



PRINCIPIO DE LEGALIDAD DE LOS TRIBUTOS – Noción / ADOPCIÓN DE IMPUESTOS POR ENTIDADES TERRITORIALES - Sujeción al principio de legalidad de los tributos. Reiteración de jurisprudencia / FACULTAD DE CONFIGURACIÓN DEL LEGISLADOR EN MATERIA TRIBUTARIA FRENTE A TRIBUTOS LOCALES – Alcance / FACULTAD, POTESTAD O AUTONOMÍA FISCAL O IMPOSITIVA DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES - Alcance. Reiteración de jurisprudencia / FACULTAD, POTESTAD O AUTONOMÍA FISCAL O IMPOSITIVA DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES - Límites. Reiteración de jurisprudencia. Los entes territoriales no pueden ni crear tributos, ni apartarse de la configuración dada por el legislador a los elementos que conforman la estructura del hecho imponible de los tributos locales (i.e. hechos gravados, sujetos, bases gravables y tarifas)

De acuerdo con el principio de legalidad de los tributos, no puede haber impuesto sin representación. Por ello, la Constitución Política autoriza únicamente al Congreso de la República, las asambleas departamentales y los concejos Municipales y distritales para establecer impuestos, contribuciones y tasas dentro del marco establecido en los artículos 287, 300, 313 y 338 de la Constitución Política. Para el ámbito territorial, las anteriores normas constitucionales disponen que los elementos de los tributos, esto es, los sujetos activos y pasivos, hechos generadores, bases gravables y tarifas, deben fijarse directamente por la ley y la ordenanza en el caso de los impuestos departamentales, o por la ley y el acuerdo en el caso de los impuestos municipales o distritales. En todo caso, le corresponde a la ley dictada por el Congreso de la República la creación “*ex novo*” de los tributos. Así se deriva de los artículos 287, 300 numeral 4 313 numeral 4 de la Constitución Política, que facultan a las asambleas y a los concejos municipales y distritales, respectivamente, para decretar los tributos y contribuciones necesarios, de conformidad con la Constitución y la ley. En ese sentido se ha manifestado la Sección Cuarta del Consejo de Estado de manera reiterada: (...) Así, la Constitución Política consagra la autonomía tributaria de las entidades territoriales, pero 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 en la Ley. Reconociendo expresamente el marco de autonomía tributaria que la Constitución Política les concede a los concejos municipales y distritales y las asambleas departamentales, sus atribuciones deben ejercerse de acuerdo con la Constitución 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 DE COLOMBIA – ARTÍCULO 287 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE COLOMBIA – ARTÍCULO 300 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE COLOMBIA – ARTÍCULO 313 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE COLOMBIA – ARTÍCULO 338 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE COLOMBIA – ARTÍCULO 300 NUMERAL 4 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE COLOMBIA – ARTÍCULO 313 NUMERAL 4

NOTA DE RELATORÍA: En relación con los límites de la facultad, potestad o autonomía tributaria o impositiva de las entidades territoriales, concretamente en cuanto les impide apartarse de la configuración que efectúe el legislador frente a los elementos de los tributos locales, se reitera la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 26 de febrero de 2020, radicación 25000-23-37-000-2017-01639-01(24690), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

NOTA DE RELATORÍA: Sobre el principio de jerarquía normativa del sistema jurídico en materia tributaria consultar 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 ver la sentencia C-037 del 26 de enero de 2000 de la Corte Constitucional, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Hecho generador / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO ICA - Base gravable / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO ICA EN EL DISTRITO CAPITAL – Base gravable / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO ICA EN EL DISTRITO CAPITAL - Determinación / BASE

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



GRAVABLE ESPECIAL DEL ARTÍCULO 46 DE LA LEY 1607 DE 2012 - Actividades a las que se aplica / DISTRITO CAPITAL - Régimen especial / BASE GRAVABLE ESPECIAL DEL ARTÍCULO 46 DE LA LEY 1607 DE 2012 - Interpretación del alcance de la expresión impuestos territoriales/ BASE GRAVABLE ESPECIAL DEL ARTÍCULO 46 DE LA LEY 1607 DE 2012 - Aplicación directa y obligatoria para los impuestos territoriales. Reiteración de jurisprudencia. Es aplicable para efectos del ICA, incluso si el concejo municipal o distrital no la ha incorporado o ha omitido incorporarla al ordenamiento local/ BASE GRAVABLE ESPECIAL DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO ICA PARA EMPRESAS QUE PRESTAN SERVICIOS DE ASEO Y CAFETERÍA EN LA PARTE CORRESPONDIENTE AL AIU - Aplicación directa y obligatoria a nivel local del artículo 46 de la Ley 1607 de 2012. Reiteración de jurisprudencia / APLICACIÓN DIRECTA Y OBLIGATORIA A NIVEL LOCAL DE LA BASE GRAVABLE ESPECIAL DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO ICA DEL ARTÍCULO 46 DE LA LEY 1607 DE 2012 PARA EMPRESAS QUE PRESTAN SERVICIOS DE ASEO Y CAFETERÍA EN LA PARTE CORRESPONDIENTE AL AIU - Procedencia. Reiteración de jurisprudencia

El impuesto de industria y comercio es un tributo municipal que grava la realización de actividades industriales, comerciales y de servicio. El artículo 33 de la Ley 14 de 1983 previó la base gravable sobre la cual se liquida el referido impuesto, así: **“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. (...)*”. Para el Distrito Capital se aplica el numeral 5 del artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993, que dispuso lo siguiente sobre la base gravable del tributo: (...) En el mismo sentido, el artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002, en lo referente a la base gravable del mencionado impuesto, indicó lo siguiente: Tanto la Ley 14 de 1983 como el Decreto 1421 de 1993 establecieron 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. Cabe resaltar que todas estas fueron adoptadas



en el Decreto 352 de 2002 por el Concejo Distrital de Bogotá. De igual forma, las Leyes 383 de 1997 y 56 de 1981 contemplaron bases gravables especiales para las entidades que prestan servicios públicos domiciliarios, y por la generación eléctrica, respectivamente, las cuales también fueron adoptadas por el Distrito Capital. Ahora bien, en el presente caso, el Congreso expidió la Ley 1607 de 2012, que mediante el artículo 46, modificó el artículo 462-1 del Estatuto Tributario Nacional, en el siguiente sentido: (...) De modo que en la referida norma se estableció una base gravable especial aplicable al impuesto sobre las ventas, entre otras actividades, para los servicios 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. Además, el párrafo de dicho artículo hizo extensiva la referida base gravable especial a las mismas actividades para **los impuestos territoriales, dentro de los cuales está el de ICA**. De ahí que la base gravable especial creada por el legislador en la referida norma sea aplicable directamente por las entidades territoriales, sin que ello desconozca el principio de predeterminación de los tributos que consagra el artículo 338 de la Constitución Política. En efecto, *“así como las disposiciones locales 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 parte de la Ley, también deben ser aplicadas directamente por estos entes, como en este caso”*. Además, las normas de los entes territoriales que regulan los elementos de la obligación tributaria no pueden ser contrarias a la Constitución ni a la ley. Se reitera, 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. (...) [C]omo lo dispuso el Tribunal, son nulos los actos demandados que modificaron las declaraciones privadas de la actora para aplicar la base gravable general del impuesto de industria y comercio e imponer sanción por inexactitud. Así mismo, como también lo dispuso el Tribunal, procede la firmeza de las declaraciones ilegalmente modificadas. No obstante, teniendo en cuenta que la demandante pidió la nulidad de los actos demandados en cuanto modificaron las declaraciones privadas del ICA por los bimestres 4, 5 y 6 año gravable 2013, 1, 2, 3, 4, 5, 6, del año gravable 2014 y 1 y 2 del año gravable 2015 y el Tribunal anuló los actos y declaró la firmeza de las declaraciones del ICA por los referidos periodos, pero adicionó la declaración del bimestre 3 de 2013, respecto de la cual la actora no pidió la nulidad, con fundamento en el artículo 187 del CPACA, la Sala modifica los numerales primero y segundo de la parte resolutive



de la sentencia apelada para excluir de la nulidad y del restablecimiento del derecho, la declaración de ICA del bimestre 3 de 2013. En lo demás, confirma la sentencia apelada.

FUENTE FORMAL: LEY 14 DE 1983 – ARTÍCULO 33 / DECRETO 1421 DE 1993 – ARTÍCULO 154 NUMERAL 5 / DECRETO DISTRITAL 352 DE 2002 – ARTÍCULO 42 / LEY 383 DE 1997 / LEY 56 DE 1981 / LEY 1607 DE 2012 – ARTÍCULO 46 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 462-1 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE COLOMBIA – ARTÍCULO 338 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 187

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la aplicación directa en el ámbito territorial de la base gravable especial contenida en el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, frente al impuesto de industria y comercio, así no se encuentre incorporada en el ordenamiento local, se reitera la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 26 de febrero de 2020, radicación 25000-23-37-000-2017-01639-01 (24690), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, providencia que, a su vez, reitera la sentencia de 19 de marzo de 2019, radicación 76001-23-33-000-2014-00464-01(21896), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

CONDENA EN COSTAS DE SEGUNDA INSTANCIA – Integración / CONDENA EN COSTAS – Reglas / CONDENA EN COSTAS - Improcedencia. Por falta de prueba de su causación

La Sala advierte que no se condena en costas, pues conforme con el artículo 188 del CPACA, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del CGP incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas en el artículo 365 del Código General del Proceso y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual *“solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”*, requisito que no se cumple en este asunto.



FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 188 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) – ARTÍCULO 361 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) – ARTÍCULO 365 ORDINAL 8

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., dieciséis (16) de julio de dos mil veinte (2020)

Radicación número: 25000-23-37-000-2017-01340-01(24694)

Actor: CASALIMPIA S.A.

Demandado: DISTRITO CAPITAL

*PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co*



FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el Distrito Capital contra la sentencia de 14 de marzo de 2019, dictada en audiencia inicial celebrada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que accedió a las pretensiones de la demanda¹.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente²:

“Primero: Declárase la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión N° 3156DDI016376 de ocho (8) de abril de 2016, de las declaraciones de ICA de los bimestres 3, 4, 5 y 6 año gravable 2013, todos los periodos de 2014 y 1 y 2 de 2015, y de la Resolución N° DDI028788 de ocho (8) de mayo de 2017 por medio del 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 Casalimpia S.A. para los periodos 3, 4, 5 y 6 año gravable 2013, todos los periodos de 2014 y 1 y 2 de 2015, y en consecuencia, que no debe suma alguna por los actos que se anulan.

¹ Folio 227 a 243 del cuaderno principal.

² Folio 242 reverso y 243 del cuaderno principal.



