

**LIQUIDACION OFICIAL DE AFORO – Procede cuando los contribuyentes no cumplen con el deber de declarar. Determinación de la obligación / EMPLAZAMIENTO PARA DECLARAR – Acto previo a la sanción por no declarar. Impuesto de industria y comercio / PROCEDIMIENTO DE AFORO – Etapas / SANCION POR NO DECLARAR – Procede cuando el contribuyente persiste en no cumplir con la obligación tributaria**

Los artículos 715 a 719 del Estatuto Tributario y en el Distrital en el artículo 103 del Decreto 807 de 1993 disponen que, en el evento en que los contribuyentes no hayan cumplido con la obligación de declarar, la Dirección Distrital de Impuestos podrá determinar los tributos, mediante liquidación de aforo y, para ello, debe tener en cuenta el procedimiento previsto en los artículos 715 a 719 del Estatuto Tributario en concordancia con lo consagrado en los artículos 60 y 62 del mismo Decreto. De conformidad con las normas transcritas, el trámite que se adelanta contra los obligados a declarar que omitan el cumplimiento del deber de presentar la correspondiente declaración tributaria, se inicia con el denominado emplazamiento para declarar, acto mediante el cual la Administración invita a los obligados a cumplir ese deber dentro del término de un (1) mes, y les advierte de las consecuencias en caso de persistir en su omisión. El efecto jurídico de no presentar la declaración respectiva, dentro del término otorgado en el emplazamiento, es la imposición de la sanción por no declarar, prevista en el ordenamiento legal. Para el caso, tratándose de la omisión de declarar el impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, está regulada en el numeral 3 del artículo 60 del Decreto 807 de 1993. Agotado este trámite, la Administración puede determinar, dentro de los cinco años siguientes al vencimiento del plazo fijado para declarar, mediante liquidación oficial de aforo, la obligación tributaria de quien estando obligado, no haya declarado. En suma, el procedimiento de aforo comprende 3 etapas, a saber: el emplazamiento por no declarar, la sanción por no declarar y la liquidación de aforo. El emplazamiento, si bien es un acto de trámite, su expedición previa es requisito de validez para el debido adelantamiento del proceso de aforo; así también debe ser previa la sanción por no declarar, a la determinación oficial del tributo. Cabe precisar que, conforme al procedimiento especial, expedida la sanción y vencido el término para interponer el recurso gubernativo, si el contribuyente continúa siendo renuente a cumplir el deber de declarar, sólo entonces y antes del vencimiento del término legal, procede la determinación oficial del tributo mediante “liquidación de aforo”.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 715 / ESTATUTO TRIBUTARIO – 716 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 717 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 718 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 719 / DECRETO 807 DE 1993 – ARTICULO 103

**IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Hecho generador. Determinación del impuesto / INGRESO BASE DE LIQUIDACION DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Lo son los recursos percibidos por el contribuyente incluidos los rendimientos financieros y comisiones**

Con el fin de establecer qué constituye ingreso, para efectos de este impuesto, debe tenerse en cuenta cuál es el hecho generador y la base de determinación del mismo, definidos en el Decreto 352 de 2002. El artículo 32 ib. prevé que, el hecho generador del impuesto de industria y comercio “está constituido por el ejercicio o realización, directa o indirecta, de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos”. El artículo 42 ib. dispone que, el impuesto “se liquidará con

base en los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el periodo. 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"; además que, hacen parte de la base gravable "los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo". En el párrafo segundo preceptúa que "los contribuyentes que desarrollen actividades parcialmente exentas o no sujetas, deducirán de la base gravable de sus declaraciones, el monto de sus ingresos correspondiente con la parte exenta o no sujeta.- De la normativa se establece que constituye ingreso susceptible de gravar con el impuesto de industria y comercio, todo recurso percibido por el contribuyente, incluidos los rendimientos financieros y comisiones, durante el periodo gravable, del cual se restan los provenientes de actividades exentas y no sujetas, devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y ventas de activos fijos.

**DONACIONES GRATUITAS – No están gravadas con el impuesto de industria y comercio / SANCION POR NO DECLARAR – No hace parte de la base de liquidación las donaciones gratuitas**

Los dineros que recibe la demandante de estas organizaciones internacionales son exclusivamente para desarrollar el objeto de cada convenio, esto es, ejecutar el proyecto o programa previamente aprobado, sin que esté obligada la donataria a prestar servicio alguno a favor de las donantes. Según lo dicho, los recursos recibidos por la actora, no se enmarcan dentro de los supuestos del artículo 1490 del Código Civil, para considerarlos donaciones remuneratorias, toda vez que las donantes efectúan los pagos sin que la donataria esté obligada a prestarles un servicio como contraprestación, pues sólo deben destinarse a la financiación del proyecto o programa que dio origen a la subvención. Si bien la donataria presta servicios de asesoría jurídica y/o capacitación, lo hace a favor de "ciertos sectores de la población" víctimas de la violencia en Colombia, no de las organizaciones donantes. De otra parte, la cláusula de reembolso de recursos denota sólo la exigencia del cumplimiento de los términos acordados, entre éstos, la destinación exclusiva de los mismos al desarrollo de la "acción" financiada. En consecuencia, tratándose de ingresos provenientes de donaciones gratuitas, pues no tiene que prestar ningún servicio a las organizaciones cooperantes, no son gravados con el impuesto de industria y comercio y por tanto, no hacen parte de la base de determinación de la sanción por no declarar este tributo.

**FUENTE FORMAL:** CODIGO CIVIL – ARTICULO 1490

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Bogotá, D.C., tres (3) de marzo de dos mil once (2011).

**Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00185-01(18328)**

**Actor: CORPORACION COLECTIVO DE ABOGADOS JOSE ALVEAR RESTREPO**

**Demandado: DISTRITO CAPITAL**

## **FALLO**

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 29 de abril del 2010 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió:

“PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad parcial de las Resoluciones Nos. 4098 (sic) DDI 13276 y 10806, de 20 de marzo de 2007 y 26 de marzo de 2008, proferidas por la SECRETARÍA DE HACIENDA DISTRITAL – DIRECCIÓN DISTRITAL DE IMPUESTOS respectivamente de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

“SEGUNDO: en consecuencia, a título de restablecimiento del derecho **DECLARASE** que la liquidación de la sanción por no declarar el Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros correspondiente a los años 2002, 2003, 2004 y 2005 a cargo (de) la CORPORACIÓN COLECTIVA DE ABOGADOS JOSÉ ALVEAR RESTREPO, corresponde a la inserta en la parte motiva de esta providencia”.

## **ANTECEDENTES**

El Subdirector de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Secretaría del Distrito Capital, previos oficio persuasivo y emplazamiento para declarar de 30 de septiembre de 2006<sup>1</sup>, mediante la **Resolución 4089 DDI 013276 del 20 de marzo de 2007**<sup>2</sup> impuso a la demandante sanción por no declarar el impuesto y periodos de la referencia, que calculó en el 0.1% del total de ingresos reportados, por cada mes de retardo, así:

<b>Periodo</b>	<b>T/Ingresos</b>	<b>Extempor.</b>	<b>Sanción</b>
Bim. 1/02	122.558.000	61	7.476.000
Bim. 2/02	306.303.000	59	18.072.000
Bim. 3/02	287.267.000	57	16.374.000
Bim. 4/02	112.609.000	55	6.193.000
Bim. 5/02	422.033.000	53	22.368.000
Bim. 6/02	198.895.000	51	10.144.000
Bim. 1/03	90.128.000	49	4.416.000
Bim. 2/03	420.841.000	47	19.780.000
Bim. 3/03	241.532.000	45	10.869.000
Bim. 4/03	341.666.000	43	14.692.000
Bim. 5/03	289.392.000	41	11.865.000
Bim. 6/03	395.458.000	39	15.423.000
Bim. 1/04	120.662.000	37	4.464.000
Bim. 2/04	632.553.000	35	22.139.000
Bim. 3/04	244.208.000	33	8.059.000
Bim. 4/04	328.582.000	31	10.186.000

<sup>1</sup> Fl. 172 c.a. 1. Este acto fue notificado por correo el 30/03/2007 (fl. 357 c.a.2).

<sup>2</sup> Fl. 343 c.a. 2

Bim. 5/04	42.258.000	29	1.225.000
Bim. 6/04	717.797.000	27	19.381.000
Bim. 1/05	123.449.000	25	3.086.000
Bim. 2/05	281.573.000	23	6.476.000
Bim. 3/05	165.332.000	21	3.472.000
Bim. 4/05	224.726.000	19	4.270.000
Bim. 5/05	307.079.000	17	5.220.000
Bim. 6/05	471.123.000	15	7.067.000
<b>TOTAL</b>			<b>\$252.717.000</b>

El 29 de mayo del 2007, la actora presentó las declaraciones por las que fue emplazada<sup>3</sup> y pagó el monto correspondiente al tributo, "sanciones" e intereses de mora.

El 30 de mayo de 2007, interpuso recurso de reconsideración<sup>4</sup> contra el acto sancionatorio, con fundamento en que los recursos recibidos de las entidades internacionales son donaciones no gravadas, pues no se derivan del ejercicio de una actividad industrial o comercial, ni son la contraprestación de un servicio; solicitó fijarse el monto de la sanción sobre los ingresos gravados, tal como los declaró, y acceder a la sanción reducida al 20%.

La Administración, por **Resolución DDI 010806 del 26 de marzo de 2008 [2008-EE-58884]**<sup>5</sup> no dio prosperidad al recurso y confirmó la sanción impuesta; en el mismo acto advirtió que, si bien en la oportunidad para interponer el recurso gubernativo la contribuyente presentó las declaraciones omitidas, decidirá sobre la reducción de la sanción, en acto independiente.

## LA DEMANDA

La **Corporación Colectivo de Abogados José Alvear Restrepo**, por intermedio de apoderada, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, presentó demanda en la que señaló como pretensiones, las siguientes:

"PRIMERA. Que se decrete la nulidad de la actuación oficial contenida en la Resolución N°4089 DDI 13276 del 20 de marzo de 2007 y en la Resolución N°010806 del 26 de marzo de 2008, por desconocimiento del procedimiento tributario.

"SEGUNDA. Que se declare que los ingresos percibidos (...) corresponden a donaciones y en consecuencia que no son ingresos objeto del impuesto de industria y comercio y por lo mismo no dan lugar a sumar la base para efecto de la sanción por no declarar impuesta.

"TERCERA. En gracia de discusión y si no prosperaran las primeras peticiones solicito la reducción de la sanción por no declarar al 20% de los ingresos susceptibles del tributo en los términos del párrafo tercero del artículo del Decreto 807 de 1993, de la sentencia del H. Consejo de Estado N°13961 del 18 de mayo de 2006 y del concepto 775 de mayo 31 de 1999".

<sup>3</sup> V. fls. 432 a 456 c.a. 2

<sup>4</sup> Fl. 379 c.a. 2.

<sup>5</sup> Fl. 501 c.a. 3

Invocó como normas violadas los artículos 1443 a 1493 del Código Civil, 35 y 42 del Decreto 352 de 2002 y 60 y 62 del Decreto 807 de 2003.

El concepto de violación se sintetiza así:

**1. Nulidad por violación del procedimiento tributario y del derecho de defensa, al negar la reducción de la sanción por no declarar impuesta y mantenerla aunque desaparecieron los fundamentos de hecho que le daban validez.**

Dentro del término para interponer el recurso de reconsideración, presentó las declaraciones objeto del emplazamiento y pidió la reducción de la sanción conforme al párrafo tercero del artículo 60 del Decreto 807 de 1993.

La Administración, “sin ningún análisis”, confirmó el acto recurrido; además, al verificar que la contribuyente había cumplido la obligación omitida, archivó el proceso en el que expidió la Resolución 699 DDI 065973 de 14 de agosto de 2007, mediante la cual profirió la liquidación de aforo.

La actora aceptó parcialmente el emplazamiento, así declaró sobre el total de los ingresos obtenidos por concepto de rendimientos financieros y publicaciones, sin tener en cuenta las donaciones recibidas, por considerarlas no gravadas.

El único requisito legal exigido para acceder a la sanción reducida era la presentación del denuncia tributario dentro del término para interponer el recurso de reconsideración; así, de existir indicio de inexactitud en las declaraciones presentadas, la Administración solo podía modificarlas mediante liquidación oficial de revisión e imponer la sanción por inexactitud correspondiente.

## **2. Indevida tasación de la sanción**

Con fundamento en el artículo 60 del Decreto Distrital 807 de 1993, señaló que el monto de la sanción debe fijarse sobre los ingresos gravados declarados, sin incluir las donaciones por no estar sujetas al gravamen, y reducirla al 20%. Precisó que, antes de que fuera emitida la Liquidación de Aforo, presentó las declaraciones y pagó la sanción mínima por cada periodo cuestionado.

## **3. Las donaciones internacionales recibidas no son gravadas.**

Los recursos entregados por OXFAM SOLIDARITÉ, BROEDERLIJK DENLE, OXFAM NOVIB, BROT FÜR DIE WELT (Pan para el Mundo PPM), DIAKONIE Diakonisches Werk der Evangelischen Kirche in Deutschland, TROCAIRE Working for a jus World, CHRISTIAN AID y CORDAID Memisa-Mensen in Nood Vastenactie, entidades extranjeras, no constituyen ingreso gravado, toda vez que se trata de donaciones con el fin de apoyar el objeto de la Corporación, el cual se centra en la defensa y promoción integral de los derechos humanos.

Las subvenciones recibidas son condicionadas mediante convenio y tienen como fin proteger o beneficiar a víctimas de la violencia en Colombia, son gratuitas y no constituyen el ejercicio de una actividad industrial o comercial ni la contraprestación de un servicio, como lo certifican las mismas organizaciones.

## **LA CONTESTACIÓN**

La apoderada del Distrito Capital, al contestar la demanda, adujo que la actuación no viola el ordenamiento legal, por lo siguiente:

La Corporación demandante es una entidad sin ánimo de lucro que declaró y pagó los 6 bimestres de los años 2002 a 2005, pero no incluyó el total de los ingresos; además, liquidó la sanción reducida al 20%.

Según los convenios suscritos por la sociedad actora<sup>6</sup>, los recursos que le entregan están condicionados a la prestación de un servicio de asesoría jurídica y/o capacitación a ciertos sectores de la población, por tanto se consideran donaciones remuneratorias, al tenor de lo previsto en los artículos 1490 a 1492 del Código Civil, razón por la que deben tomarse como ingreso gravado con el impuesto de industria y comercio.

La Administración tasó en debida forma la sanción. Explicó que la diferencia en el resultado obedece a que mientras la contribuyente declaró sólo los ingresos por rendimientos financieros y publicaciones, el ente oficial incluyó, como gravados, los provenientes de las donaciones.

### LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca declaró la nulidad parcial de los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, fijó el monto de la sanción por no declarar según lo preceptuado en el artículo 60 del Decreto 807 de 1993, modificado por el Acuerdo 27 de 2001, por cada periodo en cuestión así:

Período	T/Ingresos	Donaciones (-)	Base Sanción	Extemp.	Sanción	Reducción 20%	Total Sanción
Bim. 1/02	122.558.000	121.205.000	1.353.000	61	83.000	17.000	116.000
Bim. 2/02	306.303.000	305.262.000	1.041.000	59	61.000	12.000	116.000
Bim. 3/02	287.267.000	285.297.000	1.970.000	57	112.000	22.000	116.000
Bim. 4/02	112.609.000	104.394.000	8.215.000	55	452.000	90.000	116.000
Bim. 5/02	422.033.000	375.247.000	46.786.000	53	2.480.000	496.000	496.000
Bim. 6/02	198.895.000	196.286.000	2.609.000	51	133.000	27.000	116.000
Bim. 1/03	90.128.000	89.472.000	656.000	49	32.000	6.000	116.000
Bim. 2/03	420.841.000	420.668.000	173.000	47	8.000	2.000	116.000
Bim. 3/03	241.532.000	239.736.000	1.796.000	45	81.000	16.000	116.000
Bim. 4/03	341.666.000	338.875.000	2.791.000	43	120.000	24.000	116.000
Bim. 5/03	289.392.000	286.333.000	3.059.000	41	125.000	25.000	116.000
Bim. 6/03	395.458.000	391.904.000	3.554.000	39	139.000	28.000	116.000

<sup>6</sup> Se refiere a los suscritos con Oxfam Solidarité y con el Secretariado Nacional Pastoral Social.

Bim.	120.662.	120.572.0	90.000	37	3.000	1.000	116.0
1/04	000	00					00
Bim.	632.553.	632.417.0	136.000	35	5.000	1.000	116.0
2/04	000	00					00
Bim.	244.208.	243.561.0	647.000	33	21.000	4.000	116.0
3/04	000	00					00
Bim.	328.582.	327.989.0	593.000	31	18.000	4.000	116.0
4/04	000	00					00
Bim.	42.258.0	42.091.00	167.000	29	5.000	1.000	116.0
5/04	00	0					00
Bim.	717.797.	717.629.0	168.000	27	5.000	1.000	116.0
6/04	000	00					00
Bim.	123.449.	122.962.0	487.000	25	12.000	2.000	116.0
1/05	000	00					00
Bim.	281.573.	281.372.0	201.000	23	5.000	1.000	116.0
2/05	000	00					00
Bim.	165.332.	165.166.0	166.000	21	3.000	1.000	116.0
3/05	000	00					00
Bim.	224.726.	224.625.0	101.000	19	2.000	0	116.0
4/05	000	00					00
Bim.	307.079.	306.988.0	91.000	17	2.000	0	116.0
5/05	000	00					00
Bim.	471.123.	471.044.0	79.000	15	1.000	0	116.0
6/05	000	00					00

Precisó que la Administración emplazó a la contribuyente para que cumpliera la obligación omitida, pero como el término legal transcurrió sin respuesta alguna, impuso la sanción por no declarar; que la demandante al interponer el recurso de reconsideración informó que había cumplido tal obligación y que solicitó la reducción de la sanción atendiendo a los ingresos sometidos al gravamen, no obstante la autoridad distrital confirmó el acto impugnado.

El Tribunal estimó que no existe justificación para que la Administración no se hubiera pronunciado sobre la procedencia de la reducción de la sanción por no declarar, pues si bien es cierto, la base de liquidación estaba en discusión, tal situación no le impedía decidir de fondo el cumplimiento de los requisitos para acceder a la reducción.

Precisó que la actora, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto contra la sanción impuesta, presentó las declaraciones omitidas, en las que liquidó la sanción reducida, con lo que cumplió los requisitos previstos en la norma distrital para acceder a tal beneficio.

En cuanto a la base de cuantificación de esta sanción, elemento en el que discrepan las partes, con fundamento en los artículos 25 a 28, 33 y 34 del Decreto 423 de 1996 y 1443 del Código Civil que definen el hecho generador del tributo, actividad industrial, comercial y de servicio, sujetos pasivos, base gravable y la donación, y luego de señalar las características de este acto jurídico y de advertir que el donante puede condicionar la donación a la imposición de cargas, modos u obligaciones que quien recibe deberá cumplir, precisó que *“las donaciones (...) sea cual sea su proveniencia, destinatario o destinación final, en principio no se encuentran gravadas con el impuesto de industria y comercio, aún cuando las mismas se encuentren sujetas a condición en el desarrollo propio del objeto de la donación”*.

Agregó que las donaciones remuneratorias, de que tratan los artículos 1490 a 1492 del Código Civil, se caracterizan porque: corresponden al pago por un servicio prestado; es un servicio que suele pagarse; ese pago no es rescindible ni revocable y el donatario puede exigirlo en caso de evicción.

Luego, revisó los convenios suscritos por la accionante con Oxfam Solidarité de Bélgica y con el Secretariado Nacional Pastoral Social, de los cuales destacó que, existe estipulación condicional según la cual *“sí por cualquier eventualidad el proyecto no se realizaba o quedaba inconcluso se deberían reembolsar los fondos entregados para tal fin, lo cual se traduce, sin lugar a dudas, en una garantía de la efectiva ejecución de los recursos en pro de la comunidad, ya sea en la promoción y protección de los derechos humanos o en la protección de la población residente en las zonas de influencia de las fumigaciones ejecutadas en desarrollo del Plan Colombia”*.

Agregó que, de tal condición no se deriva la prestación de servicios por parte de la accionante ni la remuneración, sino que se trata de una donación gratuita a favor de la población o del desarrollo de proyectos de interés general, sin que medie ningún otro ánimo que la adecuada destinación de los recursos entregados, así no genera un ingreso para la accionante, pues, como lo certifican las entidades donantes, no se trata de la contratación de los servicios jurídicos u otros que la actora ejerce. Concluyó que:

“... las donaciones recibidas entre otros, por entidades sin ánimo de lucro y ONGs, provenientes de a) organismos y entidades nacionales, b) entidades y organismos internacionales, c) gobiernos u organismos con mediación de convenios entre ellos y el gobierno colombiano; independientemente de la figura que se use o el tipo de nombre que se le dé al contrato, constituyen donaciones remuneratorias, siendo válido que en el contrato se establezcan condiciones tales como el reembolso de los fondos pendientes de ejecución, sin que por ello se llegue a pensar que se está hablando de un contrato diferente a la donación o que los ingresos provenientes de la misma por la condición a que se sujetaron puedan ser considerados como una actividad de servicios y por ende gravados con el Impuesto de Industria y Comercio, razón por la cual dichos ingresos no pueden ser base para liquidar la sanción por no declarar”.

## **EL RECURSO DE APELACIÓN**

La apoderada de la demandada interpuso, en tiempo, el recurso de apelación contra la sentencia anterior.

Transcribió los artículos 32, 33, 34, 35 y 43 del Decreto 352 de 2002 que hacen referencia a los elementos del impuesto de industria y comercio; luego sostuvo que en el Código Civil existen, entre otras, las denominadas “donaciones remuneratorias” en las que desaparece el *animus donandi* y, que se realizan como contraprestación a un servicio prestado, hecho que conlleva a que constituya ingreso gravado con este impuesto.

Señaló que, según los contratos o convenios realizados por la demandante, los pagos se realizan como contraprestación al servicio de asesoría jurídica y/o capacitación que presta a ciertos sectores de la población, por lo cual deben considerarse como donaciones remuneratorias, pues hace las veces de pago por

la prestación de ese servicio, tal como lo disponen las normas del Código Civil y por tanto gravadas con el impuesto de industria y comercio.

Advirtió que, al verificarse que la contribuyente realiza actividades mercantiles de las descritas en los artículos 20 y 21 del Código de Comercio, las cuales son gravadas, la actora es sujeto pasivo del impuesto y debe presentar declaraciones por los periodos emplazados.

Sostuvo que no es acertado el Tribunal al concluir que *“la condición suscrita en los convenios no se constituye en una prestación de servicios por parte del accionante como así tampoco en una remuneración, simplemente es una donación gratuita”*.

En cuanto a la ausencia de ánimo de lucro de las fundaciones, corporaciones u organizaciones no gubernamentales, enfatizó que tal condición no les impide realizar actos o negocios jurídicos encaminados a conservar o aumentar sus bienes, por tal motivo el criterio de “lucro” no puede relacionarse con las utilidades obtenidas, sino a la destinación que se les dé.

Finalmente señaló que las exclusiones son taxativas, por lo que el sólo hecho de realizar actividades sin ánimo de lucro no la sustrae de tributar.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**La demandante** afirmó que existe cosa juzgada frente a la decisión del Tribunal de reducir la sanción por no declarar, dado que, la demandada guardó silencio al respecto en el recurso de apelación, en la contestación de la demanda y en los alegatos de conclusión de la primera instancia.

Pidió se confirme el fallo recurrido, pues las donaciones recibidas no implican la prestación de servicios a favor del donante, así se enmarcan como actividad no sujeta del tributo.

Resaltó que, las pruebas demuestran que ninguna de las donaciones reúne las características de las denominadas “donaciones remuneratorias”, ni las condiciones del hecho generador; además que, no pierden su naturaleza aunque los organismos internacionales exijan el cumplimiento de la finalidad social por la cual se desprendieron de sus recursos.

**El Procurador Sexto Delegado ante esta Corporación** solicitó se confirme la sentencia apelada.

Precisó que las actividades que desarrolla la demandante con ocasión de la ejecución de proyectos financiados a través de la suscripción de convenios con entidades internacionales, no pueden considerarse comerciales, porque no implican la compraventa o distribución de bienes o mercancías, tal como lo dispone el artículo 34 del Decreto 352/02; ni pueden equipararse a las actividades mercantiles descritas en el artículo 20 del Código de Comercio.

Asimismo, la ausencia de ánimo de lucro en la ejecución de los proyectos financiados con las donaciones, ratifica que las actividades que desarrolla no son comerciales y, los ingresos recibidos para la ejecución de los mismos, tienen una finalidad distinta a la de repartir utilidades entre sus integrantes.

Por otra parte, manifestó que las condiciones estipuladas en los convenios celebrados, en garantía de la ejecución de los recursos en pro de la comunidad

beneficiaria de los proyectos, no permite concluir que éstos constituyan remuneración o contraprestación a los servicios jurídicos u otros, al contrario, reafirma que se trata de donaciones gratuitas que no pueden ser parte de la base para imponer la sanción por no declarar.

**La parte demandada** reitera lo dicho en el memorial del recurso.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En el caso, se controvierte la legalidad de las resoluciones **4089 DDI 013276 del 20 de marzo de 2007** y **DDI 010806 del 26 de marzo de 2008 [2008-EE-58884]**, por las que se impuso y confirmó la sanción por no declarar el impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, correspondiente a los seis bimestres de los años 2002 a 2005.

El Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos acusados, al establecer que la contribuyente cumplió los requisitos legales para acceder a la sanción reducida al 20%, y fijó el monto correspondiente a cada periodo, sobre el total de ingresos menos el valor de las donaciones percibidas de organizaciones internacionales, al estimar que no son gravadas dado que no constituyen contraprestación de servicio alguno.

La demandada apela la decisión. Su inconformidad radica en que, el Tribunal no tuvo en cuenta, en la base de liquidación de la sanción, el valor de las donaciones, que afirma son gravadas porque, según los convenios, los pagos se realizan como contraprestación al servicio de asesoría jurídica y/o capacitación a ciertos sectores de la población.

En primer lugar, es pertinente señalar que, los actos administrativos demandados se profirieron dentro del proceso de aforo, iniciado por la omisión de la contribuyente de cumplir, dentro del término fijado por la autoridad, la obligación formal de declarar.

#### **1. El proceso de aforo.**

El ordenamiento jurídico establece un trámite particular dirigido contra quienes, estando obligados a presentar declaraciones tributarias, omitan su cumplimiento. En el Estatuto Tributario Nacional está previsto en los artículos 715 a 719 y en el Distrital en el artículo 103 del Decreto 807 de 1993<sup>7</sup>.

Este artículo dispone que, en el evento en que los contribuyentes no hayan cumplido con la obligación de declarar, la Dirección Distrital de Impuestos podrá determinar los tributos, mediante **liquidación de aforo** y, para ello, debe tener en cuenta el procedimiento previsto en los artículos 715 a 719 del Estatuto Tributario en concordancia con lo consagrado en los artículos 60 y 62 del mismo Decreto.

Los artículos 715 y 716 del régimen nacional disponen:

**“Artículo 715. Emplazamiento previo por no declarar.** Quienes incumplan con la obligación de presentar las declaraciones tributarias, estando obligados a ello, serán emplazados por la Administración de Impuestos, previa comprobación de su obligación, para que lo hagan en el término perentorio de un (1) mes,

---

<sup>7</sup> Por el cual se armonizan el procedimiento y la administración de los tributos distritales con el Estatuto Tributario Nacional ...”.

advirtiéndoseles de las consecuencias legales en caso de persistir su omisión.

“El contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que presente la declaración con posterioridad al emplazamiento, deberá liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad, en los términos previstos en el artículo 642.

**“Artículo 716. Consecuencia de la no presentación de la declaración con motivo del emplazamiento.** Vencido el término que otorga el emplazamiento de que trata el artículo anterior, sin que se hubiere presentado la declaración respectiva, la Administración de Impuestos procederá a aplicar la sanción por no declarar prevista en el artículo 643”.

De conformidad con las normas transcritas, el trámite que se adelanta contra los obligados a declarar que omitan el cumplimiento del deber de presentar la correspondiente declaración tributaria, se inicia con el denominado **emplazamiento para declarar**, acto mediante el cual la Administración invita a los obligados a cumplir ese deber dentro del término de un (1) mes, y les advierte de las consecuencias en caso de persistir en su omisión.

El efecto jurídico de no presentar la declaración respectiva, dentro del término otorgado en el emplazamiento, es la imposición de la **sanción por no declarar**, prevista en el ordenamiento legal. Para el caso, tratándose de la omisión de declarar el impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, está regulada en el numeral 3 del artículo 60 del Decreto 807 de 1993.

Agotado este trámite, la Administración puede determinar, dentro de los cinco años siguientes al vencimiento del plazo fijado para declarar, mediante liquidación oficial de aforo, la obligación tributaria de quien estando obligado, no haya declarado<sup>8</sup>.

En suma, el procedimiento de aforo comprende 3 etapas, a saber: el emplazamiento por no declarar, la sanción por no declarar y la liquidación de aforo<sup>9</sup>. El emplazamiento, si bien es un acto de trámite, su expedición previa es requisito de validez para el debido adelantamiento del proceso de aforo; así también debe ser previa la sanción por no declarar, a la determinación oficial del tributo.

### **El caso concreto**

En el presente asunto, se observa que dentro del proceso de aforo iniciado contra la actora, agotada la etapa inicial, esto es, el emplazamiento para declarar y ante la persistencia del incumplimiento de tal obligación, la Administración se vio avocada a imponer la sanción por no declarar, consecuencia prevista por el legislador.

---

<sup>8</sup> Art. 717 del Estatuto Tributario.

<sup>9</sup> Sentencia del 3 de octubre de 2007, expediente 17001-23-31-000-2002-01149-01 (15530), Actor: Hidromiel S.A. E.S.P., C. P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, reiterada en providencia del 13 de noviembre del 2008, expediente 25000-23-27-000-2005-00749-01(16350), Actor: Bel-Star S.A., C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

El 29 de mayo de 2007, dentro del término para interponer el recurso de reconsideración contra la anterior decisión, la demandante cumplió el deber omitido, así presentó, en el Banco de Occidente, las declaraciones de los periodos sancionados y pagó los valores que autoliquidó por concepto de impuesto, "sanciones" e intereses de mora, así:

<b>Periodo</b>	<b>T/Ingresos Ord y extr</b>	<b>(-) Activ no sujetas</b>	<b>Ingresos Netos gravables</b>	<b>ICA</b>	<b>(+) Sanciones</b>	<b>(+) Intereses de mora</b>	<b>Total pagado</b>
Bim. 1/02	122.558.0 00	121.205.0 00	1.353.00 0	10.00 0	116.000	12.000	138.0 00
Bim. 2/02	306.303.0 00	305.262.0 00	1.041.00 0	5.000	116.000	6.000	127.0 00
Bim. 3/02	287.267.0 00	285.297.0 00	1.970.00 0	12.00 0	116.000	14.000	142.0 00
Bim. 4/02	112.609.0 00	104.407.0 00	8.202.00 0	48.00 0	116.000	51.000	215.0 00
Bim. 5/02	422.033.0 00	404.298.0 00	17.735.0 00	78.00 0	129.000	80.000	287.0 00
Bim. 6/02	197.657.0 00	196.286.0 00	1.371.00 0	15.00 0	116.000	15.000	146.0 00
Bim. 1/03	90.128.00 0	89.472.00 0	656.000	7.000	116.000	7.000	130.0 00
Bim. 2/03	420.841.0 00	420.668.0 00	173.000	2.000	116.000	2.000	120.0 00
Bim. 3/03	241.532.0 00	239.736.0 00	1.796.00 0	20.00 0	116.000	17.000	153.0 00
Bim. 4/03	341.666.0 00	338.875.0 00	2.791.00 0	31.00 0	116.000	26.000	173.0 00
Bim. 5/03	289.392.0 00	286.333.0 00	3.059.00 0	34.00 0	116.000	27.000	177.0 00
Bim. 6/03	395.458.0 00	392.985.0 00	2.473.00 0	27.00 0	116.000	21.000	164.0 00
Bim. 1/04	120.662.0 00	120.572.0 00	90.000	1.000	116.000	1.000	118.0 00
Bim. 2/04	632.553.0 00	632.553.0 00	136.000	2.000	116.000	1.000	119.0 00
Bim. 3/04	244.208.0 00	243.561.0 00	647.000	7.000	116.000	5.000	128.0 00
Bim. 4/04	328.582.0 00	327.989.0 00	593.000	7.000	116.000	4.000	127.0 00
Bim. 5/04	42.258.00 0	42.091.00 0	167.000	2.000	116.000	1.000	119.0 00
Bim. 6/04	717.797.0 00	717.629.0 00	168.000	2.000	116.000	1.000	119.0 00
Bim. 1/05	123.449.0 00	122.963.0 00	486.000	5.000	116.000	3000	12400 0
Bim. 2/05	281.573.0 00	281.373.0 00	200.000	2.000	116.000	1.000	119.0 00
Bim. 3/05	165.333.0 00	165.168.0 00	165.000	2.000	116.000	1.000	119.0 00
Bim. 4/05	224.726.0 00	224.626.0 00	100.000	1.000	116.000	1.000	118.0 00

Bim.	307.079.0	306.988.0	91.000	1.000	116.000	1.000	118.0
5/05	00	00					00
Bim.	471.123.0	471.044.0	79.000	1.000	116.000	1.000	118.0
6/05	00	00					00

El 30 de mayo de 2007, en tiempo, radicó el recurso de reconsideración contra el acto sancionatorio fundamentado en que recibió de las entidades internacionales donaciones no gravadas. En el mismo escrito solicitó que el monto de la misma fuera cuantificado sobre los ingresos gravados declarados; y que se accediera a la sanción reducida al 20%.

El 14 de agosto de 2007, la Administración expidió la liquidación de aforo por medio de la Resolución 699 DDI 065973 [CORDIS 2007EE186190]<sup>10</sup>, pero la misma entidad la revocó, mediante la Resolución DDI010807 del 26 de marzo de 2008 [CORDIS 2008-EE-58885]<sup>11</sup>, al verificar que en la fecha de notificación (29-ago-97) la contribuyente ya había presentado las declaraciones tributarias objeto del aforo.

Cabe precisar que, conforme al procedimiento especial, expedida la sanción y vencido el término para interponer el recurso gubernativo, si el contribuyente continúa siendo renuente a cumplir el deber de declarar, sólo entonces y antes del vencimiento del término legal<sup>12</sup>, procede la determinación oficial del tributo mediante “liquidación de aforo”.

En el caso, la Administración expidió tal liquidación antes de decidir el recurso gubernativo interpuesto contra la resolución sancionatoria y sin tener en cuenta que el presupuesto legal para su procedencia había desaparecido, éste hecho le sirvió de fundamento para luego revocar la resolución de aforo.

La autoridad tributaria, sólo hasta el 26 de marzo de 2008 mediante Resolución DDI 01086 [2008-EE-5884], se pronunció frente al recurso de reconsideración y confirmó la sanción por no declarar al establecer que la actora era sujeto pasivo del impuesto, pues este carácter lo aceptó al presentar las declaraciones; e insistió en que las donaciones percibidas son gravadas, porque constituyen pago o contraprestación del servicio de asesoría jurídica y/o capacitación a ciertos sectores de la población, por tanto deben considerarse “donaciones remuneratorias” y como tales, ingresos gravados, base de liquidación del tributo<sup>13</sup>.

En el mismo acto, advirtió que “se pronunciará sobre la aceptación o no aceptación de la reducción de la sanción en acto independiente”, sin embargo, guardó silencio.

Del recuento se establece que, la actuación acusada corresponde a la segunda etapa del proceso de aforo, esto es, la imposición de la sanción por no declarar.

## 2. Sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio.

<sup>10</sup> Fl. 52 c.p.

<sup>11</sup> Fl. 49 c.p.

<sup>12</sup> Art. 717 E.T. “... la administración podrá, dentro de los cinco (5) años siguientes al vencimiento del plazo señalado para declarar, determinar mediante una liquidación de aforo, la obligación tributaria al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que no haya declarado”.

<sup>13</sup> Resolución DDI 010806 [2008-EE-58884] fl. 36 c.p.

El Decreto 807 de 1993, artículo 60, numeral 3, prevé que en los casos en que se omita la presentación de la declaración de este impuesto, la sanción por no declarar “... será equivalente al cero punto uno por ciento (0.1%) de los ingresos brutos obtenidos en Bogotá, D.C., en el período al cual corresponda la declaración no presentada, o al cero punto uno por ciento (0.1%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración presentada por dicho impuesto, la que fuere superior; por cada mes o fracción de mes calendario de retardo desde el vencimiento del plazo para declarar hasta la fecha del acto administrativo que impone la sanción”.

Con el fin de establecer qué constituye ingreso<sup>14</sup>, para efectos de este impuesto, debe tenerse en cuenta cuál es el hecho generador y la base de determinación del mismo, definidos en el Decreto 352 de 2002.

El artículo 32 ib. prevé que, el hecho generador del impuesto de industria y comercio “está constituido por el ejercicio o realización, directa o indirecta, de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos”.

El artículo 42 ib. dispone que, el impuesto “se liquidará con base en los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el periodo. 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”; además que, hacen parte de la base gravable “los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo”. En el párrafo segundo preceptúa que “los contribuyentes que desarrollen actividades parcialmente exentas o no sujetas, deducirán de la base gravable de sus declaraciones, el monto de sus ingresos correspondiente con la parte exenta o no sujeta<sup>15</sup>.-

De la normativa se establece que constituye ingreso susceptible de gravar con el impuesto de industria y comercio, todo recurso percibido por el contribuyente, incluidos los rendimientos financieros y comisiones, durante el periodo gravable, del cual se restan los provenientes de actividades exentas y no sujetas, devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y ventas de activos fijos.

Se destaca que en el presente asunto, la demandante no discute el carácter de sujeto pasivo del tributo, ni la ocurrencia del hecho sancionable. El debate se contrae únicamente a la base de cuantificación de la sanción impuesta.

Para la demandante el dinero que recibe de algunas organizaciones internacionales no hace parte de esta base, al no constituir ingreso gravado con el

---

<sup>14</sup> D.2649/93, art. 38. **Ingresos.** Los ingresos representan flujos de entrada de recursos, en forma de incrementos del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades realizadas durante un periodo, que no provienen de los aportes de capital.

<sup>15</sup> En sentencia de 22 de septiembre de 2004, Exp. 13726, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, se precisó que: “... en el Distrito Capital a partir del Decreto 1421 de 1993 y los decretos distritales mencionados, la base gravable en el impuesto de industria y comercio estaba representada por los ingresos netos obtenidos por el ejercicio de actividades industriales, comerciales y de servicios, con exclusión de los ingresos por actividades no sujetas, exentas y por algunos ingresos que a manera de exclusiones, quiso conservar el legislador extraordinario en relación con los previstos desde antes por la Ley 14 de 1983. Es así como mantuvo como ingresos a excluir los correspondientes a las devoluciones, rebajas y descuentos, las exportaciones y la venta de activos fijos.

impuesto de industria y comercio, sino que se trata de “**donaciones gratuitas**” que recibe sin contraprestación alguna.

Por su parte, la demandada sostiene que sí hacen parte, porque son “**donaciones remuneratorias**”<sup>16</sup> dado que los pagos se efectúan por el servicio de asesoría jurídica y/o capacitación que presta a ciertos sectores de la población y que esta condición está estipulada en los convenios suscritos.

Debe la Sala establecer, si los recursos que recibe la actora por concepto de donaciones de entidades internacionales devienen directamente del ejercicio o realización de actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio y si son base para determinar la sanción por no declarar.

Los recursos en cuestión son recibidos por la actora en virtud de los Convenios de Cooperación que suscribió con Oxfam Solidarité de Bélgica<sup>17</sup> y con el Secretariado Nacional de Pastoral Social<sup>18</sup>.

De la lectura de estos convenios se establece que tienen como fin estipular las condiciones particulares de la ayuda financiera que tales organizaciones entregan<sup>19</sup> a la demandante para la ejecución de los proyectos: “Promoción de estrategias de desarrollo no militares (sic) en Colombia”, el primero; y Programa plurianual democracia y derechos humanos en la comunidad andina – Colombia, el segundo.<sup>20</sup> Hacen parte de estos Convenios de Cooperación o Subvención, entre otros, el proyecto y presupuestos correspondientes, previamente aprobados.

Dentro de las condiciones estipuladas está la “resolución del Contrato”, esto es, la obligación de reembolsar, parcial o totalmente, los fondos entregados para la ejecución del proyecto o programa en los eventos señalados.

Estos documentos son claros en señalar que la ayuda proporcionada es exclusivamente para ejecutar las actividades propias de cada uno de los proyectos, por tal razón periódicamente el beneficiario debe presentar los informes “narrativos” y “financieros” acordados.

Lo anterior pone en evidencia que los dineros que recibe la demandante de estas organizaciones internacionales son exclusivamente para desarrollar el objeto de cada convenio, esto es, ejecutar el proyecto o programa previamente aprobado, sin que esté obligada la donataria a prestar servicio alguno a favor de las donantes.

Según lo dicho, los recursos recibidos por la actora, no se enmarcan dentro de los supuestos del artículo 1490 del Código Civil, para considerarlos donaciones remuneratorias, toda vez que las donantes efectúan los pagos sin que la donataria esté obligada a prestarles un servicio como contraprestación, pues sólo deben

---

<sup>16</sup> El C.C. en el artículo 1490 las define así: “Se entenderán por donaciones remuneratorias las que expresamente se hicieren en remuneración de servicios específicos, siempre que estos sean de los que suelen pagarse. Si no constare por escritura privada o pública, según los casos, que la donación ha sido remuneratoria, o si en la escritura no se especificaren los servicios, la donación se entenderá gratuita.”

<sup>17</sup> Fl. 292 c.a.

<sup>18</sup> Fl. 336 c.a.

<sup>19</sup> En algunos apartes de los contratos la ayuda financiera entregada la denominan “fondos”, “ayuda”, “subvención”, “recursos”.

<sup>20</sup> El “Programa plurianual democracia y derechos humanos en la comunidad andina” es subvencionado por la Comunidad Europea, quien entrega los recursos al Secretariado Nacional de Pastoral Social (SNPS) – Beneficiario- para la ejecución de la acción denominada “Programa – país Colombia” (v. Contrato fl. 298 c.a. 2) y éste a su vez los transfiere a la demandada quien es asociada en la ejecución de este Programa.

destinarse a la financiación del proyecto o programa que dio origen a la subvención.

Si bien la donataria presta servicios de asesoría jurídica y/o capacitación, lo hace a favor de “ciertos sectores de la población” víctimas de la violencia en Colombia, no de las organizaciones donantes.

De otra parte, la cláusula de reembolso de recursos denota sólo la exigencia del cumplimiento de los términos acordados, entre éstos, la destinación exclusiva de los mismos al desarrollo de la “acción” financiada.

En consecuencia, tratándose de ingresos provenientes de donaciones gratuitas, pues no tiene que prestar ningún servicio a las organizaciones cooperantes, no son gravados con el impuesto de industria y comercio y por tanto, no hacen parte de la base de determinación de la sanción por no declarar este tributo.

### **3. Sanción reducida al 20%.**

El Tribunal, encontró cumplidos los requisitos legales para acceder a la sanción reducida, al constatar que la contribuyente, dentro del término para interponer el recurso de reconsideración contra la sanción impuesta, cumplió la obligación formal y en cada una de las declaraciones liquidó el monto correspondiente a la sanción reducida, razón por la que accedió a la pretensión y fijó el monto correspondiente.

La demandada al apelar no planteó inconformidad alguna sobre el punto, por lo que se confirmará la decisión sin análisis alguno sobre este aspecto.

Por lo dicho, no se dará prosperidad al recurso de apelación interpuesto por la demandante, en consecuencia se confirmará la decisión apelada.

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 el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidenta de la Sala

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**