



FACULTAD, POTESTAD O AUTONOMÍA FISCAL O IMPOSITIVA DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES - Alcance y límites. Reiteración de jurisprudencia / ADOPCIÓN DE IMPUESTOS POR ENTIDADES TERRITORIALES - Sujeción al principio de legalidad / PRINCIPIO DE REPRESENTACIÓN POPULAR EN MATERIA TRIBUTARIA - Alcance / PRINCIPIO DE PREDETERMINACIÓN DE LOS TRIBUTOS - Alcance / PRINCIPIO DE JERARQUÍA NORMATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA - Alcance en cuanto a los elementos del tributo. Implica que cuando el legislador ha fijado los elementos del tributo, las asambleas y los concejos no se pueden apartar de lo dispuesto en la ley, dada la jerarquía normativa de esta frente a las ordenanzas departamentales y los acuerdos municipales. Reiteración de jurisprudencia

De acuerdo con los artículos 287, 300-4 y 313-4 de la Constitución Política, las entidades territoriales gozan de autonomía para gestionar sus intereses, dentro de los límites de la Constitución y la ley y, en virtud de esa autonomía, tanto las asambleas departamentales como los concejos municipales pueden decretar tributos y gastos locales. El artículo 287 de la Carta, establece que *«las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, dentro de los límites de la Constitución y la ley»*. De conformidad con esta norma, no hay discusión en cuanto a que la autonomía fiscal no es absoluta, sino que está limitada por la Constitución y la ley. Conforme con los referidos principios, la Constitución también hizo referencia a las competencias de los municipios en materia tributaria, para señalar en el artículo 313-4 que corresponde a los Concejos *«votar de conformidad con la Constitución y la ley los tributos y los gastos locales»* (...) El Constituyente quiso que las entidades territoriales, en este caso los municipios y Distritos, gozaran de autonomía en materia tributaria al interior de su jurisdicción. Para ello, se resalta que el propósito estaba encaminado a otorgarles la facultad para decretar impuestos, claro está, que previamente hayan sido creados o autorizados por el legislador, entiéndase Congreso de la República, en tiempos de paz. Respecto al contenido y alcance del artículo 338 Constitucional, la Corte Constitucional ha dicho que: *«Esta norma establece dos mandatos centrales. De un lado, ella consagra lo que la doctrina ha denominado el principio de representación popular en materia tributaria, según el cual no puede haber impuesto sin representación. Por ello la Constitución autoriza únicamente a las corporaciones de representación pluralista -como el Congreso, las asambleas y los **concejos**- a imponer las contribuciones fiscales y parafiscales. De otro lado, este artículo consagra **el principio de la predeterminación de los tributos, ya que fija los elementos mínimos que debe contener el acto jurídico que impone la contribución para poder ser válido, puesto que ordena que tal acto debe señalar los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria, así como los hechos, las bases gravables y las tarifas**. La predeterminación de los tributos y el principio de representación popular en esta materia tienen un objetivo democrático esencial, ya que fortalecen la seguridad jurídica y evitan los abusos impositivos de los gobernantes, puesto que el acto jurídico que impone la contribución debe establecer previamente, y con base en una discusión democrática, sus elementos esenciales para ser válido. Ahora bien, esta norma constitucional debe ser interpretada en consonancia con los artículos 287, 300 ord 4º y 313 ord 4º, que autorizan a las entidades territoriales a establecer tributos y contribuciones, de conformidad con la Constitución y la ley. Esto muestra entonces que la Constitución autoriza a las*



entidades territoriales, dentro de su autonomía, a establecer contribuciones pero siempre y cuando respeten los marcos establecidos por la ley, puesto que Colombia es un país unitario. Esto no significa, sin embargo, que el legislador tenga una absoluta discrecionalidad en la materia ya que, como ya lo ha establecido esta Corte, la autonomía territorial posee un contenido esencial que en todo caso debe ser respetado». La Constitución consagra la autonomía fiscal de las entidades territoriales, pero en criterio de la Sala esta autonomía no es ilimitada, pues deriva de la Constitución y la Ley. Ello implica que si el congreso ha fijado los elementos del tributo, las asambleas y concejos no pueden apartarse de lo dispuesto por la Ley. En ese sentido, reconociendo expresamente el marco de autonomía tributaria que la Constitución les concede a los Concejos Municipales y Distritales y a las Asambleas Departamentales, sus atribuciones deben ejercerse de acuerdo con la Carta Política y la ley, por lo que sus disposiciones -Acuerdos y Ordenanzas- no pueden desconocer o incumplir dichas normas, por ser jerárquicamente superiores.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 287 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 300 NUMERAL 4 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 313 NUMERAL 4 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 338

NOTA DE RELATORÍA: Sobre el contenido y el alcance del artículo 338 de la Constitución Política se cita la sentencia C-220 de 1996 de la Corte Constitucional, reiterada en las sentencias C-540 de 2001, C-873 y C-538 de 2002, C-690 y C-776 de 2003 de la misma corporación.

NOTA DE RELATORÍA: Sobre el principio de jerarquía normativa del sistema jurídico en materia tributaria se reiteran las sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 10 de julio de 2014, radicación 17001-23-31-000-2010-00091-01(18823), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y del 21 de febrero de 2019, radicación 25000-23-27-000-2008-00086-01(22628), C.P. Milton Chaves García. Y sobre la jerarquía normativa de la ley frente a las ordenanzas departamentales y los acuerdos municipales se cita la sentencia C-037 del 26 de enero de 2000 de la Corte Constitucional, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - Naturaleza jurídica / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - Actividades gravadas / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - Base gravable general / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - Tarifa / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO EN EL DISTRITO CAPITAL - Base gravable / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO EN EL DISTRITO CAPITAL - Bases gravables especiales para algunas actividades / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - Bases gravables especiales adoptadas por el Distrito Capital / BASE GRAVABLE GENERAL Y BASES GRAVABLES ESPECIALES DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO ESTABLECIDAS EN LA LEY - Aplicación directa y obligatoria en el ámbito territorial / BASE GRAVABLE ESPECIAL DEL ARTÍCULO 46 DE LA LEY 1607 DE 2012 -



Aplicación directa y obligatoria para los impuestos territoriales / BASE GRAVABLE ESPECIAL DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO PARA EMPRESAS QUE PRESTAN SERVICIOS DE VIGILANCIA EN LA PARTE CORRESPONDIENTE AL AIU - Aplicación directa y obligatoria a nivel local del artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 / FACULTAD, POTESTAD O AUTONOMÍA IMPOSITIVA O FISCAL DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES - Sujeción a la Constitución y a la ley. Reiteración de jurisprudencia / APLICACIÓN DIRECTA Y OBLIGATORIA A NIVEL LOCAL DE LA BASE GRAVABLE ESPECIAL DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO DEL ARTÍCULO 46 DE LA LEY 1607 DE 2012 PARA EMPRESAS QUE PRESTAN SERVICIOS DE VIGILANCIA EN LA PARTE CORRESPONDIENTE AL AIU - Procedencia. No desconocimiento del principio de predeterminación de los tributos

El impuesto de industria y comercio es un tributo municipal, que grava la realización de actividades comerciales, industriales y de servicios. Sobre la forma de calcular este tributo (base gravable) y la tarifa sobre la cual se liquida, el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, dispuso: (...) Por su parte, el artículo 154 [numeral 5] del Decreto Ley 1421 de 1993 (*Régimen especial en el cual se organiza a Bogotá como Distrito Capital y otorga autonomía para la gestión de sus intereses, dentro de los límites de la Constitución y la ley.*), compilado por el artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002 (Estatuto Tributario de Bogotá D.C.), disponen sobre la base gravable del tributo (...) Tanto la Ley 14 de 1983, como el Decreto 1421 de 1993 (decreto especial con fuerza de ley), establecieron unas bases gravables especiales para el impuesto de industria y comercio respecto de: i) las agencias de publicidad, ii) las administradoras y corredoras de bienes raíces, iii) para los distribuidores de derivados del petróleo y, iv) para las entidades del sector financiero, todas estas adoptadas por el Concejo Distrital de Bogotá en el Decreto 352 de 2002. Así mismo, las leyes 383 de 1997 y 56 de 1981 determinaron bases gravables especiales para las entidades que prestan servicios públicos domiciliarios, y por la generación eléctrica, respectivamente; las cuales fueron adoptadas de igual forma por el Distrito Capital. En ese orden, las disposiciones señaladas constituyen un cuerpo normativo dictado en ejercicio de las atribuciones legislativas del Congreso, que bajo las mismas competencias expidió la Ley 1607 de 2012, en la cual, específicamente en el artículo 46, modificó el artículo 462-1 del Estatuto Tributario Nacional, para establecer una nueva «base gravable especial» aplicable al impuesto sobre las ventas, entre otras, para actividades de servicio de vigilancia y aseo, con una tarifa del 16% en la parte correspondiente al AIU (Administración, Imprevistos y Utilidad), que no podrá ser inferior al diez por ciento (10%) del valor del contrato. El parágrafo, la hizo extensiva a las mismas actividades para los impuestos territoriales, dentro de los cuales está el de industria y comercio. Conforme con lo anterior, así como las disposiciones legales en cuanto a la base gravable general del ICA son de obligatoria aplicación por parte de los entes locales, las bases gravables especiales autorizadas por la ley, también deben ser aplicadas directamente por estos entes, como en este



caso, en la determinación del ICA para las empresas que prestan servicios de vigilancia, en lo que corresponde al AIU, sin que ello desconozca el principio de predeterminación de los tributos que consagra el artículo 338 de la Constitución Política. En ese contexto, la Sala observa que en las declaraciones del impuesto de industria y comercio, correspondientes a los bimestres 3 a 6 del año gravable 2013 y 1 a 6 del año gravable 2014, la sociedad demandante liquidó el tributo teniendo en cuenta la base gravable especial de que trata el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, que corresponde al AIU y no a «*los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período*», lo cual en criterio de la Sala no constituye desconocimiento de las normas que rigen este tributo, con el fin de derivar un menor impuesto a cargo, pues, se insiste, actuó amparado en la preexistencia de una norma del orden nacional que así lo dispuso. Así las cosas, si bien en el Distrito Capital está regulada una base gravable general, no lo es menos que existe una base especial consagrada por el legislador, de manera que, como lo ha expresado la Sala, «*las normas de los entes territoriales que regulan los elementos de la obligación tributaria no pueden ser contrarias a la Ley ni a la Constitución. Si un departamento, municipio o distrito adopta un tributo podrá establecer aquellos elementos del mismo que no hayan sido fijados por el Congreso de la República; pero si la Ley determinó los sujetos de la obligación tributaria, el hecho generador, bases gravables o tarifas, las ordenanzas y acuerdos deberán estar conformes con la norma superior*». Con base en lo expresado, la base gravable especial contenida en el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, que modificó el artículo 462-1 del ET, es aplicable en el ámbito territorial, como en este caso, frente al impuesto de industria y comercio.

FUENTE FORMAL: LEY 56 DE 1981 - ARTÍCULO 7 / LEY 14 DE 1983 - ARTÍCULO 33 / LEY 14 DE 1983 - ARTÍCULO 41 / LEY 383 DE 1997 - ARTÍCULO 51 / DECRETO 1333 DE 1986 - ARTÍCULO 196 / LEY 1607 DE 2012 - ARTÍCULO 46 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 462-1 / DECRETO LEY 1421 DE 1993 - ARTÍCULO 154 / ACUERDO DISTRITAL 352 DE 2002 ESTATUTO TRIBUTARIO DE BOGOTÁ D C - ARTÍCULO 42

CONDENA EN COSTAS - Conformación / CONDENA EN COSTAS - Improcedencia. Falta de prueba de su causación

[D]e 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, no se condenará en costas (agencias en derecho y gastos del proceso), comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 188 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) - ARTÍCULO 365



Radicado: 25000-23-37-000-2017-01639-01(24690)
Demandante: G4S - SECURE SOLUTIONS COLOMBIA S.A.

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., veintiséis (26) de febrero de dos mil veinte (2020)

Radicación número: 25000-23-37-000-2017-01639-01(24690)

Actor: G4S - SECURE SOLUTIONS COLOMBIA S.A.

Demandado: SECRETARIA DE HACIENDA DISTRITAL DE IMPUESTOS DE BOGOTA

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada, contra la sentencia del 14 de marzo de 2019, proferida por Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, que en la parte resolutive dispuso¹:

«PRIMERO. DECLÁRASE la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión N° 3243DDI016685 de catorce (14) de abril de 2016 de las declaraciones de ICA de los bimestres 3, 4, 5 y 6 del año gravable 2013 y todos los períodos de 2014, proferida por la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Determinación de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá y la Resolución N° DDI028952 de diez (10) de mayo de 2017, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la anterior liquidación oficial de revisión, confirmándola, proferida por la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, conforme a lo expuesto.

SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho DECLÁRASE la firmeza de las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas por la sociedad G4S SECURE SOLUTIONS COLOMBIA SEGURIDAD para los períodos 3, 4, 5 y 6 del año 2013 y 1, 2, 3, 4, 5 y 6 del año 2014, y en consecuencia, no adeuda suma alguna por los actos que se anulan.

TERCERO. Se niega el reconocimiento de perjuicios patrimoniales e indemnización solicitados, conforme lo expuesto en la parte motiva.

¹ Fls. 249 y 250 c.p.



CUARTO. No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

QUINTO. En firme, archívese el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen y del excedente de gastos del proceso. Déjense las constancias del caso».

ANTECEDENTES

La sociedad demandante presentó ante la Secretaría de Hacienda de Bogotá D.C., las declaraciones del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, correspondientes a los bimestres 3 a 6 del año gravable 2013, y 1 a 6 del año gravable 2014², en las cuales liquidó el tributo teniendo en cuenta como base gravable la parte correspondiente al AIU (Administración, Imprevistos y Utilidad), de que trata el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, que modificó el artículo 462-1 del Estatuto Tributario, por la actividad de prestación de servicios de vigilancia y seguridad privada.

El 15 de octubre de 2015, 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 2015EE269327, por medio del cual propuso la modificación de las liquidaciones privadas en el sentido de aplicar la base gravable establecida por el artículo 42 del Decreto 352 de 2002, esto es, los ingresos netos obtenidos durante el periodo, a lo cual se le restó «la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los correspondientes a actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, las explotaciones y la venta de activos fijos», e imponer sanción por inexactitud por cada uno de los periodos en discusión³.

² Fls. 7 y 8 C.D. Antecedentes.

		Sticker	ión
BIM 3		07126720037785	
BIM 4		07126790045646	
BIM 5		23221010318871	
BIM 6		14703020075637	
BIM 1		07171010012115	
BIM 2		23221010355051	
BIM 3		06703020001117	
BIM 4		06703010003388	
BIM 5		06807020004671	
BIM 6	2014	06703010003822	

³ Fls. 99 a 132 c.p.



Radicado: 25000-23-37-000-2017-01639-01(24690)
Demandante: G4S - SECURE SOLUTIONS COLOMBIA S.A.

Prevía respuesta al requerimiento especial⁴, el 14 de abril de 2016, la Oficina de Liquidación de Determinación de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, profirió la Resolución 3243DDI016685, por medio de la cual modificó las declaraciones del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, correspondientes a los bimestres 3 a 6 del año gravable 2013 y 1 a 6 del año gravable 2014, en los siguientes términos⁵:

DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD

	BIM 3-2013	BIM 4-2013	BIM 5-2013	BIEM 6-2013
Total saldo a cargo determinado	129.895.000	129.282.000	131.302.000	133.127.000
Menos: Total saldo a cargo liquidación privada	17.529.000	15.753.000	16.009.000	16.991.000
Mayor valor a cargo	112.366.000	113.529.000	115.293.000	116.136.000
Porcentaje de Inexactitud	160%	160%	160%	160%
SANCIÓN DE INEXACTITUD	179.786.000	181.646.000	184.469.000	185.818.000

AÑO 2013

CÓDIGO CIU	TARIFA
8010	13,8 X MIL

REGLON	CONCEPTO	Bimestre 3	Bimestre 4	Bimestre 5	Bimestre 6
9	TOTAL INGRESOS ORD. Y EXTRAORDINARIOS DEL PERIODO BA.	28.786.773.000	28.846.574.000	43153021.000	36.442.148.000
10	TOTAL INGRESOS OBTENIDOS FUERA DEL DISTRITO CAPITAL BC	19.744694.000	20.335.943.000	20.404.944.000	213.431.250.000
11	TOTAL INGRESOS BRUTOS OBTENIDOS EN EL DISTRITO CAPITAL BT	9.042.079.000	8.510.631.000	22.748.077.000	13.010.898.000
12	DEVOLUCIONES REBAJAS Y DESCUENTOS BB	2.588.000	4.320.000	2.641.000	28.210.000
13	DEDUCCIONES EXENCIONES Y ACTIVIDADESNO SUJETAS DB	746.845.000	277.451.000	14.385.491.000	4.482.521.000
14	TOTAL INGRESOS NETOS GRAVABLES BE	8.292.646.000	8.228.860.000	8.359.945.000	8.500.167.000
15	IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO IC	112.952.000	112.419.000	114.176.000	115.763.000
16	IMPUESTO DE AVISOS Y TABLEROS BF	16.943.000	16.863.000	17.126.000	17.364.0000
17	VALOR TOTAL UNIDADES COMERCIALES ADICIONALES BG	0	0	0	0
18	TOTAL IMPUESTO A CARGO FU	129.895.000	129.282.000	131.302.000	133.127.000
19	VALOR RETENIDO A TÍTULO DE INDUSTRIA Y COMERCIO BI	0	0	0	0
20	SANCIONES VS	179.786.000	181.646.000	184.469.000	185.818.000
21	TOTAL SALDO A CARGO	309.681.000	310.928.000	315.771.000	318.945.000

DETERMINACIÓN DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD

	BIM 1-2014	BIM 2-2014	BIM 3-2014	BIEM 4-2014	BIM 5-2014	BIM 6-2014
--	------------	------------	------------	-------------	------------	------------

⁴ Fls. 354 a 378 C.D. antecedentes.

⁵ Fls. 81 a 98 c.p.



Radicado: 25000-23-37-000-2017-01639-01(24690)
Demandante: G4S - SECURE SOLUTIONS COLOMBIA S.A.

Total saldo a cargo determinado	136.788.000	142.269.000	143.856.000	162.540.000	152.280.000	154.655.000
Menos: Total saldo a cargo liquidación privada	16.136.000	17.696.000	16.744.000	17.436.000	16.708.000	17.970.000
Mayor valor a cargo	120.652.000	124.573.000	127.112.000	145.104.000	135.572.000	136.685.000
Porcentaje de Inexactitud	160%	160%	160%	160%	160%	160%
SANCIÓN DE INEXACTITUD	193.043.000	199.317.000	203.379.000	232.166.000	246.915.000	218.696.000

AÑO 2014

CÓDIGO CIU	TARIFA
8010	13,8 X MIL

REGLON	CONCEPTO	BIM 1	BIM 2	BIM 3	BIM 4	BIM 5	BIM 6
9	TOTAL INGRESOS ORD. Y EXTRAORDINARIOS DEL PERIODO BA.	32.076.866.000	31.077.291.000	31.484.477.000	33.794.108.000	33.549.638.000	42.067.563.000
10	TOTAL INGRESOS OBTENIDOS FUERA DEL DISTRITO CAPITAL BC	21.710.049.000	21.853.310.000	22.187.727.000	22.762.528.000	22.669.488.000	26.896.515.000
11	TOTAL INGRESOS BRUTOS OBTENIDOS EN EL DISTRITO CAPITAL BT	10.366.817.000	9.223.981.000	9.296.750.000	11.031.580.000	10.880.150.000	15.171.048.000
12	DEVOLUCIONES REBAJAS Y DESCUENTOS BB	0	4.296.000	3.808.000	1.739.000	4.810.000	630.000
13	DEDUCCIONES EXENCIONES Y ACTIVIDADESNO SUJETAS DB	1.673.477.000	151.507.000	160.090.000	693.187.000	1.208.191.000	5.337.720.000
14	TOTAL INGRESOS NETOS GRAVABLES BE	8.693.340.000	9.068.178.000	9.132.852.000	10.336.654.000	9.667.148.000	9.832.698.000
15	IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO IC	118.946.000	123.712.000	125.092.000	141.339.000	132.417.000	134.483.000
16	IMPUESTO DE AVISOS Y TABLEROS BF	17.842.000	18.557.000	18.764.000	221.201.000	19.863.000	20.172.000
17	VALOR TOTAL UNIDADES COMERCIALES ADICIONALES BG	0	0	0	0	0	0
18	TOTAL IMPUESTO A CARGO FU	136.788.000	142.269.000	143.856.000	162.540.000	152.280.000	154.655.000
19	VALOR RETENIDO A TÍTULO DE INDUSTRIA Y COMERCIO BI	0	0	0	0	0	0
20	SANCIONES VS	193.043.000	199.317.000	203.379.000	232.166.000	216.915.000	218.696.000
21	TOTAL SALDO A CARGO HA	329.831.000	341.586.000	347.235.000	394.706.000	369.195.000	373.351.000

El 16 de junio de 2016, la sociedad G4S SECURE SOLUTIONS COLOMBIA S.A., interpuso recurso de reconsideración contra la referida resolución⁶, el cual fue resuelto el 10 de mayo de 2017, por la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, a través de la Resolución DDI028952, en el sentido de confirmar el acto recurrido⁷.

⁶ Fls. 141 a 162 c.p.

⁷ Fls. 133 a 140 c.p.



DEMANDA

G4S SECURE SOLUTIONS COLOMBIA S.A., 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 pretensiones⁸:

«PRIMERA: Por infringir las normas legales en las cuales debía fundarse, que se declare la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión demandada, contenida en la Resolución No. 3243DDI016685 y/o 2016EE41867 del 14 de abril del 2016, a través de la cual la Oficina de Liquidación de la Subdirección de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, modificó las declaraciones del ICA presentadas por la sociedad G4S SECURE por los bimestres 3, 4, 5 y 6 del año gravable 2013 y 1, 2, 3, 4, 5 y 6 del año gravable 2014.

SEGUNDA: Por infringir las normas legales en las cuales debía fundarse, que se declare la nulidad total de la Resolución del Recurso de Reconsideración DDI028952 y/o 2017EE85218 del 10 de mayo de 2017, expedida por la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá.

TERCERA: Que, como consecuencia de la declaratoria de nulidad solicitada en las anteriores pretensiones, a título de restablecimiento del derecho se declare la firmeza de las declaraciones del ICA correspondientes a los bimestres 3, 4, 5 y 6 del año gravable 2013 y 1, 2, 3, 4, 5 y 6 del año gravable 2014 que presentó la Compañía en Bogotá D.C.

CUARTA: Declarar que no procede la sanción por inexactitud impuesta en la Liquidación Oficial de Revisión demandada, contenida en la Resolución No. 3243DDI016685 y/o 2016EE41867 del 14 de abril del 2016, expedida por la Oficina de Liquidación de la Subdirección de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá y confirmada por la Resolución del Recurso de Reconsideración DDI028952 y/o 2017EE85218 del 10 de mayo de 2017, expedida por la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá.

QUINTA: Que, como consecuencia de la declaratoria de nulidad solicitada en las anteriores pretensiones, a título de restablecimiento del derecho, se declare responsable al Distrito Capital de Bogotá de los perjuicios patrimoniales generados a mi representada en virtud de los actos administrativos anulados a los que se hace referencia en las anteriores pretensiones.

SÉPTIMA: Condenar al Distrito Capital de Bogotá a pagar a mi representada la indemnización integral de los perjuicios patrimoniales generados como consecuencia de las anteriores pretensiones, en la cuantía que sea probada en el presente proceso.

OCTAVA: Condenar al Distrito Capital de Bogotá a pagar las costas del presente proceso. Igualmente, solicitamos no se condene a la demandante a agencias en derecho no costas procesales.

PRETENSIONES SUBSIDIARIAS

⁸ Fls. 65 y 66 c.p.



En caso de no acceder a una o varias de las pretensiones principales objeto de la presente demanda, se solicita como pretensiones subsidiarias las siguientes:

PRIMERA: *Declarar que no procede la sanción por inexactitud impuesta en la Liquidación Oficial de Revisión demandada, contenida en la Resolución No. 3243DDI016685 y/o 2016EE41867 del 14 de abril del 2016, confirmada por la Resolución del Recurso de Reconsideración DDI028952 y/o 2017EE85218 del 10 de mayo de 2017, por diferencias de criterios o interpretación razonable, en aplicación del parágrafo 2 del artículo 647 del Estatuto Tributario, concordante con el artículo 3 del Acuerdo 671 de 2014 del Concejo de Bogotá D.C.*

SEGUNDA: *Que en todo caso se de aplicación al principio de favorabilidad en materia sancionatoria para liquidar la sanción por inexactitud con base a: i) el artículo 648 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, que consagra que la sanción por inexactitud corresponde al cien por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar determinado en la Liquidación Oficial de Revisión y el declarado por el contribuyente; y ii) el Acuerdo 671 de 2017 del Concejo de Bogotá D.C. en donde, en su artículo tercero se indica que la sanción por inexactitud será equivalente al cien por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar, determinado en la Liquidación Oficial de Revisión y el declarado por el contribuyente o responsable.*

TERCERA: *Por cuanto en la Resolución Reconsideración DDI028952 y/o 2017EE85218 del 10 de mayo de 2017, en la parte considerativa se establece un valor impugnado superior al estipulado en la Liquidación Oficial de Revisión demandada, contenida en la Resolución No. 3243DDI016685 y/o 2016EE41867 del 14 de abril del 2016, en el caso en que no se tengan en cuenta las pretensiones anteriores, se solicita modificar el valor de \$3.272.257.000 por \$3.242.257.000, que corresponde al liquidado en la mencionada liquidación oficial de revisión.*

CUARTA: *No condenar en costas a mi representada en caso de que sean denegadas las pretensiones principales y subsidiarias».*

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículo 2, 29, 150-12, 287 y 338 de la Constitución Política.
- Artículos 462-1 y 683 del Estatuto Tributario Nacional.
- Artículo 46 de la Ley 1607 de 2012.
- Artículo 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016.
- Artículo 1 del Decreto 1421 de 1993.
- Artículo 3 del Decreto 423 de 1996.
- Artículo 3 del Decreto 400 de 1999.
- Artículo 3 del Decreto 352 de 2002.
- Artículos 3 y 137 CPACA.

Para desarrollar el concepto de la violación propuso los siguientes cargos:



Afirmó que se vulneró el debido proceso, por cuanto la resolución que resolvió el recurso de reconsideración carece de motivación, pues la administración tributaria pretendió «agrupar» en un solo argumento todos los cargos relacionados con la aplicación y efectos del artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, encaminados a controvertir la liquidación oficial de revisión demandada.

Indicó que se desconoció el principio de congruencia de la actuación administrativa, en tanto en la resolución de reconsideración, la entidad demandada presentó un argumento nuevo de los planteados desde el requerimiento especial, concerniente a una supuesta *«falta de certeza predicada por la Subdirección Jurídico Tributaria, respecto del análisis de la estructura sistemática del artículo 46 de la Ley 1607 de 2012»*.

Igualmente sustentó la vulneración al debido proceso, en que al confirmar en todas sus partes la liquidación oficial, la demandada no motivó, ni siquiera sumariamente la razón por la que mantuvo la sanción por inexactitud.

Aseguró que los actos administrativos cuestionados son nulos, porque trasgredieron directamente los principios constitucionales de legalidad y autonomía tributaria de los entes territoriales, al aplicar de manera preferente la base gravable general del Impuesto de Industria y Comercio dispuesta por el artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002, una norma de rango local, sobre lo dispuesto por el artículo 462-1 del Estatuto Tributario, que establece una base gravable especial para liquidar el ICA respecto de las empresas que presten servicios de vigilancia y seguridad privada.

Destacó que dicha autonomía está limitada por la Constitución y la ley, motivo por el cual la autoridad demandada no cuenta con la potestad para dejar de aplicar una norma superior -artículo 46 de la Ley 1607 de 2012-, que estableció una base gravable diferente a la dispuesta por su estatuto distrital, respecto de los ingresos por los servicios que presta la sociedad actora.

Adujo que el legislador estableció previamente todos los elementos del ICA, incluida la base gravable especial (AIU para los servicios de seguridad y vigilancia), de manera que la autoridad tributaria distrital estaba en la obligación de aceptar su aplicación de manera directa sobre las declaraciones presentadas desde su entrada en vigencia. En el mismo sentido resaltó que liquidar el impuesto con la norma especial no genera un detrimento para el distrito, en la medida en que la intención de la norma era precisar que gran parte de los ingresos de las empresas que desarrollan las mencionadas actividades son efectivamente sus costos.



Señaló que, conforme con la jurisprudencia de la Corte Constitucional⁹, pese a que existe un principio de autonomía de los entes territoriales, lo cierto es que debe haber una armonía con lo señalado por la Constitución y la ley, en este caso la aplicación de la Ley 1607 de 2012, respecto de la cual no se exige su adopción mediante la incorporación al Estatuto Tributario Distrital, pues, reiteró, se trata de una norma de rango superior que dispuso directamente su aplicación a los impuestos territoriales, dentro de los cuales se encuentra el de industria y comercio, como a su vez posteriormente lo ratificó el artículo 182 de la Ley 1819 de 2016.

Por otra parte precisó que la entidad demandada debió tener en cuenta lo dispuesto por los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016, que modificaron el artículo 647 del Estatuto Tributario, en cuanto a la diferencia de criterios en la aplicación del artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, por lo cual no era procedente la sanción por inexactitud. Pero, si en gracia de discusión resultara admisible, se desconoció el principio de favorabilidad, de modo que la sanción sería del 100% y no del 160% como fue liquidada en los actos acusados.

Adujo que la sociedad demandante no incurrió en ninguno de los supuestos de hecho establecidos por los artículos 64 del Decreto 807 de 1993, 36 de Decreto 362 de 2002 y 647 del ETN, para la imposición de la sanción, puesto que los hechos y las cifras denunciadas son completos, verdaderos y están amparados en el marco normativo que consideró aplicable (Artículos 462-1 del Estatuto Tributario, 46 de la Ley 1607 de 2012 y 182 de la Ley 1819 de 2016).

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los argumentos que se exponen a continuación¹⁰:

Manifestó que en virtud del régimen fiscal especial, el Distrito Capital goza de autonomía para el establecimiento de los tributos necesarios en el ámbito del cumplimiento de sus funciones dentro de los límites de la Constitución y la ley, de manera que la aplicación de disposiciones legales del orden nacional, solo es posible en la medida en que se incorporen de manera armónica y sistemática a la normativa tributaria local.

Al efecto afirmó que la aplicación de la base gravable contenida en el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, que modificó el artículo 462-1 del Estatuto Tributario Nacional, solo será válida en la medida en que los órganos de representación popular, en

⁹ Al efecto, citó las sentencias C-004 de 1993, C-520 de 1994, C- 222 de 1995, C-084 de 1995, entre otras.

¹⁰ Fls. 186 a 201 c.p.



ejercicio de la potestad de imposición tributaria, determinen con claridad y precisión su incorporación al impuesto de industria y comercio.

Indicó que la Administración Tributaria no puede aplicar una norma que no ha sido previamente adoptada por Concejo Distrital, pues ello atentaría contra el principio de legalidad que rige los tributos, en tanto no están determinados previamente los elementos que lo integran, como sucede en este caso con la base gravable.

Adujo que en los actos de determinación se le indicaron a la demandante los motivos por los cuales debía corregir sus declaraciones privadas de cada uno de los bimestres, al advertirse de la norma aplicable en su caso -Decreto 352 de 2002-, que establece de manera integral todos los elementos del tributo que está vigente, se presume legal y debe ser atendida tanto por la entidad, como por los contribuyentes.

Destacó que la Constitución Política y la jurisprudencia de la Corte Constitucional, propenden por no vaciar de contenido la autonomía que en materia tributaria ostentan los entes territoriales, especialmente el Distrito Capital, de modo que ante la preexistencia de un marco normativo que rige al Impuesto de Industria y Comercio en su jurisdicción, no es aceptable que los contribuyentes lo desconozcan y apliquen reglas a su arbitrio que no están contenidas en los preceptos locales, menos aún si se trata de un elemento esencial como es la base gravable.

Precisó que procede la sanción por inexactitud en los términos señalados en los actos acusados, en tanto no existe diferencia de criterios, pues la parte demandante incurrió en los supuestos sancionables establecidos por el artículo 64 del Decreto 807 de 1993, modificado por el artículo 36 del Decreto 362 de 2002, al incluir en sus declaraciones información incompleta que derivó en un menor impuesto a pagar.

AUDIENCIA INICIAL

El 14 de marzo de 2019, se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011¹¹. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, nulidades y no se propusieron excepciones previas ni se solicitaron medidas cautelares, por lo cual, al encontrarse saneado el proceso, se decretaron las pruebas pertinentes y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión.

En la misma audiencia se integró la Sala del Tribunal, con fundamento en el inciso final del artículo 179 del CPACA y se procedió a dictar sentencia.

¹¹ Fls. 235 a 250 c.p.



SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", declaró la nulidad de los actos administrativos demandados, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Advirtió que los actos administrativos acusados no adolecen de falta de motivación, pues la entidad resolvió todos los cargos formulados por la sociedad contribuyente en el recurso de reconsideración, y el sustento de la decisión de confirmar la modificación a las declaraciones privadas, basado en su propia doctrina, no constituye nuevo argumento.

Adujo que verificado el contenido tanto del requerimiento especial, como de la liquidación oficial de revisión y la resolución confirmatoria, se constató que en toda la actuación administrativa se discutió la aplicación por parte de la sociedad demandante de la base gravable especial dispuesta por el artículo 46 de la ley 1607 de 2012, al liquidar el ICA durante los periodos en discusión, así como los motivos que dieron lugar a la imposición de la sanción por inexactitud, razón por la cual no se configuró la falta de congruencia que se predica en la demanda.

En cuanto al fondo del asunto, el *a quo* señaló que el contenido del artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 y su aplicación directa al impuesto de industria y comercio, no constituye una vulneración al principio de autonomía de las entidades territoriales, en la medida en que el Congreso de la República solo modificó uno de los elementos integrantes del tributo en mención, sin despojar la potestad de la autoridad distrital.

Destacó que no incorporar la referida base gravable especial de que trata el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 al ordenamiento jurídico distrital, implica un desconocimiento directo de la ley por la inactividad administrativa del órgano colegiado territorial, que, a su vez, vulnera los principios de certeza tributaria y seguridad jurídica, motivo por el cual no procede la sanción por inexactitud.

Por último, no condenó en costas, en aplicación de lo previsto por el artículo 365 del CGP, en concordancia con el artículo 306 del CPACA.

RECURSO DE APELACIÓN



La parte **demandada**, inconforme con la decisión de primera instancia, interpuso recurso de apelación, con fundamento en lo siguiente¹²:

Manifestó que por virtud del Decreto 352 de 2002, en el Distrito Capital de Bogotá, están regulados todos los elementos del impuesto de industria y comercio, incluida la base gravable, a los cuales deben acogerse tanto los contribuyentes de este tributo a la hora de presentar sus declaraciones privadas, como la Administración Tributaria en su función de fiscalización y determinación, pues lo contrario atenta contra el principio de legalidad.

Destacó que el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, no es aplicable en la jurisdicción de Bogotá D.C., en razón a que el Concejo Distrital, en virtud de la autonomía tributaria, no lo ha adoptado e incorporado a la normativa local, por lo que no podía aplicarse de manera directa en las declaraciones cuestionadas.

Adujo que para el momento de los hechos, era tal la ambigüedad de lo dispuesto por el artículo 46 ib., en cuanto a si se trataba de una base gravable especial para un impuesto en particular, o de una base especial de retención en la fuente, que el mismo legislador, solo hasta el año 2016, con la expedición de la Ley 1819 (artículo 182), aclaró y zanjó la discusión. Insistió en que su aplicación requiere de la adopción, incorporación y reglamentación por parte del Concejo de Bogotá.

En consideración a lo anterior indicó que a la demandante le era exigible declarar, liquidar y pagar el impuesto de industria y comercio correspondiente a los bimestres discutidos de los años 2013 y 2014, de acuerdo con la base gravable establecida por el artículo 42 del Decreto 352 de 2002, norma vigente, aplicable e investida de la presunción de legalidad.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **sociedad demandante** reiteró lo expuesto en la demanda, y precisó que en el caso aplicó una base gravable especial que se encuentra expresamente consagrada en el artículo 46 de la ley 1607 de 2012, cuyo tenor literal es claro en que se predica respecto del ICA, pues se dirigió a tributos territoriales que graven ingresos sobre ciertos servicios, de modo que no hay ambigüedad, ni la necesidad de incorporación en la normativa distrital, cuando se trata de un mandato directo del legislador.

¹² Fls. 251 a 253 c.p.



La **entidad demandada** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación, y resaltó que la contribuyente no podía liquidar el ICA de la manera descrita en el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, tomando como base el AIU, ya que esta norma requiere ser adoptada e incorporada por el Concejo Distrital de Bogotá, como órgano competente, de manera que no tiene efectos jurídicos sobre ninguno de los tributos administrados por la entidad territorial.

El **Ministerio Público** solicitó que se confirmara el fallo apelado. Al efecto indicó que por disposición expresa del legislador, a las declaraciones del ICA presentadas por la contribuyente, se les debía aplicar directamente la base gravable especial dispuesta por el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, pues se trata de una sociedad que presta servicios de seguridad, incluidos en la mencionada disposición.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Decide la Sala sobre la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales la Dirección Distrital de Impuestos de la Secretaría de Hacienda de Bogotá modificó las declaraciones presentadas por G4S - SECURE SOLUTIONS COLOMBIA S.A., correspondientes al impuesto de industria y comercio, avisos y tableros de los bimestres 3 a 6 del año gravable 2013, y 1 a 6 del año gravable 2014.

En los términos del recurso de apelación, la Sala deberá establecer i) si procede la aplicación de la base gravable especial establecida por el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, que modificó el artículo 462-1 del Estatuto Tributario Nacional, en las liquidaciones del impuesto industria y comercio por los periodos en discusión, sin que haya sido incorporada por el Distrito Capital a la normativa que regula el tributo en su jurisdicción; y ii) si procede la sanción por inexactitud.

Facultad impositiva de las entidades territoriales¹³.

De acuerdo con los artículos 287, 300-4 y 313-4 de la Constitución Política, las entidades territoriales gozan de autonomía para gestionar sus intereses, dentro de los límites de la Constitución y la ley y, en virtud de esa autonomía, tanto las asambleas departamentales como los concejos municipales pueden decretar tributos y gastos locales.

¹³ Ver entre otras, sentencias de 9 de julio de 2009, Exp. 16544, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, de 24 de noviembre de 2016 Exp. 21120 y de 17 de julio de 2017, Exp. 20302, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, de 22 de marzo de 2012, Exp.18842, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, de 29 de octubre de 2014, Exp. 19514, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, de 12 de diciembre de 2014. Exp. 19037, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, y del 19 de marzo de 2019, Exp. 21896, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



El artículo 287 de la Carta, establece que «*las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, dentro de los límites de la Constitución y la ley*». De conformidad con esta norma, no hay discusión en cuanto a que la autonomía fiscal no es absoluta, sino que está limitada por la Constitución y la ley.

Conforme con los referidos principios, la Constitución también hizo referencia a las competencias de los municipios en materia tributaria, para señalar en el artículo 313-4 que corresponde a los Concejos «*votar de conformidad con la Constitución y la ley los tributos y los gastos locales*».

El artículo 338 de la Constitución Política dispone:

«ARTICULO 338. *En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos, las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.*

La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.

Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.» (Subraya la Sala)

El Constituyente quiso que las entidades territoriales, en este caso los municipios y Distritos, gozaran de autonomía en materia tributaria al interior de su jurisdicción. Para ello, se resalta que el propósito estaba encaminado a otorgarles la facultad para decretar impuestos, claro está, que previamente hayan sido creados o autorizados por el legislador, entiéndase Congreso de la República, en tiempos de paz.

Respecto al contenido y alcance del artículo 338 Constitucional, la Corte Constitucional ha dicho que¹⁴:

«Esta norma establece dos mandatos centrales. De un lado, ella consagra lo que la doctrina ha denominado el principio de representación popular en materia tributaria, según el cual no puede haber impuesto sin representación. Por ello la Constitución autoriza únicamente a las corporaciones de representación pluralista -como el Congreso, las asambleas y los **concejos-a imponer las contribuciones fiscales y parafiscales. De otro lado, este artículo consagra **el principio de la predeterminación de los tributos, ya que fija los elementos mínimos que****

¹⁴ Sentencia C-220 de 1996, reiterada en las sentencias C- 540 de 2001, C-873 y C-538 de 2002, C-690 y C-776 de 2003.



debe contener el acto jurídico que impone la contribución para poder ser válido, puesto que ordena que tal acto debe señalar los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria, así como los hechos, las bases gravables y las tarifas.

La predeterminación de los tributos y el principio de representación popular en esta materia tienen un objetivo democrático esencial, ya que fortalecen la seguridad jurídica y evitan los abusos impositivos de los gobernantes, puesto que el acto jurídico que impone la contribución debe establecer previamente, y con base en una discusión democrática, sus elementos esenciales para ser válido.

Ahora bien, esta norma constitucional debe ser interpretada en consonancia con los artículos 287, 300 ord 4º y 313 ord 4º, que autorizan a las entidades territoriales a establecer tributos y contribuciones, de conformidad con la Constitución y la ley. Esto muestra entonces que la Constitución autoriza a las entidades territoriales, dentro de su autonomía, a establecer contribuciones pero siempre y cuando respeten los marcos establecidos por la ley, puesto que Colombia es un país unitario. Esto no significa, sin embargo, que el legislador tenga una absoluta discrecionalidad en la materia ya que, como ya lo ha establecido esta Corte, la autonomía territorial posee un contenido esencial que en todo caso debe ser respetado».

La Constitución consagra la autonomía fiscal de las entidades territoriales, pero en criterio de la Sala esta autonomía no es ilimitada, pues deriva de la Constitución y la Ley. Ello implica que si el congreso ha fijado los elementos del tributo, las asambleas y concejos no pueden apartarse de lo dispuesto por la Ley¹⁵.

En ese sentido, reconociendo expresamente el marco de autonomía tributaria que la Constitución les concede a los Concejos Municipales y Distritales y a las Asambleas Departamentales, sus atribuciones deben ejercerse de acuerdo con la Carta Política y la ley, por lo que sus disposiciones -Acuerdos y Ordenanzas- no pueden desconocer o incumplir dichas normas, por ser jerárquicamente superiores¹⁶.

El impuesto de industria y comercio es un tributo municipal, que grava la realización de actividades comerciales, industriales y de servicios.

Sobre la forma de calcular este tributo (base gravable) y la tarifa sobre la cual se liquida, el artículo 33 de la Ley 14 de 1983¹⁷, dispuso:

«ARTÍCULO 33.- *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.*

¹⁵ Sentencia del 21 de febrero de 2019, Exp. 22628, C.P. Milton Chaves García.

¹⁶ Corte Constitucional, Sentencia C-037 del 26 de enero de 2000, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.

¹⁷ Norma incorporada por el artículo 196 del Decreto Ley 1333 de 1986.



Sobre la base gravable definida en este artículo se aplicará la tarifa que determinen los Concejos Municipales dentro de los siguientes límites:

- 1. Del dos al siete por mil (2-7 x 1.000) mensual para actividades industriales, y*
- 2. Del dos al diez por mil (2-10 x 1.000) mensual para actividades comerciales y de servicios.*

Los municipios que tengan adoptados como base del impuesto los ingresos brutos o ventas brutas podrán mantener las tarifas que en la fecha de la promulgación de esta Ley hayan establecido por encima de los límites consagrados en el presente artículo¹⁸ [...]»

Por su parte, el artículo 154 [numeral 5] del Decreto Ley 1421 de 1993 (*Régimen especial en el cual se organiza a Bogotá como Distrito Capital y otorga autonomía para la gestión de sus intereses, dentro de los límites de la Constitución y la ley.*), compilado por el artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002 (Estatuto Tributario de Bogotá D.C.)¹⁹, disponen sobre la base gravable del tributo, lo siguiente:

«Dec.1421/93.

Artículo 154.

[..]

5. Su base gravable estará conformada por los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período gravable. Para determinarlos, se restará de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los correspondientes a actividades exentas y no sujetas. Así como las devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos. Hacen parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en esta disposición. Con base en estudios y factores objetivos, el concejo podrá establecer presunciones de ingresos mensuales netos para determinadas actividades. La base gravable para el sector financiero continuará rigiéndose por las normas vigentes para él.

Dec. 352/02.

Artículo 42. Base gravable.

El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período. Para determinarlos, se restará 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.

Hacen parte de la base gravable, los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo.

¹⁸ Artículo modificado por el artículo 342 de la Ley 1819 de 2016, la cual adicionó al parágrafo segundo que: «[...]Seguirá vigente la base gravable especial definida para los distribuidores de derivados del petróleo y demás combustibles, del artículo 67 de la Ley 383 de 1997, así como las demás disposiciones legales que establezcan bases gravables especiales y tarifas para el impuesto de industria y comercio, entendiendo que los ingresos de dicha base corresponden al total de ingresos gravables en el respectivo período gravable. Así mismo seguirán vigentes las disposiciones especiales para el Distrito Capital establecidas en el Decreto-ley 1421 de 1993». (Subraya la Sala)

¹⁹ Normativa vigente al momento de los hechos.



Parágrafo primero. Para la determinación del impuesto de industria y comercio no se aplicarán los ajustes integrales por inflación.

Parágrafo segundo. Los contribuyentes que desarrollen actividades parcialmente exentas o no sujetas, deducirán de la base gravable de sus declaraciones, el monto de sus ingresos correspondiente con la parte exenta o no sujeta».

Tanto la Ley 14 de 1983, como el Decreto 1421 de 1993 (decreto especial con fuerza de ley), establecieron unas bases gravables especiales para el impuesto de industria y comercio respecto de: i) las agencias de publicidad²⁰, ii) las administradoras y corredoras de bienes raíces, iii) para los distribuidores de derivados del petróleo²¹ y, iv) para las entidades del sector financiero²², todas estas adoptadas por el Concejo Distrital de Bogotá en el Decreto 352 de 2002. Así mismo, las leyes 383 de 1997 y 56 de 1981 determinaron bases gravables especiales para las entidades que prestan servicios públicos domiciliarios²³, y por la generación eléctrica²⁴, respectivamente; las cuales fueron adoptadas de igual forma por el Distrito Capital.

En ese orden, las disposiciones señaladas constituyen un cuerpo normativo dictado en ejercicio de las atribuciones legislativas del Congreso, que bajo las mismas competencias expidió la Ley 1607 de 2012, en la cual, específicamente en el artículo 46²⁵, modificó el artículo 462-1 del Estatuto Tributario Nacional, para establecer una nueva «base gravable especial» aplicable al impuesto sobre las ventas, entre otras, para actividades de servicio de vigilancia y aseo, con una tarifa del 16% en la parte correspondiente al AIU (Administración, Imprevistos y Utilidad), que no podrá ser inferior al diez por ciento (10%) del valor del contrato. El parágrafo, la hizo extensiva a las mismas actividades para los impuestos territoriales, dentro de los cuales está el de industria y comercio.

²⁰ Parágrafo 2 artículo 33 ley 14 de 1983

²¹ Parágrafo 3 artículo 33.

²² Artículo 41.

²³ Artículo 51.

²⁴ Artículo 7 Ley 56 de 1981.

²⁵ «ARTÍCULO 46. Modifíquese el artículo 462-1 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 462-1. Base gravable especial. Para los servicios integrales de aseo y cafetería, de vigilancia, autorizados por la Superintendencia de Vigilancia Privada, de servicios temporales prestados por empresas autorizadas por el Ministerio del Trabajo y en los prestados por las cooperativas y precooperativas de trabajo asociado en cuanto a mano de obra se refiere, vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria o quien haga sus veces, a las cuales se les haya expedido resolución de registro por parte del Ministerio del Trabajo, de los regímenes de trabajo asociado, compensaciones y seguridad social, como también a los prestados por los sindicatos con personería jurídica vigente en desarrollo de contratos sindicales debidamente depositados ante el Ministerio de Trabajo, la tarifa será del 16% en la parte correspondiente al AIU (Administración, Imprevistos y Utilidad), que no podrá ser inferior al diez por ciento (10%) del valor del contrato.

Para efectos de lo previsto en este artículo, el contribuyente deberá haber cumplido con todas las obligaciones laborales, o de compensaciones si se trata de cooperativas, precooperativas de trabajo asociado o sindicatos en desarrollo del contrato sindical y las atinentes a la seguridad social.

PARÁGRAFO. La base gravable descrita en el presente artículo aplicará para efectos de la retención en la fuente del impuesto sobre la renta, al igual que para los impuestos territoriales».



Conforme con lo anterior, así como las disposiciones legales en cuanto a la base gravable general del ICA son de obligatoria aplicación por parte de los entes locales, las bases gravables especiales autorizadas por la ley, también deben ser aplicadas directamente por estos entes, como en este caso, en la determinación del ICA para las empresas que prestan servicios de vigilancia, en lo que corresponde al AIU, sin que ello desconozca el principio de predeterminación de los tributos que consagra el artículo 338 de la Constitución Política.

En ese contexto, la Sala observa que en las declaraciones del impuesto de industria y comercio, correspondientes a los bimestres 3 a 6 del año gravable 2013 y 1 a 6 del año gravable 2014, la sociedad demandante liquidó el tributo teniendo en cuenta la base gravable especial de que trata el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, que corresponde al AIU y no a «los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período», lo cual en criterio de la Sala no constituye desconocimiento de las normas que rigen este tributo, con el fin de derivar un menor impuesto a cargo, pues, se insiste, actuó amparado en la preexistencia de una norma del orden nacional que así lo dispuso.

Así las cosas, si bien en el Distrito Capital está regulada una base gravable general, no lo es menos que existe una base especial consagrada por el legislador, de manera que, como lo ha expresado la Sala, *«las normas de los entes territoriales que regulan los elementos de la obligación tributaria no pueden ser contrarias a la Ley ni a la Constitución. Si un departamento, municipio o distrito adopta un tributo podrá establecer aquellos elementos del mismo que no hayan sido fijados por el Congreso de la República; pero si la Ley determinó los sujetos de la obligación tributaria, el hecho generador, bases gravables o tarifas, las ordenanzas y acuerdos deberán estar conformes con la norma superior»*²⁶.

Con base en lo expresado, la base gravable especial contenida en el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, que modificó el artículo 462-1 del ET, es aplicable en el ámbito territorial, como en este caso, frente al impuesto de industria y comercio.

Conforme con las razones aducidas, la Sala confirmará la sentencia apelada que declaró la nulidad de los actos administrativos demandados y, a título de restablecimiento del derecho declaró la firmeza de las declaraciones del ICA presentadas por la actora por los periodos 3 a 6 de 2013 y 1 a 6 del 2014. Así como la negativa de las demás pretensiones.

²⁶ Sentencias del 10 de julio de 2014, Exp. 18823, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, y del 21 de febrero de 2019, Exp. 22628, C.P. Milton Chaves García.



Radicado: 25000-23-37-000-2017-01639-01(24690)
Demandante: G4S - SECURE SOLUTIONS COLOMBIA S.A.

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 Proceso²⁷, 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 y por autoridad de la ley,

FALLA

1. CONFIRMAR la sentencia del 14 de marzo de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”.

2. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Aclara voto

MILTON CHAVES GARCÍA

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

²⁷C.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>>.



PRINCIPIO DE AUTONOMÍA DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES - Alcance / FACULTAD, POTESTAD O AUTONOMÍA FISCAL O IMPOSITIVA DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES - Alcance y límites. Reiteración de jurisprudencia. Al desarrollarla, cada ente territorial puede incorporar en su normativa las disposiciones del orden nacional a través de los respectivos acuerdos municipales, verificando previamente que resulten pertinentes, en tanto sean congruentes y compatibles con estas, sin que ello exija que sean idénticos, en la medida en que deben ajustarse a sus realidades y necesidades, que no precisamente son las mismas del nivel nacional, e incluso de otros municipios con características diferentes

El principio de autonomía tributaria de los entes locales, especialmente el de Bogotá Distrito Capital, fue desarrollado desde el artículo 1º de la Constitución Política de 1991, que trajo consigo cambios de suma trascendencia entre los que se encuentra el reconocimiento de un nivel de autonomía para las entidades territoriales, con la finalidad de materializar el postulado de la descentralización como una de las características del modelo de Estado Social de Derecho. El Constituyente quiso que las entidades territoriales, en este caso el Distrito Capital y los municipios, gozaran de autonomía en materia tributaria al interior de su jurisdicción. Para ello, les otorgó la facultad para decretar impuestos, que previamente hayan sido creados o autorizados por el legislador, que en tiempos de paz es el Congreso de la República. Conforme con el artículo 287 de la Constitución, la expresión de la autonomía está en el reconocimiento de las facultades que poseen las entidades territoriales para gobernarse por autoridades propias, ejercer competencias específicas acordes con la libertad de gestión de sus intereses y administrar sus propios recursos, sea que estos provengan de los tributos que establezcan o de la participación en las rentas nacionales, con el propósito de atender la realización de los cometidos que se les han asignado. Esa competencia se concreta en el artículo 313-4 ib., el cual destaca que le corresponde a los Concejos «*votar de conformidad con la Constitución y la ley los tributos y los gastos locales*». Dichas normas, acompañadas con el artículo 338 de la Carta Política, determinan inequívocamente el marco constitucional que rige la potestad impositiva del Distrito y los municipios, la cual se debe ejercer de conformidad con la Constitución y la ley, pero que facultan para disponer sobre diferentes elementos de los tributos a su cargo, como ocurre en este caso con una base gravable previamente establecida en la normativa local que regulaba la materia. Al respecto, la Corte Constitucional ha manifestado que «*La Constitución institucionalizó el concepto de autonomía, con el fin de acentuar y fortalecer la descentralización territorial, de modo que las entidades territoriales gocen de un ámbito de libertad e independencia política, administrativa y fiscal, para la gestión de sus propios intereses, aunque bajo las limitaciones que se derivan de la Constitución y las que el legislador puede imponer respetando el núcleo o la esencia de dicha autonomía*». En ese sentido, se destaca que «*el principio constitucional de la autonomía local delimita el campo de acción de la ley. Por lo tanto, en todos los*



asuntos o materias respecto de los cuales la Constitución no habilita al legislador para dictar normas relativas a la destinación manejo o inversión de los recursos de dichas entidades, éstas gozan de plena libertad e independencia para adoptar las decisiones administrativas correspondientes, a través de sus órganos competentes, juzgando su oportunidad o conveniencia y según lo demanden las necesidades públicas o sociales». En desarrollo de la autonomía fiscal que otorga la Constitución, cada ente territorial puede incorporar en su normativa las disposiciones del orden nacional a través de los respectivos acuerdos municipales, verificando previamente que resulten pertinentes, en tanto sean congruentes y compatibles con estas, sin que ello exija que sean idénticos, en la medida en que deben ajustarse a sus realidades y necesidades, que no precisamente son las mismas del nivel nacional, e incluso de otros municipios con características diferentes a las del Distrito Capital.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 1 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 287 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 313 NUMERAL 4 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 338

NOTA DE RELATORÍA: Sobre el contenido y el alcance del principio de autonomía local se cita la sentencia C-495 de 1998 de la Corte Constitucional.

NOTA DE RELATORÍA: Sobre el alcance del principio de autonomía tributaria o impositiva de las entidades territoriales a nivel local se reiteran las sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 6 de diciembre de 2012, radicación 85001-23-31-000-2007-00059-01(18016), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y del 15 de octubre de 2015, radicación 76001-23-31-000-2006-03652-01(19948), C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - Bases gravables especiales para algunas actividades / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - Bases gravables especiales adoptadas por el Distrito Capital / RÉGIMEN TRIBUTARIO DEL DISTRITO CAPITAL - Alcance / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO EN EL DISTRITO CAPITAL - Marco jurídico / MARCO JURÍDICO DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO EN EL DISTRITO CAPITAL - Alcance y efectos jurídicos / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO EN EL DISTRITO CAPITAL - Base gravable / MARCO JURÍDICO DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO EN EL DISTRITO CAPITAL - No inclusión de la base gravable especial del artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 para el momento de la ocurrencia de los hechos objeto de juzgamiento / BASE GRAVABLE ESPECIAL DEL ARTÍCULO 46 DE LA LEY 1607 DE 2012 – Interpretación y alcance del párrafo del artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 antes de la modificación del párrafo del artículo 462-1 del Estatuto Tributario por el artículo 182 de la Ley 1819 de 2016 / PRINCIPIO DE LEGALIDAD DE LOS TRIBUTOS – Alcance



Tanto la Ley 14 de 1983, como el Decreto 1421 de 1993 (decreto especial con fuerza de ley), establecieron unas bases gravables especiales para el ICA respecto de: i) las agencias de publicidad, ii) las administradoras y corredoras de bienes raíces, iii) para los distribuidores de derivados del petróleo y, iv) para las entidades del sector financiero, todas estas adoptadas por el Concejo Distrital de Bogotá en el Decreto 352 de 2002. Así mismo, las leyes 383 de 1997 y 56 de 1981 determinaron bases gravables especiales para las entidades que prestan servicios públicos domiciliarios, y por la generación eléctrica, respectivamente; las cuales fueron adoptadas de igual forma por el Distrito Capital. En ese orden, la Constitución y las disposiciones señaladas constituyen un cuerpo normativo, *dictado en ejercicio de las atribuciones legislativas especiales que por una sola vez se le otorgaron al Distrito Capital para que dictara las normas correspondientes, entre otras, las atinentes al régimen tributario*, lo cual trae como consecuencia que el marco jurídico sobre el impuesto de industria y comercio adoptado por la entidad demandada se encuentra vigente y es de obligatorio cumplimiento tanto para la Administración Tributaria, como por los contribuyentes. Ahora bien, atendiendo a lo señalado, se advierte que dentro de ese marco normativo que regula el ICA en el Distrito Capital, no está incluido lo previsto en el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, que modificó el artículo 462-1 del Estatuto Tributario, en el cual se estableció una «base gravable especial» aplicable al impuesto sobre las ventas, entre otras, para actividades de servicio de vigilancia y aseo, una tarifa del 16% en la parte correspondiente al AIU, que no podrá ser inferior al diez por ciento (10%) del valor del contrato. En el párrafo de dicho artículo también se dispuso que la base gravable descrita aplicaría para efectos de la retención en la fuente del impuesto sobre la renta, al igual que para los impuestos territoriales. La referida disposición no ofrecía la certeza suficiente para que de su interpretación se concluyera que, al referirse a la aplicación de la base gravable especial «para efectos de la retención en la fuente del impuesto sobre la renta, al igual que para los impuestos territoriales», se hablara directamente del impuesto de industria y comercio, y si se trataba de una modificación a la base gravable de las actividades de aseo, cafetería y vigilancia, o si solo concernía a un sistema de retenciones para su recaudo. Tal era la falta de claridad del artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, que se hizo necesaria la intervención del legislador, quien a través del artículo 182 de la Ley 1819 de 2016, procedió a modificar únicamente el párrafo del artículo 462-1 del Estatuto Tributario, aclarando que la base gravable se aplicaría igualmente al Impuesto de Industria y Comercio. Todo lo cual sucedió después de ocurridos los hechos motivo del presente litigio. Empero, aunque sería válido incluso un análisis más de fondo en torno al alcance de la autonomía de los entes territoriales en estos aspectos, comoquiera que rige el principio de legalidad de los tributos, que condiciona el actuar de la administración a la ley, comparto la decisión mayoritaria de la Sala contenida en el fallo. En los términos señalados dejo expuesta mi aclaración de voto.



Radicado: 25000-23-37-000-2017-01639-01(24690)
Demandante: G4S - SECURE SOLUTIONS COLOMBIA S.A.

FUENTE FORMAL: LEY 56 DE 1981 - ARTÍCULO 7 / LEY 14 DE 1983 - ARTÍCULO 33 / LEY 14 DE 1983 - ARTÍCULO 41 / LEY 383 DE 1997 - ARTÍCULO 51 / DECRETO 1333 DE 1986 - ARTÍCULO 196 / LEY 1607 DE 2012 - ARTÍCULO 46 // LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 182 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 462-1

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

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2017-01639-01 (**24690**)
Demandante: G4S - SECURE SOLUTIONS COLOMBIA S.A.
Demandado: SECRETARÍA DE HACIENDA DISTRITAL DE IMPUESTOS DE BOGOTÁ

Temas: Impuesto de industria y comercio. Actividad de servicio de vigilancia. Base gravable especial – AIU.

ACLARACIÓN DE VOTO

Con el respeto debido por la decisión mayoritaria, me permito aclarar el voto en la providencia proferida dentro del proceso de la referencia, mediante la cual se resolvió confirmar la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, que declaró la nulidad de los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, la firmeza de las declaraciones privadas²⁸.

En la sentencia de la referencia se consideró que el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, el cual dispuso una base gravable especial en IVA para las empresas que como la demandante desarrollan actividades de vigilancia, haciéndola extensiva a los «impuestos territoriales», debía aplicarse directamente en la liquidación privada del ICA durante los periodos en discusión, pese a que la modificación no hubiera sido incorporada al ordenamiento local.

Para ello, el fallo indicó que, si bien en el Distrito Capital está regulada una base gravable general, no lo es menos que existe una base especial consagrada por el legislador.

²⁸ El *a quo* concluyó que procedía la aplicación de la base gravable especial (artículo 46 de la Ley 1607 de 2012), en las declaraciones privadas., sin necesidad de norma local que así lo dispusiera.



Frente a la aplicación de la mencionada disposición por parte de la contribuyente y el actuar de la administración tributaria, considero en todo caso dable como fundamento de la aclaración, expresar lo siguiente:

El principio de autonomía tributaria de los entes locales, especialmente el de Bogotá Distrito Capital, fue desarrollado desde el artículo 1º de la Constitución Política de 1991, que trajo consigo cambios de suma trascendencia entre los que se encuentra el reconocimiento de un nivel de autonomía para las entidades territoriales, con la finalidad de materializar el postulado de la descentralización como una de las características del modelo de Estado Social de Derecho.

El Constituyente quiso que las entidades territoriales, en este caso el Distrito Capital y los municipios, gozaran de autonomía en materia tributaria al interior de su jurisdicción. Para ello, les otorgó la facultad para decretar impuestos, que previamente hayan sido creados o autorizados por el legislador, que en tiempos de paz es el Congreso de la República.

