴ Sentencia de 26 de febrero de 2014, exp 19296.

⁴⁵ Folios 29 a 255 c.a.

⁴⁶ Sentencia de 26 de febrero de 2014, exp 19296.



INFORMACIÓN & SOLUCIONES

procede la aplicación del estimativo de la base gravable de acuerdo con el artículo 117 del Decreto 807 de 1993, pues como también lo precisó la Sala en la sentencia de 26 de febrero de 2014, *“el hecho de que tal artículo no prevea detallada y claramente la forma de fijar el estimativo tampoco impide que la Administración lo calcule bajo una fórmula ajustada a los parámetros de la lógica común y financiera, pues, en todo caso, la facultad referida se encuentra prevista en una norma distrital que goza de plena vigencia y que, por lo mismo, no puede quedar inoperante”*.

A manera de resumen, en la sentencia de 26 de febrero de 2014, exp 19296, que en esta oportunidad se reitera, la Sala hizo las siguientes precisiones⁴⁷:

“[...] la información que reporta el material probatorio traído a colación sólo alude a partidas o rubros que, aisladamente, no constituyen un reporte claro, explícito y concreto sobre la parte de los recursos de la sección de ahorros incluidos en las mismas.

De manera similar, la documentación referente a las cuentas que conforman tanto el balance general como la sección de ingresos es al final una mera relación de saldos y movimientos generales, carente de suficiente claridad y contundencia para identificar certeramente el origen de los recursos con los cuales se hicieron las inversiones registradas en las cuentas 4109, 4111 y 4125.

⁴⁷ C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.



De otra parte, aunque el certificado de Revisor Fiscal del 8 de mayo de 2008 informó la metodología utilizada por el Banco para calcular los rendimientos de las inversiones de la sección de ahorros, lo cierto es que no es prueba suficiente para constatar dicho aspecto de cara al contenido de las cuentas 4109, 4111 y 4125.

Es así porque, además de que el mérito del certificado se sujeta a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad, la cual en el caso de autos [...] no contiene las especificaciones y detalles que llevan al convencimiento del hecho que se pretende probar⁴⁸; de hecho, el citado certificado alude a contabilizaciones globales de ciertos hechos económicos relacionados con el tema que se analiza.

Lo anterior, unido a los múltiples reparos que los actos acusados hacen a la contabilidad del actor, impiden que la Sala tenga certeza sobre el cargo de invalidez in examine, máxime cuando la presunción de legalidad de dichos actos imponía al contribuyente una carga probatoria más rigurosa en sede jurisdiccional con, por ejemplo, la solicitud o presentación de un análisis técnico y pormenorizado sobre dicha contabilidad, a la que las resoluciones acusadas no reconocieron mayor mérito.

Así pues, como a juicio de la Sala la contabilidad del contribuyente no ofrece elementos de convicción suficientes para demostrar el límite de rendimientos que aquél predica para efecto de liquidar el impuesto a su cargo, es claro que la Administración podía aplicar el estimativo dispuesto en el artículo 117 del Decreto 807 de 1993, usando las fuentes de información que en él se establecen y entre las que se destacan los indicios emanados de la relación global de ingresos de las cuentas 4109, 4111 y 4125.

⁴⁸ Sobre los requisitos de contenido del certificado de revisor fiscal, sentencia de 19 de agosto de 2010, exp. 16750, reiterada en sentencia del 7 de octubre del mismo año, exp. 16635, entre otras.



Por lo demás, el hecho de que tal artículo no prevea detallada y claramente la forma de fijar el estimativo tampoco impide que la Administración lo calcule bajo una fórmula ajustada a los parámetros de la lógica común y financiera, pues, en todo caso, la facultad referida se encuentra prevista en una norma distrital que goza de plena vigencia y que, por lo mismo, no puede quedar inoperante.

Finalmente, desde la perspectiva que plantea el libelista, desprovista de pruebas especializadas sobre la procedencia técnica de la fórmula referida, se considera que esta es apta para calcular el estimativo de que trata el artículo 117 del Decreto 807 de 1993".
(Subraya la Sala)

Las razones anteriores son suficientes para confirmar la adición de ingresos que realizó el demandado.

De acuerdo con el artículo 101 del Decreto 807 de 1993, en concordancia con el artículo 647 del Estatuto Tributario, una de las inexactitudes sancionables en las declaraciones tributarias es la omisión de ingresos de la cual se derive un menor impuesto o saldo a pagar.

En este caso, en las declaraciones de ICA de los bimestres 1 a 5 de 2008 el actor omitió ingresos por rendimientos provenientes de la sección de ahorros,



por lo cual se generó un menor impuesto a cargo de este, lo que constituye una inexactitud sancionable, conforme con la disposición citada. Además, no existe diferencia de criterios, por cuanto de acuerdo con el artículo 46 del Decreto 352 de 2002, los rendimientos de inversiones de la sección de ahorros hacen parte de la base gravable del tributo para las entidades financieras y la interpretación del demandante es contraria a esta norma.

Por consiguiente, el actor no desvirtuó la legalidad de los actos demandados en relación con el impuesto de industria y comercio correspondiente a los bimestres 2 a 5 de 2008. Por lo tanto, respecto a los referidos bimestres se mantienen los actos demandados.

No obstante, en relación con la declaración del ICA del bimestre 1 de 2008 se anulan los actos demandados porque se produjo la firmeza de esta declaración, según el análisis que sigue:

En cuanto a la firmeza de las declaraciones tributarias, el artículo 24 del Decreto Distrital 807 de 1993, dispone lo siguiente⁴⁹:

“La declaración tributaria quedará en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para

⁴⁹ “Por el cual se armonizan el procedimiento y la administración de los tributos distritales con el Estatuto Tributario nacional y se dictan otras disposiciones”



declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma.

“También quedará en firme la declaración tributaria si vencido el término para practicar la liquidación se revisión, esta no se notificó”.

El artículo 97 del Decreto 807 de 1993 prevé que el término para la notificación, la suspensión y la respuesta al requerimiento especial se regirán por lo señalado en los artículos 705, 706 y 707 del Estatuto Tributario Nacional.

En relación con el término para notificar el requerimiento especial y la suspensión de este término, los artículos 705 y 706 del Estatuto Tributario, prevén que:

“Artículo 705. Término para notificar el requerimiento. El requerimiento de que trata el artículo 703, deberá notificarse a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos (2) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. Cuando la declaración tributaria presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, el requerimiento deberá notificarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de



INFORMACIÓN & SOLUCIONES

presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva”.

“Artículo 706. Suspensión del término. *El término para notificar el requerimiento especial se suspenderá:*

“Cuando se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta.

“Cuando se practique inspección tributaria a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, mientras dure la inspección.

“También se suspenderá el término para la notificación del requerimiento especial, durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir”.

Por su parte, el artículo 85 del Decreto 807 de 1993 señala que la Dirección Distrital de Impuestos puede emplazar a los contribuyentes para que corrijan sus declaraciones o para que cumplan la obligación de declarar, de acuerdo con los artículos 685 y 715 del Estatuto Tributario.

Por su parte, en relación con el emplazamiento para corregir, el artículo 685 del Estatuto Tributario dispone lo siguiente:

“Emplazamiento Para Corregir. *Cuando la Administración de Impuestos tenga indicios sobre la inexactitud de la declaración del contribuyente, responsable o agente retenedor, podrá enviarle un emplazamiento para corregir, con el fin de que dentro del mes siguiente a su notificación, la persona o entidad emplazada, si lo*



considera procedente, corrija la declaración liquidando la sanción de corrección respectiva de conformidad con el artículo 644. La no respuesta a este emplazamiento no ocasiona sanción alguna. [...]"

El emplazamiento para corregir es un acto facultativo de la autoridad tributaria en el cual invita al contribuyente a corregir la declaración cuando advierte que hay indicios de que esta tiene alguna inexactitud.

Ahora bien, si la declaración es oportuna, el término para notificar el requerimiento especial es de dos años, contados a partir de la fecha del vencimiento del plazo para declarar. Si el requerimiento no se notifica en ese lapso, la declaración queda en firme y no puede ser modificada por la autoridad tributaria.

Sin embargo, la ley tributaria permite que el término de firmeza de la declaración se suspenda cuando se practica inspección tributaria, de oficio o a petición de parte. También, cuando se notifica el emplazamiento para corregir.

Cuando la inspección se decreta de oficio, la suspensión de términos por la práctica de la diligencia es de tres meses, contados a partir de la notificación



INFORMACIÓN & SOLUCIONES

del auto que la decreta⁵⁰. Cuando se notifica el emplazamiento para corregir, el término para notificar el requerimiento especial se suspende “*durante el mes siguiente*” a la notificación del emplazamiento.

En oportunidades anteriores, la Sala había señalado que de acuerdo con el artículo 706 del Estatuto Tributario, el término para notificar el requerimiento especial se suspende por tres meses cuando se notifica el auto que ordena la inspección tributaria y por un mes más por la expedición del emplazamiento para corregir, aun cuando el emplazamiento para corregir se notificara estando en curso la diligencia de inspección tributaria o con posterioridad a esta.

En la sentencia de 16 de diciembre de 2014, la Sala rectificó el criterio anterior, en los siguientes términos⁵¹:

“[...] en este punto la Sala considera relevante tener en cuenta el argumento expuesto por la actora, según el cual, habiéndose decretado la inspección tributaria y verificado la inexistencia o no de la inexactitud, no resulta coherente que la Administración

⁵⁰ En este sentido las sentencias de 30 de marzo de 2006, exp. 15418, C.P. Ligia López Díaz que reitera las de 8 de marzo de 2002, exp. 12300, C.P. Juan ángel Palacio Hincapié y del 3 de mayo de 2002, exp. 12625 C.P. Germán Ayala Mantilla. Del 28 de julio de 2011, exp. 18157, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y 31 de mayo de 2012, Exp. 18135, C.P. William Giraldo Giraldo.

⁵¹ Exp. 20095, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia



emplace al contribuyente con la única finalidad de suspender los términos.

“Pues bien, la Sala observa que con fundamento en el tenor literal del artículo 685 ET⁵² transcrito, el emplazamiento para corregir tiene como finalidad que la Administración, sin necesidad de realizar mayores actuaciones, logre persuadir al contribuyente para que corrija voluntariamente su declaración.

Sin embargo, esta es una opción a la cual puede acudir la Administración siempre y cuando tenga indicios sobre la inexactitud de la declaración del contribuyente, por consiguiente, el emplazamiento pierde sustento cuando se profiere luego de que se ha practicado la inspección tributaria, pues en ese momento la Administración ya no actúa con base en indicios, sino que tiene elementos probatorios que ha podido verificar o constatar directamente en los soportes de la declaración presentada por el contribuyente.

En esas condiciones, la Sala rectifica su jurisprudencia en la que ha tenido en cuenta el emplazamiento para corregir expedido luego de la práctica de la inspección tributaria⁵³ o incluso cuando está en ejecución la inspección⁵⁴, para efectos

⁵² Aplicable al Distrito Capital por remisión expresa del artículo 85 del Decreto 807 de 1993

⁵³ Sentencias del 26 de septiembre de 2007, Exp. 14093, M.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz, del 1º de marzo de dos mil doce (2012). Exp. 17975, M.P. Dr. William Giraldo Giraldo, entre otras.

⁵⁴ Sentencias del 30 de marzo de 2006, Exp. 15418, M.P. Dra. Ligia López Díaz, del 18 de octubre de 2006, Exp. 15068, M.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié y del 28 de junio de 2007, Exp. 15238, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, entre otras. En estas sentencias la Sala precisó que: *“En consecuencia, si bien la Sala ha precisado que los términos de suspensión para la notificación del requerimiento*

de suspender por un mes más el plazo para notificar el requerimiento especial, toda vez que, como se expuso, el emplazamiento para corregir expedido en las condiciones antes anotadas, no tiene la virtud de suspender los términos para notificar el requerimiento especial, pues no se expide de acuerdo con los fines para los cuales fue instituida esta facultad y solo evidencia que ha sido utilizado por la Administración para ampliar un plazo a su favor”.

Asimismo, en sentencia de 5 de marzo de 2015, la Sala sostuvo lo siguiente⁵⁵:

“[...]

El emplazamiento para corregir dictado estando en curso una inspección tributaria no tiene la virtud de suspender un plazo que ya está suspendido. No es razonable. Y si el emplazamiento para corregir se dicta una vez culminada la inspección tributaria, no tiene la virtud de suspender el plazo para notificar el requerimiento especial por cuanto, en ese estado de la actuación administrativa, la autoridad tributaria ya tendría los elementos de juicio

especial previstos en el artículo 706 del E.T., se suman cuando la inspección tributaria y el emplazamiento para corregir se efectúan de forma subsiguiente, en el presente caso no se suspendió el término por cuatro meses, toda vez que la notificación del auto de inspección y del emplazamiento para corregir se efectuaron concomitantemente, quedando incluido el mes para responder el emplazamiento, dentro de los tres meses de duración de la inspección tributaria, (del 4 de abril de 2001 al 4 de julio de 2001) circunstancia que no vulneró el derecho de defensa del contribuyente por cuanto contó con la oportunidad legal para su respuesta”.

⁵⁵ Sentencia de 5 de marzo de 2015, exp. 19382, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



necesarios para archivar la investigación o para formular y notificar el requerimiento especial.

En consecuencia, no hay razón que justifique ampliar por un mes más, de una parte, el plazo que la legislación tributaria prevé para que el contribuyente corrija en las condiciones favorables anteriormente anotadas, y, de otra, el plazo que la administración tributaria tiene para notificar el requerimiento especial, en este caso, en detrimento de las condiciones en que debe exigirse el cumplimiento de la obligación tributaria”.

Así pues, cuando se decreta y practica una inspección tributaria no resulta coherente que en el trámite de esta diligencia o una vez practicada la inspección, la Administración emplazase al contribuyente para que corrija la declaración porque existen indicios de inexactitud, pues en ese momento la Administración ya no actúa con base en indicios, sino que tiene elementos probatorios suficientes para determinar las inconsistencias de la declaración presentada por el contribuyente.

Por lo tanto, si el emplazamiento para corregir se notifica durante o después de la inspección tributaria, no suspende nuevamente el término para notificar el requerimiento especial.



INFORMACIÓN & SOLUCIONES

De otra parte, cuando la actora corrige voluntariamente la declaración para aumentar el impuesto o disminuir el saldo a favor, son aplicables los artículos 19 del Decreto 807 de 1993 y 588 del Estatuto Tributario⁵⁶.

De acuerdo con estas normas, la corrección debe presentarse dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y reemplaza la declaración inicial o la última corrección, según el caso. Sin embargo, la presentación de la declaración de corrección no amplía el término de firmeza de la declaración y correlativamente el plazo que tiene la autoridad tributaria para notificar el requerimiento especial, porque este evento no está expresamente previsto como causal de suspensión o ampliación de términos.

⁵⁶**Decreto 807 de 1993, artículo 19.-** *Corrección de las Declaraciones.* Los contribuyentes o declarantes pueden corregir sus declaraciones tributarias, dentro de los dos (2) años siguientes al vencimiento del plazo para declarar, y antes de que se les haya notificado requerimiento especial o pliego de cargos, en relación con la declaración tributaria que se corrige. Toda contribución que el contribuyente o declarante presente con posterioridad a la declaración inicial será considerada como una corrección a la inicial o a la última corrección presentada, según el caso.

[...]

Estatuto Tributario, artículo 588. CORRECCIONES QUE AUMENTAN EL IMPUESTO O DISMINUYEN EL SALDO A FAVOR. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos [709](#) y [713](#), los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, podrán corregir sus declaraciones tributarias dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de que se les haya notificado requerimiento especial o pliego de cargos, en relación con la declaración tributaria que se corrige, y se liquide la correspondiente sanción por corrección.

Toda declaración que el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, presente con posterioridad a la declaración inicial, será considerada como una corrección a la declaración inicial o a la última corrección presentada, según el caso.

[...]



INFORMACIÓN & SOLUCIONES

En el presente asunto no se discute que las declaraciones del ICA por los bimestres 1 a 5 del año 2008 fueron presentadas oportunamente. En consecuencia, con fundamento en los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario⁵⁷, el Distrito Capital debía notificar el requerimiento especial *dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar*".

El 27 de noviembre de 2009, el Banco corrigió las declaraciones del ICA por los bimestres 1 a 5 de 2008, para aumentar el impuesto a cargo.

Conforme con el artículo 2 [parágrafo] de la Resolución 328 de 2007 de la Secretaría de Hacienda del Distrito Capital, para las instituciones financieras el plazo para declarar y pagar el ICA *"vencerá el último día hábil del mes siguiente al correspondiente periodo gravable"*. En consecuencia, para el bimestre 1º del año 2008, el plazo para declarar vencía el **31 de marzo de 2008**.

Por lo anterior, conforme con los artículos 706 y 714 del Estatuto Tributario y teniendo en cuenta que la presentación de la declaración de corrección no

⁵⁷ **ESTATUTO TRIBUTARIO, artículo 714. Firmeza de la liquidación privada.**

La declaración tributaria quedará en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma [...]"



INFORMACIÓN & SOLUCIONES

amplía el término para notificar el requerimiento especial, dicho plazo vencía el **31 de marzo de 2010**. No obstante, el 3 de marzo de 2010 el Distrito Capital decretó una inspección tributaria, que fue debidamente practicada, según acta de **XXXX**. En consecuencia, el término para notificar el requerimiento especial se amplió por tres meses más, esto es, hasta el **30 de junio de 2010**.

El **3 de junio de 2010** se dictó el auto de cierre de la inspección tributaria⁵⁸. Después de la práctica de la inspección, el **17 de junio de 2010**, el Distrito Capital notificó al Banco el emplazamiento para que corrigiera sus declaraciones de ICA por los periodos 1 a 5 de 2008.

En esas condiciones, el plazo para notificar el requerimiento especial únicamente se amplió por tres meses, en virtud de la práctica de la inspección tributaria, pues, en este caso, la notificación del emplazamiento para corregir no amplió el término para notificar el citado requerimiento, comoquiera que el emplazamiento se notificó incluso cuando ya había terminado la inspección tributaria.

En consecuencia, respecto a la declaración del ICA por el bimestre 1º de 2008, la notificación del requerimiento especial, surtida el 29 de julio de 2010, fue extemporánea, motivo por el cual la citada declaración quedó en firme.

⁵⁸ Folios 351 y 352 c.a.



Respecto de los demás periodos gravables (2 a 5 de 2008), no operó la firmeza de las declaraciones del ICA, porque el requerimiento especial fue notificado en tiempo⁵⁹.

En relación con la violación del debido proceso porque el emplazamiento para corregir no explicó la presunta inexactitud de las declaraciones, por lo que el Banco perdió la oportunidad de corregir la declaración y liquidar una sanción menos gravosa, como es la de corrección, la Sala precisa que no existe la vulneración alegada por el demandante.

Ello, porque si bien en el emplazamiento para corregir de 10 de junio de 2010⁶⁰, la Administración no señaló expresamente la inexactitud encontrada durante la investigación tributaria, cuando ese acto le fue notificado, el Banco ya sabía las supuestas irregularidades que el Distrito Capital encontró en sus declaraciones de ICA, pues el auto de cierre de la inspección tributaria de 3 de junio de 2010 precisó lo siguiente⁶¹:

⁵⁹ Respecto a las declaraciones del ICA por los bimestres 2 a 5 de 2008, el requerimiento especial se notificó en tiempo; como se advierte en este cuadro:

Bimestre	Plazo para presentar la declaración	Plazo para notificar el requerimiento especial	Fecha notificación del requerimiento especial
Bimestre 2	30/05/2008	30/08/2010	29/07/2010
Bimestre 3	31/07/2008	31/10/2010	29/07/2010
Bimestre 4	30/09/2008	30/12/2010	29/07/2010
Bimestre 5	30/11/2008	28/02/2011	29/07/2010

⁶⁰ Folio 309 c.a.

⁶¹ Folios 351 y 352 c.a.



“El BANCO DE OCCIDENTE S.A., con NIT. 890.300.279, con ocasión al proceso de investigación adelantado, el 27 de noviembre de 2009, procedió a corregir las declaraciones del impuesto de industria y comercio de los bimestres 1 a 6 de 2008, presentadas en Bogotá. En dichas correcciones incrementó la base gravable adicionando algunos ingresos correspondientes a CUOTA DE MANEJO contabilizados en la cuenta 4195, excluyendo los rendimientos de inversiones de la sección de ahorros reflejados en las cuentas 4125 y parte de la cuenta 826105.

Teniendo en cuenta los rubros que componen la base gravable para los bancos a la luz del Decreto Ley 133 de 1986, el Decreto 352 de agosto 15 de 2002 y la Circular Externa 065 de 2007 de la Superintendencia Financiera de Colombia, al igual que la información suministrada por el BANCO DE OCCIDENTE S.A. y recopilada durante la investigación tributaria, se determinó que de acuerdo con lo anterior el contribuyente omitió ingresos gravados en los bimestres 1ª 5 de 2008, correspondientes a rendimientos de las inversiones procedentes de recursos de la sección ahorros. En efecto, sólo utilizó rendimientos de inversiones forzadas dejando por fuera las demás inversiones y este concepto no lo modificó en la declaración de corrección que presentó durante la investigación”.

En suma, la Sala revoca la sentencia apelada. En su lugar, anula los actos solo en cuanto modificaron la declaración del ICA por el bimestre 1 de 2008. A título de restablecimiento del derecho, declara la firmeza de la citada declaración. En lo demás, niega las pretensiones de la demanda.



En cuanto a la condena en costas en segunda instancia, la Sala precisa lo siguiente:

La condena en costas se halla prevista en el artículo 188 del CPACA, conforme con el cual:

*“**Condena en costas.** Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”.*

El artículo 392 del Código de Procedimiento Civil, modificado por el artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), señala las reglas para la determinación de la condena en costas, así:

“1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código.

“Además se condenará en costas a quien se le resuelva de manera desfavorable un incidente, la formulación de excepciones



previas, una solicitud de nulidad o de amparo de pobreza, sin perjuicio de lo dispuesto en relación con la temeridad o mala fe.

“2. La condena se hará en sentencia o auto que resuelva la actuación que dio lugar a aquella.

“3. En la providencia del superior que confirme en todas sus partes la de primera instancia se condenará al recurrente en las costas de la segunda.

“4. Cuando la sentencia de segunda instancia revoque totalmente la del inferior, la parte vencida será condenada a pagar las costas de ambas instancias.

“5. En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión.

“6. Cuando fueren dos (2) o más litigantes que deban pagar las costas, el juez los condenará en proporción a su interés en el proceso; si nada se dispone al respecto, se entenderán distribuidas por partes iguales entre ellos.



“7. Si fueren varios los litigantes favorecidos con la condena en costas, a cada uno de ellos se les reconocerán los gastos que hubiere sufragado y se harán por separado las liquidaciones.

“8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.

“9. Las estipulaciones de las partes en materia de costas se tendrán por no escritas. Sin embargo podrán renunciarse después de decretadas y en los casos de desistimiento o transacción.”

En este caso, nos hallamos ante el evento descrito en el numeral 5 del artículo 392 del Código de Procedimiento Civil, modificado por el artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012). Sin embargo, como lo ha precisado la Sala, esta circunstancia debe analizarse en conjunto con la regla del numeral 8, que dispone que ***“Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”***⁶².

Comoquiera que en el expediente no existe prueba de la causación de las costas, la Sala niega la condena en costas.

⁶² Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, exp. 20485, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



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

FALLA

REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar dispone:

ANÚLANSE los actos demandados solo en cuanto modificaron la declaración del ICA del bimestre 1 de 2008, presentada por la actora.

A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** la firmeza de la declaración ICA del bimestre 1 de 2008, presentada por la actora.

En lo demás, NIÉGANSE las demás pretensiones de la demanda.

No procede la condena en costas.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.



INFORMACIÓN & SOLUCIONES

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
BÁRCENAS**

HUGO FERNANDO BASTIDAS

Presidente de la Sección

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
RAMÍREZ**

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ

