



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., treinta (30) de junio de dos mil veintidós (2022)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2018-00550-01 (26031)
Demandante	FUNDACIÓN UNIVERSITARIA SAN MARTÍN
Demandado	SECRETARÍA DE HACIENDA DISTRITAL DE BOGOTÁ
Temas	Impuesto de industria y comercio. Sujeción pasiva en las actividades de servicios de salud. Sanción por no declarar. Efectos liquidación de aforo

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante, contra la sentencia del 24 de septiembre de 2020, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que negó las pretensiones de la demanda¹.

“PRIMERO: NIÉGANSE las pretensiones de la demanda, por las razones expuestas en la motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: NOTIFÍQUESE por correo electrónico la presente providencia así: (...)

TERCERO: INFÓRMASE a las partes que los recursos, solicitudes de aclaración o complementación frente a la presente providencia deberán remitirse en el término respectivo mediante memorial digital con copia a los correos enunciados en el numeral anterior y a los siguientes, con el fin de garantizar el conocimiento de las piezas procesales a todos los interesados e intervinientes del presente proceso. (...)

CUARTO: En firme esta providencia ARCHÍVESE el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen.”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Previo emplazamiento para declarar, la Subdirección de Determinación de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, profirió la Liquidación Oficial de Aforo Nro. 3774DDI032640 del 15 de junio de 2017, en la que liquidó el impuesto de industria y comercio a cargo de la Fundación Universitaria San Martín, por los bimestres 4 a 6 del año 2013 y los 6 bimestres del año 2014, y además la sancionó por no declarar.

Contra la anterior decisión la contribuyente presentó el recurso de reconsideración, resuelto en la Resolución Nro. DDI009670 del 20 de abril de 2018, en el sentido de

¹ Índice 2 de Samai, enlace “23_ED_CDFOLIO1_62018550SANMART(.PDF) Nro.Actua 2”



reducir la liquidación del impuesto, pero confirmando en todo lo demás la decisión recurrida.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones (fl.3):

- A.** *Que se declare la **nulidad parcial** de la Liquidación Oficial de Aforo 2017EE109468 – Resolución 3774DDI032640 del 15 de junio de 2017, proferida por la Subdirección de Impuestos a la Propiedad y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá – Secretaría Distrital de Hacienda de la Alcaldía Mayor de Bogotá, mediante la cual impuso sanción por no declarar y determinó oficialmente el impuesto de industria y comercio correspondiente a los Bimestres 4 al 6 de 2013 y 1 al 6 del 2014.*
- B.** *Que se declare la **nulidad parcial** de la Resolución que Resuelve Recurso de Reconsideración No. DDI009670 de 20 de abril de 2018 proferida por la Oficina de Recursos Tributarios de La subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá – Secretaría de Hacienda de la Alcaldía Mayor de Bogotá, la cual confirmó la liquidación oficial enunciada en el numeral anterior.*
- C.** *Que a título de **restablecimiento del derecho** se reconozca que mi representada tiene derecho a la reducción de la sanción por no declarar, en los términos del artículo 1º, del Acuerdo 671 de 2017, en concordancia del artículo 640 del Estatuto Tributario Nacional, así como a reducir el valor del impuesto determinado oficialmente, frente a los conceptos no gravados, correspondientes a los Bimestres 4 al 6 de 2013 y 1 al 6 del 2014 del impuesto de industria y comercio, a cargo de la FUNDACIÓN UNIVERSITARIA SAN MARTÍN..”*

A los anteriores efectos, el demandante invocó como violados los artículos 39 de la Ley 14 de 1983; 640 del Estatuto Tributario; 39 del Acuerdo 352 de 2002 y 1 del Acuerdo 671 de 2017.

Los cargos de nulidad se resumen así:

- 1. Violación de los artículos 1º del Acuerdo 671 de 2017 y 640 del Estatuto Tributario Nacional, por la exigencia de requisitos no previstos para la aplicación de los principios de gradualidad y proporcionalidad.**

Manifestó que, con ocasión al recurso de reconsideración, la fundación había aceptado la calidad de declarante en el Distrito por los períodos objeto de sanción y aforo, por lo que solicitó la aplicación de los principios de gradualidad y proporcionalidad contemplados en el Acuerdo Distrital 671 de 2017 y en el artículo 640 del Estatuto Tributario. Pese a esto, la administración rechazó la aplicación de tales disposiciones argumentando que la fundación no pagó el 50% de las sanciones impuestas, por lo que, a su juicio, la demandada confundía la reducción de la sanción por no declarar con la aplicación de los principios de gradualidad y proporcionalidad.

Explicó que el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, modificatorio del artículo 640 del Estatuto Tributario, desarrolló los principios de lesividad, proporcionalidad,



gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio, que dicha normativa había sido adoptada y reproducida en el Distrito mediante el artículo 1º del Acuerdo 671 de 2017 al establecer límites a la sanción dependiendo de la conducta del contribuyente y la etapa dentro del proceso de fiscalización.

Expuso que en el Concepto 1242 de 2017 la Dirección de Impuestos del Distrito aceptó que la reducción de las sanciones y los principios sancionatorios eran concurrentes, no excluyentes. Por lo que, si bien la fundación tenía derecho a la aplicación del principio de proporcionalidad de la sanción y simultáneamente con ello podría optar por el allanamiento y la consecuente reducción de la sanción por no declarar, en este caso, había optado únicamente por pedir la aplicación de los principios sancionatorios, ante la imposibilidad de acreditar el pago de la sanción reducida como lo exigía el Acuerdo 27 de 2001.

Argumentó la diferencia entre los principios de proporcionalidad y gradualidad adoptados en la Ley 1819 de 2016, dirigidos a establecer el monto de la sanción que debía recibir un contribuyente de acuerdo con sus antecedentes, historia, o al número de veces que ha cometido la misma infracción, de manera que los criterios de graduación de la sanción formaban parte de su imposición. Pero, otra cosa eran las aminoraciones o reducciones propias de algunas sanciones, que aplicaban al cumplir ciertas condiciones previstas por el legislador y de acuerdo con cada etapa procesal del trámite sancionatorio, las cuales estaban reguladas en el artículo 9 del Acuerdo 27 de 2001 modificado por el artículo 4 parágrafo 4 del Acuerdo 671 de 2017.

Insistió en que la fundación tenía derecho a la aplicación de los principios sancionatorios, toda vez que cumplía a cabalidad los presupuestos exigidos en la norma, en la medida que no existían actos administrativos en firme que la hubieran sancionado por no declarar el ICA dentro de los 4 años anteriores al presente caso; había aceptado en forma expresa en el recurso de reconsideración la procedencia de la sanción por no declarar.

Sumado a esto, en su caso no aplicaba la subsanación de la omisión de declarar, debido a que, simultáneamente con la imposición de la sanción y mediante el mismo acto, la administración había practicado la liquidación de aforo, es decir, reemplazó a la contribuyente en su papel de declarante, con lo cual eliminó la posibilidad de presentar las correspondientes declaraciones.

De manera que, el acto administrativo contentivo del aforo impedía subsanar la ausencia de declaración, dado que ésta ya existía, además, no habría lugar a presentar una declaración de ICA después de un aforo controvirtiendo sus bases, toda vez que en el presente caso no existía conformidad con su contenido. Por ende, lo propio era no presentar la declaración con menores valores a los señalados por la administración.

En esa medida solicitó la reducción de la sanción al 50% del valor determinado.

2. Violación del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 y 39 del Acuerdo 352 de 2002. Las entidades que prestan servicios de salud se encuentran amparadas por la exclusión del impuesto de industria y comercio.

Expuso que, dentro de los ingresos considerados por la administración para integrar la base gravable del ICA en Bogotá, estaban los percibidos por las siguientes



actividades:

“Código CIIU 86211: Actividades de la práctica médica, sin intermediación (excepto actividades de promoción y prevención que realicen las entidades e instituciones promotoras y prestadoras de servicios de salud de naturaleza pública o privada, con recursos que provengan del Sistema General de Seguridad Social en Salud.).

Código CIIU 86221: Actividades de la práctica odontológica, sin internación (excepto actividades de promoción y prevención que realicen las entidades e instituciones promotoras y prestadoras de servicios de salud de naturaleza pública o privada, con recursos que provengan del Sistema General de Seguridad Social en Salud).

Código CIIU 86991: Otras actividades de atención de la salud humana (excepto actividades de promoción y prevención que realicen las entidades e instituciones promotoras y prestadoras de servicios de salud de naturaleza pública o privada, con recursos que provengan del Sistema General de Seguridad Social en Salud.)”

Sin embargo, estas actividades se trataban de servicios de salud prestados por la fundación universitaria en el desarrollo de programas de educación superior, actividades que, en todo caso, estaban exentas del ICA por mandato del literal d) numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983.

Precisó que, a partir de la nueva regulación en materia de salud introducida con la Ley 10 de 1990, el sistema de salud lo integraban las entidades del sector público o privado que prestaran servicios de salud y dentro de ellas las fundaciones, corporaciones y asociaciones sin ánimo de lucro o de utilidad común.

De manera que, en virtud de la no sujeción prevista en el literal d) del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, la intención del legislador fue no someter a las entidades prestadoras de servicios de salud al cumplimiento de obligación alguna relacionada con el ICA, situación que también ha sido reconocida por el Consejo de Estado en las sentencias del 2 de marzo de 2001 (exp.2008, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié), del 7 de febrero de 2008 (exp.15785, C.P. María Inés Ortiz Barbosa) y del 6 de agosto de 2014 (exp.17594, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

Adujo que la administración, en este caso, de manera errada incluyó en la base gravable ingresos que la ley dispuso como no sujetos a ICA, por corresponder a servicios de salud prestados por la fundación en desarrollo de la actividad académica de formación que realiza, pero ello no desnaturalizaba su carácter de servicios de salud. Por tanto, debían ser excluidos los ingresos originados por las actividades mencionadas al comienzo de este cargo.

Oposición de la demanda

La entidad demandada controvertió las pretensiones de la demanda en los siguientes términos (fls.83 a 92):

Inició por precisar que los actos administrativos acusados los había expedido conforme a las normas que regulan la materia y a la realidad fiscal de la fundación evidenciada, a partir de lo cual determinó la imposición de las sanciones pertinentes. Por esta razón, no podía atenderse la tesis planteada por la actora y la interpretación parcializada que hacía de las normas y de la jurisprudencia tributaria.

Luego de hacer mención al marco jurídico del impuesto de industria y comercio explicó que, con ocasión al desarrollo del programa de fiscalización adelantado en



contra de la demandante, pudo establecer con base en los reportes de declaraciones y pagos generados por el Sistema de Información Tributaria SITII, que la fundación no había presentado las declaraciones del ICA por los bimestres 4 a 6 del año 2013 y 6 bimestres de 2014 en el Distrito, siendo responsable de cumplir con las obligaciones tributarias relacionadas con el ICA, toda vez que las actividades desarrolladas por ella no eran exentas o no sujetas.

Respecto al **primer cargo** de nulidad manifestó que bajo el actual Sistema de Seguridad Social en Salud establecido por la Ley 10 de 1990 y la Ley 100 de 1993, los servicios correspondientes al servicio público esencial de salud, eran todos aquellos que el Estado ha organizado con el objeto de prestar asistencia en seguridad social: POS, SOAT, régimen de vinculados y prestación social de vejez, los cuales eran prestados por empresas del sector salud, públicas, privadas o mixtas; y en la medida que recibieran aportes del sistema general de seguridad social en salud eran consideradas como no sujetas por aplicación del literal d) numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983.

Recalcó que dicho beneficio solo operaba respecto de los ingresos provenientes de la prestación de los servicios de salud, por lo que cuando las entidades recibieran ingresos por otros conceptos, tales como seguros adicionales de hospitalización y cirugía, planes complementarios al POS, medicina prepagada, cirugías estéticas y cualquier otro servicio adicional, dichos ingresos debían ser gravados con ICA. De manera que, las instituciones prestadoras de servicios de salud eran contribuyentes del impuesto, citando al respecto la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B dictada dentro de expediente 2011-00005-01.

Aclaró que la sentencia de esta Corporación del 6 de agosto de 2014 (exp.17594, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), invocada por la demandante, hacía alusión a los ingresos percibidos por la prestación de los servicios de salud que complementan el POS y que el caso se refería a los ingresos que recibían las clínicas y hospitales, razón por la que allí se manifiesta que la prestación de esos servicios no estaba sujeta al ICA, dado que mantenían la naturaleza de servicios prestados por la clínica demandante.

