

REQUERIMIENTO ESPECIAL - Acto de trámite. Acto administrativo que carece de control jurisdiccional / ACTO ADMINISTRATIVO DECISORIO - Debe ser motivado al menos de forma sumaria / DERECHO DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE - Se garantiza al motivar el requerimiento especial y la liquidación de revisión / REQUERIMIENTO ESPECIAL - Al expedirse sin motivación afecta la validez del proceso tributario / PRINCIPIO DE CORRESPONDENCIA - Implica que la liquidación de revisión debe contraerse a los hechos analizados en el requerimiento

La Sala reitera que el requerimiento especial es un acto de trámite, previo a la expedición de la liquidación oficial de revisión, que constituye el acto definitivo por el cual la Administración modifica la liquidación privada del contribuyente. Por lo tanto, el requerimiento no es objeto de control judicial toda vez que de conformidad con los artículos 50 in fine y 135 del Código Contencioso Administrativo, sólo los actos definitivos son demandables ante esta jurisdicción. Ha sido jurisprudencia constante de la Sala considerar que tanto el requerimiento especial como la liquidación oficial son actos administrativos que requieren ser motivados, pues si la autoridad tributaria rechaza la liquidación privada presentada por el contribuyente, debe poner en conocimiento de éste los motivos de desacuerdo para permitirle ejercer su derecho de contradicción. En efecto, de conformidad con el artículo 35 del Código Contencioso Administrativo, los actos administrativos que contienen decisiones que afectan a los particulares deben motivarse al menos de forma sumaria, pues el análisis de los hechos y razones que fundamentan la decisión, garantizan el derecho de defensa y de audiencia del contribuyente y enmarcan el contenido de la liquidación de revisión y su discusión. Por lo anterior, los motivos de los actos administrativos constituyen un elemento estructural y su ausencia o la falsa motivación generan la nulidad del acto, de conformidad con el artículo 84 ibídem. Del mismo modo, si el acto previo de la liquidación de revisión se expide sin explicación sumaria, se afecta la validez del proceso administrativo, con base en precisas normas tributarias como son los artículos 703 y 730-4 del Estatuto Tributario. Otra garantía del derecho de defensa es el principio de correspondencia consagrado en el artículo 711 del Estatuto Tributario, conforme al cual la liquidación de revisión debe contraerse exclusivamente a los hechos que hubieren sido analizados en el requerimiento especial”.

FUENTE FORMAL: CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 135 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 35 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 730 / ESTATUTO TRIBUTARIO – 730-4 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 711

NOTA DE RELATORIA: Sobre el requerimiento especial se cita sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 16 de agosto de 2008, Rad. 15871, M.P. Héctor J. Romero Díaz y 12 de julio de 2007, Rad. 15440, M.P. María Inés Ortiz Barbosa

ACTIVO FIJO - No cambia su carácter a movable al ser enajenado / SISTEMA DE AJUSTES POR INFLACION - Se excluye en la determinación del impuesto de industria y comercio / AJUSTE EN DIFERENCIA EN CAMBIO Y PACTO DE REAJUSTE - Tienen el mismo tratamiento de los ajustes integrales por inflación / AJUSTES POR DIFERENCIA EN CAMBIO Y EL PACTO DE REAJUSTE - No se incluyen para determinar el impuesto de industria y comercio / ADICION DE INGRESOS EN EL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - No procede por concepto de ajuste por diferencia en cambio ni por pacto de reajuste

Frente al argumento de la demandada en el sentido de que el ajuste por diferencia en cambio no corresponde realmente a un ajuste por inflación por no estar sometido a éste índice sino a la variación de la tasa de cambio, la Sala en la misma providencia antes transcrita, reiteró su jurisprudencia plasmada en la sentencia de 14 de abril de 1994. Por consiguiente, siguiendo con la jurisprudencia que en esta oportunidad se reitera, la Sala concluye que los ajustes por diferencia en cambio hacen parte del sistema de ajustes integrales por inflación, el cual, como lo señala el artículo 330 E.T.N. antes transcrito, no es aplicable al tributo territorial en cuestión y, además, tal disposición es clara en indicar que las disposiciones previstas en el título producen efectos para determinar el impuesto de renta y complementarios y el patrimonio de los contribuyentes. En consecuencia no procede la adición de ingresos por concepto de ajuste por diferencia en cambio como se plantea en el acto liquidatorio demandado. Por lo anterior no prospera en este punto el recurso de apelación interpuesto.

NOTA DE RELATORIA: Sobre si los ajustes por diferencia en cambio constituyen o no ajustes integrales por inflación, se cita sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 26 de marzo de 2009, Rad. 16584, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

SANCIONES RECIBIDAS DE CLIENTES - Constituyen ingresos extraordinarios y por tanto hacen parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio

En relación con las multas por retiro de los clientes o cuando la demandante percibe el 20% de la sanción prevista en el artículo 731 del C. Co., por pagos de cheques que son rechazados por causas imputables al girador, la Sala observa que el objeto social principal de la actora, según el certificado de existencia y representación legal, es la “prestación y comercialización de servicios de telecomunicaciones inalámbricas, tales como (...), y con tal propósito podrá emprender todas las actividades relacionadas con dichos servicios, o que sean conexas o complementarias”. Resulta claro que para desarrollar su actividad comercial y de servicios, la sociedad celebra contratos, con los que entra en relación con sus clientes, y es precisamente en virtud de esa relación, que obtiene los ingresos provenientes de las sanciones antes mencionadas y que son ahora objeto de controversia. Aunque para la actora percibir tales sanciones no constituye su objeto principal o un ingreso ordinario, estas se originan en las condiciones contractuales y legales con que se relaciona con sus clientes y, por tanto, son actos propios de su fin social en cuanto hacen parte de las actividades que se requieren para llevarlo a cabo. Entonces para la Sala las sanciones en cuestión constituyen ingresos extraordinarios y por tanto hacen parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio de conformidad con el artículo 42 del Decreto 252 de 2002.

FUENTE FORMAL: DECRETO 252 DE 2002 – ARTICULO 42

DIFERENCIA DE CRITERIOS – Configuración

La configuración de una diferencia de criterios, pues como ha dicho la Corporación, “[l]a discrepancia entre el fisco y la contribuyente debe consistir en una argumentación sólida que aunque equivocada, permita concluir que su interpretación en cuanto al derecho aplicable le permitió creer que su actuación estaba amparada legalmente y no cuando se presentan argumentos que a pesar de su apariencia jurídica carecen de fundamento objetivo y razonable”. En el caso, la demandante pese a reconocer que los ingresos percibidos por las sanciones

antes analizadas provienen las relaciones de sus clientes con la compañía, en todo caso les atribuye la calidad de no gravadas.

NOTA DE RELATORIA: Sobre los mismos temas objeto de demanda se reitera sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 18 de marzo de 2010, Rad. 17270, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá, D.C., Veintidós (22) de marzo de dos mil once (2011)

Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00144-01(17205)

Actor: COMUNICACION CELULAR S.A. COMCEL

Demandado: DISTRITO CAPITAL

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante "COMUNICACIÓN CELULAR S.A. COMCEL" contra la sentencia de 23 de abril de 2008 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, desestimatoria de las súplicas de la demanda.

ANTECEDENTES PROCESALES

LA DEMANDA

La empresa "Comunicación Celular S.A. "Comcel"" presentó demanda en acción de nulidad y restablecimiento del derecho en la que propuso las siguientes pretensiones:

"PRIMERO. Que es nula la resolución No. 203 DDI 012021 del 5 de marzo de 2007, por medio de la cual el Subdirector de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección de Impuestos Distrital de la Secretaría de Hacienda de Bogotá practicó liquidación de revisión de impuestos de industria, comercio y avisos (ICA) a las liquidaciones privadas presentadas por COMCEL, por los bimestres III, IV, VI y VI de 2004.

SEGUNDO.- Que, como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, se declaren en firme las liquidaciones privadas presentadas por el contribuyente el 22 de julio del 2004, para el III bimestre; el 21 de septiembre de 2004 para el IV bimestre; el 22 de

noviembre de 2004 para el V bimestre, y el 21 de enero de 2005 para el VI bimestre de 2004.

TERCERO.- Que se condene en costas a la parte demandada.”

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Constitución Política de Colombia, Artículo 29.
- Estatuto Tributario, Artículos 330,335 y 647.
- Decreto Distrital 352 de 2002, Artículos 32 y 42.
- Decreto Distrital 807 de 1993, Artículos 64, 97,100 y 104

El concepto de violación, se resume de la siguiente manera:

VIOLACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 97, 100 Y 104 DEL DECRETO DISTRITAL 807 DE 1993, Y EL 29 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA.

Nulidad del requerimiento especial y de la liquidación oficial. El demandante adujo que, de conformidad con el inciso primero del artículo 97 del Decreto Distrital 807 de 1993, el requerimiento especial debe contener la información necesaria para que el contribuyente estructure la defensa frente a los cargos que la Administración Tributaria le formule y que, así mismo, debe manifestar la cuantía exacta de las adiciones que se proponen en la base gravable, pues esa es única manera que tendría el contribuyente para constatar si los mayores valores propuestos corresponden a los señalados en el requerimiento.

Que el artículo 712 del E.T., que tiene aplicación en el Distrito Capital en virtud del artículo 130 del Decreto 807 de 1993, ordena que las liquidaciones oficiales expresen las bases de cuantificación del tributo.

Igualmente, que el Consejo de Estado ha manifestado que en los actos de liquidación de impuestos es necesario que se exprese la forma como fue modificada la declaración privada, pues de lo contrario, se estaría violando el derecho a la defensa del contribuyente.

Que el artículo 712 del E.T. establece como requisito de validez de las liquidaciones oficiales, la enunciación de la base de cuantificación del tributo, su monto, y el de las sanciones. Que, así mismo, el artículo 730 ídem, contempla como causal de nulidad de las liquidaciones de impuestos la omisión de las bases gravables.

Finalmente, manifestó que es nulo el Requerimiento Especial y la Liquidación Oficial proferida por el Subdirector de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección de Impuestos Distrital de la Secretaría de Hacienda de Bogotá, ya que, tales actos no detallan las cifras que el Distrito adicionó a título de ingreso.

VIOLACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 329, 330 Y 335 DEL E.T. Y 42 DEL DECRETO DISTRITAL 352 DE 2002.

- **Adición de ingresos por diferencia en cambio.**

La demandante puso de presente que cuando se adquieren deudas en moneda extranjera y se paga la deuda, el pasivo se convierte a la TRM vigente a la fecha de pago. Que es posible que cuando se efectúa el pago, la TRM sea más baja a la

fijada en el momento en que se contrajo la obligación.

Señaló que el artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002 establece que el impuesto de Industria y Comercio está conformado por los ingresos obtenidos por el contribuyente en el correspondiente bimestre y que expresamente el párrafo primero de esa norma prevé que par la determinación del ICA no es procedente aplicar los ajustes integrales por inflación.

Explicó que la desvalorización de una deuda constituye un hecho completamente diferente a la obtención de un ingreso, así contablemente esa desvalorización se registre como un ingreso.

Que, además, como el artículo 335 del E.T. que regula el ajuste de los activos en moneda extranjera; y el artículo 343, que regula el tratamiento de los pasivos en moneda extranjera, se encuentran dentro del Título V del Libro Primero del Estatuto Tributario que regula todo lo atinente a los ajustes por inflación, lo pertinente es concluir que los ajustes de activos y pasivos en moneda extranjera forman parte de los ajustes integrales por inflación y que como forman parte de tales ajustes, debe aplicarse el párrafo 1 del artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002.

Dijo que no es aplicable al caso concreto el artículo 32-1 del E.T.¹, porque esa norma entró a regir antes de que entraran en vigencia los ajustes integrales por inflación y que dejó de tener aplicación, precisamente, cuando entraron a regir las normas sobre ajustes integrales por inflación. Y que, en todo caso, si se advierte antinomia entre las dos normas, prevalecen las normas sobre ajustes integrales por inflación.

- **Sanciones recibidas de clientes.**

Explicó la demandante que, en virtud del incumplimiento del contrato suscrito con sus clientes, impone multas y que, en ocasiones, en virtud de la devolución de los cheques con que se pagan esas multas, percibe el 20% del valor de los cheques rechazados por el banco, por causa imputable al girador.

Dijo que tales ingresos no se reciben como contraprestación por la actividad comercial que ejerce. Que, por tanto, no se cumple el presupuesto previsto en el artículo 32 del Decreto Distrital 352 de 2002 en cuanto establece que impuesto de Industria y Comercio se genera por realizar actividades comerciales.

SANCIÓN POR INEXACTITUD

Dijo la demandante que era improcedente la adición de ingresos que propuso el Distrito Capital, la sanción también lo era.

Que, además, el artículo 647 del E.T. y el artículo 3 del Decreto Distrital 807 del 2002 establecen que no hay lugar a la sanción por inexactitud, cuando esta se genera como consecuencia de un error de apreciación de la norma aplicable, por parte de la oficina recaudadora.

LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

¹ "Estatuto Tributario. Artículo 32-1. **INGRESO POR DIFERENCIA EN CAMBIO**. El ajuste por diferencia en cambio de los activos en moneda extranjera poseídos en el último día del año o período gravable, constituye ingreso en el mismo ejercicio, para quienes lleven contabilidad de causación

El Distrito Capital de Bogotá–Secretaría de Hacienda, a través de apoderado judicial se opuso a la demanda, fundamentalmente por las siguientes razones:

Respecto de la **nulidad del requerimiento especial y de la liquidación oficial**, adujo que tanto en el requerimiento especial como en la liquidación de revisión, el Distrito discriminó y explicó las cifras que tuvo en cuenta para modificar la base gravable.

Que, para el efecto, en el requerimiento especial, el Distrito discriminó uno a uno los valores que encontró en la contabilidad que fue suministrada por la demandante y que en el renglón de “actividades no sujetas”, advirtió que varios rubros eran conceptos gravables con el impuesto de Industria y Comercio. Que, por lo tanto, no se le vulneró el derecho de defensa a la demandante.

En cuanto a la **adición de ingresos por diferencia en cambio**, la Secretaría de Hacienda explicó que la diferencia en cambio era la variación a que está sometida una moneda frente a otra divisa, ya sea por devaluación o revaluación.

Explicó que la diferencia en cambio puede darse, entre otros eventos, por la compra venta de mercancías o servicios, por préstamos, o por la disposición de activos, en los tres eventos, pactados o denominados en moneda extranjera.

Dijo que de manera errónea se ha interpretado que los ajustes de activos expresados en moneda extranjera forman parte de los ajustes integrales por inflación, pero, adujo, que por el mero hecho de que el artículo 335 del E.T. se encuentre ubicado dentro del Título V del libro I, no significa que las dos figuras sean iguales o que se asimilen, pues en tanto los ajustes por inflación equivalen a la variación porcentual del índice de precios al consumidor, el ajuste en moneda extranjera no está sujeto a la inflación sino a la variación de las tasas de cambio del peso en virtud de la devaluación o la revaluación.

Además, dijo, el artículo 102 del Decreto 2649 de 1993 define la diferencia en cambio como el ajuste de los activos y pasivos representados en moneda extranjera, que se debe reconocer como ingreso o un gasto financiero, según corresponda, salvo cuando deba contabilizarse en el activo.

Que, por eso, el artículo 32-1 del E.T. había dispuesto que, el ajuste por diferencia en cambio de los activos en moneda extranjera poseídos en el último día del año o período gravable constituía ingreso en el mismo ejercicio, para quienes llevaban contabilidad de causación.

Por lo expuesto adujo que *“...las diferencias en cambio que se originan en la liquidación de partidas monetarias o en el informe de partidas monetarias de una empresa a tasas diferentes de aquellas a las que fueron registradas inicialmente durante el período, o informadas en estados financieros previos, deben ser reconocidas como ingresos o como gastos en el período en que se originan, por lo cual entrarían a integrar la base gravable del impuesto de Industria y Comercio, ya que la misma se encuentra conformada por la totalidad de ingresos ordinarios y extraordinarios que se perciban durante el período gravable menos las deducciones de ley.”*

Sobre la falta de aplicación del artículo 32-1 del E.T. la apoderada del Distrito citó la sentencia del 7 de junio de 2006 proferida por el Tribunal

Administrativo de Cundinamarca.

Que, en consecuencia, como la demandante no había incluido en las declaraciones de ICA los ingresos por concepto de diferencia en cambio y otros ingresos financieros que no se encontraban excluidos o exentos por la ley como los intereses y sanciones por cheques devueltos, incurrió en la sanción por inexactitud, conforme con el artículo 101 del Decreto Distrital 807 de 1993.

En cuanto a los ingresos por concepto de multas impuestas a clientes, el Distrito adujo que el artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002 establece que la base gravable para el pago del impuesto de Industria y Comercio la conforman los ingresos ordinarios y extraordinarios, más los rendimientos financieros a excepción de las deducciones que la ley establezca.

Que el artículo 38 del Decreto 2649 de 1993 establece que, son ingresos los que aumentan el patrimonio como resultado de la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otra actividad.

Que los ingresos extraordinarios hacen parte de la base gravable del impuesto, pues se derivan de actividades económicas asociada al objeto social de la empresa.

SANCIÓN POR INEXACTITUD

El Distrito adujo que la sanción no puede evadirse con el pretexto de una diferencia de criterios entre el contribuyente y el recaudador del impuesto pues se violarían los principios de equidad y justicia del sistema tributario.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal denegó las súplicas de la demanda.

En cuanto a la nulidad del requerimiento especial y de la liquidación oficial consideró que cumplían los requisitos que la Ley establece y, que, por tanto, no se le vulneró el derecho de defensa a la demandante.

En cuanto a la adición de los ingresos por diferencia en cambio, rechazó el cargo, porque precisó que la diferencia en cambio era diferente a los ajustes integrales por inflación, aún cuando el artículo 335, referido al ajuste de activos expresados en moneda extranjera estuviera dentro del título que regulaba los ajustes por inflación.

Por otra parte, explicó lo que era ingreso y diferencia en cambio, a la luz de los artículos 38 y 102 del Decreto 2649 de 1993. A partir de esas definiciones, el a quo concluyó que la diferencia en cambio debía ser reconocida como ingreso o como costo en el período en que se originaban y que, por tanto, entraban a formar parte de la base gravable del ICA.

En cuanto a los ingresos percibidos por conceptos de multas impuestas a los clientes, el Tribunal consideró que eran ingresos gravables por ICA para COMCEL, porque se percibían de la actividad comercial que se desarrolla entre el cliente y COMCEL.

Por lo anterior, confirmó la sanción por inexactitud y señaló que no se presentó la diferencia de criterios que adujo la demandante.

LA APELACIÓN

En el recurso de apelación la demandante insistió en los tres cargos, fundamentalmente con los mismos argumentos que expuso en la demanda.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Las partes, tanto demandante como el Distrito Capital insistieron en los argumentos expuestos en el curso del proceso.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala determinar si se ajustó a derecho la Resolución No. 203 DDI012021 del 15 de marzo de 2007, mediante la cual, el Distrito modificó las liquidaciones privadas del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros de los bimestres 3,4,5 y 6 del año gravable 2004 presentadas por la demandante.

Los aspectos discutidos por las partes se concretan en establecer la falta de motivación del requerimiento especial y de la liquidación oficial de revisión, la procedencia de la adición de ingresos por ajustes por diferencia en cambio y multas recibidas de clientes, y la sanción por inexactitud.

Habida cuenta de que la Sala ya se pronunció² en un caso idéntico al ahora estudiado en el que fueron partes, las mismas en este proceso, sólo que en aquel la liquidación oficial se formuló respecto del Impuesto de Industria y Comercio de los bimestres 1 y 2 del año 2004, en esta oportunidad la Sala reitera lo decidido en la sentencia del 18 de marzo de 2010, toda vez que los cargos formulados en este proceso se plantearon en idénticos términos:

"Nulidad del requerimiento especial y de la liquidación oficial de revisión"

En primer término la Sala advierte que la parte demandante no solicitó la nulidad del requerimiento especial en el acápite de pretensiones de la demanda (fl. 2); sin embargo, en el concepto de la violación se indica expresamente que el requerimiento y la liquidación oficial son nulas por no haberse detallado los valores tenidos en cuenta para la adición a los ingresos gravables (art. 29 C.P.).

Pues bien, como lo señaló el *a quo*, la Sala reitera³ que el requerimiento especial es un acto de trámite, previo a la expedición de la liquidación oficial de revisión⁴, que constituye el acto definitivo por el cual la Administración modifica la liquidación privada del contribuyente. Por lo tanto, el requerimiento no es objeto de control judicial toda vez que de conformidad con los artículos 50 *in fine* y 135 del Código Contencioso Administrativo, sólo los actos definitivos son demandables ante esta jurisdicción.

² CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Bogotá, D.C., dieciocho (18) de marzo de dos mil diez (2010). Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00074-01(17270). Actor: COMUNICACION CELULAR S.A. – COMCEL S.A..Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUNAS NACIONALES (SIC)

³ Sentencias de 16 de agosto de 2008, Exp. 15871 y de 13 de noviembre de 2008, Exp. 16642, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz, entre otras.

⁴ Art. 97 Decreto 807 de 1993

No obstante, es del caso precisar que la Sala⁵ también ha considerado, en relación con la motivación del requerimiento especial, lo siguiente:

“Ha sido jurisprudencia constante de la Sala⁶ considerar que tanto el requerimiento especial como la liquidación oficial son actos administrativos que requieren ser motivados, pues si la autoridad tributaria rechaza la liquidación privada presentada por el contribuyente, debe poner en conocimiento de éste los motivos de desacuerdo para permitirle ejercer su derecho de contradicción.

En efecto, de conformidad con el artículo 35 del Código Contencioso Administrativo, los actos administrativos que contienen decisiones que afectan a los particulares deben motivarse al menos de forma sumaria, pues el análisis de los hechos y razones que fundamentan la decisión, garantizan el derecho de defensa y de audiencia del contribuyente y enmarcan el contenido de la liquidación de revisión y su discusión. Por lo anterior, los motivos de los actos administrativos constituyen un elemento estructural y su ausencia o la falsa motivación generan la nulidad del acto, de conformidad con el artículo 84 ibídem. Del mismo modo, si el acto previo de la liquidación de revisión se expide sin explicación sumaria, se afecta la validez del proceso administrativo, con base en precisas normas tributarias como son los artículos 703 y 730-4 del Estatuto Tributario⁷.

Otra garantía del derecho de defensa es el principio de correspondencia consagrado en el artículo 711 del Estatuto Tributario, conforme al cual la liquidación de revisión debe contraerse exclusivamente a los hechos que hubieren sido analizados en el requerimiento especial”.

Teniendo en cuenta lo anterior, se advierte que en el requerimiento especial la Administración Distrital presentó varios cuadros para cada uno de los bimestres glosados, en los que se detallan los ingresos por actividades de servicio y comercial, como también se discriminan los ingresos que la actora tuvo como “no sujetos” respecto de las mencionadas actividades y los que la Administración considera deben ser incluidos como gravados. Además, se señala expresamente que los ingresos que se proponen gravar habían sido deducidos por la sociedad contribuyente del renglón BD⁸ de la declaración privada como no sujetos, todo lo cual se reitera con ocasión de la liquidación oficial objeto de demanda⁹.

Igualmente se observa que tanto en el requerimiento especial como en la liquidación oficial, se realiza la cuantificación de la sanción de inexactitud y se

⁵ Sentencia de 12 de julio de 2007, Exp. 15440, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

⁶ Sentencias de 5 de octubre del 2001, Exp. 12095, Actor: Productora de Papeles PROPAL S.A. y de mayo 18 del 2006, Exp. 14778, Actor: HAP Electrónica Ltda., C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

⁷ Normas aplicables al procedimiento distrital de conformidad con el artículo 104 del Decreto 807 de 1993.

⁸ Corresponde al de “Deducciones, Exenciones y Actividades no sujetas”.

⁹ La actora no interpuso recurso de reconsideración de conformidad con el artículo 720 E.T. aplicable por remisión expresa del artículo 104 del Decreto. 807 de 1993.

liquida por la Administración el impuesto de industria y comercio por los bimestres cuestionados.

Destaca la Sala que en la respuesta al requerimiento especial, la actora no controvertió las cifras que tuvo en cuenta la Administración para liquidar el tributo, sino que dirigió su defensa a demostrar los argumentos jurídicos por los cuales tales factores debían tenerse como ingresos no sujetos del impuesto de industria y comercio según la normativa aplicable.

En cuanto a las sanciones recibidas de clientes por devolución de cheques y multas por terminación anticipada de contratos, el contribuyente en su respuesta al requerimiento hizo mención a los valores clasificados en actividades no sujetas como sanciones por devoluciones de cheques e intereses por sanciones, por lo que con ello se evidencia que, respecto de esta glosa, la actora entendía los valores cuestionados por la Administración Distrital.

Por consiguiente, la motivación del requerimiento especial fue suficiente para que el contribuyente expusiera los motivos de inconformidad frente a la liquidación propuesta. Además, resulta claro para la Sala, que no se afectó la validez de la liquidación oficial de revisión demandada, por cuanto ésta se ciñó a los hechos contemplados en el requerimiento especial¹⁰ y, con base en ellos, se ha adelantado la discusión sobre la liquidación privada del impuesto de industria y comercio respecto de los bimestres glosados.

No prospera el cargo.

Adición de ingresos por ajuste por diferencia en cambio

La actora sostiene que los ingresos por concepto de ajuste en diferencia en cambio no tienen relación con su actividad. Además afirma que tales ingresos corresponden a ajustes integrales por inflación los cuales no se aplican para la determinación del impuesto de industria y comercio por disposición expresa del artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002 en concordancia con el Título V del Libro Primero del Estatuto Tributario Nacional.

En relación con la discusión respecto de si los ajustes por diferencia en cambio constituyen o no ajustes integrales por inflación, esta Corporación se pronunció en sentencia de 26 de marzo de 2009, Exp. 16584, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, cuya posición se reitera así:

“En primer término resulta pertinente precisar que los ajustes integrales por inflación¹¹ estaban regulados en el Título V del Libro I del Estatuto Tributario Nacional (impuesto sobre la renta y complementarios) y aquél se subdividía en capítulos relacionados con los aspectos generales (capítulo I), ajustes a los activos (capítulo II), ajuste a los pasivos (capítulo III), ajustes al patrimonio líquido (capítulo IV), ajustes en las cuentas de resultado (capítulo V) y normas de transición (capítulo VI).

¹⁰ Artículo 97 del Decreto 807 de 1993

¹¹ El sistema de ajustes integrales por inflación fue eliminado por el artículo 78 de la Ley 111 del 2006

Ahora bien, los artículos 330 y 335 del E.T. incluidos en Título V disponen:

CAPITULO II

Ajustes a los activos

Art. 330.- Efectos contables y fiscales del sistema de ajustes integrales. El sistema de ajustes integrales por inflación a que se refiere el presente título produce efectos para determinar el impuesto de renta y complementarios y el patrimonio de los contribuyentes. Este sistema no será tenido en cuenta para la determinación del impuesto de industria y comercio ni de los demás impuestos o contribuciones.

(...)(Subrayas fuera de texto).

Art. 335.- Ajuste de activos expresados en moneda extranjera, en UPAC (hoy UVR) o con pacto de reajuste. Las divisas, créditos a favor, títulos, derechos, depósitos y demás activos expresados en moneda extranjera, o poseídos en el exterior, el último día del año, se deben reexpresar a la tasa de cambio en pesos para la respectiva moneda a tal fecha. (...) Las cuentas por cobrar, los depósitos en UPAC (hoy UVR) y en general cualquier crédito activo sobre el cual se haya pactado algún reajuste de su valor deben ajustarse con base en el respectivo pacto de ajuste, (...)"

De lo anterior se advierte que el artículo 330 E.T. expresamente excluye la aplicación del sistema de ajustes por inflación en la determinación del impuesto de industria y comercio. Además se observa que el ajuste en diferencia en cambio y el pacto de reajuste están consagrados en el artículo 335 del E.T.N., disposición que se encuentra incluida en el mismo capítulo de los ajustes a los activos en el Estatuto Tributario Nacional, por lo que se puede concluir que el Legislador otorga tanto al ajuste por diferencia en cambio y al pacto de reajuste el tratamiento de ajustes integrales por inflación".

Frente al argumento de la demandada en el sentido de que el ajuste por diferencia en cambio no corresponde realmente a un ajuste por inflación por no estar sometido a éste índice sino a la variación de la tasa de cambio, la Sala en la misma providencia antes transcrita, reiteró su jurisprudencia plasmada en la sentencia de 14 de abril de 1994, que al referirse al tema planteado expresó:

"Si bien es cierto que, como lo afirma la Superintendencia Bancaria, el ajuste de los bienes expresados en moneda extranjera no se efectúa por el Porcentaje de Ajuste del Año Gravable PAAG, equivalente a la variación porcentual de Índice de Precios al Consumidor para empleados elaborado por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística -DANE-, que se haya registrado entre el 1º de Diciembre del año anterior

al gravable y el 30 de Noviembre del año gravable, sino a la tasa de cambio, tal expresión si corresponde al ajuste por inflación real que se hace con base a la devaluación del peso frente a las divisas, como puede deducirse del artículo 335 del Estatuto Tributario, ubicado en el Capítulo II del mismo Título V, Libro 1º correspondiente al ajuste integral por inflación". (Subrayas fuera de texto).

Por consiguiente, siguiendo con la jurisprudencia que en esta oportunidad se reitera, la Sala concluye que los ajustes por diferencia en cambio hacen parte del sistema de ajustes integrales por inflación, el cual, como lo señala el artículo 330 E.T.N. antes transcrito, no es aplicable al tributo territorial en cuestión y, además, tal disposición es clara en indicar que las disposiciones previstas en el título producen efectos para determinar el impuesto de renta y complementarios y el patrimonio de los contribuyentes.

En consecuencia no procede la adición de ingresos por concepto de ajuste por diferencia en cambio como se plantea en el acto liquidatorio demandado. Por lo anterior no prospera en este punto el recurso de apelación interpuesto.

Sanciones recibidas de clientes

En relación con las multas por retiro de los clientes o cuando la demandante percibe el 20% de la sanción prevista en el artículo 731 del C. Co., por pagos de cheques que son rechazados por causas imputables al girador, la Sala observa que el objeto social principal de la actora, según el certificado de existencia y representación legal, es la *"prestación y comercialización de servicios de telecomunicaciones inalámbricas, tales como (...), y con tal propósito podrá emprender todas las actividades relacionadas con dichos servicios, o que sean conexas o complementarias"*.

En desarrollo de su objeto social principal la actora tiene previsto el de celebrar toda clase de negocios, actos o contratos conducentes para la realización de los fines sociales o que complementen su objeto social principal, además puede girar, adquirir, cobrar, aceptar, protestar, cancelar cheques y aceptarlos en pago.

Resulta claro que para desarrollar su actividad comercial y de servicios, la sociedad celebra contratos, con los que entra en relación con sus clientes, y es precisamente en virtud de esa relación, que obtiene los ingresos provenientes de las sanciones antes mencionadas y que son ahora objeto de controversia.

Aunque para la actora percibir tales sanciones no constituye su objeto principal o un ingreso ordinario, estas se originan en las condiciones contractuales y legales con que se relaciona con sus clientes y, por tanto, son actos propios de su fin social en cuanto hacen parte de las actividades que se requieren para llevarlo a cabo.

Entonces para la Sala las sanciones en cuestión constituyen ingresos extraordinarios y por tanto hacen parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio de conformidad con el artículo 42 del Decreto 252 de 2002, que dispone:

Art. 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.
(...)

Sanción por inexactitud

En este punto la Sala confirmará la decisión del Tribunal de levantar la sanción por inexactitud respecto de la adición de ingresos por diferencia en cambio y de mantenerla frente a la adición de ingresos por sanciones recibidas de los clientes, ya que no encuentra de recibo el argumento de la recurrente en cuanto a la configuración de una diferencia de criterios, pues como ha dicho la Corporación, “[l]a discrepancia entre el fisco y la contribuyente debe consistir en una argumentación sólida que aunque equivocada, permita concluir que su interpretación en cuanto al derecho aplicable le permitió creer que su actuación estaba amparada legalmente y no cuando se presentan argumentos que a pesar de su apariencia jurídica carecen de fundamento objetivo y razonable”.

En el caso, la demandante pese a reconocer que los ingresos percibidos por las sanciones antes analizadas provienen (sic) las relaciones de sus clientes con la compañía, en todo caso les atribuye la calidad de no gravadas.”

En consecuencia, esta Corporación, para el presente asunto, con fundamento en lo expuesto, revocará parcialmente la decisión del Tribunal a quo en cuanto negó la prosperidad del cargo de la demanda referido a la adición de ingresos por concepto de diferencia en cambio, y confirmará la decisión del a quo, en cuanto negó la prosperidad del cargo de la demanda referido a la adición de ingresos por concepto de multas y del 20% del valor de cheques devueltos. La Sanción por inexactitud se mantendrá respecto de la adición de ingresos confirmados. Por lo tanto, la Sala propone las siguientes liquidaciones:

TERCER BIMESTRE DE 2004

Diferencia en cambio aceptada como ingreso no gravado \$3.575995.495

RG	CONCEPTO	LIQ PRIVADA	LIQ OFICIAL	LIQ C DE E
9	Total ingresos ordinarios y extraordinarios del período	179.568.899.000	183.214.163.000	179.638.168.000
10	Menos: Total ingresos fuera del Distrito Capital	33.995.015.000	33.940.282.000	33.940.282.000
11	Total Ingresos Brutos obtenidos en Bogotá	145.573.884.000	149.273.881.000	145.697.886.000
12	Menos: Devoluciones,	145.573.884.000	51.470.000	51.470.000

	rebajas y descuentos			
13	Menos: Deducciones, exenciones y no sujeciones	7.014.139.000	6.942.099.000	6.942.099.000
14	Total ingresos netos gravables	138.508.275.000	142.280.312.000	138.704.317.000
15	Impuesto de industria y comercio	1.360.118.000	1.543.441.000	1.367.217.000
16	Más: Impuesto de avisos y tableros	204.018.000	231.516.000	205.083.000
17	Más: Valor unidades comerciales adicionales	0	0	0
18	Total impuesto a cargo	1.564.136.000	1.774.957.000	1.572.300.000
19	Menos: Valor que le retuvieron a título del impuesto de industria y comercio	71.427.000	71.427.000	71.427.000
20	TOTAL IMPUESTO LIQUIDADO	1.492.709.000	1.703.530.000	1.500.873.000
21	Total retenciones como agente retenedor	0	0	0
22	Total valor sanciones	0	337.314.000	13.062.000
23	Total saldo a cargo	1.492.709.000	2.040.844.000	1.513.935.000

CUARTO BIMESTRE DE 2004

Diferencia en cambio aceptada como ingreso no gravado \$ 13.452.733.176

RG	CONCEPTO	LIQ PRIVADA	LIQ OFICIAL	LIQ C DE E
9	Total ingresos ordinarios y extraordinarios del período	209.869.836.000	227.360.685.000	213.907.952.000
10	Menos: Total ingresos fuera del Distrito Capital	36.852.431.000	36.788.806.000	36.788.806.000
11	Total ingresos brutos obtenidos en Bogotá	173.017.405.000	190.571.879.000	177.119.146.000
12	Menos:	416.447.000	416.447.000	416.447.000

	Devoluciones, rebajas y descuentos			
13	Menos: Deducciones, exenciones y no sujeciones	11.554.949.000	15.450.953.000	15.450.953.000
14	Total ingresos netos gravables	161.046.009.000	174.704.479.000	161.251.746.000
15	Impuesto de industria y comercio	1.593.190.000	1.872.403.000	1.614.026.000
16	Más: Impuesto de avisos y tableros	238.979.000	280.860.000	242.104.000
17	Más: Valor unidades comerciales adicionales	0	0	0
18	Total impuesto a cargo	1.832.169.000	2.153.263.000	1.856.130.000
19	Menos: Valor que le retuvieron a título del impuesto de industria y comercio	30.560.000	30.560.000	30.560.000
20	TOTAL IMPUESTO LIQUIDADO	1.801.609.000	2.127.703.000	1.825.570.000
21	Total retenciones como agente retenedor	0	0	0
22	Total valor sanciones	0	513.750.000	38.338.000
23	Total saldo a cargo	1.801.609.000	2.636.453.000	1.863.908.000

QUINTO BIMESTRE DE 2004

Diferencia en cambio aceptada como ingreso no gravado \$ 10.425.397.134

RG	CONCEPTO	LIQ PRIVADA	LIQ OFICIAL	LIQ C DE E
9	Total ingresos ordinarios y extraordinarios del período	233.085.740.000	248.381.869.000	237.956.472.000
10	Menos: Total ingresos fuera del Distrito Capital	41.583.311.000	41.535.935.000	41.535.935.000
11	Total: Ingresos brutos obtenidos	191.502.429.000	206.845.934.000	196.420.537.000

	en Bogotá			
12	Menos: Devoluciones, rebajas y descuentos	1.369.329.000	1.352.818.000	1.352.818.000
13	Menos: Deducciones, exenciones y no sujeciones	18.894.556.000	16.927.461.000	16.927.461.000
14	Total ingresos netos gravables	171.238.544.000	188.565.655.000	178.140.258.000
15	Impuesto de industria y comercio	1.692.186.000	2.028.808.000	1.773.792.000
16	Más: Impuesto de avisos y tableros	253.828.000	304.321.000	266.069.000
17	Más: Valor unidades comerciales adicionales	0	0	0
18	Total impuesto a cargo	1.946.014.000	2.333.129.000	2.039.861.000
19	Menos: Valor que le retuvieron a título del impuesto de industria y comercio	234.356.000	234.356.000	234.356.000
20	TOTAL IMPUESTO LIQUIDADO	1.711.658.000	2.098.773.000	1.805.505.000
21	Total retenciones como agente retenedor	0	0	0
22	Total valor sanciones	0	619.384.000	150.155.000
23	Total saldo a cargo	1.711.658.000	2.718.157.000	1.955.660.000

SEXTO BIMESTRE DE 2004

Diferencia en cambio aceptada como ingreso no gravado \$ 14.999.243.290

RG	CONCEPTO	LIQ PRIVADA	LIQ OFICIAL	LIQ C DE E
9	Total ingresos ordinarios y extraordinarios del período	424.479.224.000	441.432.208.000	426.432.965.000
10	Menos: Total ingresos fuera del Distrito Capital	219.746.457.000	219.623.935.000	219.623.935.000

11	Total: Ingresos Brutos obtenidos en Bogotá	204.732.767.000	221.808.273.000	206.809.030.000
12	Menos: Devoluciones, rebajas y descuentos	1.491.397.000	1.491.397.000	1.491.397.000
13	Menos: Deduciones, exenciones y no sujeciones	15.028.984.000	14.872.323.000	14.872.323.000
14	Total ingresos netos gravables	188.212.386.000	205.444.353.000	190.445.310.000
15	Impuesto de industria y comercio	1.878.484.000	2.185.627.000	1.922.182.000
16	Más: Impuesto de avisos y tableros	281.773.000	327.844.000	288.327.000
17	Más: Valor unidades comerciales adicionales	0	0	0
18	Total impuesto a cargo	2.160.257.000	2.513.471.000	2.210.509.000
19	Menos: Valor que le retuvieron a título del impuesto de industria y comercio	60.474.000	60.474.000	60.474.000
20	TOTAL IMPUESTO LIQUIDADO	2.099.783.000	2.452.997.000	2.150.035.000
21	Total retenciones como agente retenedor	0	0	0
22	Total valor sanciones	0	565.142.000	80.403.000
23	Total saldo a cargo	2.099.783.000	3.018.139.000	2.230.438.000

LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO

Bimestre	CODIGO	Base gravable	Tarifa	Impuesto
Tercero	6421	118.897.513.000	9.66	1.148.550.000
	5239	19.806.804.000	11.04	218.667.000
		138.704.317.000		1.367.217.000
Cuarto	6421	120.429.742.000	9.66	1.163.351.000
	5239	40.822.004.000	11.04	450.675.000
		161.251.746.000		1.614.026.000
Quinto	6421	139.765.534.000	9.66	1.350.135.000
	5239	38.374.725.000	11.04	423.657.000
		178.140.259.000		1.773.792.000

Sexto	6421	130.676.448.000	9.66	1.262.334.000
	5239	59.768.862.000	11.04	659.848.000
		190.445.310.000		1.922.182.000

SANCIÓN POR INEXACTITUD

BIMESTRE 3	
Impuesto liquidado por el contribuyente	1.564.136.000
Impuesto liquidado C. de E.	1.572.300.000
Diferencia	8.164.000
Sanción por inexactitud- 160%	13.062.000
BIMESTRE 4	
Impuesto liquidado por el contribuyente	1.832.169.000
Impuesto liquidado C. de E.	1.856.130.000
Diferencia	23.961.000
Sanción por inexactitud- 160%	38.338.000
BIMESTRE 5	
Impuesto liquidado por el contribuyente	1.711.658.000
Impuesto liquidado C. de E.	1.805.505.000
Diferencia	93.847.000
Sanción por inexactitud- 160%	150.155.000
BIMESTRE 6	
Impuesto liquidado por el contribuyente	2.160.257.000
Impuesto liquidado C. de E.	2.210.509.000
Diferencia	50.252.000
Sanción por inexactitud- 160%	80.403.000

Resumen:

BIMESTRE	TOTAL SALDO A CARGO
Tercero	1.513.935.000
Cuarto	1.863.908.000
Quinto	1.955.660.000
Sexto	2.230.438.000

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

FALLA:

REVÓCASE parcialmente la sentencia apelada. En su lugar se dispone:

DECLÁRASE la nulidad parcial de la Resolución No. 203 DDI 012021 del 15 de marzo de 2007 proferida por la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo del Distrito Capital.

A título de restablecimiento del derecho, se establece como impuesto de industria y comercio a cargo de la demandante el monto establecido en las liquidaciones previstas en la parte considerativa de la sentencia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTÍZ DE RODRÍGUEZ