

OBLIGACION TRIBUTARIA SUSTANCIAL - Noción. Características / DEBER FORMAL DE DECLARAR - Surge por la causación del impuesto que se declara y en otros supuestos en los que, pese a no causarse el tributo, se genera la obligación de presentar la declaración / DEBER DE INFORMAR EL CESE DE ACTIVIDADES GRAVADAS CON ICA - En el Distrito Capital, su incumplimiento no exime de la obligación de declarar, aunque no se siga realizando el hecho generador del tributo, caso el que se debe declarar el impuesto a cargo en cero

2.1.- La obligación tributaria sustancial, que consiste básicamente en la entrega de una suma de dinero al sujeto activo del gravamen, apareja en muchos casos una serie de deberes formales, que, por lo general, comportan una obligación de hacer o no hacer, cuyo fin es asegurar el pago del tributo, facilitando la labor de la administración tributaria, mediante el acceso "...a la información sobre la existencia del hecho generador, su responsable y magnitud". De esa finalidad se deriva la importancia que tienen estos deberes dentro de la relación jurídico-tributaria como herramientas eficaces para mejorar el recaudo y la administración de los tributos. Por eso, su incumplimiento produce consecuencias jurídicas adversas que el administrado está en la obligación de soportar, en virtud del deber constitucional de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado que le asiste. 2.2.- El deber formal de declarar surge naturalmente por la causación del impuesto que se declara. Sin embargo, el legislador, las asambleas departamentales y los concejos municipales, en principio, pueden establecer otros supuestos en los que pese a no causarse el tributo, se está en la obligación de presentar declaración. 2.3.- En el caso del Distrito Capital, la normativa local adoptó un mecanismo de registro para la identificación de los sujetos pasivos y otros elementos del impuesto de Industria y Comercio, entre ellos, la matrícula o inscripción como contribuyente. La eficacia y eficiencia del sistema de registro sólo se garantizan en la medida en que la información que contenga sea fidedigna y actual. Eso explica que cualquier variación en las actividades registradas, incluso su finalización, deban ser comunicadas a la autoridad tributaria. De allí que, el incumplimiento del deber formal de informar el cese de actividades gravadas con el impuesto de Industria y Comercio, **no exonere de la obligación de continuar presentando declaraciones tributarias**, aun cuando no se siga realizando el hecho generador, evento en el cual, deberá declararse el impuesto a cargo en cero. Así lo dispuso el artículo 36 del Decreto Distrital 807 de 1993: "*Artículo 36º.-Obligación de Informar al Cese de Actividades y demás novedades en Industria y Comercio: Mientras el contribuyente no informe el cese de actividades, estará obligado a presentar las correspondientes declaraciones tributarias (...)*" (...) 2.4.- De manera, que por expresa disposición del ordenamiento normativo del Distrito de Bogotá, la obligación de declarar se deriva no solo de la obligación sustancial de pagar el impuesto de Industria y Comercio, sino del incumplimiento del deber de informar el cese de actividades gravadas con el impuesto, independientemente de la imposición de la sanción por no declarar.

FUENTE FORMAL: DECRETO 807 DE 1993 DISTRITO CAPITAL - ARTICULO 36

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del caso es la siguiente: Se estudió la legalidad de los actos por los que la Secretaría de Hacienda del Distrito Capital sancionó a la Funeraria Caminos de Paz Ltda. por no declarar el impuesto de Industria y Comercio de los bimestres 2° a 6° del año gravable 2002 y de los seis bimestres de los años gravables 2003 a 2005. El Tribunal Administrativo de Cundinamarca anuló parcialmente dichos actos, en cuanto a la sanción por los años 2003 a 2005, pero mantuvo la de los bimestres del 2002. La Sala de la Sección, previa conclusión de que la demandante estaba obligada a declarar el ICA por los referidos periodos, porque no cumplió el deber de informar el cese de actividades gravadas con ese tributo en el Distrito Capital, como lo exige el art. 36 del Decreto Distrital 807 de 1993, confirmó la decisión del tribunal, porque consideró que la base de la sanción por los años 2003 a 2005 desconoció los art. 4 y 9 del Acuerdo Distrital 27 de 2001, que regula el Régimen Sancionatorio en el Distrito Capital, normas según las cuales, en su orden, las sanciones se deben liquidar con base en los ingresos obtenidos en el Distrito y no con los obtenidos en otros municipios y por otros impuestos, como en efecto ocurrió, y que establece los métodos que la administración tributaria distrital puede emplear para cuantificar la sanción por no declarar. Precisó que, tratándose de regímenes sancionatorios tributarios, la aplicación del principio de legalidad debe ser rigurosa, de modo que la administración no podía variar los métodos establecidos en dicho Acuerdo para la imposición de la sanción.

SANCION POR NO DECLARAR EL ICA - Criterios para tasarla / SANCION POR NO DECLARAR EL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - En virtud del principio de legalidad las pautas para tasarla solo las puede establecer el legislador o los órganos competentes que, a nivel territorial, aquél expresamente autorice / MULTA O SANCION - Las autoridades de la Rama Ejecutiva solo están facultadas para imponer las previstas en las leyes, ordenanzas y acuerdos

3.1.- Cuando se determina la procedencia de la sanción por no declarar, bien sea porque se causó el impuesto y se omitió declararlo, o porque se incumplió con el deber formal de informar el cese de la actividad gravada y posteriormente no se presentaron las declaraciones respectivas, la administración tributaria debe establecer el monto de la misma, atendiendo al supuesto bajo el cual se haya configurado la conducta a sancionar, de acuerdo con lo que haya establecido la norma tributaria sancionatoria. La tasación de la multa puede efectuarse: a) sobre un porcentaje previamente definido por la norma sancionatoria tomando como referente el total del impuesto a cargo, b) cuando no es posible determinar con precisión el valor del impuesto, la normativa tributaria establece una serie de presunciones que permiten liquidar la sanción bajo una media de aproximación, y c) si se comprueba que la obligación de declarar obedecía a una razón distinta a la causación del gravamen, y que el impuesto a cargo era equivalente a cero, se acude generalmente a una suma fija. Estas pautas, en virtud del principio de legalidad que rige en materia tributaria y con mayor rigor en aspectos sancionatorios, sólo pueden ser establecidas por el legislador y excepcionalmente por los órganos que a nivel territorial, tienen competencia para establecer normas de carácter tributario, cuando aquel así lo autorice de manera explícita. Es claro entonces, que las autoridades que hacen parte de la rama ejecutiva, no están

facultadas para aplicar multas o sanciones distintas a las consagradas en las leyes, ordenanzas y acuerdos.

SANCION POR NO DECLARAR EL ICA EN EL DISTRITO CAPITAL - Métodos para cuantificarla / REGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO - Demanda la rigurosa aplicación del principio de legalidad / SANCION POR NO DECLARAR EL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO EN EL DISTRITO CAPITAL - La aplicación del principio de legalidad se traduce en la prohibición de variar los métodos que el Acuerdo Distrital 027 de 2001 establece para imponerla

3.2.- En el Distrito Capital, la cuantificación de la sanción por no declarar la señalan los artículos 4 y 9 del Acuerdo 27 de 2001 [...] De la norma citada se verifican los **tres métodos que puede emplear la administración tributaria para cuantificar la sanción por no declarar**, a los que se hizo referencia antes: a) un porcentaje del 0.1% sobre los ingresos brutos obtenidos en Bogotá, b) el mismo porcentaje, pero respecto de la última declaración del impuesto presentada, y c) **la inexistencia de impuesto a cargo**, caso en el cual, se exige una suma fija expresada en salarios mínimos diarios vigentes (1.5). El último de los supuestos a que se refiere la norma puede aplicarse cuando se incumple el deber de informar el cese de actividades gravadas con el impuesto de Industria y Comercio, a pesar de que cesaron las mismas [...]

4.2.- Para el Distrito de Bogotá, la imposición a la demandante de la sanción por no declarar el impuesto de Industria y Comercio se justificaba por la realización de actividades de comercio en los períodos gravables liquidados oficialmente y para ello insiste en que la Funeraria Caminos de Paz Ltda. no logró demostrar *“que no realizó estas actividades en la jurisdicción del Distrito Capital”*. Tal argumento no es relevante para decidir el recurso, si se repara en que aun en el evento de que la sanción derivara de la omisión de declarar la actividad gravada, lo cierto es que la forma en que fue liquidada, sea cual fuere el supuesto que diera origen a la misma, no responde a las pautas que para tales efectos estableció el Acuerdo 27 de 2001 y en esa medida, atenta contra el principio de legalidad del sistema tributario sancionatorio [...] Esa es la conclusión que se impone, si se tiene en cuenta que los métodos de determinación de la sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio en el Distrito, establecidos en el artículo 9-3 ib., son taxativos, y que por virtud del carácter restrictivo propio del sistema sancionatorio tributario, la Administración no podía apartarse de dicha norma y fijar la sanción valiéndose de elementos a los que aquella no se refirió [...] 4.5.- No puede perderse de vista que el respeto a las normas que establecen las conductas sancionables, las sanciones a imponer y la forma de definir las, constituye un elemento transversal del Estado Social de Derecho, y en materia tributaria, particularmente, éste *“permite armonizar la necesidad pública de pronta y completa recaudación de los tributos, con los derechos de defensa, contradicción, (...) etc* [de los contribuyentes]”. Por eso, tratándose de regímenes sancionatorios tributarios, la aplicación del principio de legalidad demanda un ejercicio riguroso que, en este caso, se traduce en la prohibición de variar los mecanismos preestablecidos por el Acuerdo Distrital 027 de 2001, para la imposición de la sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio.

FUENTE FORMAL: ACUERDO 27 DE 2001 DISTRITO CAPITAL - ARTICULO 4 / ACUERDO 27 DE 2001 DISTRITO CAPITAL - ARTICULO 9

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ

Bogotá D.C., diecisiete (17) de julio de dos mil catorce (2014)

Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00227-01(19053)

Actor: FUNERARIA CAMINOS DE PAZ LTDA

Demandado: DISTRITO CAPITAL - SECRETARIA DE HACIENDA - DIRECCION DISTRITAL DE IMPUESTOS

FALLO

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, Distrito Capital, contra la sentencia del 28 de junio de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección IV, Subsección B, que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, así:

***“PRIMERO: DECLARESE** la nulidad parcial de la resolución No. 38DDI 015504 del 19 de abril de 2008 y la resolución D.D.I. No 012358 de abril 28 de 2008 mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración, expedidos por la Secretaría Distrital de Hacienda ÚNICAMENTE en lo concerniente al Impuesto de Industria y Comercio Avisos y Tableros, y demás valores determinados a cargo de la sociedad actora, respecto de los bimestres 1 a 6 de los años gravables 2003, 2004 y 2005.*

2. (sic) A título de restablecimiento del derecho se declara que la FUNERARIA INVERSIONES Y PLANES DE LA PAZ LTDA hoy FUNERARIA CAMINO DE PAZ LTDA, no le adeuda al Distrito Capital suma alguna por concepto de sanción por no declarar en los bimestres 1 a 6 del Impuesto de Industria y Comercio Avisos y Tableros de los años gravables 2003, 2004 y 2005.”

ANTECEDENTES

1. Hechos de la demanda

La sociedad Funeraria Inversiones y Planes de la Paz Ltda., hoy Funeraria Caminos de la Paz Ltda, afirma que cesó la prestación de servicios de velación o mortuorios en el Distrito de Bogotá, en el año 2002, por lo que canceló el respectivo registro en la Cámara de Comercio de la ciudad.

La Secretaría de Hacienda liquidó de manera oficial el impuesto de Industria y Comercio a cargo de la demandante, por los períodos correspondientes a los bimestres segundo a sexto del año 2002 y los seis bimestres de los años 2003, 2004 y 2005. Posteriormente, a través de la Resolución No. 38 DDI015504 del 19 de abril de 2007, impuso sanción por no declarar.

Inconforme con esta última decisión, la actora interpuso recurso de reconsideración, que fue resuelto desfavorablemente mediante Resolución No. DDI 0112358 de abril 28 de 2008.

2. Pretensiones

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

“PRIMERO: Que se declare la nulidad de la Resolución No. 38 DDI 015504 del 19 de abril de 2008,(sic) por medio de la cual se profiere entre otros imponer sanción al contribuyente FUNERARIA INVERSIONES Y PLANES DE LA PAZ LTDA, hoy FUNERARIA CAMINOS DE LA PAZ LTDA, identificado con 816.003.215 por no declarar el impuesto de Industria y Comercio, avisos y tableros correspondiente a los bimestres segundo, tercero, cuarto, quinto y sexto del año gravable 2002 y los seis bimestres de los años gravables 2003, 2004 y 2005. Así mismo se declare la nulidad de la resolución NO. D.D.I. 012358 de abril 28 de 2008, por medio de la cual se confirma la resolución (sic) Resolución No. 38 DDI 015504 del 19 de abril de 2008; expedidas estas por la Alcaldía Mayor de Bogotá Secretaría de Hacienda.

SEGUNDO: Que se restablezca el derecho a mi representada FUNERARIA CAMINOS DE PAZ LTDA, y que se declare que mi representada no se encuentra obligada, ni se encontró obligada a declarar el impuesto de industria, comercio, avisos y tableros correspondiente a los bimestres, segundo, tercero,

cuarto, quinto y sexto del año gravable 2002 y los seis bimestres de los años gravables 2003, 2004 y 2005, toda vez que no ejerció actividad comercial alguna en la ciudad de Bogotá como tampoco era sujeto pasivo de obligaciones tributarias en la ciudad de Bogotá con respecto al impuesto de industria y comercio, avisos y tableros toda vez que no realizó el hecho generador de la obligación tributaria ”

3. Normas violadas y concepto de la violación

La sociedad demandante citó como normas violadas los artículos 2 y 29 de la Constitución Política, 730 y 742 del Estatuto Tributario, 174 del Código de Procedimiento Civil, 26 y 54 del Decreto 807 de 1993 y 35 y 48 del Código Contencioso Administrativo.

El concepto de la violación fue expuesto en los siguientes términos:

1.- Se desconoció el derecho al debido proceso de la demandante, ya que no fue notificada del Requerimiento de Información No. 2006EE84382, que fue remitido a una dirección distinta a la registrada por ésta en la Cámara de Comercio de Dosquebradas (Risaralda), ni del emplazamiento para declarar. Y toda vez que no se formuló pliego de cargos, como lo impone el artículo 54 del Decreto 362 de 2002, con lo que se impidió a la actora ejercer su derecho de defensa.

2.- Contrario a lo que se determinó en los actos demandados, la Funeraria Caminos de Paz Ltda. no es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital, habida cuenta de que desde el año 2002 dejó de prestar servicios fúnebres en la ciudad de Bogotá. Los ingresos obtenidos por la sociedad provienen de las actividades comerciales llevadas a cabo en otros municipios del país, por las cuales se pagó el respectivo impuesto.

Dichos ingresos, por tanto, no podían ser tenidos en cuenta para determinar la base gravable que sirvió de referente para la cuantificación de la sanción por no declarar.

Esta circunstancia-afirma-, es producto de una inadecuada valoración probatoria, pues se *“omitió determinar y establecer cuáles eran los ingresos que correspondían a otras jurisdicciones y simplemente [se] toma la totalidad de los ingresos desconociendo los planteamientos probados por el contribuyente como es el hecho de tener otras oficinas a nivel nacional...¹”*.

4. Oposición

El Distrito contestó la demanda de la referencia proponiendo, en primer lugar, la excepción de falta de competencia en razón de la cuantía, pues el valor debatido ascendía a la suma de \$33.385.000 y debía ser conocido en primera instancia por los Jueces Administrativos de Circuito.

Manifestó en su defensa, que la notificación del emplazamiento para declarar fue realizada a la misma dirección a la cual se remitió el requerimiento de información, el cual-advierte-, fue contestado por la demandante, y que se encuentra registrada en la versión web de las páginas amarillas de Publicar S.A.

Así mismo señaló, que el pliego de cargos no es un requisito previo para la imposición de la sanción por no declarar. Por eso, no es obligatorio en los procesos de determinación del tributo.

Frente a la obligación de declarar puntualizó que, de conformidad con el artículo 26 del Decreto 807 de 1993, toda persona natural o jurídica que realice la actividad gravada está obligada a presentar declaración por cada período en que se cause el tributo y que, en este caso, el contribuyente no logró desvirtuar que no realizó las actividades de servicio que se le atribuyen.

Sobre la cuantificación de la sanción indicó que ésta se liquidó de acuerdo con la información suministrada por el contribuyente en las respuestas a los requerimientos de información, así como las declaraciones de renta, industria y comercio y los libros de contabilidad de la empresa, particularmente, los datos

¹ Fl. 12.

proporcionados por el revisor fiscal respecto de las actividades llevadas a cabo en el Distrito Capital.

Con lo que además -señala-, queda demostrado que no existió una inadecuada valoración probatoria como afirma la demandante.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante sentencia del 28 de junio de 2011, accedió parcialmente a las súplicas de la demanda, argumentando para ello:

1. No se configura la falta de competencia alegada por la demandada, pues de la sumatoria de cada uno de los valores a pagar por concepto de sanción, se tiene, que la cuantía del proceso corresponde a un total de trescientos cincuenta y siete millones setecientos cincuenta y ocho mil pesos (\$357.758.000), monto que habilita al Tribunal para conocer en primera instancia.

2. De conformidad con el artículo 36 del Decreto Distrital 807 de 1993, es deber de los contribuyentes del impuesto de Industria y Comercio en el Distrito de Bogotá manifestar el cese de las actividades gravadas. En tanto no se cumpla con este deber formal, subsiste la obligación de presentar las correspondientes declaraciones tributarias.

Por eso, en la medida en que la actora omitió dar aviso a la administración tributaria, de la finalización de los servicios fúnebres que prestaba en el Distrito Capital, debía declarar el impuesto de Industria y Comercio, *“independientemente que de facto el demandante no hubiera ejercido actividades comerciales, industriales o servicios²”*. Al no hacerlo, se hizo merecedora de la sanción por no declarar impuesta en los actos demandados.

² Fl. 216.

3.- La determinación de la base de liquidación de la sanción para los períodos correspondientes a los seis bimestres de los años 2003 a 2005 es ilegal, ya que se tuvieron en cuenta ingresos obtenidos en otros municipios, desconociendo que el artículo 4 del Acuerdo 27 de 2001³ dispone en forma expresa, que las sanciones que se impongan por impuestos distritales deben liquidarse con base en los ingresos obtenidos en la jurisdicción del Distrito. Se atentó así contra el principio de legalidad del tributo.

Por el contrario, la que se impuso respecto del año 2002, en tanto consultó la información reportada por el revisor fiscal de la funeraria para el Distrito Capital, sí se encuentra ajustada a derecho.

4.- El pliego de cargos, contrario a lo que sostiene la demandante, no es un acto imprescindible para la imposición de sanción por no declarar, ya que su finalidad, que no es otra que garantizar el derecho de defensa a los contribuyentes, se cumple a través del emplazamiento para declarar. De ahí que la ausencia de éste no vicia el procedimiento de fiscalización y los actos administrativos producto de éste.

5.- La discusión alrededor de la notificación del Emplazamiento para Declarar No. 2006EE211543 fue resuelta por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante sentencia de 29 de abril de 2011⁴, en la que se declaró la nulidad parcial de las liquidaciones de aforo por el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, respecto de los mismos bimestres y años gravables sobre los cuales recayó la sanción.

En ese punto, los efectos de la sentencia impiden efectuar un pronunciamiento distinto. Luego, se impone estarse a lo que allí se decidió, esto es, estimar que no se vulneró el derecho al debido proceso de la demandante con el acto de notificación del emplazamiento para declarar, pues éste fue enviado a la misma

³ Por el cual se adecúa el régimen sancionatorio en materia impositiva para el Distrito Capital de Bogotá.

⁴ Fls. 179 a 202. La sentencia decidió la segunda instancia del proceso y quedó ejecutoriada el 12 de mayo de 2011, como consta en la certificación de la Secretaría del Tribunal, que obra a folios 204.

dirección a la que se remitió el requerimiento de información, frente al cual la actora interpuso en forma oportuna el recurso de reconsideración, surtiéndose, entonces, la notificación por conducta concluyente.

En consecuencia, declaró la nulidad parcial de los actos demandados, en cuanto impusieron sanción por no declarar por los bimestres primero a sexto de los años gravables 2003 a 2005 y mantuvo la decisión en relación con los bimestres del año 2002.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la parte demandada interpone recurso de apelación, a fin de que se revoque parcialmente la sentencia, en lo concerniente al levantamiento de la sanción para los años 2003 a 2005, con los siguientes argumentos:

1.- La sanción es procedente, habida cuenta de que la demandante realizó el hecho generador del impuesto de Industria y Comercio y pese a ello, no lo declaró.

2.- En la liquidación del tributo, *“se tuvo (sic) en cuenta las respuestas del contribuyente del 31 de mayo de 2006 y 4 de julio de 2006, las copias de las declaraciones de renta, de industria y comercio, de libros de contabilidad auxiliares contables y la relación del total de ingresos obtenidos en los diferentes períodos y vigencias gravables, en especial los documentos aportados por el representante legal de la demandante, certificado por el revisor fiscal de dicha empresa donde se relacionan los ingresos, que se toman los valores discriminados, en particular los percibidos en Bogotá, documentos que gozan de plena veracidad y confiabilidad, sin que haya sido desvirtuada la fe pública contenida en los mismos.”*

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

La sociedad demandante presentó alegatos de conclusión, en los que reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

La demandada allegó escrito de conclusión, ratificando los motivos de disenso del recurso de apelación.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES

1. Problema jurídico

En los precisos términos del recurso de apelación, y de acuerdo al marco de competencia del *ad quem*, le corresponde a la Sección determinar la legalidad o ilegalidad de los actos administrativos que impusieron sanción a la actora por no declarar el impuesto de Industria y Comercio en el Distrito Capital, **respecto de los seis bimestres de los años 2003 a 2005.**

Para resolver el problema jurídico planteado, la Sala analizará la procedencia de la sanción por no declarar, así como los límites que el principio de legalidad impone al ejercicio de la facultad sancionatoria en materia tributaria.

2.- Procedencia de la sanción por no declarar: El deber formal de declarar se produce ante la configuración de la obligación tributaria sustancial y en otros supuestos expresamente señalados en la normativa tributaria.

2.1.- La obligación tributaria sustancial, que consiste básicamente en la entrega de una suma de dinero al sujeto activo del gravamen, apareja en muchos casos una serie de deberes formales, que, por lo general, comportan una obligación de hacer o no hacer, cuyo fin es asegurar el pago del tributo, facilitando la labor

de la administración tributaria, mediante el acceso “...a la información sobre la existencia del hecho generador, su responsable y magnitud.”⁵

De esa finalidad se deriva la importancia que tienen estos deberes dentro de la relación jurídico-tributaria como herramientas eficaces para mejorar el recaudo y la administración de los tributos. Por eso, su incumplimiento produce consecuencias jurídicas adversas que el administrado está en la obligación de soportar, en virtud del deber constitucional⁶ de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado que le asiste.

2.2.- El deber formal de declarar surge naturalmente por la causación del impuesto que se declara. Sin embargo, el legislador, las asambleas departamentales y los concejos municipales, en principio, pueden establecer otros supuestos en los que pese a no causarse el tributo, se está en la obligación de presentar declaración.

2.3.- En el caso del Distrito Capital, la normativa local adoptó un mecanismo de registro para la identificación de los sujetos pasivos y otros elementos del impuesto de Industria y Comercio, entre ellos, la matrícula o inscripción como contribuyente⁷. La eficacia y eficiencia del sistema de registro sólo se garantizan en la medida en que la información que contenga sea fidedigna y actual. Eso explica que cualquier variación en las actividades registradas, incluso su finalización, deban ser comunicadas a la autoridad tributaria.

De allí que, el incumplimiento del deber formal de informar el cese de actividades gravadas con el impuesto de Industria y Comercio, **no exonere de la obligación de continuar presentando declaraciones tributarias**, aun

⁵ Piza Rodríguez, Julio Roberto. Curso de Derecho Tributario, Procedimiento y Régimen Sancionatorio. Universidad Externado de Colombia. Primera Edición; segunda reimpresión. Bogotá, 2013. Página 582.

⁶ Artículo 95 numeral 9º.

⁷ Decreto 807 de 1993, “Artículo 35º.- (Modificado por el Decreto 422 de 1996): Los contribuyentes del Impuesto de Industria, Comercio y Avisos y Tableros, estarán obligados a inscribirse en el registro de Industria y Comercio, informando los establecimientos donde ejerzan las actividades industriales, comerciales o de servicios, mediante el diligenciamiento del formato que la administración tributaria adopte para el efecto. (...).”

cuando no se siga realizando el hecho generador, evento en el cual, deberá declararse el impuesto a cargo en cero. Así lo dispuso el artículo 36 del Decreto Distrital 807 de 1993:

“Artículo 36º.-Obligación de Informar al Cese de Actividades y demás novedades en Industria y Comercio:

Mientras el contribuyente no informe el cese de actividades, estará obligado a presentar las correspondientes declaraciones tributarias.

(...).” (Subrayas fuera del texto).

2.4.- De manera, que por expresa disposición del ordenamiento normativo del Distrito de Bogotá, la obligación de declarar se deriva no solo de la obligación sustancial de pagar el impuesto de Industria y Comercio, sino del incumplimiento del deber de informar el cese de actividades gravadas con el impuesto, independientemente de la imposición de la sanción por no declarar.

3.- Aplicación del principio de legalidad en la cuantificación de la sanción por no declarar el impuesto de Industria y Comercio.

3.1.- Cuando se determina la procedencia de la sanción por no declarar, bien sea porque se causó el impuesto y se omitió declararlo, o porque se incumplió con el deber formal de informar el cese de la actividad gravada y posteriormente no se presentaron las declaraciones respectivas, la administración tributaria debe establecer el monto de la misma, atendiendo al supuesto bajo el cual se haya configurado la conducta a sancionar, de acuerdo con lo que haya establecido la norma tributaria sancionatoria.

La tasación de la multa puede efectuarse: a) sobre un porcentaje previamente definido por la norma sancionatoria tomando como referente el total del impuesto a cargo, b) cuando no es posible determinar con precisión el valor del impuesto, la normativa tributaria establece una serie de presunciones que permiten liquidar la sanción bajo una media de aproximación, y c) si se comprueba que la obligación de declarar obedecía a una razón distinta a la

causación del gravamen, y que el impuesto a cargo era equivalente a cero, se acude generalmente a una suma fija.

Estas pautas, en virtud del principio de legalidad que rige en materia tributaria y con mayor rigor en aspectos sancionatorios, sólo pueden ser establecidas por el legislador y excepcionalmente por los órganos que a nivel territorial, tienen competencia para establecer normas de carácter tributario, cuando aquel así lo autorice de manera explícita⁸. Es claro entonces, que las autoridades que hacen parte de la rama ejecutiva, no están facultadas para aplicar multas o sanciones distintas a las consagradas en las leyes, ordenanzas y acuerdos.

3.2.- En el Distrito Capital, la cuantificación de la sanción por no declarar la señalan los artículos 4 y 9 del Acuerdo 27 de 2001. El primero de ellos dispone:

“ARTÍCULO 4.- INGRESOS COMO BASE DE LIQUIDACIÓN DE SANCIONES:
Con excepción de las sanciones que se refieren al Impuesto Predial Unificado y al Impuesto sobre Vehículos Automotores, las sanciones que se impongan por concepto de los impuestos distritales deberán liquidarse con base en los ingresos obtenidos en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá” (Subrayas fuera del texto).

De otro lado, el artículo 9º ib. señala:

“ARTÍCULO 9.- SANCIÓN POR NO DECLARAR: *Las sanciones por no declarar cuando sean impuestas por la administración serán las siguientes:*
(...)

3. En el caso que la omisión de la declaración se refiera, al Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros, al Impuesto de Espectáculos Públicos o al Impuesto de Loterías Foráneas, será equivalente al cero punto uno por ciento (0.1%) de los ingresos brutos obtenidos en Bogotá D.C., en el período al cual corresponda la declaración no presentada, o al cero punto uno por ciento (0.1%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración presentada por dicho impuesto, la que fuere superior, por cada mes o fracción de mes calendario de retardo desde el vencimiento del plazo para declarar hasta la fecha del acto administrativo que impone la sanción.

En el caso de no tener impuesto a cargo, la sanción por no declarar será equivalente a uno punto cinco (1.5) salarios mínimos diarios vigentes al momento

⁸ Es el caso de la autorización contenida en el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, que faculta la disminución del monto de las sanciones y el término de la aplicación de los procedimientos tributarios.

de proferir el acto administrativo por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, contados a partir del vencimiento del plazo para declarar.

(...)." (Subrayas fuera del texto).

De la norma citada se verifican los **tres métodos que puede emplear la administración tributaria para cuantificar la sanción por no declarar**, a los que se hizo referencia antes:

a) un porcentaje del 0.1% sobre los ingresos brutos obtenidos en Bogotá, b) el mismo porcentaje, pero respecto de la última declaración del impuesto presentada, y c) **la inexistencia de impuesto a cargo**, caso en el cual, se exige una suma fija expresada en salarios mínimos diarios vigentes (1.5).

El último de los supuestos a que se refiere la norma puede aplicarse cuando se incumple el deber de informar el cese de actividades gravadas con el impuesto de Industria y Comercio, a pesar de que cesaron las mismas.

4.- Caso concreto: ilegalidad de la metodología utilizada por la demandada para liquidar la sanción por no declarar.

4.1.- La discusión, conforme a los motivos de disenso expuestos en la apelación, se circunscribe a dos aspectos principales: la procedencia de la sanción por no declarar **respecto de los seis bimestres de los años 2003 a 2005** y la legalidad del método utilizado en los actos demandados para cuantificarla.

4.2.- Para el Distrito de Bogotá, la imposición a la demandante de la sanción por no declarar el impuesto de Industria y Comercio se justificaba por la realización de actividades de comercio en los períodos gravables liquidados oficialmente y para ello insiste en que la Funeraria Caminos de Paz Ltda. no logró demostrar *“que no realizó estas actividades en la jurisdicción del Distrito Capital⁹”*.

⁹ Fl. 229.

Tal argumento no es relevante para decidir el recurso, si se repara en que aun en el evento de que la sanción derivara de la omisión de declarar la actividad gravada, lo cierto es que la forma en que fue liquidada, sea cual fuere el supuesto que diera origen a la misma, no responde a las pautas que para tales efectos estableció el Acuerdo 27 de 2001 y en esa medida, atenta contra el principio de legalidad del sistema tributario sancionatorio.

4.3.- En efecto, la Secretaría de Hacienda de Bogotá D.C., al liquidar la sanción por no declarar al contribuyente Funeraria Caminos de Paz Ltda., se valió de un método ajeno a los consagrados en el precitado numeral 3º del artículo 9 del Acuerdo 27 de 2001, pues tomó como referencia, *“para los seis bimestres de los años gravables 2003 y 2004 el valor de los ingresos reportados en renta (...) y para los seis bimestres del año gravable 2005, el valor de los ingresos declarados en IVA (...)”*¹⁰, lo que, además, desconoce la limitante territorial establecida en el artículo 4 ib. sobre los ingresos a tener en cuenta, pues no distinguieron los ingresos obtenidos en otras jurisdicciones, como lo exige la norma en mención.

4.3.1.-En la Resolución No. 38 DDI 015504 se relacionaron como ingresos para cada uno de los seis bimestres del año 2003, la suma de \$507.000.000, **que corresponde a la división del monto registrado en la casilla de ingresos brutos de la declaración de Renta y Complementarios de ese año, entre cada bimestre**¹¹.

4.3.2.-En idéntico sentido, para el año gravable 2004, se tomó por cada bimestre como ingresos, el valor de \$445.849.000, que, en suma, representan el total de ingresos brutos recibidos en todo el país, por valor de \$2.675.095.000¹².

¹⁰ Fl. 153. Cdno Anexo 2.

¹¹ Véase en los folios 153 y 154 el aparte pertinente de la Resolución y en el folio 41 del mismo cuaderno, la Declaración de Renta correspondiente al año gravable 2003. El margen de error responde al procedimiento de aproximación de las sumas declaradas.

¹² La declaración de renta se encuentra en los folios 42 del Cuaderno Anexo 2. El margen de error responde al procedimiento de aproximación de las sumas declaradas.

4.3.3.-Los valores que sirvieron de referencia para liquidar la sanción del año 2005, fueron los del IVA, registrados en la casilla de ingresos netos para cada período¹³.

4.4.- Recuérdese que los impuestos de renta e IVA son tributos de orden nacional que se declaran de manera unificada respecto de todas las operaciones que den lugar a los mismos en el territorio del país y que para el período 2003 a 2005, la demandante acreditó haber obtenido sus ingresos, en jurisdicciones distintas al Distrito Capital¹⁴ (vg. Pereira, Armenia, Barranquilla, Cali, Villavicencio, Ibagué, Dosquebradas, Palmira, Valledupar, etc), por lo que, tales declaraciones, **no podían servir de base para la cuantificación de la sanción**, pues incluían ingresos correspondientes a operaciones gravadas con otros impuestos, e ingresos percibidos fuera del Distrito de Bogotá.

Esa es la conclusión que se impone, si se tiene en cuenta que los métodos de determinación de la sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio en el Distrito, establecidos en el artículo 9-3 ib., son taxativos, y que por virtud del carácter restrictivo propio del sistema sancionatorio tributario, la Administración no podía apartarse de dicha norma y fijar la sanción valiéndose de elementos a los que aquella no se refirió.

Más cuando de esa manera se desconocía el principio de territorialidad del tributo¹⁵, que para el caso del régimen sancionatorio de Bogotá, encuentra desarrollo en el artículo 4 ib., que ordena que las sanciones que se impongan por concepto de los impuestos distritales, se liquiden con base en los ingresos obtenidos en la jurisdicción del Distrito Capital.

4.5.- No puede perderse de vista que el respeto a las normas que establecen las conductas sancionables, las sanciones a imponer y la forma de definir las, constituye un elemento transversal del Estado Social de Derecho, y en materia tributaria, particularmente, éste “**permite armonizar la necesidad pública de**

¹³ Véase folios 90 a 106. Cdno Anexo 2.

¹⁴ Como consta en la información suministrada por el revisor fiscal para los años 2003 a 2005 y que la demandada afirma haber tenido en cuenta. Folios 231 a 234. Cdno Anexo 2.

pronta y completa recaudación de los tributos, con los derechos de defensa, contradicción, (...) etc¹⁶ [de los contribuyentes]”.

Por eso, tratándose de regímenes sancionatorios tributarios, la aplicación del principio de legalidad demanda un ejercicio riguroso que, en este caso, se traduce en la prohibición de variar los mecanismos preestablecidos por el Acuerdo Distrital 027 de 2001, para la imposición de la sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio.

De ahí, que los actos demandados, **en lo que respecta a la sanción por no declarar por los años 2003 a 2005**, en la medida en que desconocieron las normas que regulaban la materia, sean contrarios a derecho.

4.6.- La Sala no se pronunciará sobre la necesidad de proferir pliego de cargos dentro del procedimiento de fiscalización, habida cuenta de que el demandante no apeló y en ese punto el Tribunal acogió los argumentos del ente demandado y, en ese aspecto, la decisión le es favorable. Por eso, en aplicación del artículo 357 del C. de P. C.¹⁷, no le es dable a la Sección hacer manifestación alguna.

4.7.- En síntesis, lo dicho por el Tribunal en el sentido de que la sanción por no declarar por los años 2003 a 2005 era ilegal por no respetar lo prescrito en el artículo 4 del Acuerdo 27 de 2001, que ordena tomar solo los ingresos obtenidos en el Distrito, se ajusta a derecho. Por esa razón, además de los otros motivos expuestos por la Sección, se impone confirmar la sentencia de primera instancia.

¹⁵ Aplicable en la determinación, cobro y régimen sancionatorio del gravamen.

¹⁶ Cfr. Corte Constitucional C-571 de julio 14 de 2010. Expediente D-7985. C.P. Dra. María Victoria Calle Correa

¹⁷ “**ARTÍCULO 357. Competencia del superior.** La apelación se entiende interpuesta en lo desfavorable al apelante, y por lo tanto el superior no podrá enmendar la providencia en la parte que no fue objeto del recurso, salvo que en razón de la reforma fuere indispensable hacer modificaciones sobre puntos íntimamente relacionados con aquélla. Sin embargo, cuando ambas partes hayan apelado o la que no apeló hubiere adherido al recurso, el superior resolverá sin limitaciones. (...)”

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

1.- Se **CONFIRMA** la sentencia de 28 de junio de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección IV, Subsección B, de acuerdo a las razones expuestas en esta providencia.

2.- Se **RECONOCE** personería para actuar al abogado Diego Alejandro Pérez Parra, como apoderado judicial del Distrito de Bogotá- Secretaría de Hacienda, en los términos del poder conferido, que obra a folio 253 del cuaderno 1.

3.- DEVUÉLVASE el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