Señala que la situación con la que pretende equipararla el contribuyente, *ahora apelante*, dado que los ingresos que alegaba como no sujetos provenían de una actividad de servicios o “industrial” diferente al servicio de salud, prestada en desarrollo de unas prácticas educativas de sus estudiantes, pues su objeto social no es el de prestar el servicio público de salud, ni se encuentra adscrita como tal ante la autoridad competente. Al efecto manifestó que, la fundación era una institución de educación superior del orden privado, sin ánimo de lucro y con personería jurídica, sometida a las normas de inspección y vigilancia de educación superior, que no había demostrado ser una persona jurídica autorizada para la captación de los aportes de los afiliados al Sistema de Seguridad Social en Salud, ni para efectuar actividades de servicios inherentes al de salud, como IPS y que por ello reciba ingresos por UPC.

Precisó que, la intención del legislador con la Ley 14 de 1983 no fue la de no sujetar las entidades prestadoras de servicios de salud al cumplimiento de obligaciones en materia de ICA, posición avalada por el Consejo de Estado en la sentencia del 6 de agosto de 2014 (exp.17594, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), al expresar que la no sujeción fue concedida a las entidades o instituciones constituidas para la



prestación del servicio de salud por el sólo hecho de tener esa condición, pero la demandante no había sido creada para esos fines.

Insistió en que la no sujeción al ICA había sido creada para los hospitales adscritos o vinculados al sistema de salud, pero que en ningún momento la norma, ni la exposición de motivos, expresaron que la exención aplicara a todas las personas que percibieran ingresos por el ejercicio de actividades de salud. Que la Ley 10 de 1990 consagraba los parámetros para la reorganización del sector salud, sin precisar disposición alguna en materia tributaria, así como tampoco existían en la legislación fiscal territorial una norma que ampliara la no sujeción del ICA a otras actividades realizadas por entidades privadas no dedicadas exclusivamente a la prestación de servicios de salud.

Para resolver el **segundo cargo** de nulidad transcribió los artículos 1 y 2 del Acuerdo 671 de 2017 que consagraban la aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad del régimen sancionatorio, y las sanciones reducidas. Posteriormente explicó que los actos acusados atendieron dichas normas, incluso en ellos se le explicó a la contribuyente el trámite a seguir en el evento que deseara acceder a la aplicación de los citados principios.

En este orden indicó que en el numeral cuarto de la resolución sanción demandada señaló que, dentro del término para interponer el recurso de reconsideración el contribuyente debió haber subsanado la omisión, reducido la sanción propuesta al 50% y haber presentado un escrito ante la Oficina de Recursos Tributarios en el que constaran los hechos aceptados, adjuntando las declaraciones presentadas, con los respectivos valores liquidados y las sanciones reducidas con intereses al momento del pago. No obstante, la actora había omitido este procedimiento, pues no existía prueba alguna que demostrara el pago de sus obligaciones en los lineamientos explicados.

Adujo que las normas invocadas por la demandante como vulneradas nunca fueron desconocidas por la administración al momento de determinar la sanción por no declarar el ICA, por lo que no eran de recibo los argumentos de la fundación, más aún cuando en los actos acusados se había mencionado la aplicabilidad de los principios de lesividad y proporcionalidad.

Agregó que la actuación administrativa discutida había sido proferida con base en los reportes suministrados por la contribuyente, que dejaron en evidencia la percepción de ingresos sujetos a ICA por el desarrollo de las actividades clasificadas con los códigos CIIU 8544, 86211, 86221 y 86991, que no eran exentas o no gravadas, respecto de las cuales no se había declarado, todo ello respaldado por el debido marco normativo aplicable.

Finalmente señaló que, con ocasión del recurso de reconsideración, la administración para los períodos 1 y 3 del año gravable 2014, ajustó la base gravable del impuesto liquidado al reconocer la inclusión de valores que no correspondían a la realidad de la contribuyente.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B negó



las pretensiones de la demanda con fundamento en lo siguiente²

Respecto del **primer cargo** - *Exención del ICA en actividades de salud de que trata el literal d) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983-*, precisó que originariamente esa desgravación había sido prevista para entidades de distinto orden, caracterizadas por no tener ánimo lucrativo, dentro de las cuales estaban los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud. Sin embargo, el artículo 11 de la Ley 50 de 1984 limitó la aplicación de la anterior normativa, en el entendido que cuando esas entidades realizaran actividades industriales o comerciales, serían sujetos pasivos del ICA en lo relativo a esas actividades.

Explicó que el contexto temporal en que fue expedida la desgravación de las actividades de servicios prestadas por hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud comportaba una connotación particular determinada por las normas reguladoras de lo que era en ese momento el Sistema Nacional de Salud, que era recogido en el Decreto 056 de 1975 y el Decreto 356 de 1975. Sin embargo, la red de salud había sufrido cambios sustanciales con la promulgación de la Constitución Política de 1991.

Al efecto transcribió la sentencia del Consejo de Estado del 4 de abril de 2019 (exp. 20204, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez), en la que esta Corporación fijó el alcance de la no sujeción al ICA de los ingresos derivados de la prestación de servicios de salud, en el entendido que la exención no cobijaba a todas las actividades de salud por el simple hecho de serlo, sino que ante la ineficacia normativa de la letra d) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, con ocasión de la reforma constitucional de 1991, la desgravación del ICA de los ingresos derivados de actividades relacionadas con la salud, era la que estaba contemplada en el artículo 111 de la Ley 788 de 2002, según la cual no eran base gravable los recursos de las entidades integrantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud.

En ese orden, para que fuera procedente la exención del ICA debían cumplirse dos circunstancias, la primera era que el contribuyente fuera una entidad del Sistema General de Seguridad Social en Salud según el artículo 155 de la Ley 100 de 1993. Y, la segunda, que los ingresos percibidos por el contribuyente correspondieran a recursos de la seguridad social destinados a la finalidad del sistema según lo previsto en el artículo 48 de la Constitución.

Adujo que, en el caso la actora se trataba, según su certificado de existencia y representación, de una institución de educación superior, sin ánimo de lucro y con personería jurídica reconocida, por lo que no podía ser beneficiaria de la exención reclamada, dado que no era una entidad que integrara el Sistema General de Seguridad Social en Salud; además, los ingresos percibidos por los servicios de salud que prestaba en desarrollo de prácticas educativas, no correspondían a recursos destinados a la finalidad del sistema de seguridad social en los términos del artículo 48 de la Constitución, esto era, no hacía parte de las unidades de pago por captación (UPC).

Por lo anterior, no prosperó el cargo.

En lo referente al **segundo cargo** relacionado con la reducción de la sanción por aplicación de los principios del derecho sancionatorio, explicó que el artículo 640

² Índice 2 de Samai, enlace “23_ED_CDFOLIO1_62018550SANMART(.PDF) Nro.Actua 2”



del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 y adoptado en la norma Distrital en el Acuerdo 671 de 2017, establecen como prerrogativas para la reducción de la sanción cuando sea impuesta por la administración, que el contribuyente presente escrito manifestando la aceptación y subsanación del tipo sancionatorio, además, allegar recibo o formato de pago presentado y pagado ante la entidad financiera.

Que en este caso, para la procedencia de la reducción de la sanción, por expresa disposición legal, era necesario que la actora remitiera a la demandada un escrito aceptando la sanción y demostrando la subsanación de la infracción cometida, allegando la respectiva constancia de pago, que según el tipo sancionatorio (sanción por no declarar) correspondía presentar y pagar las respectivas declaraciones privadas del impuesto determinado en la liquidación oficial de aforo, con la inclusión de la sanción reducida al 50% del monto previsto en la ley para esta conducta.

No obstante, determinó que la sociedad no había cumplido con los presupuestos normativos para acceder al beneficio, comoquiera que, contrario a lo manifestado en la demanda, con ocasión del recurso de reconsideración, no había aceptado la sanción propuesta, por el contrario, en este solo reprochó la tarifa aplicada, argumentó que no era sujeto pasivo del impuesto y solicitó la gradualidad de esta. Sumado a ello tampoco aportó la documentación que diera cuenta de la subsanación de la infracción y la presentación y pago de las declaraciones privadas del ICA.

Aclaró que no era de recibo el argumento de la actora según el cual no era procedente subsanar el yerro cometido, en tanto la administración la había reemplazado en su deber de declarar al practicar la liquidación oficial de aforo, dado que la norma exigía que para entender subsanada la transgresión era necesario acreditar el pago de la obligación que implicara el allanamiento a las conductas endilgadas en el acto oficial. Además, una cosa era el acto administrativo de aforo y, otra el que imponía la sanción ante el incumplimiento de la obligación formal de declarar, por lo que la expedición del aforo no tenía el efecto de desaparecer la conducta de omisión sancionable.

No prosperó el cargo.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

1. Frente a las actividades no gravadas.

Señaló que tanto en vía administrativa como judicial la fundación solicitaba la exclusión de la base gravable del ICA de los ingresos originados en la prestación de servicios de salud dentro de las prácticas obligatorias para sus estudiantes, por lo que las actividades que dieron lugar a esos ingresos eran las siguientes: Código CIIU 86221 actividades de la práctica médica sin intermediación; Código CIIU 86221 actividades de la práctica odontológica sin intermediación; Código CIIU 86991 otras actividades de atención de la salud humana.

Señaló que dentro de los actos de determinación del impuesto la administración



había evidenciado que, conforme a la contabilidad de la fundación, dentro de sus actividades sin ánimo de lucro, percibía ingresos por actividades de la salud, derivadas a su vez del servicio de educación superior prestado, por lo que conforme al artículo 39 de la Ley 14 de 1983 y 39 del Acuerdo 352 de 2002, no estaban sujetas al impuesto de industria y comercio.

Precisó que el Sistema Nacional de Salud existente para la época de la expedición de la Ley 14 de 1983, había sido cambiado por el Sistema de Salud del artículo 4 de la Ley 10 de 1990. Por ende, si bien la fundación no era una IPS, debía considerarse como tal en atención al principio de igualdad, dado que, dentro de las prácticas de las carreras relacionadas con el servicio de salud, funcionaba exactamente igual a una IPS, además en atención a su carácter de entidad sin ánimo de lucro no podía compararse a una clínica u hospital privado.

Por lo anterior solicitó la exclusión de la base gravable del impuesto los ingresos percibidos en las actividades mencionadas con anterioridad.

2. Frente a la aplicación del principio de gradualidad contemplado en el artículo 640 del Estatuto Tributario y artículo 1 del Acuerdo 671 de 2017.

Expuso que la aplicación del principio de gradualidad solicitado desde la vía administrativa era únicamente frente a la sanción y no al aforo, por tanto, los requisitos para su procedencia debían atender lo dispuesto a la sanción por no declarar.

Al efecto explicó que, si bien la fundación había discutido la base gravable del impuesto, ello afectaba únicamente la liquidación de aforo, más no la sanción. Que de hecho había aceptado parte del proceso de aforo ya que la discusión solo se centró en las actividades de servicios de salud no gravadas. Sumado a esto, en el recurso de reconsideración de manera expresa solicitó la gradualidad de la sanción y expresó que ello no afectaba la discusión contra la actuación de aforo.

Frente al pretendido requisito de presentar las declaraciones en los términos señalados por el Tribunal, dijo que ello no aplicaba en su caso, porque el Acuerdo 648 de 2016 había adoptado un procedimiento unificado que permitía al Distrito imponer mediante el mismo acto administrativo la sanción por no declarar y emitir la liquidación de aforo, es decir, simplificar el procedimiento.

La aplicación de dicho procedimiento unificado era discrecional, por lo que en algunos casos el Distrito podía mantener el procedimiento ordinario, esto era, primero proferir la resolución sanción y después la liquidación de aforo. De esta manera, si la administración optaba por expedir de manera separada la sanción y luego aforar, el contribuyente podía subsanar, presentando la declaración de ICA; pero cuando ha hecho las dos cosas en el mismo acto (sanción y aforo), no hay lugar a la declaración para presentar porque ya existe una liquidación de aforo.

En cuanto al pago como requisito para la aplicación del principio de gradualidad, sostuvo que tanto el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, como el artículo 1 del Acuerdo Distrital 671 de 2017, no exigían pago alguno para la procedencia de la reducción de la sanción.

Por lo anterior solicitó revocar la sentencia apelada.



Alegatos de conclusión

La demandante en sus alegatos reiteró los cargos expuestos en el recurso de apelación (índice 18 de Samai).

La demandada se ratificó en los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y lo decidido en primera instancia, a fin de solicitar la confirmación de la sentencia apelada (índice 19 de Samai).

Ministerio Público

El agente del Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sala decidir el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de primera instancia que le negó las pretensiones; en concreto, es del caso establecer si la administración podía gravar con ICA los ingresos percibidos por la actora en el desarrollo de actividades de salud prestadas con ocasión de servicios educativos; y determinar si procedía la reducción del 50% de la sanción por no declarar impuesta en los actos acusados, en aplicación del principio de gradualidad previsto en el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario e incorporado en el Acuerdo Distrital 671 de 2017, Artículo 1º.

1. De la sujeción al impuesto de industria y comercio de actividades de salud.

La demandante señala que deben excluirse de la base gravable del ICA, los ingresos percibidos por la prestación de servicios de salud dentro de las prácticas obligatorias de sus estudiantes, comoquiera que estaban exentos en aplicación del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, dichas actividades consistían en las siguientes: i) actividades de la práctica médica sin intermediación; ii) actividades de la práctica odontológica sin intermediación y iii) otras actividades de atención de la salud humana.

A esos efectos agregó que, si bien la fundación no era una IPS, en virtud del principio de igualdad debía dársele el mismo tratamiento, comoquiera que, dentro de las prácticas de las carreras relacionadas con el servicio de salud, funcionaba exactamente igual a una IPS. Además, era una entidad sin ánimo de lucro, por lo que no podía equipararse a una clínica y hospital privado sujeto al gravamen.

Dado que el tratamiento tributario en materia de ICA para los servicios de salud, fue dilucidado por esta Sección en sentencia del 4 de abril de 2019 (exp.20204, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez), la Sala reiterará en lo pertinente, el criterio de decisión del mencionado precedente, acorde con el cual, los ingresos percibidos por la prestación de servicios de salud por parte de las entidades pertenecientes al sistema de salud, se encuentran desgravados del ICA siempre y cuando procedan de recursos pertenecientes al Sistema General de Seguridad Social en Salud, comoquiera que por mandato constitucional tienen un destino específico.



Específicamente se precisó:

“Corolario de lo anterior, la Sala adopta como criterio de decisión, en el presente caso y hacia futuro, la posición de que la desgravación en ICA de los ingresos derivados de actividades relacionadas con la salud humana es la que está contemplada en el artículo 111 de la Ley 788 de 2002 (ajustada en los términos decididos por la Corte Constitucional en la sentencia C-1040 de 2003), exclusivamente, y no la consagrada en la letra d) del ordinal 2.º, del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 (incorporada en el artículo 259 del Decreto 1333 de 1986), la cual quedó desprovista de eficacia normativa.

Atendiendo a los motivos en los que se funda el criterio de decisión, para la Sala resultan inaplicables las disposiciones incluidas en los ordenamientos municipales que reproducen la letra d) del ordinal 2.º del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, como ocurre en el sub lite (artículo 144 del Acuerdo municipal 057 de 2003). En el mismo sentido cabe aclarar que la desgravación de ingresos con fundamento en lo dispuesto en el artículo 111 de la Ley 788 de 2002 opera en todo el territorio nacional, incluso si ese mandato no ha sido incorporado en la normativa municipal, porque obedece a una disposición constitucional, derivada del inciso 5.º del artículo 48 superior, tal como lo identificó la Corte Constitucional en la sentencia C-1040 de 2003. Consecuentemente, ninguna autoridad municipal podrá obviar el alcance de esa desgravación.

Finalmente, para la Sala es claro que el criterio de decisión adoptado no conlleva que quienes realizan actividades relacionadas con la salud humana le trasladen a los usuarios del sistema el monto de la tributación determinada, en la medida en que el ICA es un impuesto directo que, a diferencia de figuras indirectas como el IVA, no da derecho a que el empresario le repercuta el impuesto a sus clientes.”

Ahora, con el fin de fijar el alcance del artículo 111 de la Ley 788 de 2002, como mandato que rige la desgravación del ICA de los ingresos derivados de la prestación de servicios de salud, la Sala precisó lo siguiente:

“4.1- Las notas distintivas del supuesto de hecho consagrado en la norma, requieren que se acrediten dos circunstancias: en primer lugar, que el contribuyente sea una entidad integrante del SGSSS y, en segundo lugar, que los ingresos percibidos por ese contribuyente correspondan a recursos de la seguridad social destinados a la finalidad del sistema de seguridad social, de conformidad con el artículo 48 de la Constitución y las normas legales que desarrollan el derecho a la seguridad social.

La primera circunstancia viene determinada por el artículo 155 de la Ley 100 de 1993, que consagra el listado de los integrantes del SGSSS, entre los cuales se encuentran las IPS y las EPS, ya sean públicas, privadas o mixtas, si bien son las IPS las que tienen como función prestar los servicios de salud en el nivel de atención correspondiente a los afiliados y beneficiarios del Sistema (letra i del artículo 156 y artículo 185 ejusdem).

Respecto de la segunda circunstancia, cabe señalar que el sentido preciso del artículo 111 de la Ley 788 de 2002, cuando dispone que «no forman parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio los recursos de las entidades del SGSSS», es el de establecer una desgravación para las actividades de servicios de salud realizadas por las IPS, que son remuneradas con recursos que pertenecen al SGSSS y, por ende, están vinculados a la finalidad especial considerada en el artículo 48 constitucional; así mismo, debido a que la Corte Constitucional declaró inexecutable la referencia a los servicios de salud que inicialmente contemplaba la disposición, estarían desgravados los ingresos por la realización de otras actividades que estén remuneradas con recursos del SGSSS, como podría ser la venta de medicamentos o tecnologías relacionadas con la salud.”

Así, para la Sala, los ingresos percibidos por las IPS que están exentos, porque proceden de recursos pertenecientes al SGSSS que por mandato constitucional están afectos a una destinación específica, corresponden a estos conceptos:

4.1.1- Recursos del régimen contributivo y subsidiado del SGSSS: (...)

4.1.2- Recursos del Fosyga: (...)



4.1.3- Regímenes especiales de seguridad social en salud: (...)

4.1.4- Recursos del sistema de seguridad social en riesgos laborales: (...)"

El anterior criterio de decisión ha orientado decisiones posteriores, entre ellas, las sentencias de 13 de agosto de 2020 y 25 de marzo de 2021 (exp. 20798, 24884, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez) así como la del 22 de abril de 2021 (exp.21163, C.P. Milton Chaves García), oportunidades en las cuales reiteró la Sala que, únicamente estaban desgravados del ICA las actividades de salud prestadas por IPS en cumplimiento de los servicios de salud contemplados en el POS o en el plan de beneficios obligatorios de salud, siempre y cuando sean remunerados con recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud.

Además, quedó establecido que, para acceder a la exención del ICA, la respectiva entidad le asiste la carga de demostrar que los ingresos percibidos corresponden a fondos provenientes del régimen contributivo o subsidiado, que por tal razón, remuneran los servicios de salud prestados.

Al hilo de lo anterior, para la no sujeción al ICA en virtud de la prestación de servicios de salud, preciso es que se acrediten dos aspectos: *i)* que se trate de una entidad que haga parte del Sistema General de Seguridad Social en Salud, las cuales se encuentran establecidas en el artículo 155 de la Ley 100 de 1993; y *ii)* que los ingresos que se pretendan excluir de la base del gravamen corresponden a recursos de la seguridad social destinados a cumplir las finalidades del sistema, en los términos previstos en el artículo 48 de la Constitución Política, ninguna de las cuales, se encuentran acreditadas en el caso sometido a análisis.

Ciertamente, la actora³ no hace parte de las entidades pertenecientes al Sistema de Seguridad Social, como tampoco percibe recursos del sistema destinados a cumplir con su finalidad según los términos del artículo 48 de la Constitución Política.

Por lo anterior no prospera el cargo de apelación.

2. Aplicación de los principios de gradualidad y proporcionalidad respecto de la sanción por no declarar.

La actora solicita la aplicación de los principios de proporcionalidad y gradualidad respecto de la sanción por no declarar, que fue impuesta en los actos acusados, para ello argumentó que, no era obligatorio presentar la declaración privada del ICA por los bimestres aforados, así como tampoco era necesario el pago de la obligación y la sanción reducida, pues ello era una circunstancia no prevista por el legislador.

En relación con la forma de subsanar la infracción, manifestó que en la medida que el distrito adoptó un procedimiento unificado donde expidió en el mismo acto la sanción por no declarar y la liquidación de aforo, no le era posible presentar las declaraciones omitidas en tanto ya había sido aforado.

En este caso se tiene que, previo emplazamiento para declarar, la Subdirección de Determinación de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, profirió la

³ Acorde con el Certificado de Existencia y Representación Legal: "(la) FUNDACIÓN UNIVERSITARIA SAN MARTÍN (Código: 2709) (...) es una institución de educación superior PRIVADA, de utilidad común, sin ánimo de lucro y su carácter académico es el de Institución Universitaria, con personería jurídica reconocida (...) por el MINISTERIO DE EDUCACIÓN NACIONAL."



Liquidación Oficial de Aforo Nro. 3774DDI032640 del 15 de junio de 2017, en la que liquidó el impuesto de industria y comercio a cargo de la Fundación Universitaria San Martín, por los bimestres 4 a 6 del año 2013 y los 6 bimestres del año 2014, y además la sancionó por no declarar.

Sobre el principio de gradualidad y proporcionalidad, la Sala encuentra que el artículo 640 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, el cual fue reproducido integralmente en la norma Distrital en el artículo 1 del Acuerdo 671 de 2017; establecen los requisitos para obtener la reducción de la sanción por no declarar cuando ésta sea liquidada por la administración, en los siguientes términos:

“Cuando la sanción sea propuesta o determinada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales:

3. *La sanción se reducirá al cincuenta por ciento (50%) del monto previsto en la ley, en tanto concurren las siguientes condiciones:*
 - a) *Que dentro de los cuatro (4) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma, y esta se hubiere sancionado mediante acto administrativo en firme; y*
 - b) *Que la sanción sea aceptada y la infracción subsanada de conformidad con lo establecido en el tipo sancionatorio correspondiente.*
4. *La sanción se reducirá al setenta y cinco por ciento (75%) del monto previsto en la ley, en tanto concurren las siguientes condiciones:*
 - a) *Que dentro de los dos (2) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma, y esta se hubiere sancionado mediante acto administrativo en firme; y*
 - b) *Que la sanción sea aceptada y la infracción subsanada de conformidad con lo establecido en el tipo sancionatorio correspondiente.”*

Quiere decir lo anterior que, cuando el contribuyente pretenda la reducción de la sanción al 50%, como en este caso, debe acreditar la no realización de la conducta sancionable dentro de los 4 años anteriores a la fecha de la comisión sancionada por acto en firme, y que la sanción sea aceptada y la infracción subsanada de conformidad con lo establecido en el tipo sancionatorio correspondiente.

Ahora bien, a estos efectos invoca el Distrito Capital y así lo avala el Tribunal el artículo 2 del mismo Acuerdo Distrital 671 de 2017, que determina:

*“cuando el contribuyente o declarante presente el escrito en el cual manifiesta que acepta las sanciones propuestas o aplicadas por la administración tributaria y afirma cumplir los requisitos para la procedencia de su reducción, en los términos y condiciones establecidos por la norma, para su aceptación **será suficiente el recibo o formato de pago presentado y pagado en la entidad financiera, sin que sea necesario pronunciamiento alguno de la administración sobre su procedencia.**”*

Advierte la Sala que del contenido de ese artículo segundo se descarta que el mismo esté referido al beneficio de progresividad consagrado en el artículo 1° del acuerdo y en el artículo 640 del Estatuto Tributario, en tanto prevé la obligación de pago, exigencia no establecida ni en la ley ni en el acuerdo, de manera que esta previsión de pago no resultaba exigible para efecto de acceder a la aplicación del beneficio de proporcionalidad y gradualidad.

Precisado lo anterior, bastaba con que el contribuyente aceptara expresamente la



sanción y subsanará la infracción que para el caso era la presentación de la declaración omitida.

En este orden, para las reducciones de las sanciones se tienen dos escenarios, que pueden aplicarse de manera concurrente, pero que no pueden confundirse. El primero, que permite reducir el monto de la sanción en un 50% considerando la conducta previa del contribuyente, la aceptación de la sanción y la subsanación de la infracción; y el segundo, que consagra el propio tipo sancionatorio para reducir al 50% la penalidad si se desiste del recurso y se paga el monto de la sanción.

Para el caso, se observa que la actora solicitó la aplicación del primero de ellos, esto es la reducción al 50% en virtud de los principios de proporcionalidad y gradualidad, beneficio para el cual no se requería el pago de la sanción conforme a lo ya señalado.

A partir de lo anterior, encuentra la Sala acreditadas las condiciones para acceder a la reducción al 50% de la sanción en aplicación de los principios de proporcionalidad y gradualidad, en la medida que: i) en el recurso de reconsideración la apelante manifestó que “dentro de los 4 años anteriores la FUSM no ha sido objeto de imposición de sanción por no declarar impuesto de industria y comercio, mediante acto administrativo que se encuentre en firme, hecho que podrá verificar mediante cruce internos con los archivos de la entidad”, hecho no controvertido por la Administración; ii) en el mismo escrito expresamente aceptó la procedencia de la sanción “se acepta expresamente la sanción por no declarar, en el valor reducido por efectos del principio de proporcionalidad”; y iii) frente a la subsanación, la actora dijo que “en el presente caso no resulta esta procedente como quiera que la Administración ha proferido mediante el mismo acto sancionatorio, la liquidación oficial de aforo”, manifestación que comparte la Sala, ya que al haber sido proferida la liquidación de aforo en forma concomitantemente con la resolución sanción, por sustracción de materia esta condición no podía ser satisfecha por la actora, en tanto ya existía declaración.

En consecuencia, ante la prosperidad de este cargo se revocará la sentencia apelada, en su lugar, se declarará la nulidad parcial de los actos acusados, y a título de restablecimiento del derecho se reliquidará la sanción, reducida al 50%.

Considerado lo anterior, se reliquida la sanción por no declarar y en consecuencia las liquidaciones quedarán así:

CUARTO BIMESTRE 2013		
Concepto	Liquidación de Aforo	Liquidación Consejo de Estado
Total ingresos ordinarios y extraordinarios del bimestre	\$14.596.598.000	\$14.596.598.000
Menos: Total ingresos obtenidos fuera del Distrito Capital	\$13.538.456.000	\$13.538.456.000
Total ingresos obtenidos en el Distrito Capital	\$1.058.142.000	\$1.058.142.000
Menos: Devoluciones rebajas y descuentos	\$75.325.000	\$75.325.000
Menos: Otras deducciones, exenciones, actividades no sujetas	\$0	\$0
Ingresos netos gravables	\$982.817.000	\$982.817.000
Impuesto de industria y comercio	\$9.494.000	\$9.494.000
Más: Impuesto de avisos y tableros	\$1.424.000	\$1.424.000
Más: Valor total unidades comerciales adicionales	\$0	\$0
Total Impuesto a cargo	\$10.918.000	\$10.918.000
Menos: Retenciones que le practicaron en el bimestre	\$0	\$0
Más: sanciones	\$44.227.000	\$22.114.000
Total saldo a cargo	\$55.145.000	\$33.032.000



QUINTO BIMESTRE 2013		
Concepto	Liquidación de Aforo	Liquidación Consejo de Estado
Total ingresos ordinarios y extraordinarios del bimestre	\$24.013.763.000	\$24.013.763.000
Menos: Total ingresos obtenidos fuera del Distrito Capital	\$13.902.864.000	\$13.902.864.000
Total ingresos obtenidos en el Distrito Capital	\$10.110.899.000	\$10.110.899.000
Menos: Devoluciones rebajas y descuentos	\$645.857.000	\$645.857.000
Menos: Otras deducciones, exenciones, actividades no sujetas	\$0	\$0
Ingresos netos gravables	\$9.465.042.000	\$9.465.042.000
Impuesto de industria y comercio	\$91.432.000	\$91.432.000
Más: Impuesto de avisos y tableros	\$13.715.000	\$13.715.000
Más: Valor total unidades comerciales adicionales	\$0	\$0
Total Impuesto a cargo	\$105.147.000	\$105.147.000
Menos: Retenciones que le practicaron en el bimestre	\$0	\$0
Más: sanciones	\$406.997.000	\$ 203.499.000
Total saldo a cargo	\$512.144.000	\$308.646.000

SEXTO BIMESTRE 2013		
Concepto	Liquidación de Aforo	Liquidación Consejo de Estado
Total ingresos ordinarios y extraordinarios del bimestre	\$19.978.155.000	\$19.978.155.000
Menos: Total ingresos obtenidos fuera del Distrito Capital	\$10.935.443.000	\$10.935.443.000
Total ingresos obtenidos en el Distrito Capital	\$9.042.712.000	\$9.042.712.000
Menos: Devoluciones rebajas y descuentos	\$1.261.957.000	\$1.261.957.000
Menos: Otras deducciones, exenciones, actividades no sujetas	\$0	\$0
Ingresos netos gravables	\$7.780.755.000	\$7.780.755.000
Impuesto de industria y comercio	\$75.162.000	\$75.162.000
Más: Impuesto de avisos y tableros	\$11.274.000	\$11.274.000
Más: Valor total unidades comerciales adicionales	\$0	\$0
Total Impuesto a cargo	\$86.436.000	\$86.436.000
Menos: Retenciones que le practicaron en el bimestre	\$0	\$0
Más: sanciones	\$319.011.000	\$ 159.507.000
Total saldo a cargo	\$405.447.000	\$245.943.000

PRIMER BIMESTRE 2014		
Concepto	Liquidación de Aforo	Liquidación Consejo de Estado
Total ingresos ordinarios y extraordinarios del bimestre	\$14.785.742.000	\$14.785.742.000
Menos: Total ingresos obtenidos fuera del Distrito Capital	\$8.658.207.000	\$8.658.207.000
Total ingresos obtenidos en el Distrito Capital	\$6.127.535.000	\$6.127.535.000
Menos: Devoluciones rebajas y descuentos	\$1.050.354.000	\$1.050.354.000
Menos: Otras deducciones, exenciones, actividades no sujetas	\$0	\$0
Ingresos netos gravables	\$5.077.181.000	\$5.077.181.000
Impuesto de industria y comercio	\$49.046.000	\$49.046.000
Más: Impuesto de avisos y tableros	\$7.357.000	\$7.357.000
Más: Valor total unidades comerciales adicionales	\$0	\$0
Total Impuesto a cargo	\$56.403.000	\$56.403.000
Menos: Retenciones que le practicaron en el bimestre	\$0	\$0
Más: sanciones	\$198.010.000	\$99.005.000
Total saldo a cargo	\$254.413.000	\$155.408.000



SEGUNDO BIMESTRE 2014		
Concepto	Liquidación de Aforo	Liquidación Consejo de Estado
Total ingresos ordinarios y extraordinarios del bimestre	\$20.598.479.000	\$20.598.479.000
Menos: Total ingresos obtenidos fuera del Distrito Capital	\$12.067.730.000	\$12.067.730.000
Total ingresos obtenidos en el Distrito Capital	\$8.530.749.000	\$8.530.749.000
Menos: Devoluciones rebajas y descuentos	\$671.440.000	\$671.440.000
Menos: Otras deducciones, exenciones, actividades no sujetas	\$0	\$0
Ingresos netos gravables	\$7.859.309.000	\$7.859.309.000
Impuesto de industria y comercio	\$75.921.000	\$75.921.000
Más: Impuesto de avisos y tableros	\$11.388.000	\$11.388.000
Más: Valor total unidades comerciales adicionales	\$0	\$0
Total Impuesto a cargo	\$87.309.000	\$87.309.000
Menos: Retenciones que le practicaron en el bimestre	\$0	\$0
Más: sanciones	\$290.794.000	\$ 145.397.000
Total saldo a cargo	\$378.103.000	\$232.706.000

TERCERO BIMESTRE 2014		
Concepto	Liquidación de Aforo	Liquidación Consejo de Estado
Total ingresos ordinarios y extraordinarios del bimestre	\$21.645.829.000	\$21.645.829.000
Menos: Total ingresos obtenidos fuera del Distrito Capital	\$12.210.530.000	\$12.210.530.000
Total ingresos obtenidos en el Distrito Capital	\$9.435.299.000	\$9.435.299.000
Menos: Devoluciones rebajas y descuentos	\$733.801.000	\$733.801.000
Menos: Otras deducciones, exenciones, actividades no sujetas	\$0	\$0
Ingresos netos gravables	\$8.701.498.000	\$8.701.498.000
Impuesto de industria y comercio	\$84.056.000	\$84.056.000
Más: Impuesto de avisos y tableros	\$12.608.000	\$12.608.000
Más: Valor total unidades comerciales adicionales	\$0	\$0
Total Impuesto a cargo	\$96.664.000	\$96.664.000
Menos: Retenciones que le practicaron en el bimestre	\$0	\$0
Más: sanciones	\$304.552.000	\$152.276.000
Total saldo a cargo	\$401.216.000	\$248.940.000

CUARTO BIMESTRE 2014		
Concepto	Liquidación de Aforo	Liquidación Consejo de Estado
Total ingresos ordinarios y extraordinarios del bimestre	\$10.836.285.000	\$10.836.285.000
Menos: Total ingresos obtenidos fuera del Distrito Capital	\$5.982.667.000	\$5.982.667.000
Total ingresos obtenidos en el Distrito Capital	\$4.853.618.000	\$4.853.618.000
Menos: Devoluciones rebajas y descuentos	\$508.062.000	\$508.062.000
Menos: Otras deducciones, exenciones, actividades no sujetas	\$0	\$0
Ingresos netos gravables	\$4.345.556.000	\$4.345.556.000
Impuesto de industria y comercio	\$41.978.000	\$41.978.000
Más: Impuesto de avisos y tableros	\$6.297.000	\$6.297.000
Más: Valor total unidades comerciales adicionales	\$0	\$0
Total Impuesto a cargo	\$48.275.000	\$48.275.000
Menos: Retenciones que le practicaron en el bimestre	\$0	\$0
Más: sanciones	\$143.403.000	\$71.702.000
Total saldo a cargo	\$191.678.000	\$119.977.000



QUINTO BIMESTRE 2014		
Concepto	Liquidación de Aforo	Liquidación Consejo de Estado
Total ingresos ordinarios y extraordinarios del bimestre	\$16.894.859.000	\$16.894.859.000
Menos: Total ingresos obtenidos fuera del Distrito Capital	\$9.819.319.000	\$9.819.319.000
Total ingresos obtenidos en el Distrito Capital	\$7.075.540.000	\$7.075.540.000
Menos: Devoluciones rebajas y descuentos	\$548.576.000	\$548.576.000
Menos: Otras deducciones, exenciones, actividades no sujetas	\$0	\$0
Ingresos netos gravables	\$6.526.964.000	\$6.526.964.000
Impuesto de industria y comercio	\$63.050.000	\$63.050.000
Más: Impuesto de avisos y tableros	\$9.458.000	\$9.458.000
Más: Valor total unidades comerciales adicionales	\$0	\$0
Total Impuesto a cargo	\$72.508.000	\$72.508.000
Menos: Retenciones que le practicaron en el bimestre	\$0	\$0
Más: sanciones	\$202.336.000	\$101.168.000
Total saldo a cargo	\$274.844.000	\$173.676.000

SEXTO BIMESTRE 2014		
Concepto	Liquidación de Aforo	Liquidación Consejo de Estado
Total ingresos ordinarios y extraordinarios del bimestre	\$16.866.926.000	\$16.866.926.000
Menos: Total ingresos obtenidos fuera del Distrito Capital	\$9.857.101.000	\$9.857.101.000
Total ingresos obtenidos en el Distrito Capital	\$7.009.825.000	\$7.009.825.000
Menos: Devoluciones rebajas y descuentos	\$566.845.000	\$566.845.000
Menos: Otras deducciones, exenciones, actividades no sujetas	\$0	\$0
Ingresos netos gravables	\$6.442.980.000	\$6.442.980.000
Impuesto de industria y comercio	\$62.239.000	\$62.239.000
Más: Impuesto de avisos y tableros	\$9.336.000	\$9.336.000
Más: Valor total unidades comerciales adicionales	\$0	\$0
Total Impuesto a cargo	\$71.575.000	\$71.575.000
Menos: Retenciones que le practicaron en el bimestre	\$0	\$0
Más: sanciones	\$186.846.000	\$93.423.000
Total saldo a cargo	\$258.421.000	\$164.998.000

Finalmente, no habrá condena en costas o expensas del proceso en esta instancia, en razón a que en el proceso no se comprobó su causación como lo exige el artículo 365 del Código General del Proceso, norma aplicable por remisión expresa del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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.

FALLA

1. **Revocar** la sentencia apelada proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B del 24 de septiembre de 2020. En su lugar se dispone:



“PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL de la Liquidación Oficial de Aforo Nro. 3774DDI032640 del 15 de junio de 2017, proferida por el jefe de liquidación de la Subdirección de Determinación de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, y la Resolución Nro. DDI009670 del 20 de abril de 2018, proferida por la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, que resolvió el recurso de reconsideración.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **TÉNGASE** como sanción por no declarar la liquidada en la parte motiva de esta providencia.”

2. Sin condena en costas en ambas instancias.

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

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

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente
Aclara el voto

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Aclara el voto

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO