



REPUBLICA DE COLOMBIA  
RAMA JUDICIAL DEL PODER PÚBLICO  
JUZGADO SEXTO ADMINISTRATIVO DE ORALIDAD DEL CIRCUITO DE TUNJA

---

Tunja, 26 SEP 2017

**REFERENCIA: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**  
**DEMANDANTE: HÉCTOR EMILIO PIRACOCA JIMÉNEZ**  
**DEMANDADO: MUNICIPIO DE TUNJA – SECRETARIA DE HACIENDA**  
**EXPEDIENTE: 15001-333-006-2015-00159-00**

Agotados los ritos del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, profiere el Despacho sentencia de primera instancia

## **I. ANTECEDENTES**

### **1.1. La demanda: (fls. 1-18)**

**HÉCTOR EMILIO PIRACOCA JIMÉNEZ** por medio de apoderado judicial y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento prevista en el artículo 138 del C.P.A.C.A -, demanda al **MUNICIPIO DE TUNJA – SECRETARIA DE HACIENDA**, con el propósito de que se acceda a las siguientes:

### **1.2. Declaraciones y Condenas:**

La parte demandante señala como pretensiones las siguientes:

**1.2.1.** La declaratoria de nulidad de la actuación administrativa por medio de la cual se determinó oficialmente el impuesto de industria y comercio y su complementario de Avisos y Tableros del año gravable 2012 al contribuyente Héctor Emilio Piracoca Jiménez.

**1.2.2.** La inaplicación del Decreto 0389 de 2006 a través de la excepción de ilegalidad, al ser contraria a las normas de las cuales derivan su validez, esto es, al Acuerdo No. 034 de 1998

**1.2.3.** Se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 0003 del 20 de abril de 2015, proferido por el Jefe de la Unidad de Liquidación de la Oficina de Impuestos de la Secretaria de Hacienda de Tunja, mediante la cual se modificó la liquidación privada del Impuesto de Industria y Comercio y su complementario de Avisos y Tableros del año gravable 2012, presentada el día 14 de marzo de 2013 e impuso sanción por inexactitud al contribuyente Héctor Emilio Piracoca Jiménez.

**1.2.4.** Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho se confirme la liquidación privada de Industria y Comercio del periodo gravable 2012, presentada por el demandante y que no existe valor alguno a pagar por concepto de la Liquidación Oficial de Revisión No. 003 del 20 de abril de 2015.

### **1.3. Fundamentos Fácticos**

Como sustento de las pretensiones, en resumen se narran los siguientes hechos:

- ✓ Que el señor Héctor Emilio Piracoca Jiménez presentó declaración de Impuesto de Industria y Comercio y su complementario de Avisos y Tableros para el año gravable 2012, el día 14 de marzo de 2013.
- ✓ Que dentro de la liquidación privada, el contribuyente determinó su impuesto a cargo aplicando la tarifa del 4.5/oo (cuatro, cinco por mil) atendiendo a la clasificación de las actividades económicas definidas con el Código CIIU, utilizado por la DIAN en el RUT, en el que, para la actividad realizada por el demandante corresponde al código 4520 Mantenimiento y Reparación de Vehículos Automotores, el cual a su vez se encuentra ajustado con el código 3003, referente a talleres de reparación, del Decreto 0389 de 2006
- ✓ Que la declaración de Industria y Comercio para el año 2012 se presentó con base en la actividad económica que el señor Héctor Emilio Piracoca desarrollaba desde el año 1997, la cual fue reclasificada de manera oficiosa por la Cámara de Comercio de Tunja, con el objeto de ajustarla a las actividades económicas CIIU, señaladas en la Resolución No 0139 del 21 de noviembre de 2012, expedida por la DIAN, en cumplimiento a la Resolución No. 066 del 31 de enero del año 2012 proferida por el DANE, en la que se dispuso: *"El código de actividad económica establecido en la CIIU*

*Rev. 4 A. C. deberá utilizarse de manera obligatoria por todas las entidades de carácter privado o público que produzcan información estadística identificando la actividad económica principal para la asignación correcta del código”*

- ✓ Que en una aparente interpretación de la oficina de impuestos municipales en relación que la actividad económica del contribuyente realizada en el Decreto 0389 de 2006, clasificación que se atendió en la declaración de industria y comercio, se da cuenta que la actividad económica principal corresponde al Código 4520, mantenimiento y reparación de automotores, interpretación realizada de manera personal y en contra de la *lex artis* que debe revestir la idoneidad del funcionario.
- ✓ Que la oficina de impuestos de la Secretaría de Hacienda, el día 28 de mayo de 2014, notificó el emplazamiento para corregir N° 179-011170-2014 OIMF, argumentando que la tarifa se encontraba mal aplicada y que le correspondía aplicar la tarifa del 10/00 (diez por mil), establecidas en las demás actividades comerciales previstas en el código 2.023, según se había consultado el RUT, y que esta actividad correspondía a la actividad económica principal.
- ✓ Que el emplazamiento para corregir fue objeto de respuesta, comprobándose que la actividad económica principal correspondía a la 4520 desde el año 1997.
- ✓ Que se controvertió la legalidad de la actuación basada en el principio de irretroactividad de la Ley Tributaria.
- ✓ Que la oficina de Impuestos de la Secretaría de Hacienda del Municipio, no atendió las razones del contribuyente y, propuso la imposición de la sanción por inexactitud.
- ✓ Que el contribuyente dentro de la oportunidad legal, presentó su respuesta la requerimiento especial, el día 23 de febrero de 2015, dejando de manifiesto su inconformidad y ratificando la contestación del emplazamiento.
- ✓ Que la liquidación oficial de revisión N° 003 de abril 20 de 2015, notificada el día 29 de abril, difiere de los planteamientos hechos en el requerimiento especial y que no fueron contemplados en el acto preparatorio.
- ✓ Que el contribuyente, al considerar que atendió en debida forma la respuesta al requerimiento especial, omitió vía *Per Saltum*, acudir en la vía administrativa al recurso de reconsideración, acudiendo directamente al medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho.

#### **1.4. Normas Violadas y Concepto de Violación (fls. 10 a 29):**

En la demanda se invoca la violación de las siguientes normas:

- De carácter Constitucional: artículos 29, 95-9, 300, 313-4, 338 y 363 de la Constitución Política.
- De carácter legal: Decreto 0389 de 2006, artículos 364, 387, 391, 394, 395, 397, 429, 415 y 433. Estatuto Tributario, artículos 683, 704, 708, 711, 712, 714, 742, 744, 746 y 730. Ley 136 de 1994, artículo 91; Ley 270 de 1996, artículo 55; Ley 1437, artículo 42 y; Ley 446, artículo 11.

Indicó que debe tenerse en cuenta la Ley 388 de 1997 y el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, que disponen que los departamentos están en el deber de aplicar los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluida su imposición, a los impuestos por ellos administrados.

Señaló que el respeto por la fidelidad normativa, debe estar adecuando a los postulados del debido proceso, ya que la remisión permite adoptar las normas morigerándolas de manera favorable al contribuyente, pero no le permite exceder sus lineamientos en detrimentos del principio de legalidad de la norma. El Decreto 0389 de 2006, adolece (sic) de la legalidad en las tarifas de los impuestos, pues estas fueron fijadas de manera aleatoria al momento de compilar las normas del Acuerdo 034 de 1998, en un solo cuerpo jurídico.

Mencionó que el criterio del Consejo de Estado sobre la facultad impositiva territorial, atañe a que la creación de tributos es de reserva de ley, la cual es exclusiva de los cuerpos colegiados, de tal manera que el Alcalde Mayor de Tunja, no puede aleatoriamente y a su propia iniciativa, determinar la tarifa de los impuestos, tal y como lo hizo en el Decreto 0389 de 2006, en el código 3.003, fijando la tarifa del 4.5 por mil para la actividad de servicios.

Adujo que el Alcalde de Tunja, modificó las tarifas existentes en materia tributaria para los servicios, en primer lugar desglosándola en diversas actividades y segundo, variando

el milaje tarifario que establecía la norma que se estaba compilando, lo que se torna ilegal para su aplicación.

Indicó la parte demandante que, la Oficina de Impuestos de la Secretaría de Hacienda Municipal, propone la modificación de la liquidación privada del impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros del año gravable de 2012, previo el requerimiento especial N° 030 del 18 de noviembre de 2014, por la aparente aplicación de una tarifa diferente a la establecida en el Decreto 0389 de 2006, sin tener en cuenta que la actividad económica del contribuyente, obedece a la prestación de servicios de mantenimiento preventivo prestado a través de los talleres de reparación y que esta actividad, está certificada por la Cámara de Comercio de Tunja, la cual corresponde al código 4520, la cual resulta concomitantemente ajustada a las enunciadas en el Estatuto Municipal en el código 3.003. Bajo estos presupuestos fueron declarados los impuestos.

Reiteró que, la tarifa del 4.5 ‰ (cuatro cinco por mil), no fue sometida al Acuerdo del Concejo Municipal de Tunja, sino que la estableció el Alcalde de Tunja, de manera aleatoria. Que al momento de expedir el decreto que le autorizó la compilación, es decir, la tarifa aplicada no estaba amparada por el principio de legalidad previsto en el artículo 388 de la Constitución Política.

Señaló que las actuaciones administrativas a lo largo del proceso que terminó con la práctica de la liquidación oficial de revisión, cuya nulidad se impetra, desconocieron normas de rango Constitucional articuladas en el Estatuto Tributario Nacional y en el Decreto 0389 de 2006, mediante el cual se compiló en su solo cuerpo jurídico la normatividad tributaria del municipio de Tunja.

Argumentó que la Oficina de impuesto del municipio, al momento de practicar la liquidación oficial del impuesto, se apartó de los presupuestos contenidos en el requerimiento especial inicial y determinó un mayor impuesto al propuesto en el acto preparatorio, haciendo más onerosa la carga, sin explicación alguna que permitiera controvertir esta decisión de modificar aleatoriamente los factores contenidos en el requerimiento inicial, en especial los referidos al reconocimiento de los ingresos generados en otras jurisdicciones municipales, sometiendo a doble imposición los ingresos y violando de manera ostensible la territorialidad

#### **1.4. Normas Violadas y Concepto de Violación (fls. 10 a 29):**

En la demanda se invoca la violación de las siguientes normas:

- De carácter Constitucional: artículos 29, 95-9, 300, 313-4, 338 y 363 de la Constitución Política.
- De carácter legal: Decreto 0389 de 2006, artículos 364, 387, 391, 394, 395, 397, 429, 415 y 433. Estatuto Tributario, artículos 683, 704, 708, 711, 712, 714, 742, 744, 746 y 730. Ley 136 de 1994, artículo 91; Ley 270 de 1996, artículo 55; Ley 1437, artículo 42 y; Ley 446, artículo 11.

Indicó que debe tenerse en cuenta la Ley 388 de 1997 y el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, que disponen que los departamentos están en el deber de aplicar los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluida su imposición, a los impuestos por ellos administrados.

Señaló que el respeto por la fidelidad normativa, debe estar adecuando a los postulados del debido proceso, ya que la remisión permite adoptar las normas morigerándolas de manera favorable al contribuyente, pero no le permite exceder sus lineamientos en detrimentos del principio de legalidad de la norma. El Decreto 0389 de 2006, adolece (sic) de la legalidad en las tarifas de los impuestos, pues estas fueron fijadas de manera aleatoria al momento de compilar las normas del Acuerdo 034 de 1998, en un solo cuerpo jurídico.

Mencionó que el criterio del Consejo de Estado sobre la facultad impositiva territorial, atañe a que la creación de tributos es de reserva de ley, la cual es exclusiva de los cuerpos colegiados, de tal manera que el Alcalde Mayor de Tunja, no puede aleatoriamente y a su propia iniciativa, determinar la tarifa de los impuestos, tal y como lo hizo en el Decreto 0389 de 2006, en el código 3.003, fijando la tarifa del 4.5 por mil para la actividad de servicios.

Adujo que el Alcalde de Tunja, modificó las tarifas existentes en materia tributaria para los servicios, en primer lugar desglosándola en diversas actividades y segundo, variando

Reiteró que las decisiones de la administración deben fundarse en los hechos probados en el expediente, de tal manera que el artículo 429 del Decreto 0389 de 2006, armónico con el 742 del Estatuto Tributario, le establece la obligación a la administración de esgrimir y someter las pruebas al proceso de contradicción y defensa que garantice el debido proceso, y que estas pruebas deben ser calificadas y valoradas por el funcionario al momento de tomar una decisión.

Resaltó que con documentos oficiales como, el certificado de cámara de comercio y el RUT, se probó que la actividad económica del accionante correspondía al código 4520, mantenimiento y reparación de vehículos automotores, actividad económica principal que ejerce desde 1997, desconocida de manera aleatoria y sin fórmula de juicio por la funcionaria de la oficina de impuestos, quien decidió reclasificar sin estimar las pruebas obrantes en el expediente y sin consultar la realidad económica del contribuyente, sobreponiendo formalidades sobre la sustancia. La desestimación de las pruebas sin argumento legal y valedero jurídicamente, como por ejemplo la desestimación de la certificación de la cámara de comercio o de la DIAN a través del RUT; violan el régimen probatorio establecido en los artículos 743, 744, 746 y 769 del Estatuto Tributario y contemplados en los artículos 430, 431 y 432 del Decreto 0389 de 2006, en la medida que desconocen el valor de la certificación, sin controvertir la veracidad de los hechos contenidos en ella, es decir, no desvirtuó las pruebas ni la presunción de veracidad de la declaración privada de industria y comercio.

Señaló que la actuación de la funcionaria de la oficina de impuestos, ha sido inconsecuente y reaccionaria, haciendo latente su desconocimiento de las normas tributarias, en especial las de procedimiento.

Arguyó que la liquidación oficial de revisión objeto del medio de control, no solo no se ajusta al principio de legalidad, sino que desborda las facultades de la administración para modificar la liquidación privada, al modificar el anticipo del impuesto para el año 2014, desmedidamente y en desconocimiento de la posición jurídica jurisprudencial del Consejo de Estado sobre la improcedencia de reajustar, en la liquidación oficial de revisión, el anticipo de impuesto para el año gravable que se liquida.

Indicó que la sanción por inexactitud que se impone, presuntamente por el mayor impuesto generado por la diferencia de tarifa, no tiene fundamento legal, en la medida que lo que hace la funcionaria de la administración municipal es reclasificar los servicios prestados por el contribuyente a los ingresos por actividad comercial, olvidando que lo que está gravado con el impuesto de industria y comercio, son las actividades y no las operaciones como tales, razón por la cual su imposición resulta improcedente al tenor de la Sentencia C-121/06

### **I.I. TRÁMITE PROCESAL**

La demanda fue radicada el día veinticuatro (24) de agosto del año dos mil quince (2015) ante el Centro de Servicios de Tunja y repartida a éste Despacho.

Posteriormente, fue admitida (fls. 90-91) y se ordenó la notificación a la entidad demandada, Municipio de Tunja, actuación que se llevó conforme a la ley, según se acredita a folio 96 del expediente.

Efectuado lo anterior, se le corrió traslado en los términos prescritos por el inciso 5° del artículo 199 del CPACA -modificado por el artículo 612 de la Ley 1564 de 2012- y el artículo 172 de la Ley 1437 de 2011 (fl. 132). Posteriormente se corrió traslado de las excepciones propuestas conforme a lo dispuesto en el parágrafo segundo del Art. 175 del CPACA (fl. 227)

Así, transcurrido tal término, mediante auto del 02 de agosto de 2016 se fijó la fecha para la realización de la audiencia inicial de que trata el artículo 180 del citado estatuto de lo contencioso administrativo (fls. 235 a 237).

Tal diligencia se llevó a cabo el día 28 de febrero de 2017, según consta en el acta que reposa de folios 251 a 255 del expediente, y de la cual puede destacarse que hubo necesidad de decretar medios de prueba para el esclarecimiento de los supuestos fácticos.

En consecuencia, el día 16 de marzo de 2017, se llevó a cabo la diligencia de que trata el artículo 181 del CPACA para incorporar y practicar los medios de prueba decretados en la audiencia inicial, dándose por finalizada la etapa probatoria y se ordenó la presentación

por escrito de los alegatos de conclusión, al considerar que en el presente asunto era innecesario llevar a cabo la Audiencia de Alegaciones y Juzgamiento de que trata el artículo 182 del CPACA (fls. 299-301).

### **2.1. Contestación de la demanda (fls. 133-138):**

Dentro del término de traslado para la contestación de la demanda, el apoderado del **MUNICIPIO DE TUNJA** señaló que se opone a cada una de las pretensiones como quiera que el acto administrativo demandado fue expedido acorde con el ordenamiento jurídico y carece de vicio de nulidad que lo invalide.

De igual forma, como argumentos de defensa en primer lugar, señaló que la parte actora fundamenta su pretensión planteando excepción de ilegalidad de tarifa de industria y comercio, porque el municipio vulneró la reserva de ley al hacer modificaciones en el Decreto 0389 de 2006, al Acuerdo 038 de 1998 en el que se establecía una tarifa del 4 por mil. Lo anterior no corresponde a la realidad, en razón a que las tarifas fueron modificadas por el Acuerdo 031 de 2005, que estableció que la tarifa para esa actividad es del 4.5 por mil, motivo por el cual el Decreto 0389 de 2006, no recopiló el Acuerdo 034 de 1998, sino el 031 de 2005.

Señaló que la inexactitud de la declaración de industria y comercio N° 2012023427 presentada el 13 de marzo de 2013, se origina por la aplicación errónea de la tarifa de tributación que de acuerdo con lo dispuesto en el Decreto 0389 de 2006, en su artículo 93, debe aplicar la tarifa del 10 por mil, en la actividad económica 2023 "demás actividades comerciales", en razón a que la actividad económica del contribuyente es la venta comercial, al por menor, de lubricantes (aceites y grasas), aditivos y productos de limpieza para vehículo automotores.

Indicó que, prueba de lo anterior, están las facturas emitidas para el año gravable 2012, donde se puede evidenciar que la descripción de los artículos vendidos son los productos que comercializa el contribuyente, como son aceites para vehículos automotores, aditivos, líquido de frenos, grasas y lubricantes en diversas marcas y presentaciones. Lo anterior, tiene como fuente la misma información suministrada por el contribuyente, quien allegó mediante radicado N° 03701 de 21 de febrero de 2014, en dos cd, la relación detallada de

la facturación emitida en el año gravable 2012, donde se evidencia que se trata de una actividad comercial de venta de productos, como aceites para vehículos automotores de diversas marcas, grasas, entre otros productos.

Recalcó que el hecho de vender productos e incorporarlos a los vehículos, no determina que sea un taller de mantenimiento y/o reparación. Agregó igualmente, que está determinado que la inscripción en la cámara de comercio y en el RUT, es sólo la manifestación expresa de la actividad que se realiza; pero que la realidad económica del contribuyente se determina en las actividades que realice en su establecimiento de comercio.

Señaló que, las observaciones elevadas en la liquidación oficina de revisión, ratifican que la actividad económica del contribuyente se basa en la venta de productos al por menor de lubricantes, grasas, aditivos, filtros y similares. El hecho de que estos productos sean instalados en los vehículos, no reemplaza la condición de venta de productos, es así como el contribuyente en sus facturas cobre es el bien suministrado y no el servicio prestado.

Mencionó que, en el libro mayor y balances por el año 2012 reflejan la rotación mensual del inventario, el cual ratifica que la empresa factura los productos que comercializa y no los servicios prestados, por tanto, el hecho generador del impuesto de industria y comercio lo constituye la venta de productos.

Indicó que la declaración, presenta una omisión de ingresos por valor de \$107.960.000 por cuanto en el reglón 4 "ingresos fuera de Tunja", se encuentra soportada una base gravable de \$214.922.000. Así las cosas, es claro que la base gravable del contribuyente vista en la declaración de industria y comercio, debe ser corregida liquidando y pagando el mayor valor determinado, corrigiendo la aplicación de la tarifa ICA que según la actividad económica 2.023 que corresponde a "demás actividades comerciales" del artículo 93 del Decreto 0389 de 2006, le aplican la tarifa del 10 por mil.

Arguyó que el demandante no atendió las razones por las que se estableció una presunción legal, pues el contribuyente debe soportar con pruebas las cifras plasmadas en la declaración tributaria de ICA, pero que en todo caso, la oficina de impuestos puede desvirtuar los hechos declarados por el contribuyente, pues la facultad fiscalizadora

persigue comprobar la certeza de los hechos que justifican las declaraciones del contribuyente.

Reiteró que al contribuyente se le hizo saber en el requerimiento especial y en la liquidación oficial, que la liquidación la realizó por debajo del impuesto legal, arrojando un menor valor a pagar, por la errada aplicación de la tarifa de tributación. La información enviada por el demandante respecto de la facturación detallada emitida en el año gravable 2012, deja en claro que la actividad económica es la comercialización de productos como aceites para vehículos automotores de diversas marcas, grasa, valvulinas en diversas presentaciones y medidas, ventas de filtros de aceite, aire, aditivos, entre otros productos.

Por último, la demandada propuso la excepción de **INEXISTENCIA DE CAUSA PARA DEMANDAR**, la cual fundamentó en que el acto administrativo del que se pretende su anulación, goza de legalidad, porque fue producto de un proceso administrativo en el cual se acreditó la el contribuyente omitió la actividad que verdaderamente desarrollaba.

## **2.2. Militan dentro del expediente las siguientes pruebas:**

- Copia de la Liquidación Oficial de Revisión No. 003 del 20 de abril de 2015 (fls. 20-23 y 137-137-140)
- Copia de Requerimiento Especial No. 030 del 18 de noviembre de 2014 (fls.25-30 y 131-136).
- Copia de la respuesta dada al requerimiento especial por parte del señor Héctor Emilio Piracoca Jiménez (fls. 32-51)
- Copia de la liquidación privada al Impuesto de Industria y Comercio presentado por el señor Héctor Emilio Piracoca, para el año gravable 2012, en el Municipio de Motavita (fls.52 y 270)
- Copia del RUT del señor Héctor Emilio Piracoca (fls.53 y 141)
- Copia del Certificado de la Cámara de Comercio (fls. 54-55 y 142-144)
- Copia del Acuerdo No. 0029 del 28 de diciembre de 2006, mediante el cual se modificaron y actualizaron algunos artículos de rentas del Municipio (fls. 56-57)
- Copia Código de Rentas del Municipio de Tunja, Acuerdo No. 034 del 30 de diciembre de 1998 (fls. 58-63)

- Cd que contiene "Relación Detallada de facturas de Ventas de Servicio Cambio de Aceite 2011"(fl.118).
- Cd que contiene "Relación Detallada de facturas de Ventas de Servicio Cambio de Aceite 2012"(fl.119).
- Copia de Acuerdo Municipal No. 0031 del 29 de diciembre de 2005 (fls. 120-126)
- Copia de la declaración privada de Industria y Comercio Complementario para el año gravable 2012, presentada por el señor Piracoca Jiménez en el Municipio de Tunja (fl.128)
- Emplazamiento para corregir No. 179-011170-2014 OIMF (fl. 129)
- Copia de Auto Aclaratorio No. 002 de 2014 (fl.130)
- Copia de Liquidación de Cuentas del Municipio de Motavita (fls. 145-164)
- Copia de Requerimiento de Información No. 495 de 2014 (fls. 165-226)
- Cd con copia de Acuerdo 029 y Decreto 0389 de 2006 (fl.265ª).
- Oficio 1.4.5-1-0710 OJ y anexos (cd). Mediante el cual se allega por parte del Municipio de Tunja, la explicación clara de cada uno de los renglones de la declaración del ICA modificada por la entidad (fls. 276 a 278).
- Copia de la declaración anual y liquidación privada del ICA y recibo de caja N° 39, realizada por el demandante ante el Municipio de Motavita (fl. 270)
- Cd con copia del expediente con el contenido probatorio que sustentó el Requerimiento de Información No 495 de 2014 y cd con facturas de 2012, allegadas por el contribuyente (fls 273 a 275)
- Comprobante de egresos N° 2012000503 expedido por el Municipio de Ciénega (fl. 272)

### **2.3. Alegatos de conclusión:**

En esta etapa procesal las partes se pronunciaron en los siguientes términos:

#### **2.3.1. Parte actora**

Argumenta que, la Secretaría de Hacienda al momento de proponer la modificación de la liquidación privada de impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros del año gravable 2012, no tuvo en cuenta la actividad económica del contribuyente, la cual obedece, a la prestación de servicios de mantenimiento preventivo a través de los talleres de reparación, la cual no corresponde a operaciones de ventas,

pues dentro de la actividad se encuentra inmersa la incorporación de repuestos que son facturados como servicios; pues dentro de la actividad generadora del impuesto pueden estar inmersas operaciones de compra de bienes.

Reiteró que la actividad que corresponde a la prestación de servicios, es la certificada por la Cámara de Comercio de Tunja, la cual corresponde al código 4520, mantenimiento y reparación de vehículos automotores, ajustándose de esta forma a las actividades definidas por el código CIIU, utilizado por la DIAN, tal y como da cuenta el RUT, cuya descripción corresponde a la actividad económica y al ejercicio de la actividad, la cual resulta ajustada a la descrita en el estatuto de rentas municipal en el código 3.003.

Indicó que, las actividades económicas para efectos de industria y comercio, así como el registro mercantil, deben corresponder de acuerdo a la clasificación efectuada, para los propósitos regulados en la Resolución N° 066 del 31 de enero de 2012, proferida por el DANE, que dispone que: *"El Código de la Actividad Económica establecido en la CIIU Rev. 4 A C., deberá utilizarse de manera obligatoria por todas las entidades de carácter privado o público que produzcan información estadística identificando la actividad económica principal para la asignación correcta del código"*.

Resaltó que, el certificado expedido por la Cámara de Comercio de Tunja, da cuenta de la actividad económica principal la cual corresponde al código 4520, mantenimiento y reparación de vehículos automotores, la cual no puede ser modificada aleatoriamente y a voluntad de la administración, pues el artículo 63 del Decreto Ley 19 de 2012, así lo establece.

Igualmente indicó que, el hecho generador es la realización de actividades enmarcadas dentro del contexto general de la Ley 14 de 1983, sin importar las operaciones de intermediación que realicen, pues la ley establece que está constituido por la realización de actividades y no por actos de comercio. Para sustentar su argumento, citó apartes de la sentencia, del Consejo de Estado, Sección Cuarta, expediente 17682, C.P. MARIA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA.

Mencionó que, la relación de usuario y empresa en cuanto al cumplimiento de actividad para efectos del impuesto, es la de servicio, ya que el cliente no compra ninguna clase de

bienes sino que estos son incorporados al momento de la prestación del servicio de mantenimiento.

Enfatizó que, los talleres de reparaciones eléctricas, mecánicas, automoviliarias y afines, las consideró la ley como actividades de servicio, razón por la cual el cambiadero (sic) de aceites LUBRISERVICIOS LA AVENIDA, no ejecuta actos que impliquen transferencia de dominio como la compraventa de mercancías. Por el contrario, es una actividad de servicios considerada por la Ley 14 de 1983, como taller de reparación y sus servicios análogos, considerados como reparaciones de mantenimiento preventivo.

Respecto de la actividad de prestación de servicios, citó las normas que la definen en la Ley 14 de 1983, artículo 36; Decreto 0389 de 2006, artículo 199, 83.

En relación con la excepción de ilegalidad que propuso, reiteró que en materia impositiva las asambleas y concejos municipales y distritales, no son autónomos, su potestad tributaria es limitada por estar sometida a la Constitución y la Ley.

Indicó que el Decreto 0389 de 2006, adolece (sic) de legalidad en las tarifa de los impuestos, pues estas fueron fijadas de manera aleatoria al momento de compilar las normas del Acuerdo 034 de 1998, en un solo cuerpo jurídico.

Para sustentar lo anterior, citó a manera de ejemplo, un cuadro comparativo en el cual se señala cómo el artículo 70 del Acuerdo 034 de 1998, establecía la base gravable para las actividades se servicios, código 301, actividad: Transporte, presentación de películas en salas de cine, talleres de reparación, zapatería, peluquerías, carpintería y montallantas, la tarifa mensual del 4 por mil; y lo compara con el artículo 93, del Decreto 0389 de 2006, que establece, respecto de las tarifas del impuesto de industria y comercio, código 3003, actividad: Presentación de películas en salas de cine, talleres de reparación, zapatería, peluquerías, carpintería y montallantas, la tarifa mensual del 4.5 por mil.

Arguyó que, el Alcalde de Tunja, al expedir el Decreto 0389 de 2006, mediante el cual compiló en un solo texto jurídico la normatividad tributaria del Municipio de Tunja, excedió su competencia y las facultades otorgadas por el Concejo Municipal al desconocer que la facultad impositiva residual está en cabeza de dicha Corporación.

Por último, reiteró las pretensiones de la demanda.

### **2.3.2. Municipio de Tunja – Secretaria de Hacienda**

Señaló el apoderado del Municipio de Tunja que, respecto a la violación a la reserva legal al expedir el Decreto 0389 de 2006, la modificación a la tarifa establecida por el Acuerdo 034 de 1998, del 4 por mil, fue modificada por el Acuerdo 031 de 2005, el cual estableció la tarifa del 4.5 por mil.

Argumentó que, en el proceso de fiscalización se cumplieron todos los presupuestos procesales para que el contribuyente presentara sus descargos y pruebas para desvirtuar los hallazgos encontrados.

Sostuvo que, dentro del emplazamiento para corregir se le dio la oportunidad de enmendar la equivocación en la tarifa a aplicar, exponiendo las razones de hecho y de derecho, así como las pruebas que se recopilaron con la solicitud de información a terceros.

Indicó que, quedó demostrado dentro del expediente, que el emplazamiento para corregir, N° 179-011170-2014 OIMF, proferido por la oficina de impuesto de Tunja, notificado en debida forma, la inexactitud de la declaración de industria y comercio N° 2012023427 presentada el 14 de marzo de 2013. Inexactitud generada por la aplicación errada en la tarifa de tributación, que según el Decreto 0389 de 2006, era la del 10\*1000 de la actividad económica 2.023.

Señaló que, en las facturas emitidas para el año gravable 2012, se puede evidenciar que la descripción de los artículos vendidos, son productos como; aceites para vehículos automotores en diversas presentaciones, filtros para vehículos, aditivos, líquidos para frenos, grasas y lubricantes.

Argumentó que, el hecho de vender productos e incorporarlos a los vehículos, no determina que sea un taller de mantenimiento y/o reparación y además está determinado que la inscripción que realice la persona de la cámara de comercio y su inscripción en el RUT, es la manifestación expresa que éste realiza al momento de su registro y es a

voluntad propia. Por lo tanto, la actividad económica del contribuyente se determina en las actividades que realice a diario en su establecimiento de comercio y en las transacciones económicas vistas y halladas por el ente fiscalizador en los soportes contables, libros oficiales, libros auxiliares, cruce de información con terceros, y demás pruebas obrante en el expediente, dieron como resultado que, "Lubriservicios La Avenida" y/o HÉCTOR EMILIO PIRACOCA JIMÉNEZ, comercializada los productos antes mencionados.

Discurrió que, se halló en la declaración N° 201202347 una omisión de ingresos por valor de \$ 107.960.000 por cuanto en el renglón 4 "ingresos fuera de Tunja" se encuentra soportada en una base gravable de \$ 214.922.000.

Concluyó que, el demandante liquidó por debajo del impuesto legal, dando como resultado un menor valor a pagar, determinado por la aplicación errada en la tarifa de tributación.

### **III. CONSIDERACIONES**

Surtidas a cabalidad todas las demás etapas correspondientes al proceso ordinario sin que se observen causales de nulidad de lo actuado, es el momento de proferir la decisión que merezca la *litis*.

Previo a resolver de fondo el tema objeto del proceso, se hace necesario entrar a decidir sobre la excepción de ilegalidad de la cual solicita su declaración judicial el apoderado de la parte demandante.

#### **1. EXCEPCIÓN DE ILEGALIDAD.**

Los argumentos sobre los cuales soporta la excepción *grosso modo* son los siguientes:

*El Alcalde mayor de Tunja, al expedir el Decreto 0389 de 2006, mediante el cual compiló la normatividad tributaria del municipio, excedió su competencia y las facultades otorgadas por el Concejo Municipal, al desconocer que los tributos deben votarse de*

*acuerdo a la Constitución y la Ley, y que las tarifas de los impuestos deben imponerse por quienes tiene la facultad impositiva residual.*

Para abordar este tema, el Juzgado dejará en claro los conceptos de excepción de ilegalidad, reserva legal en materia tributaria y la facultad de compilación y sus características. Luego de lo anterior, se resolverá la solicitud de aplicación de la excepción de ilegalidad en el caso concreto.

### **1.1. CONCEPTO DE EXCEPCION DE ILEGALIDAD-**

Respecto de esta excepción se debe decir que ella se define como: La posibilidad que tiene el juez administrativo de inaplicar, dentro del trámite de una acción sometida a su conocimiento, un acto administrativo que resulte lesivo del orden jurídico superior<sup>1</sup>. Con base en esta definición jurisprudencial, podemos dejar en claro algunas de sus características: i) Es exclusiva y excluyente de la jurisdicción contenciosa administrativa. En efecto, al tratarse de una excepción planteada en contra de un acto administrativo, el juez natural de estos actos es el contencioso, lo que lo reviste de la autoridad jurídica para inaplicar este tipo de normas, atendiendo principios constitucionales como el de seguridad jurídica y efectividad del ordenamiento jurídico, esta excepción no puede ser aplicada por los particulares o las autoridades administrativas<sup>2</sup>; ii) Su aplicación es de oficio o a solicitud de parte. De acuerdo a lo anterior, una vez puesto en conocimiento o evidenciado en el trámite procesal, el juez debe proceder a la inaplicación del acto administrativo de contenido normativo contrario a la ley y; iii) Su procedencia se da cuando una disposición contenida en un acto administrativo, contraría una norma de mayor jerarquía de la cual deriva su validez, concepto en el cual se incluye las normas de superior jerarquía.

---

<sup>1</sup> Sentencia C-037/00

<sup>2</sup> *Ibíd.*

## **1.2. PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.**

No existe impuesto sin representación "*no taxation without representation*", principio rector de las democracias liberales, fue recogido en nuestra Constitución en el artículo 338 que establece la cláusula de competencia exclusiva del cuerpo de representación popular, para fijar los impuestos en tiempo de paz. El canon constitucional además del principio de reserva legal, consagra el de legalidad tributaria que preside la creación de los gravámenes, disponiendo que la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y bases gravables, y las tarifas de los impuestos y, solo excepcionalmente, respecto de la tarifa de las tasas y contribuciones, este mismo artículo autoriza que la competencia para fijarla sea atribuida a otras autoridades, siempre que en la ley, la ordenanza o el acuerdo respectivo, se fije el sistema y el método para determinarla<sup>3</sup>.

## **1.3. PRINCIPIO DE CERTEZA TRIBUTARIA-**

Concomitante con el anterior principio, la certeza tributaria exige además de la reserva legal para fijar tributos, que las normas que se expidan en este cometido fijen directa y claramente los elementos del gravamen. Es decir, la certeza tributaria implica que, el impuesto debe fijar el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa. En otras palabras, la legalidad tributaria o la reserva legal en esta materia, no se puede concebir sin la certeza del tributo, lo cual implica, que éste debe estar plenamente identificado en todos sus elementos en la norma que lo establece.

## **1.4. COMPILACION DE NORMAS**

La Corte Constitucional definió la compilación como el acto que "*[i]mplica agrupar o recopilar en un solo texto, disposiciones jurídicas sobre un tema específico, sin variar en nada su naturaleza y contenido normativo. Esta tarea, no involucra en estricto sentido ejercicio de actividad legislativa, pues quien compila, limita su actividad a la reunión o*

---

<sup>3</sup> Sentencia C-594 DE 2010

*agregación de normas o estatutos dentro de un criterio de selección que incide en la compilación misma, sin trascendencia al ordenamiento jurídico en cuanto tal”<sup>4</sup>*

Siguiendo la línea de argumentación de esta providencia, podemos dejar en claro algunas de las características de la tarea de compilación: i) Las normas a agrupar deben corresponder a un tema específico y/o conexo; ii) La compilación no puede generar cambio en el contenido o naturaleza de las normas; iii) Es una actividad que no implica ejercicio de la potestad legislativa, pues su actividad está limitada a la reunión de varios cuerpos normativos, no pueden alterar en modo alguno las disposiciones legales superiores que son objeto de compilación.

Para el este punto (resolución de la excepción de ilegalidad), la parte demandante acusa al Alcalde de Tunja de violar la reserva legal en materia tributaria, pues se extralimitó en la labor compiladora al variar la tarifa del impuesto de industria y comercio respecto de la actividad de servicios, referente a talleres de reparación, la cual en el Decreto 0389 de 2006 está en el 4.5 por mil y en el Acuerdo 034 de 1998, se encuentra en el 4 por mil.

Para dilucidar si le asiste razón o no al demandante respecto de la violación de la reserva legal en materia tributaria, es necesario estudiar el Decreto 0389 de 2009 (compilador) y verificar si el ejecutivo procedió a establecer nuevas tarifas de impuestos.

La norma habilitante. Para que el Alcalde de Tunja expidiera el Decreto 0389 de 2006, encontramos que el Acuerdo 029 de 2006 “por medio del cual se modificó y actualizó el Estatuto de Rentas del Municipio”, en el artículo quinto del Acuerdo facultó al Alcalde para que ordene y renumere el Estatuto de Rentas del Municipio, de tal forma que compilen y organicen en un solo cuerpo jurídico la totalidad de las normas que regulan los impuestos administrados por el ente territorial.

En lo que atañe a la norma tributaria local que se denuncia modificada por el ejecutivo tenemos que, tanto en la demanda como en los alegatos de conclusión, la parte actora cita como la norma modificada, el Acuerdo 034 de 1998, artículo 70, referente a las

---

<sup>4</sup> sentencia C-839 de 2008

tarifas y servicios, que se aumentó de 4 por mil al 4.5 por mil, sin que el Alcalde tuviera competencia para ello. Respecto de lo anterior, presentó el siguiente cuadro comparativo.

ACUERDO 034 DE 1998			DECRETO 0389 DE 2006		
Artículo 70. <b>TARIFAS DE SERVICIOS.</b> A las actividades de servicios se les aplicará la siguiente tarifa mensual sobre la base gravable.			Artículo 93. <b>TARIFAS DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO.</b> A partir de la entrada en vigencia del presente Acuerdo se aplicarán las tarifas conforme a la siguiente tabla de ajuste gradual para los periodos gravables de cada año, así:		
TARIFAS DE SERVICIOS. A las actividades de servicio se les aplicará la siguiente tarifa sobre la base gravable.			TARIFAS DE SERVICIOS. A las actividades de servicio se les aplicará la siguiente tarifa sobre la base gravable.		
CODIGO	ACTIVIDAD	TARIFA MENSUAL	CODIGO	ACTIVIDAD	TARIFA MENSUAL
301	Transporte, presentación de Películas en salas de cine, talleres de reparación, zapatería, peluquerías, carpinterías y montallantas	4 por mil	3.001	Transporte interdepartamental, transporte urbano e intermunicipal, transporte escolar, transporte especial y de carga	7 por mil
			3.002	Otra clase de transporte	10 por mil
			3.003	Presentación de películas en salas de cine, talleres de reparación zapatería, peluquería, carpintería y montallantas	4.5 por mil

En el anterior cuadro podemos ver que efectivamente la tarifa mensual de la actividad de, talleres de reparación, pasó del 4 por mil al 4.5 por mil, lo que en principio daría la razón a la parte actora. No obstante, como el Decreto 0389 de 2006 compiló todas las normas que en materia de impuestos había expedido el Concejo Municipal, lo pertinente es establece si algún Acuerdo posterior modificó la tarifa o si fue el compilador el que la aumentó, violando de esta manera la reserva legal.

El apoderado del Municipio de Tunja, mencionó respecto a la excepción de ilegalidad propuesta, que el Decreto 0389 de 2006 solo es compilatorio y que la tarifa por la

actividad de servicios fue aumentada al 4.5 por mil por el Acuerdo 031 de 2005. Revisando el mencionado Acuerdo, visto a folios 125 a 129, encontramos que en el artículo 100 "Tarifas del impuesto de industria y comercio", se ajustó para los periodos gravables de cada año; concretamente para las tarifas de servicios, código 3.003, presentación de películas en salas de cine, talleres de reparación, zapatería, peluquería, carpintería y montallantas, con una tarifa del 4.5 por mil.

Como se puede establecer, la tarifa del impuesto de industria y comercio respecto de las tarifas por servicios, efectivamente pasó del 4 por mil contemplado por el Acuerdo 034 de 1998 al 4.5 por mil, pero este aumento fue realizado por el órgano competente (Concejo Municipal) y no por el Alcalde en su labor de compilación. En otras palabras, la tarifa de servicios aumentó en virtud del Acuerdo 031 de 2005, norma expedida por el órgano deliberativo popular del municipio, de acuerdo a las competencias legales establecidas.

