



Radicado: 25000-23-37-000-2020-00091-01 (27814)
Demandante: Publicaciones Semana S.A.
Fallo

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., veintiséis (26) de junio de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2020-00091-01(27814)
Demandante: PUBLICACIONES SEMANA S.A.
Demandado: DISTRITO CAPITAL

Temas: ICA 2015. Tarifa. Pauta publicitaria. Servicios de edición de revistas. Reiteración jurisprudencial.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 24 de marzo de 2023, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, que declaró la nulidad de los actos por los cuales el Distrito Capital modificó a la actora la declaración del impuesto de industria y comercio del bimestre 4 de 2015 (ordinal primero) y la firmeza de la citada declaración (ordinal segundo)¹.

ANTECEDENTES

Por Liquidación Oficial de Revisión 22959DDI044320 de 13 de septiembre de 2018, el Distrito Capital modificó a Publicaciones Semana S.A. (en adelante Semana), la declaración de corrección del ICA correspondiente al bimestre 4 de 2015. Lo anterior, para gravar a la tarifa del 11.04 por mil, los ingresos por publicación de pautas publicitarias (que la actora había declarado a la tarifa del 4.14 por mil) tras considerar que no corresponden a servicios de edición sino a una actividad comercial y para adicionar ingresos por cuentas en participación. Además, impuso sanción por inexactitud en cuantía del 100% del mayor impuesto determinado.

¹ Índice 22, Samai del Tribunal.



Radicado: 25000-23-37-000-2020-00091-01 (27814)

Demandante: Publicaciones Semana S.A.

Fallo

DEMANDA

En ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), Publicaciones Semana S.A., formuló las siguientes pretensiones²:

PRETENSIONES

PRIMERA: por expedirse con violación a las normas nacionales y distritales a las que hubieren tenido que sujetarse, se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

- Resolución No. 22959DDI044320 del 13/09/2018 *“Por la cual se profiere Liquidación Oficial de Revisión a la declaración de corrección del Impuesto de Industria y comercio, Avisos y tableros correspondiente al bimestre 4 de año gravable 2015, presentada por el contribuyente PUBLICACIONES SEMANA S.A., con NIT 860.509.265.”*
- Resolución No. DDI030544 del 20 de septiembre de 2019, *“Por la cual se resuelve un recurso de reconsideración”.*

SEGUNDA: Que, como consecuencia de lo anterior, se declare a título de restablecimiento del derecho la firmeza de la declaración privada del impuesto de Industria y Comercio de PUBLICACIONES SEMANA S.A., correspondiente al cuarto bimestre del año gravable 2015, así como la improcedencia de las sanciones impuestas por la Administración en los actos demandados.

Invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Artículos 29, 83 y 338 de la Constitución Política.
- Artículo 3 del Acuerdo 65 de 2002.
- Artículo 4 de la Ley 84 de 1873.
- Artículo 84 de la Ley 1437 de 2011.
- Artículo 711 del Estatuto Tributario (ET).
- Artículo 2 del Decreto Distrital 352 de 2002.
- Artículos 2, 64 y 101 del Decreto Distrital 807 de 1993.

El concepto de la violación se sintetiza así:

1. Violación del debido proceso por falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión. En el requerimiento especial la administración sostuvo que la contribuyente desarrolla una actividad

² Índice 2, Samai del Consejo de Estado.



Radicado: 25000-23-37-000-2020-00091-01 (27814)

Demandante: Publicaciones Semana S.A.

Fallo

distinta de la editorial, otorgándole la connotación de “*alquiler y/o venta de un espacio para fines publicitarios*”, con código CIUU 47994 y tarifa del 11,04 por mil. Luego, en el acto de liquidación oficial del tributo se define indistintamente dicha actividad como “*alquiler de espacios*”, con tarifa del 9.66 por mil y “*venta de espacios publicitarios*”, con tarifa del 11.04 por mil, para después, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, fijar la controversia en torno a la “*venta de espacio publicitario*”, con tarifa del 11.04 por mil.

Esta vaguedad en los conceptos y en las tarifas consideradas provocó que no hubiera una debida correspondencia entre el acto previo, la liquidación oficial de revisión y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, pues, en cada uno de estos actos se formuló una teoría del caso distinta. Por ende, se presentaron hechos nuevos en relación con el acto previo que viola la congruencia que debe existir en la actuación administrativa. Lo anterior, imposibilitó el ejercicio del derecho de defensa de la contribuyente y generó la violación al debido proceso y a los principios de buena fe, equidad y justicia tributaria.

2. Semana no realiza una actividad comercial. La actividad que realiza Semana es exclusivamente de producción, impresión y edición de revistas de carácter cultural y de circulación nacional. De acuerdo con la clasificación CIUU, la edición “*comprende un conjunto de actividades financieras, técnicas, artísticas, jurídicas de comercialización, etc., tendientes a lograr la reproducción y difusión de un material intelectual, científico o artístico*”, que en el Distrito Capital está gravada con el impuesto de ICA como actividad de servicios (código CUII 5813) a la tarifa del 4.14 por mil (artículos 3 del Acuerdo 65 de 2002 y 53 del Decreto 352 de 2002).

Por tanto, dicha actividad no puede ser desglosada por la administración para clasificar como actividad comercial la pauta publicitaria con el código 47994, correspondiente a “*otros tipos de comercio al por menor no realizado en establecimientos, puestos de venta o mercados de demás productos n.c.p.*” y gravarla a la tarifa del 11.04 por mil, siendo que todo se circunscribe a una sola actividad: la de edición y difusión de revistas, la cual no es clasificable bajo distintos códigos tarifarios, como lo fijó el Consejo de Estado en sentencia de 7 de marzo de 2013³.

De otra parte, la reclasificación de la actividad de edición efectuada por el Distrito Capital contraviene el artículo 4 de la Resolución SDH-000079 del 11 de marzo de 2013, que adoptó, para efectos del impuesto de ICA, la clasificación CIUU revisión 4, que incluye a los periódicos de anuncios publicitarios dentro del código CUII 5813. Además, la administración desconoce que el código 47994, el dígito 47 describe una actividad de comercio al por menor, esto es, de reventa (comprar para

³ Radicado 250002327000200800153-01, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



Radicado: 25000-23-37-000-2020-00091-01 (27814)

Demandante: Publicaciones Semana S.A.

Fallo

revender), lo cual no concuerda con la actividad de edición realizada por Semana.

3. Violación a los principios de equidad y justicia tributaria. Doble tributación. Improcedencia de la adición de ingresos por cuentas en participación. Semana declaró la totalidad de los ingresos por cuentas en participación. No obstante, en un claro desconocimiento del manejo contable de este contrato (en cuentas de orden), la administración adicionó la utilidad percibida por Semana en calidad de socio gestor, siendo que ésta ya había sido declarada dentro de los ingresos brutos.

4. Improcedencia de la sanción por inexactitud. La conducta de Semana no encaja dentro del tipo infractor previsto en los artículos 647 del ET, 64 y 101 del Decreto Distrital 802 de 1993, porque no incurrió en ninguno de los supuestos tipificados como sancionables. Además, no se evidencia una conducta culposa o dolosa por parte de la demandante para menoscabar la tributación. Con todo, existe una diferencia de criterios frente al derecho aplicable, de acuerdo con lo expuesto en los cargos anteriores, que la exime de la eventual sanción que se le pueda imponer.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Distrito Capital se opuso a las pretensiones de la demanda, por lo siguiente⁴:

1. La pauta publicitaria es una actividad comercial. Semana clasificó bajo un código errado su actividad de publicaciones de avisos, gatefold, insertos, banners y clasificados, ya que ésta es independiente de la actividad de servicios de edición (código CIIU 5813, tarifa 4.14 por mil), pues su naturaleza es comercial, porque corresponde al alquiler y/o venta de un espacio publicitario, actividad gravada con tarifa del 11.04 por mil.

Es así porque la edición es un proceso de transformación en el cual está involucrado el uso de unos recursos, ya sean económicos o materiales, por lo que no es propio interpretar que la publicación de avisos sea de edición, ya que Semana recibe el producto final (el aviso) y no invierte en él ninguno de los recursos mencionados. Simplemente ubica el aviso en un espacio asignado al cliente, a cambio de una retribución, lo cual corresponde a una actividad comercial o publicidad.

2. Es procedente la adición de ingresos por cuentas en participación. Teniendo en cuenta que Semana no probó el contrato de cuentas en participación debe mantenerse la adición de ingresos, pues no quedó acreditado que lo adicionado

⁴ Índice 10, Samai del Tribunal.



Radicado: 25000-23-37-000-2020-00091-01 (27814)

Demandante: Publicaciones Semana S.A.

Fallo

corresponda a la utilidad percibida en calidad de gestora del negocio y que tal suma ya estuviera incluida en los ingresos brutos declarados.

3. Es aplicable la sanción por inexactitud. La inexactitud en la declaración no es producto de una interpretación diferente y razonable del derecho, sino del desconocimiento del derecho, por lo que debe mantenerse dicha sanción.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró la nulidad de los actos demandados y la firmeza de la declaración privada. Las razones de la decisión son las siguientes⁵:

1. No existe falta de correspondencia entre el requerimiento especial y los actos de liquidación del tributo. Si bien en los actos demandados la administración utilizó varios términos para referirse a la pauta publicitaria que pretendía gravar, la argumentación utilizada en estos actos es consistente con la intención de considerar la actividad de publicación de avisos como comercial y no de servicios de edición, como la clasificó la actora, para lo cual aplicó el código CIU 47994 y la tarifa del 11.04 por mil, ambos de naturaleza comercial. En consecuencia, no se configura la alegada falta de correspondencia.

2. La pauta publicitaria no es una actividad comercial porque ésta hace parte de la actividad de edición de revistas, que es de servicios. De acuerdo con la clasificación CIU, la edición comprende un conjunto de actividades tendientes a lograr la reproducción y difusión de un material intelectual, científico o artístico. En asuntos como el analizado, también frente a Semana, la jurisprudencia del Consejo de Estado ha precisado que una cosa es la actividad de publicación, entendida como la difusión o comunicación de cualquier información para que sea conocida, que es la realizada por Semana, y otra, muy diferente, la actividad de publicidad, que corresponde a una propaganda mercantil. Por ello, frente a la pauta publicitaria, como la que es objeto de análisis, dicha Corporación señaló que queda comprendida dentro de la “*actividad de edición y publicación de revistas y periódicos*”, que es una actividad de servicios gravada con tarifa del 4.14 por mil⁶.

Desde esa perspectiva, la publicación del mensaje o información publicitaria hace parte de la actividad de publicación de una revista, pues corresponde a la difusión o comunicación de cualquier información para que sea conocida, que es distinta del servicio de publicidad, que es una forma de comunicación de propaganda mercantil o de otra especie que, por lo general, utiliza un medio de comunicación para ser

⁵ Índice 22, Samai del Tribunal.

⁶ Sentencia de 11 de febrero de 2021, exp. 22925, C.P. Milton Chaves García.



Radicado: 25000-23-37-000-2020-00091-01 (27814)

Demandante: Publicaciones Semana S.A.

Fallo

publicado o difundido. Lo anterior significa que el medio de comunicación difunde o publica el mensaje publicitario, pero no presta el servicio de publicidad.

Así, las empresas que editan libros y revistas, como Semana, no crean publicidad, sino que ceden espacios para que el tercero que pone el anuncio comercial lo ubique allí. En ese orden, la actividad de la demandante se caracteriza por ser un servicio de comunicación a la comunidad, cuya concreción entraña la producción intelectual de escritos, su diagramación, diseño, impresión y difusión.

Teniendo en cuenta lo anterior y lo dispuesto en el artículo 4 de la Resolución SDH-000079, de 2013, Semana no presta un servicio comercial de publicidad, sino un servicio de publicación de pautas publicitarias en sus revistas, por lo que la tarifa aplicable es el 4.14 por mil.

3. No procede la adición de ingresos por cuentas en participación. Contrario a lo determinado por el Distrito Capital, Semana sí demostró el contrato de cuentas en participación a través de certificaciones del revisor fiscal y del representante legal de la compañía, así como los estados financieros, documentos contables y soportes que dan cuenta de su celebración, documentos que no fueron objetados por la administración tributaria.

En calidad de socio gestor, Semana contabilizó la totalidad de los ingresos brutos provenientes del contrato de cuentas en participación en las cuentas de orden 9135 y también registró el resultado de la liquidación de dichas cuentas de orden de los periodos julio y agosto de 2015, en la cuenta de resultado del grupo 41. Asimismo, declaró la totalidad de los ingresos por ese concepto, de modo que no resultaba viable que la administración adicionara la utilidad cobrada por el gestor (Semana) porque, como se anotó, ya había declarado la totalidad de los ingresos por cuentas en participación.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte **demandada** interpuso recurso de apelación con fundamento en lo siguiente⁷:

1. La pauta publicitaria es una actividad comercial de publicidad. Contrario a lo afirmado por el Tribunal, la pauta publicitaria no corresponde a una “*actividad de edición de periódicos, revistas y otras publicaciones periódicas*”, ya que se está omitiendo la esencia de la actividad de publicación de pautas, promociones y/o anuncios que benefician el trabajo comercial de diferentes compañías, lo cual, de ninguna manera puede tener relación con la función editorial, que está referida a la

⁷ Índice 25, Samai del Tribunal.



Radicado: 25000-23-37-000-2020-00091-01 (27814)

Demandante: Publicaciones Semana S.A.

Fallo

producción impresa de ejemplares de un texto, una obra artística o un documento visual.

La pauta publicitaria corresponde a la actividad identificada con el código CIIU 47994, “*otros tipos de comercio al por menor no realizado en establecimientos, puestos de ventas o mercados de demás productos n.c.p*”, con tarifa de 11.04 por mil. Lo anterior, si se tiene en cuenta que en la edición se da un proceso de transformación en el cual están implicados el uso de unos recursos, ya sean económicos o materiales, por lo que no es apropiado interpretar que la publicación de avisos sea el producto de una edición. En efecto, Semana recibe el producto final (el aviso) y no invierte en él ningún recurso de los ya mencionados, sino que simplemente ubica el aviso en un espacio que le ha asignado a un cliente, a cambio de una retribución. Así, no es factible acumular bajo un mismo código CIIU la totalidad de los ingresos percibidos, desconociendo la naturaleza de estos.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La **demandante** se opuso al recurso de apelación interpuesto por el demandado, para lo cual reiteró esencialmente los argumentos de la demanda⁸.

El **Ministerio Público** guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por el demandado, la Sala decide si la actividad de edición de revistas, gravada a la tarifa del 4.14 por mil comprende la publicación de anuncios publicitarios, como lo sostiene la actora y lo aceptó el Tribunal o si, por el contrario, dicha publicación corresponde a la venta de espacios en la revista, gravada como actividad comercial a una tarifa del 11.04 por mil, como lo defiende el demandado.

No se pronuncia sobre la adición de ingresos por concepto de cuentas en participación, ya que no fue objeto de apelación lo decidido por el Tribunal al respecto.

La Sala confirma la sentencia apelada, según el siguiente análisis:

La pauta publicitaria hace parte de la actividad de edición. Sobre el punto sometido a consideración, la Sección tiene como criterio definido que, para efectos del impuesto de ICA, la publicación de anuncios en revistas hace parte de la actividad de edición, de manera que no constituye una actividad de publicidad

⁸ Índice 11, Samai del Consejo de Estado.



Radicado: 25000-23-37-000-2020-00091-01 (27814)

Demandante: Publicaciones Semana S.A.

Fallo

independiente⁹. Lo anterior, por cuanto, de acuerdo con la clasificación CIUU¹⁰, el servicio de edición corresponde a *“un conjunto de actividades financieras, técnicas, artísticas, jurídicas de comercialización, etc., tendientes a lograr la reproducción y difusión de un material intelectual, científico o artístico”* y el impuesto de industria y comercio *“no recae sobre transacciones o actos individualmente considerados (...) sino que somete la tributación al ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios”*. Por esta razón, *“es la realización de la actividad [de edición], entendida como un todo, la que resulta gravada con el impuesto, al margen de las diferentes transacciones que pueda llevar a cabo el sujeto pasivo en ejercicio de esa actividad”*¹¹.

De acuerdo con este criterio y con base en los hechos que se hallaron probados en los fallos que se reiteran, esta Sección concluyó que la difusión del mensaje publicitario por parte del medio comunicación no constituye un servicio de publicidad gravado con una tarifa distinta a la que estaría gravada la actividad de edición. Lo anterior, por cuanto no se puede confundir la publicación con la actividad de publicidad, pues ésta se refiere a *“propaganda mercantil o de otras especies”* mientras que la publicación significa la *“difusión o comunicación de cualquier información para que sea conocida o difusión de algo por medio de la imprenta o cualquier otro procedimiento técnico”*¹². En definitiva, la Sala reitera que la inclusión de anuncios de propiedad de terceros en una revista hace parte de la actividad de publicación de ese tipo de medios, pues el anuncio se publica en desarrollo y como consecuencia de la actividad de edición gravada con el impuesto, al punto que, sin la edición, los ingresos por concesión de espacios no se devengarían, de manera que son una parte del desarrollo de la actividad de edición y publicación de revistas¹³.

Por tanto, comoquiera que está demostrado que la actora se dedica a la *«producción, edición e impresión de libros, revistas, folletos, coleccionables seriadados o publicaciones de carácter científico o cultural»*¹⁴ y que, en el marco de esa actividad obtiene ingresos por publicar en la revista anuncios comerciales de terceros, que hacen parte de la actividad de edición y publicación, la Sala mantiene

⁹ Sobre el particular, se reiteran, entre otras, las sentencias del 16 de agosto de 2012, exp. 18421, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 11 de febrero de 2021, exp. 22925, C.P. Milton Chaves García; del 23 de septiembre de 2021, exp. 23721, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, y del 28 de septiembre de 2023, exp. 27800, C.P. Wilson Ramos Girón.

¹⁰ Mediante la Resolución nro. SDH-000079, del 11 de marzo de 2013, se adoptó en el Distrito Capital, para efectos del impuesto de ICA, la clasificación CIUU revisión 4 adaptada por el DANE para Colombia.

¹¹ Sentencias del 23 de septiembre de 2021, exp. 23721, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez y del 28 de septiembre de 2023, exp. 27800, C.P. Wilson Ramos Girón.

¹² Sentencias del 16 de agosto de 2012, exp. 18421, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y del 11 de febrero de 2021, exp. 22925, C.P. Milton Chaves García.

¹³ Sentencia del 28 de septiembre de 2023, exp. 27800, C.P. Wilson Ramos Girón.

¹⁴ Índice 2, Samai del Consejo de Estado.



Radicado: 25000-23-37-000-2020-00091-01 (27814)
Demandante: Publicaciones Semana S.A.
Fallo

la decisión del Tribunal en el sentido de que la tarifa aplicable es el 4.14 por mil. En consecuencia, no prospera el cargo de apelación.

Las razones anteriores son suficientes para confirmar la sentencia apelada.

No se condena en costas en esta instancia con fundamento en los artículos 188 del CPACA y 365 numeral 8 del CGP, por cuanto no están probadas.

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,

F A L L A

PRIMERO: CONFIRMAR el fallo apelado.

SEGUNDO: Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase. La anterior providencia fue discutida y aprobada en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

Aclaro voto

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador>