



Radicado: 25000-23-37-000-2014-00936-01 (22523)
Demandante: COLOMBIA COMUNICACIONES S.A. E.S.P.



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., seis (6) de junio de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2014-00936-01 (**22523**)
Demandante: COLOMBIA TELECOMUNICACIONES S.A. E.S.P.
Demandado: DISTRITO CAPITAL – SECRETARÍA DE HACIENDA

Temas: Impuesto de Industria y Comercio - Bimestres 4 y 6 de 2010 y 1 al 6 de 2011. Adición de ingresos. Venta de activos fijos

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada contra la sentencia del 12 de noviembre de 2015, proferida el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - Subsección «B», que en la parte resolutive dispuso:

«1.- Se DECLARA LA NULIDAD de la Liquidación Oficial 988 DDI 023939 del 29 de abril de 2013, así como de la Resolución DDI 025090 del 8 de abril de 2014, expedidas por la demandada.

2.- A título de restablecimiento del derecho se DECLARA la firmeza de las declaraciones privadas de ICA de los bimestres 4 y 6 del año gravable 2010 y de los bimestres 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, y 6º [del año 2011], presentadas por la parte actora.

3.- Por no haberse causado, no se condena en costas.

4.- En firme esta providencia, archívese el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen y del remanente de gastos del proceso, si a ello hubiere lugar. Déjense las constancias y anotaciones de rigor».

ANTECEDENTES

El 17 de enero de 2013, el Jefe de la Oficina de Fiscalización de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá expidió el Requerimiento Especial 2013EE2922¹, en relación con las declaraciones del Impuesto de industria y comercio, avisos y tableros de los bimestres 4² y 6³ de 2010 y 1⁴, 2⁵, 3⁶, 4⁷, 5⁸ y 6⁹ de 2011 presentadas por Colombia Telecomunicaciones S.A. E.S.P., en el cual propuso incluir en la base gravable los ingresos generados por la venta de «loaners», e imponer sanción por exactitud.

¹ Fls. 40 a 63 del c.p.

² Fl. 38 del c.a.1.

³ Fl. 79 del c.a.1.

⁴ Fl. 80 del c.a.1.

⁵ Fl. 100 del c.a.1.

⁶ Fl. 118 del c.a.1.

⁷ Fl. 135 del c.a.1.

⁸ Fl. 147 del c.a.1.

⁹ Fl. 171 del c.a.1.

El 29 de abril de 2013, Jefe de la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá expidió la Resolución 988 DDI 023939¹⁰, mediante la cual liquidó oficialmente el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros de las declaraciones referidas, acogiendo las glosas propuestas en el requerimiento especial.

Contra el acto administrativo señalado se interpuso recurso de reconsideración¹¹, el cual fue decidido por el Jefe de la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos en la Resolución DDI 025090 del 8 de abril de 2014¹², en el sentido de confirmar la liquidación de revisión, «a excepción del rubro correspondiente al impuesto de avisos y tableros del primer (1) bimestre del año gravable 2011» que se redujo de \$301.917.000 a \$201.917.000 (derivado de una equivocación de orden aritmético), con lo cual se fijó el saldo a cargo en \$1.652.185.000.

DEMANDA

La sociedad demandante, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó lo siguiente:

«PRIMERA.- Que se declare la nulidad total de la actuación administrativa integrada por los siguientes actos:

A.- La Resolución No. 988 DDI 023939 del 29 de abril de 2013 proferida por la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos “por medio de la cual se profiere liquidación oficial de revisión a las declaraciones del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros correspondientes a los bimestres 4 y 6 de 2010 y 1, 2, 3, 4, 5 y 6 del año 2011, presentadas por TELEFÓNICA.

B.- La Resolución No. DDI 025090 del 8 de abril de 2014, proferida por la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos, “Por medio de la cual se resuelve un recurso de reconsideración” presentado por

¹⁰ Fl. 77 c.p.

¹¹ Fls. 90 a 94 del c.p.

¹² Fls. 110 a 117 del c.p.

TELEFÓNICA y confirma en todas sus partes la Resolución No. 988 DDI 023939 del 29 de abril de 2013 a excepción del rubro correspondiente al impuesto de avisos y tableros del primer (1) bimestre del año 2011.

Dichos actos integran la actuación administrativa por medio de la cual EL DISTRITO CAPITAL liquidó oficialmente a TELEFÓNICA el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros correspondientes a los bimestres 4 y 6 de 2010 y 1, 2, 3, 4, 5 y 6 del año 2011.

SEGUNDA.- Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de TELEFÓNICA declarando la firmeza de las liquidaciones privadas mencionadas.

TERCERA.- Como pretensión subsidiaria solicitamos, que en el evento que el Tribunal llegue a avalar la interpretación propuesta por el DISTRITO CAPITAL al expedir los actos demandados, se reconozca la existencia de una diferencia de criterios entre la entidad demandada y mi representada, acerca de la interpretación de qué se debe considerar como activo fijo para efectos del impuesto de industria y comercio y, en consecuencia, anule la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados, en aplicación del inciso sexto del artículo 647 del Estatuto Tributario Nacional y el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, el cual establece los principios que rigen el régimen sancionatorio en materia tributaria que deberán ser tenidos en cuenta por la Administración Tributaria Distrital de acuerdo a lo indicado en la Ley 788 de 2002.

CUARTA.- Solicito se condene en costas AL DISTRITO CAPITAL».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 4, 29, 95-9, 209, 338 y 363 de la Constitución Política;
- Artículos 3 y 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo;
- Artículos 683 y 743 del Estatuto Tributario;
- Artículo 197 de la Ley 1607 de 2012;
- Artículo 187 del Código de Procedimiento Civil y,
- Artículo 42 del Decreto 352 de 2002.

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

Dijo que por la intención en su adquisición, su contabilización y su permanencia en el patrimonio de la compañía, los «*loaners*»¹³ son activos fijos y los ingresos generados con su venta no forman parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio.

Explicó que adquirió los equipos señalados con vocación de permanencia, para cumplir aspectos regulatorios de continuidad del servicio; que los registró como activos fijos depreciables diferentes de los equipos de telecomunicaciones que integran el inventario de la compañía; y que su venta no se realizó en el giro ordinario de los negocios.

Agregó que la venta de «*loaners*» ocurre cuando el usuario del servicio daña o pierde un equipo en garantía, y cuando por obsolescencia no cumple la función de equipo de respaldo, en cuyo caso se enajena por un valor inferior al precio de adquisición.

Sostuvo que no procede sanción por inexactitud por ausencia del hecho sancionable y por la diferencia de criterios en relación con la interpretación de la naturaleza de activos fijos de los «*loaners*».

Con fundamento en el artículo 171 del Código Contencioso Administrativo, solicitó condenar en costas a la entidad demandada.

OPOSICIÓN

La Secretaría de Hacienda del Distrito Capital se opuso a las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones:

Expuso que, en desarrollo de una actividad comercial que forma parte del giro ordinario de sus negocios, la actora obtuvo ingresos gravados por la venta de «*loaners*», como se advierte en su objeto social.

Con fundamento en el artículo 60 del Estatuto Tributario afirmó que los «*loaners*» no son activos fijos y que no importa la permanencia en el patrimonio

¹³ Según la actora, la función principal de los «*Loaners*» es «servir de equipos de respaldo para los usuarios que han ingresado los equipos de su propiedad al servicio técnico, para que durante el tiempo que estos permanezcan en reparación puedan seguir disfrutando de los servicios contratados y no se interrumpa el contrato de servicios de telecomunicaciones». Fl. 7 del c.p.

de la empresa, pues su naturaleza la determina la destinación específica de los mismos.

Manifestó que los equipos de respaldo están dispuestos para la venta desde la compra o importación, mediante diferentes modalidades, entre las que se encuentran ventas por mostrador, préstamo con opción de compra, reposición de equipos defectuosos o remate de equipos a menor precio.

Anotó que la venta de «*loaners*» en los periodos en discusión indica que dicha actividad se realiza habitualmente dentro del giro ordinario de los negocios de la actora, como una actividad complementaria a la prestación del servicio.

Señaló que la sanción por inexactitud es procedente, porque la actora «*depuró ingresos susceptibles de gravamen*», lo cual resultó en un menor valor a pagar que no constituye una interpretación diferente de la norma.

AUDIENCIA INICIAL

El 29 de octubre de 2015 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011¹⁴. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, nulidades, ni se solicitaron medidas cautelares, y no se formularon excepciones previas, por lo cual, al encontrarse saneado el proceso, se decretaron las pruebas pertinentes y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión. El litigio se concretó en establecer la legalidad de los actos administrativos acusados.

SENTENCIA APELADA

La Sección Cuarta, Subsección «B» del Tribunal Administrativo de Cundinamarca declaró la nulidad de los actos administrativos demandados, dejó en firme las declaraciones cuestionadas y no condenó en costas, con fundamento en lo siguiente:

Destacó que el objeto social de la demandante incluye actividades relacionadas con el servicio de telecomunicaciones y la comercialización de

¹⁴ Fls. 197 a 204 c.p.

productos afines, y afirmó que los «*loaners*» son activos fijos adquiridos para permitir la continuidad del servicio por pérdida o daño de los equipos de los usuarios, lo cual indica que los ingresos obtenidos por su venta no se generan en el giro ordinario de los negocios.

No condenó en costas por considerar que no se causaron en el proceso.

La Magistrada Beatriz María Martínez Quintero salvó su voto por considerar que los «*loaners*» son activos movibles, su venta hace parte del giro ordinario de los negocios de la demandante y los ingresos derivados de dicha operación están gravados con el impuesto de industria y comercio.

RECURSO DE APELACIÓN

La entidad demandada apeló la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - Subsección «B», por las razones que se exponen a continuación:

Señaló que venta de «*loaners*» forma parte del objeto social de la demandante, se realiza habitualmente dentro del giro ordinario de sus negocios, y que los ingresos obtenidos en esa operación están gravados por tratarse de activos movibles que se adquieren para ser enajenados bajo diferentes modalidades.

Anotó que se debe imponer sanción por inexactitud, porque las divergencias con la contribuyente no constituyen errores de apreciación o diferencias de criterio.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La actora solicitó confirmar la sentencia apelada, porque los «*loaners*» son activos fijos que la compañía adquirió y contabilizó con la intención de que permanezcan en su patrimonio y sirvan como equipos de respaldo en la prestación del servicio de telecomunicaciones.

La entidad demandada pidió revocar la sentencia apelada, para lo cual reiteró que los «*loaners*» son activos movibles que la actora enajena en el giro

ordinario de sus negocios, y que los ingresos obtenidos forman parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio.

El Ministerio Público no intervino en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Por haber sido negado el proyecto de sentencia elaborado por el Consejero a quien se repartió el expediente, con base en la siguiente ponencia que plasma la posición mayoritaria, decide la Sala sobre la legalidad de los actos administrativos demandados que modificaron las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas en el Distrito Capital por Colombia Telecomunicaciones S.A. E.S.P., en relación con los bimestres 4 y 6 del año gravable 2010 y 1, 2, 3, 4, 5 y 6 del 2011.

En los términos del recurso de apelación, la Sala debe establecer si los ingresos obtenidos por la venta de equipos de respaldo «*loaners*» forman parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, por constituir activos fijos de la sociedad.

Marco normativo

El Decreto 352 del 15 de agosto de 2002¹⁵, con fundamento en la autorización establecida en las leyes 97 de 1913 y 14 de 1983 y en los Decretos - Ley 1333 de 1986 y 1421 de 1993¹⁶, reguló el impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros en el Distrito Capital.

El artículo 32 del Decreto 352 de 2002 dispone que el hecho generador del impuesto «*está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos*».

¹⁵ «*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*».

¹⁶ Artículo 31.

Por su parte, el artículo 42 *ejusdem* establece que el impuesto se liquida sobre la base de los ingresos netos obtenidos durante el período, los cuales se determinan al restar de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, «los correspondientes a actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, las exportaciones **y la venta de activos fijos**».

El artículo 60 del Estatuto Tributario precisó el concepto de activos fijos o inmovilizados, al señalar que son «los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporeales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente¹⁷».

No obstante, la Sala precisó¹⁸ que, «para establecer la naturaleza de fijo o movable de un bien, no solo se atiende a la forma de contabilización de la inversión, sino que debe mirarse la intención en su adquisición, de manera que, si la intención es su enajenación en el giro ordinario de los negocios de la sociedad, serán activos movibles, pero si la intención es que permanezcan dentro de patrimonio del ente societario, serán activos fijos».

Así pues, para establecer la naturaleza de un activo (fijo o movable) se debe establecer el motivo que originó su adquisición, lo cual determina si los ingresos obtenidos con su enajenación forman parte o no de la base gravable del impuesto de industria y comercio.

Cabe precisar que por disposición del artículo 32 del Decreto 352 de 2002, las actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio se pueden realizar «en forma permanente u ocasional», lo cual no resulta determinante para concretar la naturaleza del activo, pues lo relevante radica en establecer la razón en su adquisición.

Caso concreto

En el recurso de apelación, la entidad demandada argumentó que la venta de equipos de respaldo «loaners» forma parte del objeto social de la

¹⁷ El artículo 40 de la Ley 1819 de 2016 señaló que «Los activos fijos corresponden a todos aquellos activos diferentes a los inventarios y se clasificarán de acuerdo con los nuevos marcos técnicos normativos, tales como propiedad, planta y equipo, propiedades de inversión, activos no corrientes mantenidos para la venta».

¹⁸ Entre otras, sentencia del 13 de junio de 2013, Exp. 18703, C.P. (E) Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, que reiteró las sentencias del 26 de enero de 2012, Exp. 17953, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 3 de abril de 2008, Exp. 16054, C.P. Ligia López Díaz.

contribuyente, se realiza de dentro del giro ordinario de los negocios de la compañía, y que los ingresos obtenidos en esa operación están gravados por tratarse de activos movibles.

Por su parte, la actora argumentó que los «loaners» o equipos de respaldo fueron adquiridos con vocación de permanencia para cumplir aspectos regulatorios de continuidad del servicio, se contabilizaron como activos fijos depreciables diferentes de los equipos que conforman el inventario de la compañía, y su venta se realizó por fuera del giro ordinario de los negocios de la sociedad.

La Sala observa que el objeto social de la actora consiste en¹⁹:

«...la organización, operación, prestación, provisión, explotación de las actividades, redes y los servicios de telecomunicaciones, tales como (...) Así mismo, la sociedad podrá desarrollar las siguientes actividades comerciales: (i) prestación de servicios de telecomunicaciones e informáticos que sirvan de soporte para la realización de actividades de comercio electrónico, y comunicación de mensajes de datos en general, así como los servicios de mensajería especializada y courier; (ii) Representación de firmas nacionales o extranjeras involucradas en la industria de las telecomunicaciones, ya sea como proveedores de equipos y/o de servicios; (iii) Producción, distribución, venta y mercadeo de productos y elementos relacionados con telecomunicaciones, electricidad, electrónica, informática y afines (...)». (Se subraya)

Se observa que el objeto principal de la sociedad demandante se concreta en la prestación del servicio de telecomunicaciones, para lo cual podía desarrollar diferentes actividades comerciales, entre las que se encuentra la venta y mercadeo de productos y elementos relacionados con dicho servicio.

En ese sentido, los artículos 21²⁰ de la Resolución 1732 del 17 de septiembre de 2011²¹ y 107²² de la Resolución 3066 del 18 de mayo de 2011²³, expedidas

¹⁹ Fl. 20 Vto. c.a.1.

²⁰ «Art. 21.- los operadores de telecomunicaciones que ofrezcan equipos terminales, deben tener una oferta suficiente e inmediata de estos a disposición de los usuarios para venta o reposición».

²¹ «Por la cual se expide el Régimen de Protección de los Derechos de los Suscriptores y/o Usuarios de los Servicios de Telecomunicaciones», Derogada por la Resolución 3066 de 2011.

²² «Art. 107.- Los proveedores de servicios de comunicaciones que ofrezcan equipos terminales, deben tener una oferta suficiente e inmediata de estos a disposición de los usuarios para venta o reposición de equipos terminales».

²³ «Por la cual se establece el Régimen Integral de Protección de los Derechos de los Usuarios de los Servicios de Comunicaciones». Derogada parcialmente por la Resolución 5111 de 2017.

por la Comisión de Regulación de Telecomunicaciones²⁴, precisaron que los operadores de telecomunicaciones debían tener a disposición de los usuarios del servicio una oferta de equipos para venta o reposición²⁵, por razones relacionadas con la continuidad del servicio de los usuarios.

Las citadas resoluciones 1732 y 3066 de 2011 diferenciaron los equipos terminales que se entregan al usuario del servicio de telecomunicaciones con la suscripción del contrato, de los que son objeto de reposición. No obstante, se precisa que los **equipos dispuestos para reposición buscan garantizar la continuidad en la prestación del servicio**.

La Sala advierte que no se pueden confundir los equipos terminales entregados a los suscriptores del servicio con la firma del contrato, que son enajenados dentro del giro ordinario de los negocios de los operadores de telecomunicaciones, cuyos ingresos están gravados con el impuesto de industria y comercio, de aquellos que por disposición de la normativa aludida están destinados a dar continuidad al servicio mediante venta o reposición.

En ese contexto, la Sala observa que en sede administrativa²⁶ la actora afirmó que la función de los equipos «loaners» era *«servir de equipos de respaldo para los usuarios que han ingresado los equipos de su propiedad al servicio técnico, para que durante el tiempo que estos permanezcan en reparación puedan seguir disfrutando de los servicios contratados y no se interrumpa el contrato de telecomunicaciones»*.

Así mismo, en el certificado expedido por el Gerente de Gastos y Activos Fijos de la compañía se indicó que los «Loaners» se registraron *«como activos fijos que no hicieron parte de los activos móviles (inventario) de la Compañía, toda vez que la función principal de estos activos, era la de servir de terminales de respaldo para los usuarios que ingresaban los equipos de su propiedad al servicio técnico, para que durante el tiempo que estos permanecían en reparación, nuestros usuarios pudieran seguir disfrutando de los servicios de telecomunicación contratados con COLOMBIA TELECOMUNICACIONES S.A. E.S.P. y así no se interrumpiera dicho servicio»*²⁷.

²⁴ Vigentes durante los bimestres en discusión.

²⁵ Las citadas resoluciones señalaron en los artículos 7 y 9 que la **reposición** es la entrega «a cualquier título de un equipo terminal, **distinto del adquirido al momento de la celebración del contrato**» de telecomunicaciones.

²⁶ Respuesta al requerimiento especial. Fls. 65 y 66 del c.p.

²⁷ Fl. 31 c.p.

En esas condiciones, la Sala considera que los **equipos de respaldo** (*loaners*) **son activos fijos** pues se adquirieron con la intención de cumplir aspectos regulatorios relacionados con la continuidad en la prestación del servicio de telecomunicaciones, se registraron contablemente como activos fijos depreciables diferentes de los equipos que conforman el inventario de la compañía y su venta ocurre fuera del giro ordinario de los negocios de la demandante²⁸.

Se concluye que, como el artículo 42 del Decreto 352 de 2002 establece que los ingresos derivados de la venta de activos fijos no forman parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, y los equipos de respaldo «*loaners*» son activos fijos que se enajenan por fuera del giro ordinario de los negocios de la actora, la entidad demandada no podía adicionar los ingresos generados por su venta.

Por lo tanto, la Sala confirmará la sentencia apelada que declaró la nulidad de los actos administrativos demandados.

Finalmente, con fundamento en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso²⁹, la Sala no condenará en costas, como quiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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

²⁸ En general, cuando el usuario del servicio daña o pierde el equipo de respaldo o cuando por obsolescencia no cumple la función para la cual fue adquirido.

²⁹ C.G.P. «Art. 365. *Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...)* 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».

FALLA

1.- CONFIRMAR la sentencia del 12 de noviembre de 2015, proferida el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - Subsección «B», que declaró la nulidad de los actos administrativos demandados.

Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
BASTO**

Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL

**MILTON CHAVES GARCÍA
RAMÍREZ**

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