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

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

ANTECEDENTES

Casalimpia S.A. presentó en el Distrito Capital las declaraciones de ICA correspondientes a los bimestres 4, 5, y 6 del año 2013, 1 al 6 del 2014 y 1 y 2 del año 2015, por la actividad de prestación de los servicios de aseo y cafetería.

Previo requerimiento especial, la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá profirió Liquidación Oficial de Revisión 3156DDI016376³ de 8 de abril de 2016, que modificó las referidas declaraciones de ICA. El acto oficial estableció un total mayor valor a cargo por \$2.759.822.000 y una sanción por inexactitud total del 160%, esto es, \$4.415.716.000.

Por Resolución DDI028788 de 8 mayo de 2017⁴, la demandada confirmó en reconsideración la liquidación oficial de revisión.

³ Folios 80 a 97 cuaderno principal.

⁴ Folios 98 a 105 cuaderno principal.



DEMANDA

Casalimpia S.A., en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones⁵:

“Primera: Por infringir normas legales en las cuales debía fundarse, que se declare la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión demandada, contenida en la Resolución 3156DDI016376 y/o 2016EE40243 del 08 de abril de 2016, a través de la cual la Oficina de Liquidación de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, modificó las declaraciones de ICA presentadas por la sociedad Casalimpia por los bimestres 4, 5 y 6 del año gravable 2013, 1, 2, 3, 4, ,5 y 6 del año gravable 2014 y 1 y 2 del 2015.

Segunda: Por infringir normas legales en las cuales debía fundarse, que se declare la nulidad total de la Resolución del Recurso de Reconsideración DDI028788 y/o 2017EE83149 del 08 de mayo de 2017, expedida por la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá.

Tercero: 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 de ICA correspondientes a los bimestres 4, 5 y 6 del año gravable 2013, 1, 2, 3, 4, 5 y 6 del año gravable 2014 y 1 y 2 del 2015 que presentó la compañía en Bogotá D.C.

⁵ Folios 69 y 70 cuaderno principal.



Cuarta: Declarar que no procede la sanción por inexactitud impuesta en la Liquidación Oficial de Revisión demandada, contenida en la Resolución 3156DDI016376 y/o 2016EE40243 del 8 de abril de 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 No. DDI28788 y/o 2017EE83149 del 08 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 que mi representada no adeuda suma alguna ni por concepto de ICA, ni por sanción por inexactitud correspondiente en las citadas vigencias fiscales y bimestres en mención.

Sexta: Que, como consecuencia de la declaratoria de nulidad solicitada en las anteriores pretensiones, a título de restablecimiento se declare responsable al Distrito Capital de Bogotá de los perjuicios patrimoniales generados como consecuencia de las anteriores pretensiones, en la cuantía que sea probada en el presente proceso.

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 ni costas procesales.

Pretensiones subsidiarias

Primera: Declarar que no procede la sanción por inexactitud impuesta en la Liquidación de Revisión demandada, contenida en la Resolución 3156DDI016376 y/o 2016EE40243 del 08 de abril de 2016 y la Resolución del Recurso de Reconsideración DDI028788 y/o 2017EE83149 del 08 de mayo de 2017, por diferencias de criterios o interpretación razonable, en aplicación al párrafo 2 del artículo 647 del Estatuto Tributario, concordante con el artículo con el artículo 3 del Acuerdo 671 de 2017 del Concejo de Bogotá D.C.

Segunda: Que en todo caso se dé aplicación al principio de favorabilidad en materia sancionatoria para liquidar la sanción por inexactitud con base a: (i) el artículo 684 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 salgo 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 salgo a pagar, determinando en la Liquidación Oficial de Revisión y el declarado por el contribuyente o responsable.

Tercero: No condenar en costas a mi representada en caso de que sea denegadas las pretensiones principales y subsidiarias.”



La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 2, 29, 150-12, 287 y 338 de la Constitución Política.
- Artículos 3 y 137 del CPACA.
- Artículos 461-1, 462-1, 647, 648 y 683 del Estatuto Tributario.
- Artículo 46 de la Ley 1607 de 2012.
- Artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2019.
- Artículo 1 del Decreto 1421 de 1993.
- Artículo 3 del Decreto 423 de 1996.
- Artículo 3 del Decreto 400 de 1999.
- Artículos 3 y 42 del Decreto Distrital 352 de 2002.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Falta de motivación de los actos demandados

La autoridad distrital tributaria, en la liquidación oficial de revisión y al resolver el recurso de reconsideración, no se pronunció, siquiera de forma sumaria, sobre cada uno de los argumentos expuestos, pues adujo que lo haría de forma conjunta y se limitó a transcribir algunos conceptos proferidos por la Subdirección Jurídica Tributaria de esa entidad. Además, no expuso las razones de hecho y de derecho que sustentan la procedencia de la sanción por inexactitud.

Falta de motivación por violación del principio de correspondencia

En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se señaló que no existía certeza sobre el alcance del parágrafo del artículo 462-1 del Estatuto Tributario y, por ello, si era aplicable al ICA la base gravable especial contenida en dicha norma. Por ende, se



concluyó que ante la falta de certeza de uno de los elementos del tributo, era aplicable la base gravable prevista en el artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002.

No obstante, ese argumento no fue expuesto en el requerimiento especial ni en la liquidación oficial de revisión. De modo que al resolver la reconsideración, la entidad territorial desconoció el principio de correspondencia al agregar nuevos hechos y argumentos.

Falta de motivación por violación de los principios de legalidad y autonomía fiscal de las entidades territoriales y desconocimiento del principio de jerarquía normativa

El artículo 287 de la Constitución Política confirió a las entidades territoriales autonomía para gestionar y administrar recursos y el artículo 338 ibídem les atribuyó la facultad de establecer los elementos esenciales de tributos locales. Sin embargo, dicha autonomía debe tener en cuenta los parámetros definidos en la Constitución y la ley⁶.

La base gravable contemplada en el artículo 462-1 del Estatuto Tributario se aplica directamente a los entes territoriales sin necesidad de norma local que la adopte, pues, precisamente está establecida en la ley. La no aplicación de la norma legal implica la violación de los principios de legalidad y reserva de ley tributaria. Además, este criterio ha sido adoptado por la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público⁷.

⁶ Sentencias C-004 de 1993, C-520 de 1994, C-222 de 1995, C-084 de 1995, C-335 de 1995, C-219 de 1997, C-232 de 1998, C-540 de 2001, C-121 de 2006 proferidas por la Corte Constitucional. Además, citó los fallos de 11 de junio de 2004, exp. 18141, de 28 de abril de 2000, exp. 9536 y del 5 de marzo de 2004, exp. 13584, expedidos por la Sección Cuarta del Consejo de Estado.

⁷ Oficio de 19 de marzo de 2015, que reiteró la doctrina contenida en los oficios No. 046313 de 12 de marzo de 2013, No. 027062 del 30 de julio de 2013 y No. 014727 del 2 de mayo de 2013.



En el presente asunto, la base gravable especial del ICA se encuentra regulada en el artículo 462-1 del Estatuto Tributario (norma de carácter nacional), por lo que no existe indeterminación de ese elemento del impuesto. Por ende, no es posible aplicar la norma local (Decreto Ley 352 de 2002) para tal fin.

De modo que los actos administrativos demandados son nulos por violación directa de la Constitución Política y desconocimiento de jerarquía normativa al no aplicar lo previsto en el artículo 462-1 del E.T. y, en su lugar, aplicar una norma de carácter local.

Falsa motivación porque el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 no viola el artículo 7 de la Ley 819 de 2003

Según consta en la exposición de motivos de la Ley 1607 de 2012, el ánimo del legislador al crear la base gravable especial no fue disminuir la base gravable, sino simplificar las tarifas. Lo anterior, porque *“gran parte de los ingresos de estas actividades son efectivamente sus costos”*.

De ahí que no sea válido afirmar que el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, que modificó el artículo 462-1 del Estatuto Tributario, es inaplicable, porque no señaló la fuente sustitutiva de los ingresos que perdería el Distrito Capital y el impacto fiscal que se causa con la aplicación de esa disposición.

Violación directa del artículo 462-1 del Estatuto Tributario



El artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 y el artículo 182 de la Ley 1819 de 2016, establecieron una base gravable especial aplicable a los impuestos, tasas y contribuciones del orden territorial, siendo claramente identificable el ICA. De ahí que la entidad demandada no puede afirmar que la referida base gravable especial únicamente es aplicable para retenciones.

De igual forma, debe tenerse en cuenta que con la entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012 se derogó tácita y parcialmente el artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002, que regula la base gravable del ICA en el Distrito Capital.

Improcedencia de la sanción por inexactitud

La sanción por inexactitud es improcedente porque de conformidad con la jurisprudencia proferida por la Corte Constitucional y el Consejo de Estado, el hecho sancionable no existe. Además, se presentó una diferencia de criterios o interpretaciones razonables del derecho aplicable y existe proscripción de cualquier criterio de carácter objetivo en materia de derecho administrativo sancionatorio.

En consecuencia, le correspondía a la autoridad tributaria distrital demostrar la configuración de alguno de los supuestos de hecho para que sea procedente la sanción por inexactitud, carga que la demandada incumplió.

De otra parte, la autoridad tributaria distrital desconoció el principio de favorabilidad al aplicar la sanción por inexactitud del 160%, porque el artículo 648 del E.T. de la Ley 1819 de 2016, adoptado por el ente territorial en el Acuerdo 671 de 2017, redujo la sanción por inexactitud al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente.



En todo caso, en el presente asunto existe diferencia de criterios o interpretación razonable del derecho aplicable. Por ello, de acuerdo al artículo 647 del E.T, no es procedente aplicar la sanción por inexactitud.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Distrito Capital solicitó que se nieguen las pretensiones de la demanda por las siguientes razones:

El artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, que modificó el artículo 462-1 del E.T., establece una base gravable especial aplicable al impuesto sobre las ventas y para los impuestos territoriales. Sin embargo, la norma no identificó los impuestos territoriales a los que les es aplicable dicha base gravable especial.

De ahí que, ante la falta de certeza plena sobre la aplicación de uno de los elementos del impuesto, la administración tributaria no está facultada para identificar la base gravable, pues, de conformidad con el principio de legalidad, esta es una función exclusiva de los cuerpos colegiados⁸.

Por ello, adujo que la aplicación de la base gravable especial prevista en el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 solo sería válida, en la medida en que el Concejo del Distrito Capital determine, con claridad y precisión, a qué impuestos distritales es aplicable.

⁸ Citó las sentencias C-594 de 2010, C-891 de 2012 y C-891 de 2012.



Expresó que, en ejercicio de su competencia legal y constitucional, la Secretaría Distrital de Hacienda presentó al Concejo de Bogotá el proyecto de Acuerdo 224-14, en el que se proponía dar plena certeza al artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, en relación con los impuestos distritales de Bogotá.

Advirtió que ante la falta de claridad del artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, el Congreso de la República expidió la Ley 1819 de 2016, que estableció la aplicación de la base gravable especial aplicable al ICA. De modo que, solamente a partir del 2017 se puede determinar el impuesto con dicha base especial. Por el contrario, las vigencias anteriores a ese año deben liquidarse teniendo en cuenta la base gravable general establecida en el artículo 42 del Decreto 352 de 2002.

Por otra parte, resaltó que se solicitó la nulidad de los Conceptos 2013EE72237 del 18 de abril de 2013 y 2014EE233375 del 27 de octubre de 24 de 2014 emitidos por la Secretaría Distrital de Hacienda⁹. No obstante, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en sentencia de segunda instancia de 21 de junio de 2017, negó las pretensiones de la demanda, por lo que actualmente se encuentran vigentes.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda. Las razones de la decisión se resumen así¹⁰:

⁹ Que precisaban que la norma prevista en el artículo 46 de la Ley 1437 de 2012 no podía ser aplicada, porque para su aplicación se requería que el Concejo Distrital la adopte y reglamente

¹⁰ Folios 227 a 243 cuaderno principal.



El hecho de que la entidad demandada haya considerado que los argumentos expuestos por la demandante en el trámite administrativo estaban relacionados con la aplicación del artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 y que, por ello, los haya resuelto de forma conjunta, no implica que se configure falta de motivación, porque en la resolución que decidió el recurso de reconsideración se resolvieron todos los cargos formulados por el contribuyente.

Además, si bien esa resolución se sustentó en conceptos emitidos por la misma entidad demandada, tampoco se evidencia la falta de motivación por ese hecho, porque esas directrices son tesis doctrinarias, que consideró aplicables al caso concreto.

Manifestó que no está demostrado el presunto desconocimiento del principio de correspondencia, porque en toda la actuación administrativa se cuestionó la aplicación del artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, para determinar la base gravable especial de ICA de los periodos en discusión, así como los hechos que daban lugar a la imposición de la sanción por inexactitud.

Consideró que la aplicación al ICA del artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, que modificó el artículo 462-1 del E.T., no desconoce al principio de autonomía de las entidades territoriales, toda vez que con esa norma el legislador no estableció una exención o un tratamiento preferencial, pues únicamente modificó uno de los elementos esenciales del tributo en mención, sin despojar o invadir la potestad tributaria de la autoridad distrital.

Así mismo, anotó que la Sección Cuarta, Subsección B de ese Tribunal rectificó su posición respecto a la aplicabilidad del artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, en el sentido de precisar que la base gravable especial prevista en la referida norma es aplicable al ICA en el Distrito Capital para la prestación de servicios integrales de aseo y cafetería.



En consecuencia, concluyó que se configuraba la causal de falsa motivación de los actos administrativos demandados, pues la base gravable especial aplicada por el contribuyente en las declaraciones de ICA de los periodos objeto de discusión se encuentra ajustada a derecho.

De otro lado, aclaró que, contrario a lo afirmado en los alegatos de conclusión, lo decidido en la acción de cumplimiento radicado 2015-00680 por la Sección Tercera, Subsección A del Tribunal Administrativo de Cundinamarca¹¹, no constituye un criterio de obligatoria observancia para decidir el presente asunto, máxime si se tiene en cuenta que en este caso se efectúa un juicio de legalidad.

Por ello, declaró la nulidad de las decisiones demandadas y, a título de restablecimiento del derecho, declaró la firmeza de las declaraciones de ICA presentadas por la parte actora respecto de los periodos fiscalizados.

De igual forma, no condenó en costas, en aplicación de lo previsto por el artículo 365 del CGP, en concordancia con el artículo 188 del CPACA.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** apeló con fundamento en los siguientes argumentos¹²:

En la exposición de motivos del artículo 46 de Ley 1607 de 2012, que modificó el artículo 462-1 del E.T., no se expresó que dicha norma fuera aplicable al ICA y, por el contrario, solamente se presentaron motivos para su aplicación frente al IVA. De ahí que no sea posible extender la aplicación de dicho artículo acudiendo a la similitud existente entre el IVA y el ICA, pues se desconocerían los principios de legalidad y certeza tributaria.

¹¹ En la que se concluyó que para la aplicación del artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 era necesaria la adopción de la base gravable por el Concejo de Bogotá.

¹² Folios 251 a 250 cuaderno principal.



Aunado a lo anterior, señaló que en la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016 se estableció de manera clara que la base gravable especial (AIU) se extendía al impuesto de industria y comercio. Por ello, antes de la expedición de esa norma no era posible aplicar al ICA la referida base gravable especial.

Reiteró lo expuesto en los alegatos de conclusión en lo referente a que se debe tener en cuenta lo decidido por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Tercera, Subsección A en la acción de cumplimiento con radicado 2015-00680, en la que se negaron las pretensiones de la demanda, con fundamento en que para la aplicación del párrafo del artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 en el Distrito Capital era necesaria la regulación por parte del Concejo del Distrito Capital.

Reiteró, también, lo alegado en la contestación de la demanda, esto es, que, en observancia de los principios de legalidad y autonomía de las entidades territoriales, el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 no es aplicable en el Distrito Capital porque el Concejo del Distrito Capital no lo ha adoptado en su normativa local.

En consecuencia, pidió que se revoque la sentencia de primera instancia y, en su lugar, se nieguen las pretensiones de la demanda.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **demandante**¹³ reiteró los argumentos expuestos en la demanda y señaló que compartía lo decidido por el Tribunal, por lo que pidió que se confirme la sentencia apelada.

¹³ Folios 267 a 280 cuaderno principal.



Además, solicitó que, en caso de que se modifique la decisión de primera instancia, se tenga en cuenta que la demandada no efectuó ningún pronunciamiento referente a la sanción por inexactitud.

El **Distrito Capital** presentó alegatos fuera del término¹⁴.

El **Ministerio Público**¹⁵ solicitó que se confirme el fallo apelado, con fundamento en los siguientes argumentos:

Expuso que en materia de ICA la autonomía fiscal territorial está limitada a los temas no regulados por la ley, de ahí que no sea factible que la entidad territorial determine mediante la norma local aquello que ya fue regulado por el Congreso de la República. Por ello, afirmó que la base gravable especial para el ICA, prevista en el parágrafo del artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, es aplicable en el presente asunto, sin necesidad que el Concejo de Bogotá adopte mediante acuerdo dicha disposición.

De igual forma, adujo que independientemente de que el artículo 462-1 del E.T. corresponda al Título IV del Libro 3 del Estatuto Tributario, relacionado con la base gravable de IVA, el legislador dispuso de manera específica una base gravable especial aplicable al ICA para el servicio integral de aseo y otros.

Por ende, concluyó que la base gravable especial prevista en el artículo 462-1 del E.T. es aplicable a las declaraciones de ICA presentadas por la sociedad demandante.

¹⁴ Folios 291 cuaderno principal.

¹⁵ Folios 289 a 290 cuaderno principal.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, la Sala establece si por los periodos en discusión resulta procedente o no 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 oficiales de revisión del impuesto industria y comercio practicada a la actora por el Distrito Capital.

La Sala reitera el criterio expuesto en sentencia de 26 de febrero de 2020, en la que se analizó un asunto similar¹⁶. En consecuencia, se confirma la sentencia apelada, según el siguiente análisis:

Facultad impositiva de las entidades territoriales

De acuerdo con el principio de legalidad de los tributos, no puede haber impuesto sin representación. Por ello, la Constitución Política autoriza únicamente al Congreso de la República, las asambleas departamentales y los concejos Municipales y distritales para establecer impuestos, contribuciones y tasas dentro del marco establecido en los artículos 287, 300, 313 y 338 de la Constitución Política.

Para el ámbito territorial, las anteriores normas constitucionales disponen que los elementos de los tributos, esto es, los sujetos activos y pasivos, hechos generadores, bases gravables y tarifas, deben fijarse directamente por la ley y la ordenanza en el caso

¹⁶ Exp. 24690, Consejera Ponente Stella Jeannette Carvajal Basto.



de los impuestos departamentales, o por la ley y el acuerdo en el caso de los impuestos municipales o distritales.

En todo caso, le corresponde a la ley dictada por el Congreso de la República la creación “ex novo” de los tributos. Así se deriva de los artículos 287, 300 numeral 4 313 numeral 4 de la Constitución Política, que facultan a las asambleas y a los concejos municipales y distritales, respectivamente, para decretar los tributos y contribuciones necesarios, de conformidad con la Constitución y la ley.

En ese sentido se ha manifestado la Sección Cuarta del Consejo de Estado de manera reiterada:¹⁷

“La Sala también precisó que la competencia municipal en materia impositiva no es ilimitada ni puede excederse al punto de establecer tributos ex novo, pues la facultad creadora está atribuida al Congreso de la República (art. 150-12 C.P.), motivo por el cual, sólo a partir del establecimiento legal del impuesto, los entes territoriales pueden fijar los elementos de la obligación tributaria cuando la ley creadora no los ha fijado directamente.”

De acuerdo con lo anterior, el Congreso de la República es el órgano soberano en materia impositiva, quien a través de una ley crea los tributos nacionales y territoriales, para lo cual, bien puede agotar todos los elementos de la obligación tributaria o introducir el tributo designando el hecho gravado y sujetos pasivos y establecer los parámetros a partir de los cuales las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales pueden

¹⁷ Ver sentencia del 13 de julio de 2017, exp. 20302, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. En el mismo sentido se encuentran las sentencias del 20 de septiembre de 2018, exp. 20223, M.P. Milton Chaves García, del 24 de noviembre de 2016, exp. 21120, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, y del 11 de mayo de 2017, exp. 20500, M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, entre otras.



establecer los demás elementos del tributo en sus jurisdicciones, siempre con arreglo a la Constitución y a la ley correspondiente.”(Resalta la Sala)

Así, la Constitución Política consagra la autonomía tributaria de las entidades territoriales, pero 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 en la Ley.

Reconociendo expresamente el marco de autonomía tributaria que la Constitución Política les concede a los concejos municipales y distritales y las asambleas departamentales, sus atribuciones deben ejercerse de acuerdo con la Constitución y la ley, por lo que sus disposiciones -acuerdos y ordenanzas- no pueden desconocer o incumplir dichas normas, por ser jerárquicamente superiores.¹⁸

Existe una base gravable especial de ICA por los servicios prestados por la actora

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

El artículo 33 de la Ley 14 de 1983 previó la base gravable sobre la cual se liquida el referido impuesto, así¹⁹:

“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*

¹⁸ CORTE CONSTITUCIONAL. Sala Plena. Sentencia C-037 del 26 de enero de 2000, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.

¹⁹ Norma incorporada por el artículo 196 del Decreto Ley 1333 de 1986, por el cual se expide el Código de Régimen Municipal.



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.

(...)”.

Para el Distrito Capital se aplica el numeral 5 del artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993, que dispuso lo siguiente sobre la base gravable del tributo²⁰:

“Artículo 154. Industria y Comercio

(...)

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. (...)”.

²⁰ 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.



En el mismo sentido, el artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002²¹, en lo referente a la base gravable del mencionado impuesto, indicó lo siguiente:

“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.

(...).”

Tanto la Ley 14 de 1983 como el Decreto 1421 de 1993 establecieron bases gravables especiales para el impuesto de industria y comercio respecto de: i) las agencias de publicidad²², ii) las administradoras y corredoras de bienes raíces²³, iii) para los distribuidores de derivados del petróleo²⁴ y, iv) para las entidades del sector financiero²⁵. Cabe resaltar que todas estas fueron adoptadas en el Decreto 352 de 2002 por el Concejo Distrital de Bogotá.

²¹ Que compila la normativa sustantiva tributaria vigente aplicable a los tributos del Distrito Capital.

²² Parágrafo 2 artículo 33 Ley 14 de 1983

²³ Parágrafo 2 artículo 33 Ley 14 de 1983

²⁴ Parágrafo 3 artículo 33 Ley 14 de 1983.

²⁵ Artículo 42 de Ley 14 de 1983.



De igual forma, las Leyes 383 de 1997 y 56 de 1981 contemplaron bases gravables especiales para las entidades que prestan servicios públicos domiciliarios²⁶, y por la generación eléctrica²⁷, respectivamente, las cuales también fueron adoptadas por el Distrito Capital.

Ahora bien, en el presente caso, el Congreso expidió la Ley 1607 de 2012, que mediante el artículo 46, modificó el artículo 462-1 del Estatuto Tributario Nacional, en el siguiente sentido:

“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

²⁶ Artículo 51.

²⁷ Artículo 7 Ley 56 de 1981.



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.” (Destaca la Sala)

De modo que en la referida norma se estableció una base gravable especial aplicable al impuesto sobre las ventas, entre otras actividades, para los servicios 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. Además, el párrafo de dicho artículo hizo extensiva la referida base gravable especial a las mismas actividades para **los impuestos territoriales, dentro de los cuales está el de ICA.**

De ahí que la base gravable especial creada por el legislador en la referida norma sea aplicable directamente por las entidades territoriales, sin que ello desconozca el principio de predeterminación de los tributos que consagra el artículo 338 de la Constitución Política. En efecto, *“así como las disposiciones locales 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 parte de la Ley, también deben ser aplicadas directamente por estos entes, como en este caso”*²⁸.

Además, las normas de los entes territoriales que regulan los elementos de la obligación tributaria no pueden ser contrarias a la Constitución ni a la ley ²⁹. Se reitera, 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

²⁸ Sentencia de 26 de febrero de 2020, exp. 24690, Consejera Ponente Stella Jeannette Carvajal Basto.

²⁹ 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.



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.

Caso concreto

La Sala encuentra que en las declaraciones de ICA correspondientes a los bimestres 4, 5 y 6 año gravable 2013, 1, 2, 3, 4, 5, 6, del año gravable 2014 y 1 y 2 del año gravable 2015, Casalimpia S.A liquidó el impuesto conforme con la base gravable especial prevista en el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, que corresponde al AIU.

Por ello, la demandante actuó de conformidad con la ley, pues aplicó la norma obligatoria que dispuso una base gravable especial para el impuesto de ICA.

En consecuencia, como lo dispuso el Tribunal, son nulos los actos demandados que modificaron las declaraciones privadas de la actora para aplicar la base gravable general del impuesto de industria y comercio e imponer sanción por inexactitud. Así mismo, como también lo dispuso el Tribunal, procede la firmeza de las declaraciones ilegalmente modificadas.

No obstante, teniendo en cuenta que la demandante pidió la nulidad de los actos demandados en cuanto modificaron las declaraciones privadas del ICA por los bimestres 4, 5 y 6 año gravable 2013, 1, 2, 3, 4, 5, 6, del año gravable 2014 y 1 y 2 del año gravable 2015 y el Tribunal anuló los actos y declaró la firmeza de las declaraciones del ICA por los referidos periodos, pero adicionó la declaración del bimestre 3 de 2013, respecto de la cual la actora no pidió la nulidad, con fundamento en el artículo 187 del CPACA, la Sala modifica los numerales primero y segundo de la parte resolutive de la sentencia apelada para excluir de la nulidad y del restablecimiento del derecho, la declaración de ICA del bimestre 3 de 2013. En lo demás, confirma la sentencia apelada.



Por último, en relación con el argumento de que en este asunto debe tenerse en cuenta lo resuelto por la Sección Tercera, Subsección A del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en la acción de cumplimiento con radicado 2015-680-01,³⁰, debe señalarse que acorde con los artículos 34 de la Ley 270 de 1996 y 107 del CPACA, el Consejo de Estado es el máximo órgano de la jurisdicción de lo contencioso administrativo, por lo que es el superior jerárquico de dicho Tribunal. Además, la Sección Cuarta del Consejo de Estado es el órgano de cierre especializado en temas que versen sobre actos administrativos relacionados con impuestos³¹, como ocurre en el presente asunto, y lo decidido por esta constituye precedente vinculante y de obligatoria observancia.

Así mismo, cabe resaltar, que tanto la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca como esta Sección actuaron como juez natural al resolver el caso concreto de determinación oficial del tributo.

De modo que lo decidido en la en la acción de cumplimiento con radicado 2015-680-01, no resulta un criterio de obligatoria observancia en este asunto.

Por las razones expuestas, se modifican los numerales primero y segundo de la parte resolutive de la sentencia de primera instancia para anular los actos administrativos demandados respecto a las declaraciones de ICA presentadas por la actora por los bimestres 4, 5 y 6 del año gravable 2013, 1, 2, 3, 4, ,5 y 6 del año gravable 2014 y 1 y 2 del 2015 y, a título de restablecimiento del derecho, declarar la firmeza de las citadas

³⁰ En dicho asunto, la parte demandante solicitó que se ordene al Distrito Capital dar cumplimiento a lo previsto en el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012. El Tribunal confirmó la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la acción de cumplimiento, porque, a su juicio, la demandada no está obligada a aplicar esa norma, pues corresponde al Concejo del Distrito Capital adoptar lo previsto en la norma legal, en virtud de los principios de certeza tributaria y autonomía de los entes territoriales.

³¹ Artículo 3 del Acuerdo de la Sala Plena No.080 de 12 de marzo de 2019.



declaraciones y que la actora no debe suma alguna por los actos que se anulan. En lo demás, se confirma la sentencia apelada.

De la condena en costas

La Sala advierte que no se condena en costas, pues conforme con el artículo 188 del CPACA³², en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del CGP incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual “*solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*”, requisito que no se cumple en este asunto.

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

F A L L A

1. MODIFICAR los numerales primero y segundo de la sentencia apelada, que, en consecuencia, quedan así:

PRIMERO: DECLARAR la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión N° 3156DDI016376 de 8 de abril de 2016 que modificó las declaraciones de ICA de los

³² CPACA. Art. 188. Condena en costas. “Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”.



bimestres 4, 5 y 6 año gravable 2013, 1, 2, 3, 4, 5 y 6 del año 2014 y 1 y 2 del año 2015 y de la Resolución N° DDI028788 del 8 de mayo de 2017, por medio del cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la mencionada liquidación oficial de revisión, actos proferidos por la entidad demandada.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** la firmeza de las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas por la sociedad Casalimpia S.A. para los periodos 4, 5 y 6 año gravable 2013, 1, 2, 3, 4, 5 y 6 del año 2014 y 1 y 2 de 2015, y en consecuencia, **DECLARAR** que la actora no debe suma alguna por concepto de los actos que se anulan.

2. En lo demás, **CONFIRMAR** la sentencia apelada.

3. Conforme con el memorial que figura en el folio 294, presentado por César Camilo Cermeño Cristancho, se **ACEPTA** la renuncia al poder que le fue otorgado para representar a Casalimpia S.A.

Se **RECONOCE** a Camilo Francisco Zarama Martínez como apoderado de la demandante, según poder que está en el folio 293 del cuaderno principal.

4. **NO CONDENAR** en costas.

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



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

Con firma electrónica

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Presidenta de la Sección

Aclaro voto

Con firma electrónica Con firma electrónica

MILTON CHAVES GARCÍA

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

.....
PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



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-

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



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

.....
PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



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.

FUENTE FORMAL: LEY 14 DE 1983 / DECRETO 1421 DE 1993 / DECRETO 352 DE 2002 / LEY 383 DE 1997 / LEY 56 DE 1981 / LEY 1607 DE 2012 - ARTÍCULO 46 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 462-1 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 182



CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

ACLARACIÓN DE VOTO

Radicación número: 25000-23-37-000-2017-01340-01 (24694)

Actor: CASALIMPIA S.A.

Demandado: DISTRITO CAPITAL

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 privadas³³.

³³ El *a quo* concluyó que procedía la aplicación de la base gravable especial (artículo 46 de la Ley 1607 de 2012).



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 aseo y cafetería, 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.

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

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



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»*³⁴.

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

³⁴ Corte Constitucional, Sentencia C-495 de 1998.



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 Capital³⁵.

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 1983³⁶, 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 servicios³⁷ [...]»*

³⁵ 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.

³⁶ Norma incorporada por el artículo 196 del Decreto Ley 1333 de 1986.

³⁷ Artículo modificado por el artículo 342 de la Ley 1819 de 2016, la cual adicionó al párrafo 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, entendiéndose que los ingresos de dicha base corresponden al total de ingresos



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.)³⁸, 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.

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)

³⁸ Normativa vigente al momento de los hechos.

.....
PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



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 publicidad³⁹, ii) las administradoras y corredoras de bienes raíces, iii) para los distribuidores de derivados del petróleo⁴⁰ y, iv) para las entidades del sector financiero⁴¹, 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 domiciliarios⁴², y por la generación eléctrica⁴³, 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*

³⁹ Parágrafo 2 artículo 33 ley 14 de 1983

⁴⁰ Parágrafo 3 artículo 33.

⁴¹ Artículo 41.

⁴² Artículo 51.

⁴³ Artículo 7 Ley 56 de 1981.



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 Comercio⁴⁴. Todo lo cual sucedió después de ocurridos los hechos motivo del presente litigio.

⁴⁴ «ARTÍCULO 182. Modifíquese el párrafo del artículo 462-1 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

.....
PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



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.

Con todo comedimiento,

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

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».

*PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co*