

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.

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

FALLO

Se deciden los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada, contra la sentencia de 22 de mayo de 2008 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta Subsección “B”, mediante la cual se declaró la nulidad parcial del acto administrativo que modificó la liquidación privada del impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros, presentada por la actora por los bimestres 1 y 2 del año gravable 2004 e impuso sanción por inexactitud.

ANTECEDENTES

El 21 de octubre de 2005 la Administración Distrital profirió requerimiento de información¹ al contribuyente, en el que solicitó certificación de revisor fiscal o contador sobre los ingresos discriminados por bimestre, concepto, cuenta y municipio, e igualmente las deducciones realizadas en cada una de las declaraciones de industria y comercio correspondientes a los bimestres 1 al 6 del año gravable 2004. El requerimiento fue oportunamente atendido por la contribuyente².

¹ Folios 4 a 5 c.a.

² Folios 8 a 143 c.a.

El 27 de febrero de 2006 se expidió auto de inspección tributaria³ respecto del período antes indicado y, en desarrollo de ésta, se realizó visita en el domicilio del contribuyente, de la cual se levantó la correspondiente acta⁴.

El 22 de mayo de 2006 la Administración profirió emplazamiento para corregir⁵, por considerar que la sociedad actora no incluyó en la base gravable la totalidad de los ingresos gravados y, en consecuencia, incurrió en inexactitud sancionable en las declaraciones correspondientes a los bimestres 1 y 2 de 2004. La contribuyente en su respuesta, sostuvo que no existía inexactitud en sus declaraciones, máxime cuando la Administración no expuso un argumento concreto que justificara y evidenciara lo señalado en el emplazamiento⁶.

El 11 de julio de 2006 la demandada dictó requerimiento especial⁷ en el que propuso modificar las declaraciones privadas de los mencionados bimestres del año gravable 2004, porque el contribuyente dedujo la diferencia en cambio como un ingreso no sujeto, así como intereses y sanciones por cheques devueltos, todo lo cual hace parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio. Además, impuso sanción por inexactitud.

Previa respuesta del contribuyente al requerimiento, la Administración Distrital profirió Liquidación Oficial de Revisión 11792 del 28 de diciembre de 2006⁸ en la que mantiene las glosas propuestas en el requerimiento especial.

LA DEMANDA

La actora, en ejercicio de la acción establecida en el artículo 85 del C.C.A., pretende que se anule la Resolución 11792 de 28 de diciembre de 2006 por la cual se practicó liquidación oficial de revisión de los impuestos de industria, comercio y avisos y tableros, a las declaraciones privadas de COMCEL S.A. por los bimestres 1° y 2° de 2004. A título de restablecimiento del derecho, solicita se declaren en firme sus liquidaciones

³ Folios 145 a 146 c.a.

⁴ Folios 147 a 148 c.a.

⁵ Folios 156 a 157 c.a.

⁶ Folios 159 a 161 c.a.

⁷ Folios 171 a 195 c.a.

⁸ Folios 226 a 238 c.a.

privadas presentadas el 19 de marzo y el 20 de mayo de 2004, correspondientes a los mencionados bimestres.

Cita como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política, 330, 335 y 647 del Estatuto Tributario Nacional, 32 y 42 del Decreto Distrital 352 de 2002 y 64, 97, 100 y 104 del Decreto Distrital 807 de 1993.

El concepto de violación se sintetiza así:

1. Nulidad del requerimiento especial y de la liquidación oficial

De conformidad con el artículo 97 inciso 1° del Decreto 807 de 1993, el requerimiento especial debe tener toda la información que el contribuyente necesita para formular su defensa contra los cargos que le presenta la Administración y, por lo tanto, debe detallarse la cuantía exacta de las adiciones que se proponen a la base gravable.

En el requerimiento especial la demandada sostiene que los ajustes por diferencia en cambio sólo son gravables con el ICA cuando se hace efectivo el pago de la acreencia, y no por la simple reexpresión del valor del pasivo. Sin que se exprese claramente el valor de los ajustes por diferencia en cambio que se propone aumentar a la base gravable, por lo que el contribuyente no puede verificar la cifra tenida en cuenta por la Administración.

El artículo 712 del E.T.N., aplicable en el Distrito Capital por virtud del artículo 130 (sic) del Decreto 807 de 1993, ordena que las liquidaciones oficiales expresen las bases de cuantificación del tributo, pues de lo contrario el contribuyente no puede controvertir el acto de la Administración. Sobre este punto cita y transcribe apartes de la sentencia de esta Sala 29 de marzo de 2007 (Exp. 15310).

Con base en lo expuesto, concluye que el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión son nulos, por no haberse detallado los valores

tenidos en cuenta como ajustes de cambio realizados para efectos de la adición a los ingresos gravables, omisión que viola el artículo 29 de la Carta. Indica que análogo razonamiento puede hacerse frente a los ingresos por concepto de intereses cobrados a los clientes y de sanciones por cheques devueltos, respecto de los cuales no se dice en parte alguna el valor que se adiciona ni en qué renglón del requerimiento o de la liquidación oficial.

2. Adición a los ingresos por diferencia en cambio

Para la Administración constituye un mayor valor de la base gravable, el menor costo o gasto que se configura por efecto de la revaluación del peso frente en la deuda en moneda extranjera.

El artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002 establece que la base gravable del ICA está formada esencialmente por los ingresos obtenidos por el contribuyente en el respectivo bimestre y de ella no hacen parte los ajustes integrales por inflación. Agrega que del sentido natural y obvio de “ingreso” se puede señalar que la desvalorización de una deuda constituye un hecho completamente diferente a un ingreso.

Si en la contabilidad los menores valores de un pasivo en moneda extranjera se llevan como un ingreso, es porque la contabilidad no tiene otra manera de tratarlo, pero no porque realmente sea un ingreso.

Los ajustes integrales por inflación, excluidos de la base gravable del ICA, están regulados en el Título V del Libro Primero del E.T.N. artículos 329 a 355; éste último prevé el ajuste de los activos en moneda extranjera y el 343 íb. establece el tratamiento de los pasivos en moneda extranjera, por lo que se puede concluir que los ajustes de que se trata hacen parte de la regulación legal sobre los ajustes integrales por inflación, que no pueden hacer parte de la base gravable del ICA.

Aclara que aunque en el requerimiento especial se hace referencia al artículo 32-1 del E.T., esta norma fue introducida por el artículo 17 de la Ley 49 de 1990, es decir antes de que entrara en vigencia el sistema de ajustes

integrales por inflación (1° de enero de 1992) y es a partir de este momento cuando norma citada por la demandada perdió vigencia porque su contenido quedó subsumido en el articulado sobre ajustes integrales por inflación. Agrega que, en todo caso, conforme al párrafo 2° del artículo 329 E.T., prevalecen las normas sobre ajustes integrales por inflación, sobre las demás del Libro Primero del E.T.

3. Sanciones recibidas de clientes

Expone que en los contratos que celebra la actora con sus clientes, se estipula que el retiro antes de cumplir determinado plazo, causa una multa a favor de COMCEL S.A. y, conforme al artículo 731 del C. Co., cuando la demandante recibe pagos mediante cheques que son rechazados por causa imputable al girador, tiene derecho al pago de un 20% de su valor.

Si el hecho generador del ICA es la realización de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital, es claro que el hecho generador y la base gravable tienen una correlación esencial, luego las multas pagadas por los clientes cuando se retiran intempestivamente del contrato o cuando giran indebidamente los cheques para pagar a COMCEL, no corresponden a la contraprestación por la realización de una actividad de servicios por parte de la demandante, sino a una multa por culpa del cliente en desarrollo de sus relaciones con la compañía.

Por lo anterior, concluye que carece de soporte legal la adición realizada a la base gravable por los mencionados conceptos.

4. Sanción por inexactitud

Las razones expuestas respecto de las violaciones en que se incurrió al aumentar el ICA a COMCEL, sirven para impugnar la sanción impuesta, toda vez que si la inexactitud es consecuencia del mayor valor establecido, al no existir esta, tampoco puede haber sanción.

Los hechos y cifras declarados por el contribuyente son completos y verdaderos y, además, se presenta una clara diferencia de criterios en cuanto a la interpretación del derecho aplicable, pues mientras el contribuyente considera que los ajustes por diferencia en cambio y las multas cobradas a los clientes no conforman la base gravable del ICA, la Administración Tributaria estima lo contrario.

LA OPOSICIÓN

La apoderada de la parte demandada se opone a las pretensiones de la actora los siguientes argumentos:

En cuanto a la nulidad del requerimiento especial y la liquidación oficial, sostiene que de la lectura de estos actos se observa que en ellos se sustenta por qué debe modificarse la base gravable, y en su parte final se discriminan los valores sobre los cuales se hace tal modificación.

Señala que en el requerimiento especial se incluyeron unos cuadros en donde se detallan los valores encontrados por la Administración Tributaria, tanto en el reporte de contabilidad enviado por el contribuyente como en el certificado de su revisor fiscal, para explicar qué conceptos tomados como no sujeciones deben ser gravados.

De otra parte, frente a la adición de ingresos por diferencia en cambio, afirma que ésta corresponde a la oscilación a que está sometida una moneda frente a otra divisa, bien sea por devaluación o revaluación.

Indica que la actora en desarrollo de su objeto social y por efectos de las transacciones comerciales de importación, realiza operaciones en moneda extranjera y, como consecuencia de ello, obtuvo ingresos extraordinarios que corresponden a la diferencia en cambio por pasivos en divisas, lo cual puede ser gravado con el impuesto de industria y comercio, dado que la diferencia fue realizada al consolidarse la operación comercial.

En las disposiciones del Estatuto Tributario Nacional se encuentran los ajustes de activos expresados en moneda extranjera en el artículo 335 del E.T., dentro del título V del libro I, pero este hecho no significa que necesariamente el mismo deba ser considerado un ajuste integral por inflación, toda vez que éste último surge por la necesidad de ajustar todos los activos no monetarios, con las contadas excepciones que la norma trae, conforme al mayor valor nominal por efecto del demérito del valor adquisitivo de la moneda. Agrega que surge entonces el PAAG -equivalente a la variación porcentual del índice de precios al consumidor para empleados- el cual se establece cada año y los contribuyentes con base en éste ajustan sus activos y demás ítems de acuerdo con el porcentaje que corresponda.

Explica que los activos representados en moneda extranjera, no están sujetos a la inflación, es decir a la pérdida del valor adquisitivo del peso, sino a una diferencia cambiaria como consecuencia de una variación en las tasas de cambio del peso.

Argumenta que tanto en materia contable (art. 102 Dto. 2649/93) como tributaria (art. 32-1 E.T.), la diferencia en cambio constituye ingreso o gasto, por lo cual entrarían a integrar la base gravable del impuesto de industria comercio, siempre y cuando ésta surja como consecuencia de la realización de una actividad gravada en jurisdicción del Distrito Capital, lo que deja de lado la posibilidad de someter al tributo los ingresos que se generen en la diferencia en cambio que tenga como origen el ejercicio de actividades no sujetas, como son las exportaciones o las inversiones financieras en el exterior.

En cuanto a las sanciones recibidas de clientes, luego de citar lo dispuesto en el artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002 que establece la base gravable del ICA y los artículos 38 y 96 del Decreto 2649 de 1993 que definen los ingresos y el reconocimiento de éstos y de los gastos, respectivamente, resalta que los ingresos extraordinarios aunque son producto de la realización de una actividad diferente de las previstas en el objeto social del ente económico, o diferentes a las realizadas en el giro ordinario de sus negocios, también son percibidos en desarrollo de una actividad que en sí misma constituye hecho generador de este impuesto.

Aclara que para que los ingresos estén gravados debe existir una relación de causalidad entre su percepción y la actividad que desarrolla, la cual existe cuando son producto o consecuencia de la realización del hecho generador.

Concluye que las multas que se ocasionan por la actividad propia, como es el retiro de los planes que presta COMCEL y el pago del servicio que desarrolla, debe incluirse dentro de la base gravable como ingresos.

Finalmente, en relación con la sanción por inexactitud, sostiene que no se configura la alegada diferencia de criterios y, por el contrario, la actora incluyó en su declaración datos equivocados que determinaron un menor impuesto a pagar.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca mediante sentencia del 22 de mayo de 2008, se declaró inhibido para pronunciarse sobre la legalidad del Requerimiento Especial demandado y declaró la nulidad parcial de la Liquidación de Revisión. A título de restablecimiento del derecho excluyó de la base gravable del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros de los bimestres I y II del año 2004, el valor correspondiente a la diferencia en cambio y levantó la sanción por inexactitud en relación con ésta⁹.

En primer término estimó el *a quo* que el requerimiento especial no puede ser estudiado en sede judicial, porque es un acto de trámite previo al acto definitivo, que en este es la liquidación oficial de revisión.

En cuanto a la motivación de la liquidación oficial de revisión, precisó que cumple con los requisitos fijados en el artículo 712 E.T. Agrega que el acto ofrece al contribuyente los datos suficientes para identificar las adiciones y modificaciones a la liquidación privada, al punto de que permite en sede gubernativa y judicial discutir y argumentar su defensa frente a cada uno de los cargos propuestos.

⁹ El Doctor Fabio O. Castiblanco Calixto, Magistrado integrante del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, salvó su voto por considerar que la diferencia en cambio es un ingreso y por tanto forma parte de la base gravable del impuesto, así como la sanción que la actora impone a sus clientes por terminación anticipada del contrato y por el 20% que percibe por la devolución de los cheques de sus clientes.

En cuanto a la adición de ingresos por diferencia en cambio, explicó que del contenido del artículo 330 del E.T.N., se colige que los ajustes integrales por inflación no hacen parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio. Debe tenerse en cuenta lo previsto en los artículos 97 y 102 del Decreto 2649 de 1993, que definen la realización de un ingreso y la diferencia en cambio, respectivamente, para concluir que ésta última es producto de la oscilación a que está sometida una moneda nacional frente a otra extranjera, bien sea por devaluación o revaluación y, como tal, es susceptible de incrementar el patrimonio una vez se haya devengado por efectos de la realización.

El Tribunal juzgó que el artículo 335 E.T.N., dispone que la diferencia en cambio es un ajuste del activo, que aun cuando no puede ser tomado como un ajuste por inflación sujeto directamente al proceso inflacionario interno, pues está sometido a las variaciones de la tasa de cambio de la moneda nacional, por estar contenida en el Título V denominado “Ajuste Integral por Inflación a partir del año gravable 1992”, debe seguir la regla dictada por el artículo 330 E.T.N., de no incidir en la determinación del impuesto de industria y comercio, máxime cuando el hecho generador del tributo está constituido por la realización de actividades industriales, comerciales o de servicio.

En el caso, los valores que se pretenden gravar, se derivan de la diferencia en cambio que provienen de operaciones con proveedores y financieras, las cuales están expresadas en moneda extranjera y fueron objeto de un ajuste ordenado expresamente por la norma; éste último constituye un mayor valor pero no se generó propiamente un ingreso por el ejercicio o la realización de alguna actividad industrial, comercial o de servicios para que pueda ser gravado con el impuesto.

Frente a las sanciones de clientes sostiene que el artículo 42 del Decreto 352 de 2002 establece que la base gravable del impuesto de industria y comercio se encuentra constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios que se perciban dentro del período gravable.

Afirma que de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 38 y 96 del Decreto 2649 de 1993, en relación con la definición de ingresos y el reconocimiento de éstos y de los gastos, se puede concluir que los ingresos recibidos por multas de los clientes que se retiran anticipadamente y por cheques rechazados por causa imputable al girador, generan un incremento en el patrimonio de la actora, que aunque no provienen del giro ordinario de sus negocios, sí se obtienen de la relación de la demandante con sus clientes y, por ello, deben ser gravados con el impuesto de industria y comercio.

En cuanto a la sanción por inexactitud, precisa que de conformidad con el artículo 101 del Decreto 807 de 1993, no se configura el hecho sancionable respecto de la diferencia en cambio, por lo tanto debe levantarse la sanción impuesta por este concepto. No ocurre lo mismo con los ingresos por conceptos relativos a las sanciones de clientes, pues de ellos no se deriva una diferencia de criterios en relación con el derecho aplicable que permita la exoneración de la sanción.

Finalmente, el *a quo* realiza una liquidación del impuesto de industria y comercio a cargo de la demandante, correspondiente al primer y segundo bimestre del año gravable 2004.

LOS RECURSOS DE APELACIÓN

La **parte demandada** reitera los argumentos expuestos en la contestación de la demanda en relación con la diferencia en cambio como ingreso que debe ser tenido en cuenta en la base gravable del impuesto de industria y comercio y agrega que el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006, eliminó los artículos del Estatuto Tributario correspondientes a los ajustes integrales por inflación, sin que por esta razón haya desaparecido del ordenamiento fiscal colombiano la diferencia en cambio, lo que concatenadamente demuestra que aquella no es un ajuste por inflación.

Los pasivos en moneda extranjera deben ser reexpresados en moneda nacional conforme a las variaciones en las tasas de cambio, entendida para efectos tributarios según lo dispuesto en el artículo 7° del Decreto Reglamentario 366 de 1992. Por lo tanto, es acertado que no configure ingreso susceptible de ser gravado la simple reexpresión de activos y pasivos, pero resulta diferente cuando se realiza

efectivamente un pago de una acreencia o el recibo del ingreso que genera la diferencia en cambio, por lo que así obtenida si genera ingreso gravable, como ocurrió en el caso de la sociedad actora.

La **actora** insiste en la nulidad del requerimiento especial y de la liquidación oficial de revisión, toda vez que no detallan los valores tenidos en cuenta como ajustes de cambio realizados para efectos de la adición a los ingresos gravables, omisión que viola del derecho de defensa del contribuyente. Agrega que similar razonamiento se puede hacer respecto de los ingresos por concepto de intereses cobrados a los clientes y de sanciones por cheques devueltos, pues aunque el concepto se menciona en los actos liquidatorios, no se especifica el valor que se adiciona a los ingresos y en qué renglón de los múltiples que presentan el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión.

En relación con las sanciones recibidas de clientes indica que el hecho generador del ICA está constituido por la realización de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital, por lo que las multas pagadas por los clientes cuando se retiran intempestivamente del contrato o cuando giran indebidamente los cheques para pagar sus servicios a COMCEL, no corresponden a la contraprestación por la realización de una actividad de servicios por parte de la actora, sino a una multa por culpa del cliente en desarrollo de sus relaciones con la compañía, razón por la cual las sanciones de que se trata mal pueden constituir base gravable del ICA.

Finalmente, señala que en el caso se presenta una clara diferencia de criterios fundada en la normativa aplicable, en cuanto a si los ajustes por diferencia en cambio y las multas cobradas a los clientes hacen parte de la base gravable del ICA.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandada reitera las razones en que sustentó el recurso y transcribe apartes de la providencia de 23 de abril de 2008, Exp. 2007-00144 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca en la que se consideró que el ajuste por diferencia en cambio constituye un ingreso gravable con el impuesto de industria y comercio.

La parte actora expuso los mismos argumentos del recurso de apelación.

El **Ministerio Público** no intervino en esta oportunidad.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala determinar la legalidad de la actuación administrativa mediante la cual la Administración Distrital modificó las liquidaciones privadas del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros de los bimestres 1 y 2 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 sanciones recibidas de clientes, y la sanción por inexactitud.

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 reitera¹⁰ que el requerimiento especial es un acto de trámite, previo a la expedición de la liquidación oficial de revisión¹¹, 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

¹⁰ 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.

¹¹ Art. 97 Decreto 807 de 1993

Contencioso Administrativo, sólo los actos definitivos son demandables ante esta jurisdicción.

No obstante, es del caso precisar que la Sala¹² también ha considerado, en relación con la motivación del requerimiento especial, lo siguiente:

“Ha sido jurisprudencia constante de la Sala¹³ 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 Tributario¹⁴.

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 BD¹⁵

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

¹³ 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.

¹⁴ Normas aplicables al procedimiento distrital de conformidad con el artículo 104 del Decreto 807 de 1993.

¹⁵ Corresponde al de “Deducciones, Exenciones y Actividades no sujetas”.

de la declaración privada como no sujetos, todo lo cual se reitera con ocasión de la liquidación oficial objeto de demanda¹⁶.

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 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 especial¹⁷ 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

¹⁶ 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.

¹⁷ Artículo 97 del Decreto 807 de 1993

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 inflación¹⁸ 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).

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

¹⁸ El sistema de ajustes integrales por inflación fue eliminado por el artículo 78 de la Ley 111 del 2006

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 1° 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 1° 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 impuesto 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 las relaciones de sus clientes con la compañía, en todo caso les atribuye la calidad de no gravadas.

En consecuencia esta Corporación confirmará la decisión del Tribunal.

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

F A L L A:

CONFÍRMASE la sentencia apelada.

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

