

# legis

CONSEJO DE ESTADO  
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: **STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

Bogotá, D.C., doce (12) de febrero de dos mil veinte (2020)

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2014-01061-01 (22709)  
**Demandante:** G4S CASH SOLUTIONS COLOMBIA LTDA.  
**Demandado:** DITRITO CAPITAL - SECRETARÍA DE HACIENDA

**Temas:** ICA - Tarifa. Actividad de transporte de valores. Servicio de vigilancia. Sanción por inexactitud - favorabilidad.

## **SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

---

Procede la Sección Cuarta a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte actora, contra la sentencia del 26 de mayo de 2016 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que dispuso:

«1. Se **NIEGAN** las pretensiones de la demanda.

2. Por no haberse causado, no se condena en costas.

3. En firme esta providencia, archívese el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen y del sobrante o excedente de gastos del proceso, si a ello hubiere lugar. Déjense las constancias y anotaciones de rigor.»<sup>1</sup>

## ANTECEDENTES

G4S CASH SOLUTIONS COLOMBIA LTDA. presentó las declaraciones del impuesto de industria y comercio, por la actividad de transporte, correspondiente a los bimestres 1 a 6 del año 2011.

El 12 de junio de 2013, la Oficina de Fiscalización de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo, de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá profirió el Requerimiento Especial 2013EE139294<sup>2</sup>, en el que propuso a la sociedad demandante modificar las declaraciones del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros correspondientes a los bimestres 1 a 6 del año 2011 en relación con los siguientes conceptos:

- *Servicio de transporte, custodia y manejo de valores, los cuales declaró bajo el código de CIIU 6041 "Transporte Municipal de carga por carretera" a una tarifa del 4,14 por mil, siendo lo correcto tributar con el código CIIU 7492 "Actividades de Investigación y de Seguridad" con una tarifa del 13,8 por mil."*
- *Ingresos por mantenimiento de cajillas de seguridad, guardia y custodia (alquiler de cofres o cajillas de seguridad), arrendamiento de equipo oficina, los cuales se clasifican bajo el código de actividad 7499 "Otras actividades empresariales NCP a la tarifa del 9.66xmil.*
- *Rendimientos financieros e intereses, los cuales declaró inicialmente bajo el código de actividad 7499 a la tarifa 9.66xmil, cuando en realidad debieron clasificarse en el código de actividad 52693 Otros tipos de comercio NCP no realizado en establecimiento a la tarifa del 11.04xmil.*
- *Sanción por inexactitud del 160% al determinar un mayor valor del impuesto en virtud de las modificaciones propuestas.*

---

<sup>1</sup> Fl. 327-353.

<sup>2</sup> Fl. 265-283 c.a.

El 16 de septiembre de 2013, la parte actora dio respuesta a dicho requerimiento, en el que se opuso a la modificación propuesta por el Distrito, en relación con la clasificación y tarifa aplicable a la actividad de transporte de valores y la sanción por inexactitud<sup>3</sup>.

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 Liquidación Oficial de Revisión No. 2325DDI50506 del 5 de noviembre de 2013, en la que mantuvo las glosas propuestas en el requerimiento especial<sup>4</sup>.

El 20 de diciembre de 2013, la hoy actora interpuso recurso de reconsideración en contra de la liquidación oficial de revisión<sup>5</sup>.

La Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributario de la Dirección de Distrital de Impuestos de Bogotá, expidió la Resolución No. DDI 29570 de 29 de abril de 2014, en la que resolvió el recurso de reconsideración, en el sentido de confirmar la liquidación oficial recurrida<sup>6</sup>.

## DEMANDA

La sociedad G4S CASH SOLUTIONS COLOMBIA LTDA., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

**«PRETENSIÓN PRIMERA:** *Declarar que no hay lugar a modificar las declaraciones de impuesto de ICA presentadas por la sociedad G4S por los bimestres 1, 2, 3, 4, 5 y 6 de 2011, en los términos de la Liquidación Oficial de Revisión demandada, contenida en la Resolución 2325 DDI050506 y/o Resolución 2013EE236643 del 05 de noviembre de 2013 expedida por el Jefe de la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Secretaría de Hacienda de Bogotá.*

**PRETENSIÓN SEGUNDA:** *Declarar que no procede la sanción por inexactitud impuesta en la Liquidación Oficial de Revisión demandada, contenida en la Resolución 2325*

---

<sup>3</sup> Fls. 285-329 c.a.

<sup>4</sup> Fls. 338-355 c.a.

<sup>5</sup> Fls. 356-374 c.a.

<sup>6</sup> Fls. 391-396 c.a.

DDI050506 y/o Resolución 2013EE236643 del 05 de noviembre de 2013 expedida por el Jefe de la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Secretaría de Hacienda de Bogotá.

**PRETENSIÓN TERCERA:** Por infringir las normas legales en las cuales debía fundarse, declarar anulada la Resolución 2325 DDI050506 y/o Resolución 2013EE236643 del 05 de noviembre de 2013 mediante la cual se profirió Liquidación Oficial de Revisión respecto de las Declaraciones del impuesto de ICA correspondientes a los bimestres 1, 2, 3, 4, 5 y 6 del año gravable 2011 presentadas por G4S.

**PRETENSIÓN CUARTA:** Por infringir las normas legales en las cuales debía fundarse, declarar anulada la Resolución No. DDI 29570 del 29 de abril de 2014 por la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la Liquidación Oficial de revisión demandada.

**PRETENSIÓN QUINTA:** Restablecer los derechos vulnerados a G4S mediante los actos administrativos anulados a los que se refieren las anteriores pretensiones, declarando cumplidas las obligaciones tributarias de G4S relativas a las declaraciones del impuesto de ICA correspondientes a los bimestres 1, 2, 3, 4, 5 y 6 del año 2011.

**PRETENSIÓN SEXTA:** Restablecer los derechos vulnerados a G4S mediante los actos administrativos anulados a los que se refieren las anteriores pretensiones, declarando responsable al Distrito Capital de Bogotá de los perjuicios patrimoniales generados a G4S en virtud de los actos administrativos anulados a los que se hace referencia en las anteriores pretensiones.

**PRETENSIÓN SÉPTIMA:** Condenar al Distrito Capital de Bogotá a pagar a G4S la indemnización integral de los perjuicios patrimoniales generados a G4S referidos en las anteriores pretensiones, en la cuantía que sea probada en el presente proceso.

**PRETENSIÓN OCTAVA** Condenar al Distrito Capital de Bogotá a pagar a G4S las costas del presente proceso»<sup>7</sup>.

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 2, 29, 150-12 y 338 de la Constitución Política
- Artículos 2 y 3 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo
- Artículo 683 del Estatuto Tributario
- Artículo 981 del Código de Comercio
- Artículo 1 a 4 y 30 del Decreto 356 de 1994
- Artículo 3 literal c) del Acuerdo 65 de 2002 del Concejo de Bogotá
- Artículos 4 y 14 del Decreto 520 de 2013
- Artículos 3, 4 y 5 del Decreto 1554 de 1998

---

<sup>7</sup> Fls. 42-43.

- Artículo 1 del Decreto 1131 de 2009
- Concepto Aduanero No. 043 de 13 de agosto de 2004

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

Expresó que la entidad demandada desconoció el principio de legalidad y especialidad tributaria, en tanto aplicó normas y tarifas distintas a las que regulan los servicios de transporte, contenidas en el Acuerdo 65 de 2002, modificatorio de los Acuerdos Nos. 21 de 1983 y 11 de 1988.

Indicó que las citadas disposiciones no hacen alusión o referencia al servicio de transporte de valores. Tampoco señalan que se deba identificar o gravar con ICA, en calidad de servicio de seguridad o vigilancia, ni otorgan tratamientos diferentes respecto de los distintos tipos de servicio de transporte.

Manifestó que en el servicio de transporte de valores puede o no pactarse la obligación de custodiar los bienes, sin que ello afecte o desnaturalice el servicio de transporte, pues la esencia es el traslado de valores de un lugar a otro, por lo que en su entender no es procedente imponer un tratamiento diferente y señalar que la seguridad es la actividad principal y el transporte, la actividad de consumo intermedio.

Explicó que en el contrato de transporte tipificado en los artículos 981 y s.s. del Código de Comercio se pueden pactar obligaciones específicas, en razón a las condiciones y características del transporte contratado, como lo son labores de custodia y seguridad, lo que no implica que pierda su esencia o que las disposiciones establecidas en el Código de Comercio no sean aplicables.

Adujo que no es procedente señalar que la actividad de transporte de valores tiene su fundamento legal en el Decreto 356 de 1994<sup>8</sup>, en tanto que este ordenamiento tiene por objeto regular las relaciones jurídicas vinculadas con el servicio de seguridad y vigilancia, y no los contratos de servicios de transporte de valores.

---

<sup>8</sup> Por el cual se expide el Estatuto de Vigilancia y Seguridad Privada.

Señaló que en los artículos 4 y 14 del Decreto Distrital 520 de 2013, se reconoce el servicio de transporte de valores como un servicio de transporte, al igual que la DIAN en el Oficio N° 091654 30-12-2004 de la DIAN, considera el servicio de transporte de valores, servicio de transporte de carga excluido del IVA.

Añadió que en este mismo sentido el Ministerio de Transporte en los Decretos 1554 de 1998, 1131 de 2009 y en la Resolución 3909 de 2008, la Aeronáutica Civil en el Reglamento Aeronáutico y la Dian en los Conceptos Aduaneros No. 043 de 13 de agosto de 2004, No. 026 de 2002 y No. 092 de 2002, han identificado al servicio de transporte de valores como servicio de transporte de carga.

Advirtió que la clasificación CIU no tiene la virtud de determinar o modificar la naturaleza jurídica de las actividades económicas conferidas por las normas tributarias. Al efecto, citó pronunciamientos de esta Sección<sup>9</sup>, y concluyó que la citada clasificación no puede ser la base para que los servicios de transporte de valores dejen de considerarse como servicios de transporte.

Anotó que no es procedente aplicar el Estatuto de Vigilancia y Seguridad para determinar la naturaleza de servicio de transporte de valores, pues este solo es aplicable para las materias y asuntos relacionados con la seguridad.

Expresó que no procede la sanción por inexactitud, ya que la sociedad en sus declaraciones del impuesto de ICA presentó datos verdaderos, no omitió ingresos, ni señaló cifras falsas o inexistentes.

Concluyó que interpretó de buena fe las normas tributarias relativas a la tarifa aplicable para la actividad de transporte que desarrolla.

## OPOSICIÓN

---

<sup>9</sup> Sentencias de 4 de marzo de 2010 (Exp. 2002-01129), 7 de marzo de 2013 (Exp. 2008-00153), 2 de diciembre de 2010 (Exp. 2006-01012) y 16 de septiembre de 2010 (Exp. 2005-00013).

El Distrito Capital - Secretaría de Hacienda se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en lo siguiente:

Anotó que con la Clasificación Industrial, Internacional Uniforme CIIU, para efecto de ICA, en la actividad de transporte de valores, la seguridad es la actividad principal y el transporte la actividad de consumo intermedio, por lo que la tarifa aplicable al caso es del 13.8%, señalada para la actividad de «*investigación y seguridad*» código 7492.

Destacó que indicó que conforme al Estatuto de Vigilancia y Seguridad Privada contenido en el Decreto 356 de 1994, la actividad de transporte de valores es una especie del género denominado “*servicio de vigilancia y seguridad con armas*”.

#### AUDIENCIA INICIAL

El 18 de enero de 2016, se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011<sup>10</sup>. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales o nulidades y que no se propusieron excepciones previas ni se solicitaron medidas cautelares; igualmente se decretaron las pruebas pertinentes y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión. El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos administrativos demandados.

#### SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, en sentencia de 26 de mayo de 2016, negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en las consideraciones que se indican a continuación:

Señaló que si bien la parte actora pretende la nulidad de los actos demandados, en la demanda solo discute la improcedencia de clasificar la actividad de transporte de valores como un servicio de vigilancia, sin presentar argumentos en relación con las tarifas aplicables a los

---

<sup>10</sup> Fls. 292-299.

servicios de mantenimiento de cajillas y rendimientos financieros.

Precisó que la clasificación de la actividad económica CIU, adoptada en Bogotá mediante la Resolución No. 219 de 2004, es definitoria en materia tributaria, toda vez que el artículo 45 del Decreto 807 de 1993 determina dentro de las obligaciones de los contribuyentes y/o declarantes de ICA, el deber de identificar la actividad que ejercen, lo cual le otorga control a la Administración sobre la concurrencia de la obligación tributaria y la tarifa aplicable.

Indicó que de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 2, 6 y 30 del Decreto Ley 356 de 1994, y 981 y 982 del Código de Comercio, así como de la lectura del objeto social de la sociedad actora y de los contratos de transporte aportados, se desprende que lo pactado corresponde a un servicio de seguridad y vigilancia en la modalidad de transporte de valores.

Aseveró que el transporte no es una actividad esencial para la ejecución del contrato, ya que las entidades contratantes solicitan un servicio especializado de seguridad y vigilancia, en el cual se cumplen distintas prestaciones instrumentales, dentro de ellas, transportar.

Expresó que el rótulo contractual no es relevante sino las características de los servicios solicitados por las entidades bancarias a la demandante, los cuales corresponden a los servicios especializados de seguridad y vigilancia necesarios para el manejo de dineros.

Anotó que conforme al artículo 53 del Decreto 352 de 2002, el servicio de vigilancia tiene una tarifa del 13.8 por mil, y que los precedentes judiciales citados por la parte demandante aluden a situaciones distintas, relativas a las facultades del Alcalde para modificar la tarifa del ICA y a la exclusión del IVA en la venta de servicios de blindaje.

Agregó que el Oficio DIAN No. 091654 de 30 de diciembre de 2004, corresponde a una consulta en materia de IVA, y que de acuerdo con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2004, no

es vinculante para los administrados ni para los jueces de la República.

Por último, señaló que la sanción por inexactitud, está ajustada a derecho, en razón a que la sociedad demandante no solo inaplicó la tarifa que le correspondía al servicio de transporte de valores, sino que también incurrió en inconsistencias frente a los ingresos por custodia de bienes y rendimientos financieros.

### RECURSO DE APELACIÓN

La sociedad demandante interpuso recurso de apelación, con base en los motivos de inconformidad que se exponen a continuación:

Indicó que si bien el transporte de valores requiere de condiciones especiales de cuidado y seguridad, y está bajo la supervisión de la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada, ello no desnaturaliza el servicio de transporte y no lo convierte en un servicio de seguridad, sin que lo relevante sea la clasificación CIU, sino los contratos de transporte

Al efecto, reiteró que el servicio prestado por la sociedad es de transporte de carga y que al Decreto 356 de 1994 no se le puede dar un alcance en materia tributaria, pues solo aplica para efectos de la reglamentación de las actividades de seguridad adelantadas por las entidades vigiladas por la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada.

Manifestó que la sentencia apelada es contradictoria, ya que por una parte indica que la actividad de transporte de valores es un servicio de transporte y, de otra, afirma que como se realiza con unas cualidades o características especiales (*transporte con seguridad, por tratarse del manejo de dineros*) es un servicio de seguridad.

Anotó que la sentencia de primera instancia es incongruente y desconoció los derechos al debido proceso y a la defensa, así como la lealtad de las partes, toda vez que la decisión se basó hechos y causas jurídicas que no fueron expuestos en los actos demandados, ni en la contestación de la demanda.

Añadió que el *a quo* para determinar que el transporte de valores es un servicio de vigilancia, expresó nuevas consideraciones relacionadas con el objeto social de la empresa; que el servicio de transporte de carga solo puede ser prestado por entidades vigiladas por la Superintendencia de Transporte; que los contribuyentes están obligados a declarar la actividad económica establecida en la clasificación CIU y las actividades conexas al servicio de transporte de valores.

Expresó que el *a quo* omitió pronunciarse sobre las demás normas citadas como violadas, en tanto que la sentencia sólo se refirió al Decreto 356 de 1994, al CIU y a la sanción por inexactitud.

Señaló que se desconoció el precedente horizontal contenido en fallos del Tribunal Administrativo de Cundinamarca proferidos entre el 10 de febrero y 6 de abril de 2016, en los que se concluía que se trataba de un servicio de transporte, lo que a su juicio conlleva desconocimiento de los derechos al debido proceso y a la igualdad.

Expresó que no es procedente la imposición de la sanción por inexactitud, toda vez que se presenta una diferencia de criterios en relación con la interpretación de la tarifa aplicable al servicio de transporte de valores.

Por último, solicitó se condene en costas a la entidad demandada.

#### ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

**La sociedad demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación.

**La demandada**, por su parte, reiteró los argumentos de la contestación de la demanda y solicitó confirmar la sentencia de primera instancia.

**El Ministerio Público** no se pronunció en esta etapa procesal.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los actos administrativos que modificaron las declaraciones del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros correspondientes a los bimestres 1 a 6 del año 2011.

En los términos del recurso de apelación, se debe determinar (i) si es procedente liquidar el Impuesto de industria y comercio, con la tarifa correspondiente al servicio de vigilancia como lo determinó la administración en los actos acusados, (ii) si la sentencia apelada es incongruente y desconoció el precedente horizontal y (iii) si procede la sanción por inexactitud.

### Tarifa del Impuesto de Industria y Comercio

La entidad demandada señaló que la tarifa aplicable a la actividad de transporte de valores adelantada por G4S CASH SOLUTION COLOMBIA LTDA. corresponde al 13.8 por mil, de acuerdo con el artículo 3 del Acuerdo 65 de 2002.

La parte actora considera que a la actividad de transporte de valores, debe aplicarse la tarifa de 4.14 por mil, correspondiente al transporte de carga, toda vez que suscribe con sus clientes contratos de transporte, tipificados en los artículos 981 y s.s. del Código de Comercio.

Para resolver se reitera la posición adoptada por la Sección en providencias del 14 de agosto, 2 y 16 de octubre de 2019<sup>11</sup>, en las que se concluyó que **el transporte de valores corresponde a un servicio de vigilancia**, al cual se aplica la tarifa de 13.8 por mil.

En efecto, el artículo 53 del Decreto 352 de 2002 señala las tarifas para las actividades de servicios sujetas a la imposición del impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital. Para los servicios de transporte fija una tarifa del 4.14 por mil y para los de vigilancia del 13.8 por mil.

---

<sup>11</sup> Exp. 21758 y 22605 C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, y 23311, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

El artículo 2 del Decreto Ley 356 de 1994 define los servicios de vigilancia y seguridad privada como *“las actividades que en forma remunerada o en beneficio de una organización pública o privada, desarrollan las personas naturales o jurídicas, tendientes a prevenir o detener perturbaciones a la seguridad y tranquilidad individual en lo relacionado con la vida y los bienes propios o de terceros y la fabricación, instalación, comercialización y utilización de equipos para vigilancia y seguridad privada, blindajes y transportes con este mismo fin”*, y en el artículo 3°, se indica que para la prestación del servicio de vigilancia y seguridad privada se requiere autorización por parte de la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada.

En el artículo 6-4 del citado decreto, se encuentra catalogada la actividad de transporte de valores como una modalidad para la prestación de los servicios de vigilancia y seguridad privada, la cual consiste en el servicio que se presta para *“transportar, custodiar y manejar valores y el desarrollo de actividades conexas.”*

De esta forma, ante la concurrencia del permiso o autorización por parte de la autoridad competente para prestar el servicio de vigilancia y seguridad privada y el desarrollo de la actividad de transporte de valores, se configura la prestación de un **servicio de vigilancia**, al cual le corresponde una tarifa del 13.8 por mil.

Así lo expresó la Sala en reciente oportunidad<sup>12</sup>:

*«3.3. La Sala en sentencia del 14 de agosto de 2019<sup>13</sup>, sostuvo que de acuerdo con el Decreto Ley 356 de 1994, el servicio de transporte de valores es una actividad de vigilancia y seguridad privada. Toda vez que, para su prestación, por mandato legal es necesario la autorización por parte de la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada.*

*Además, el hecho que las sociedades cuyo objeto sea la prestación del servicio de transporte de valores, se deban regir para su funcionamiento por el Estatuto de Vigilancia y Seguridad Privada, no desconoce que le sean aplicadas las normas del código de comercio, ni desnaturaliza el tipo contractual celebrado por las empresas dedicadas a esa actividad.*

*Lo que deja claro que la actividad principal dentro del servicio de transporte de valores, es la vigilancia y custodia de los bienes que se transportan.*

<sup>12</sup> Sentencia de 2 de octubre de 2019, Exp. 22605, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>13</sup> Exp. 21758 – M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

3.4. Esta Sección ha reconocido que, aunque el transporte de valores no es un tipo contractual expresamente regulado en el Código de Comercio, le son aplicables las normas sobre el contrato de transporte de cosas<sup>14</sup>, sin excluir que el transporte de valores, por su naturaleza, se debe clasificar como un servicio de vigilancia.»

Conforme con lo aducido y contrario a lo expresado por la apelante, en el caso, frente a la actividad desarrollada de transporte de valores, lo relevante es el servicio de vigilancia y seguridad privada, sin que sea jurídicamente viable catalogar el transporte de valores como un servicio de transporte. Así lo señaló la Sala en la sentencia de 16 de octubre de 2019<sup>15</sup>:

«De modo que a pesar de que el servicio aquí debatido se logre a través «contratos de transporte», tiene una naturaleza calificada, en la medida en que implica la inclusión de prestaciones adicionales a aquellas que caracterizan el negocio jurídico tradicional. Bajo esos términos, no se trataría de meros contratos de transporte. Así, aunque la actividad pudiera subsumirse inicialmente en la definición de «servicio público de transporte terrestre automotor de carga»<sup>16</sup>, contenida en el artículo 6. del Decreto 173 de 2001, modificado por el Decreto 1499 de 2009 (hoy compilado en el Decreto 1079 de 2015), o en el listado de «servicios de transporte» del Decreto 1464 de 2010, lo cierto es que ninguna de esas regulaciones se refiere específicamente al transporte de valores, como sí lo hace, en detalle, la regulación de los servicios de vigilancia, por lo que la definición invocada por la actora es insuficiente para determinar la calificación jurídica tributaria pertinente al ICA en la ciudad del Bogotá para los servicios prestados.

Junto a lo anterior, se destaca que, en virtud del mandato del artículo 3. del EVSP, las empresas transportadoras (del régimen general) carecen de habilitación jurídica para prestar servicios de transporte de valores y no pueden ser autorizadas a tal fin por la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada; correlativamente, las empresas transportadoras de valores tampoco pueden prestar servicios de transporte regular, a menos de que obtengan del Ministerio de Transporte el permiso necesario para ese efecto, según lo dispuesto por los artículos 10 a 12 del Decreto 173 del 2001 (actualmente compilado por el Decreto 1079 de 2015).

Conforme a esos datos jurídicos, para la Sala **no es jurídicamente viable catalogar el transporte de valores como un servicio de transporte** –a pesar de que los contratos celebrados para cumplir esa prestación encajen en esa tipología comercial–, pues el ordenamiento jurídico ha dotado a aquella actividad de una regulación especial que la sitúa dentro del contexto de los servicios de vigilancia y seguridad privada. La determinación hecha por el ordenamiento se explica por la necesidad de prevenir o de detener perturbaciones contra la seguridad, finalidad que distingue

<sup>14</sup> Sentencia del 10 de agosto de 2017, Exp. 20951, M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>15</sup> Exp. 23311, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

<sup>16</sup> «Es aquel destinado a satisfacer las necesidades generales de movilización de cosas de un lugar a otro, en vehículos automotores de servicio público a cambio de una remuneración o precio, bajo la responsabilidad de una empresa de transporte legalmente constituida y debidamente habilitada en esta modalidad, excepto el servicio de transporte de que trata el Decreto 2044 del 30 de septiembre de 1988».

a los servicios prestados de los demás servicios de transporte. (se resalta)»

De acuerdo con lo expuesto y teniendo en cuenta que la parte actora ejerce la actividad de transporte de valores y que se encuentra autorizada por la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada para prestar el servicio de vigilancia y seguridad privada, la tarifa de ICA aplicable a tal actividad corresponde al 13.8 por mil.

Se observa que el tribunal en la sentencia recurrida efectuó un análisis integral de las pruebas documentales aportadas por la parte actora y del expediente administrativo contentivo de los antecedentes de la actuación administrativa, y en su criterio interpretativo consideró que al asunto era aplicable el Decreto Ley 356 de 1994 para analizar la naturaleza de la actividad de transporte de valores, así como la aplicación de la clasificación CIU en materia tributaria otorgada por el artículo 45 del Decreto 807 de 1993, por lo que concluyó que la citada actividad corresponde a un servicio de vigilancia, al cual corresponde la tarifa de 13.8 por mil.

E indicó que los pronunciamientos de esta Corporación invocados en la demanda no eran aplicables al caso, por tratarse de situaciones diferentes a la discutida, pues se referían a las facultades del Alcalde para modificar la tarifa del ICA y a la exclusión del IVA en la venta de servicios de blindaje.

Así las cosas, no se advierte la incongruencia de la sentencia predicada por la parte actora ya que no se fundamentó en hechos o argumentos de derecho diferentes a los expresados por la partes del proceso en sede administrativa y contenciosa.

Tampoco se observa que la sentencia recurrida desconozca el precedente horizontal, pues el *a quo*, en ejercicio de la autonomía e independencia judicial, fundamentó su decisión con una interpretación razonable de las normas aplicables y la valoración de las pruebas que obran en el expediente. Además, esta Sección, en el mismo sentido, ha reiterado que la actividad de transporte de valores es un servicio de vigilancia, al cual le corresponde una tarifa del 13.8 por mil.

## Sanción por inexactitud - Aplicación del Principio de Favorabilidad

De acuerdo con el artículo 101 del Decreto 807 de 1993<sup>17</sup>, la Sala considera que en el presente asunto es procedente levantar la sanción por inexactitud respecto a la clasificación que otorgó la demandante a la actividad de transporte de valores y la tarifa aplicable, pues si bien se registró un menor impuesto a pagar, se debió a la interpretación razonable que la contribuyente hizo de las disposiciones que regulan la materia, acogida en algunos pronunciamientos proferidos por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca señalados en el recurso de apelación.

Por lo tanto, al existir una diferencia de criterios<sup>18</sup>, la Sala procederá a revocar la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados en relación con la glosa relativa a la prestación de servicios de vigilancia.

No obstante se aclara que se mantendrá la sanción por inexactitud en relación con las glosas no discutidas, esto es, los ingresos recibidos por «*mantenimiento de cajillas de seguridad*» y por «*rendimientos financieros*».

Sin embargo, la sanción en este aspecto será recalculada en acatamiento del **principio de favorabilidad en materia sancionatoria** en desarrollo del artículo 29 de la Constitución y conforme con lo establecido en el parágrafo 5 del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, aplicable al caso por virtud de la remisión prevista en el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, procede la reducción de la sanción por inexactitud del 160% al 100%, como lo disponen los artículos 287 y 288<sup>19</sup> de la Ley 1819 de 2016.

---

<sup>17</sup> **Artículo 101** *Inexactitudes en las Declaraciones Tributarias.* (...)

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

<sup>18</sup> En el mismo sentido, entre otras, la sentencia del 14 de noviembre de 2019, Exp. 22623, C.P. Milton Chaves García.

<sup>19</sup> **ARTÍCULO 288.** Modifíquese el artículo 648 del Estatuto Tributario el cual quedara así: **Artículo 648. Sanción por inexactitud.** La sanción por inexactitud será equivalente al ciento por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, agente retenedor o responsable, o al quince por ciento (15%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio.

En este orden, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, anulará parcialmente los actos demandados en el sentido de: i) levantar la sanción por inexactitud respecto al mayor impuesto determinado por la prestación de servicios de vigilancia, y ii) mantener la referida sanción respecto del mayor impuesto determinado por los referidos conceptos no debatidos por el contribuyente a la tarifa del 100%, así:

| <b>Bimestres 1 a 6 año 2011</b>                                   | <b>Liquidación Oficial</b> | <b>Sentencia</b>     |
|---|----------------------------|----------------------|
| Total impuesto a cargo  | \$367.118.000              | \$367.118.000        |
| Impuesto declarado  | \$111.963.000              | \$111.963.000        |
| Mayor impuesto determinado por concepto de servicio de vigilancia | \$221.750.000              | \$221.750.000        |
| Mayor impuesto determinado por concepto de otras glosas           | \$ 33.405.000              | \$ 33.405.000        |
| Total base de liquidación de la sanción                           | \$ 255.155.000             | \$ 33.405.000        |
| Porcentaje  | 160%                       | 100%                 |
| <b>Sanción determinada</b>  | <b>\$ 408.248.000</b>      | <b>\$ 33.405.000</b> |

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso<sup>20</sup>, no se condenará en costas (agencias en derecho y gastos del proceso), comoquiera 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 de Colombia y por autoridad de la ley,

**FALLA**

<sup>20</sup>**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.

**1. REVOCAR** la sentencia del 26 de mayo de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”. En su lugar, se dispone:

**PRIMERO: DECLARAR** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 2325 DDI050506 del 5 de noviembre de 2013 y su confirmatoria la Resolución No. DDI 29570 del 29 de abril de 2014, actos administrativos proferidos por la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo y la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributario de la Dirección de Distrital de Impuestos de Bogota, respectivamente, mediante los cuales se modificaron las declaraciones del impuesto de industria y comercio, correspondientes a los bimestres 1 a 6 del año 2011, presentadas por G4S CASH SOLUTIONS COLOMBIA LTDA.

**SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho, **FIJAR** la sanción por inexactitud, de acuerdo con la liquidación contenida en esta providencia.

**2. Sin condena en costas.**

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

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**  
Presidente de la Sección

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL  
BASTO**

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**