Conforme con el artículo 287 de la Constitución, la expresión de la autonomía está en el reconocimiento de las facultades que poseen las entidades territoriales para gobernarse por autoridades propias, ejercer competencias específicas acordes con la libertad de gestión de sus intereses y administrar sus propios recursos, sea que estos provengan de los tributos que establezcan o de la participación en las rentas nacionales, con el propósito de atender la realización de los cometidos que se les han asignado. Esa competencia se concreta en el artículo 313-4 ib., el cual destaca que le corresponde a los Concejos «votar de conformidad con la Constitución y la ley los tributos y los gastos locales».

Dichas normas, acompañadas con el artículo 338 de la Carta Política, determinan inequívocamente el marco constitucional que rige la potestad impositiva del Distrito y los municipios, la cual se debe ejercer de conformidad con la Constitución y la ley, pero que facultan para disponer sobre diferentes elementos de los tributos a su cargo, como ocurre en este caso con una base gravable previamente establecida en la normativa local que regulaba la materia.

Al respecto, la Corte Constitucional ha manifestado que «La Constitución institucionalizó el concepto de autonomía, con el fin de acentuar y fortalecer la descentralización territorial, de modo que las entidades territoriales gocen de un ámbito de libertad e independencia política, administrativa y fiscal, para la gestión de sus propios intereses, aunque bajo las limitaciones que se derivan de la Constitución y las que el legislador puede imponer respetando el núcleo o la esencia de dicha autonomía». En ese sentido, se destaca que «el principio constitucional de la autonomía local delimita el campo de acción de la ley. Por lo tanto, en todos los asuntos o materias respecto de los cuales la Constitución no habilita al legislador para dictar normas relativas a la destinación manejo o inversión de los recursos de dichas entidades, éstas gozan de plena libertad e independencia para



adoptar las decisiones administrativas correspondientes, a través de sus órganos competentes, juzgando su oportunidad o conveniencia y según lo demanden las necesidades públicas o sociales»²⁹.

En desarrollo de la autonomía fiscal que otorga la Constitución, cada ente territorial puede incorporar en su normativa las disposiciones del orden nacional a través de los respectivos acuerdos municipales, verificando previamente que resulten pertinentes, en tanto sean congruentes y compatibles con estas, sin que ello exija que sean idénticos, en la medida en que deben ajustarse a sus realidades y necesidades, que no precisamente son las mismas del nivel nacional, e incluso de otros municipios con características diferentes a las del Distrito Capital³⁰.

Visto lo anterior, se tiene que en el caso la forma de calcular el ICA (base gravable) y la tarifa sobre la cual se liquida, están reguladas por el artículo 33 de la Ley 14 de 1983³¹, que dispone:

«ARTÍCULO 33.- 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.

Sobre la base gravable definida en este artículo se aplicará la tarifa que determinen los Concejos Municipales dentro de los siguientes límites:

1. Del dos al siete por mil (2-7 x 1.000) mensual para actividades industriales, y
2. Del dos al diez por mil (2-10 x 1.000) mensual para actividades comerciales y de servicios³² [...].»

Por su parte, el artículo 154 [numeral 5] del Decreto Ley 1421 de 1993 (*Régimen especial en el cual se organiza a Bogotá como Distrito Capital y otorga autonomía para la gestión de sus intereses, dentro de los límites de la Constitución y la ley.*), compilado por el artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002 (Estatuto Tributario de Bogotá D.C.)³³, disponen sobre la base gravable del tributo, lo siguiente:

«Dec.1421/93.

²⁹ Corte Constitucional, Sentencia C- 495 de 1998.

³⁰ Así lo puso de presente la Sala en sentencias del 6 de diciembre de 2012, Exp. 18016, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y del 15 de octubre de 2015, Exp. 19948, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

³¹ Norma incorporada por el artículo 196 del Decreto Ley 1333 de 1986.

³² Artículo modificado por el artículo 342 de la Ley 1819 de 2016, la cual adicionó al parágrafo segundo que: «[...]Seguirá vigente la base gravable especial definida para los distribuidores de derivados del petróleo y demás combustibles, del artículo 67 de la Ley 383 de 1997, así como las demás disposiciones legales que establezcan bases gravables especiales y tarifas para el impuesto de industria y comercio, entendiendo que los ingresos de dicha base corresponden al total de ingresos gravables en el respectivo periodo gravable. Así mismo seguirán vigentes las disposiciones especiales para el Distrito Capital establecidas en el Decreto-ley 1421 de 1993». (Subraya la Sala)

³³ Normativa vigente al momento de los hechos.



Artículo 154.

[..]

5. Su base gravable estará conformada por los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período gravable. Para determinarlos, se restará de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los correspondientes a actividades exentas y no sujetas. Así como las devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos. Hacen parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en esta disposición. Con base en estudios y factores objetivos, el concejo podrá establecer presunciones de ingresos mensuales netos para determinadas actividades. La base gravable para el sector financiero continuará rigiéndose por las normas vigentes para él.

Dec. 352/02.

Artículo 42. Base gravable.

El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período. Para determinarlos, se restará 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.

Hacen parte de la base gravable, los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo.

[...]

Parágrafo segundo. Los contribuyentes que desarrollen actividades parcialmente exentas o no sujetas, deducirán de la base gravable de sus declaraciones, el monto de sus ingresos correspondiente con la parte exenta o no sujeta».

Tanto la Ley 14 de 1983, como el Decreto 1421 de 1993 (decreto especial con fuerza de ley), establecieron unas bases gravables especiales para el ICA respecto de: i) las agencias de publicidad³⁴, ii) las administradoras y corredoras de bienes raíces, iii) para los distribuidores de derivados del petróleo³⁵ y, iv) para las entidades del sector financiero³⁶, todas estas adoptadas por el Concejo Distrital de Bogotá en el Decreto 352 de 2002. Así mismo, las leyes 383 de 1997 y 56 de 1981 determinaron bases gravables especiales para las entidades que prestan servicios públicos domiciliarios³⁷, y por la generación eléctrica³⁸, respectivamente; las cuales fueron adoptadas de igual forma por el Distrito Capital.

En ese orden, la Constitución y las disposiciones señaladas constituyen un cuerpo normativo, dictado en ejercicio de las atribuciones legislativas especiales que por una sola vez se le otorgaron al Distrito Capital para que dictara las normas

³⁴ Parágrafo 2 artículo 33 ley 14 de 1983

³⁵ Parágrafo 3 artículo 33.

³⁶ Artículo 41.

³⁷ Artículo 51.

³⁸ Artículo 7 Ley 56 de 1981.



correspondientes, entre otras, las atinentes al régimen tributario, lo cual trae como consecuencia que el marco jurídico sobre el impuesto de industria y comercio adoptado por la entidad demandada se encuentra vigente y es de obligatorio cumplimiento tanto para la Administración Tributaria, como por los contribuyentes.

Ahora bien, atendiendo a lo señalado, se advierte que dentro de ese marco normativo que regula el ICA en el Distrito Capital, no está incluido lo previsto en el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, que modificó el artículo 462-1 del Estatuto Tributario, en el cual se estableció una *«base gravable especial»* aplicable al impuesto sobre las ventas, entre otras, para actividades de servicio de vigilancia y aseo, una tarifa del 16% en la parte correspondiente al AIU, que no podrá ser inferior al diez por ciento (10%) del valor del contrato. En el párrafo de dicho artículo también se dispuso que la base gravable descrita aplicaría para efectos de la retención en la fuente del impuesto sobre la renta, al igual que para los impuestos territoriales.

La referida disposición no ofrecía la certeza suficiente para que de su interpretación se concluyera que, al referirse a la aplicación de la base gravable especial *«para efectos de la retención en la fuente del impuesto sobre la renta, al igual que para los impuestos territoriales»*, se hablara directamente del impuesto de industria y comercio, y si se trataba de una modificación a la base gravable de las actividades de aseo, cafetería y vigilancia, o si solo concernía a un sistema de retenciones para su recaudo.

Tal era la falta de claridad del artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, que se hizo necesaria la intervención del legislador, quien a través del artículo 182 de la Ley 1819 de 2016, procedió a modificar únicamente el párrafo del artículo 462-1 del Estatuto Tributario, aclarando que la base gravable se aplicaría igualmente al Impuesto de Industria y Comercio³⁹. Todo lo cual sucedió después de ocurridos los hechos motivo del presente litigio.

Empero, aunque sería válido incluso un análisis más de fondo en torno al alcance de la autonomía de los entes territoriales en estos aspectos, comoquiera que rige el principio de legalidad de los tributos, que condiciona el actuar de la administración a la ley, comparto la decisión mayoritaria de la Sala contenida en el fallo.

En los términos señalados dejo expuesta mi aclaración de voto.

³⁹ «ARTÍCULO 182. Modifíquese el párrafo del artículo 462-1 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

PARÁGRAFO. **Esta base gravable especial se aplicará igualmente al Impuesto de Industria y Comercio y Complementarios**, para efectos de la aplicación de la retención en la fuente del impuesto sobre la renta y de la retención en la fuente sobre el Impuesto de Industria y Comercio y Complementarios, así como para otros impuestos, tasas y contribuciones de orden territorial».



Radicado: 25000-23-37-000-2017-01639-01(24690)
Demandante: G4S - SECURE SOLUTIONS COLOMBIA S.A.

Con todo comedimiento,

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