Ahora bien, teniendo en cuenta que no se demostró la violación de la reserva legal en materia impositiva, tal y como quedó expuesto en líneas precedentes y que el Juzgado tampoco encuentra que deba declarar de oficio la excepción de ilegalidad en cuanto al Decreto 0389 de 2006, no se accederá a la inaplicación para el caso concreto de dicha normativa mediante la excepción de ilegalidad.

## **2. Cuestión previa**

Comenzará el Despacho por estudiar en el presente asunto, si el acto administrativo, liquidación oficial de revisión N° 003, es sujeto de control jurisdiccional. Al respecto tenemos que, el Decreto 0389 de 2005, establece en el artículo 406 que en contra de los actos de la Administración Tributaria, que impongan sanciones procede el recurso de Reconsideración, el cual debe interponer dentro de los dos meses siguientes a la notificación. No obstante lo anterior, el párrafo del artículo antes citado establece que, cuando se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial, el contribuyente podrá prescindir del recurso y acudir en forma directa a la jurisdicción contenciosa, dentro de los cuatro meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial.

En el caso sub examine, la liquidación oficial de revisión N° 003, se expidió el 20 de abril de 2015 (fl. 20 a 23), y se notificó el 29 de abril de 2015, como se evidencia en la guía de

correo obrante a folio (19). Si tenemos en cuenta que la demanda se presentó el 24 de agosto de 2015, podemos afirmar que fue interpuesta antes del vencimiento de los cuatro meses establecido en el artículo 406 del Decreto 0389 de 2006 y el parágrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario<sup>5</sup>.

Igualmente, obra en el expediente copia del memorial presentado por el demandante (fls. 32 a 41) mediante el cual atiende el Requerimiento Especial N° 030, de fecha 18 de noviembre de 2014. Así las cosas, resulta claro para el Despacho que el contribuyente estaba habilitado para acudir a la jurisdicción contenciosa sin necesidad de agotar los recursos en sede administrativa, pues había atendido en debida forma el requerimiento especial, y como se estableció en precedencia, presentó la demanda dentro del término de los cuatro meses después de la notificación de la liquidación oficial.

### **3. Problema Jurídico:**

El problema jurídico en el presente caso se contrae a establecer si el contribuyente, HÉCTOR EMILIO PIRACOCA JIMÉNEZ, en la liquidación privada del impuesto de industria y comercio correspondiente al año gravable 2012, aplicó erradamente la tarifa de tributación correspondiente a una actividad diferente a la que ejercía y por tal razón, es acreedor a la sanción por inexactitud prevista en el artículo 336 del Decreto 0389 de 2006.

Para resolver el anterior interrogante el Despacho de referirá a: i) naturaleza del impuesto de industria y comercio; ii) las normatividad local referente a este tributo y; iii) el caso concreto.

### **4. Argumentos y sub-argumentos para resolver el problema jurídico planteado.**

#### **4.1. Del Impuesto de Industria de comercio**

La Ley 14 de 1983 - Por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales-, establece en su Art. 32, que el Impuesto de Industria y Comercio, en cuanto a materia

---

<sup>5</sup> Cuando se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial y no obstante se practique liquidación oficial, el contribuyente podrá prescindir del recurso de reconsideración y acudir directamente ante la jurisdicción contencioso administrativa dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial.

imponible, recae sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos y en su Art. 33, establece que el Impuesto de Industria y Comercio se debe liquidar sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, obtenidos por las personas y sociedades de hecho indicadas en la norma, con exclusión de las devoluciones ingresos proveniente de venta de activos fijos y de exportaciones, recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios.

Así mismo, en los artículos 34, 35 y 36 *ibídem*, se establece la definición de cada una de las actividades en mención así: (i) las industriales como las dedicadas a la producción, extracción, fabricación, confección, preparación, transformación, reparación, manufactura y ensamblaje de cualquier clase de materiales o bienes, (ii) las comerciales, las destinadas al expendio, compraventa, o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor, y las demás definidas como tales por el Código de Comercio siempre y cuando no estén consideradas por el mismo Código o por esta Ley, como actividades industriales o de servicios y, (iii) las de servicios, son las dedicadas a satisfacer necesidades de la comunidad mediante la realización de una o varias de las siguientes o análogas actividades: expendio de bebidas y comidas; servicio de restaurante, cafés, hoteles, casas de huéspedes, moteles, amoblados, transporte y aparcaderos, formas de intermediación comercial, tales como el corretaje, la comisión, los mandatos y la compra - venta y administración de inmuebles; servicios de publicidad, interventoría, construcción y urbanización, radio y televisión, clubes sociales, sitios de recreación, salones de belleza, peluquerías, portería, servicios funerarios, talleres de reparaciones eléctricas, mecánica, automoviliarias y afines, lavado, limpieza y teñido, salas de cine y arrendamiento de películas y de todo tipo de reproducciones que contengan audio y vídeo, negocios de montepíos y los servicios de consultoría profesional prestados a través de sociedades regulares o de hecho.

#### **4.2. Del Impuesto de Industria de comercio en Tunja**

Mediante el Decreto 0389 de 2006, la Alcaldía de Tunja, ordena el Estatuto de Rentas del Municipio de Tunja compilando en un solo cuerpo jurídico la totalidad de la normatividad tributaria del dicho ente territorial.

Así, en su art. 72 establece el hecho generador del tributo e indica que está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial, de servicios o financiera en la jurisdicción del Municipio de Tunja, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos.

A su vez, en el Art. 73 *ibídem*, señaló que el Municipio de Tunja es el sujeto activo del impuesto de industria y comercio que se cause en su jurisdicción, y en él radican las potestades tributarias de administración, control, fiscalización, liquidación, discusión, recaudo, devolución y cobro.

Por su parte, el Art. 74 del Estatuto de Rentas Municipal, estipula que el sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio es la persona natural o jurídica, o la sociedad de hecho, que realice el hecho generador de la obligación tributaria y, en su párrafo, la norma en comento señala que una persona natural o jurídica o sociedad de hecho realiza actividad industrial, comercial o de servicios, en el Municipio de Tunja cuando en su desarrollo operacional utiliza la dotación e infraestructura del Municipio directamente o a través de sus agencias o en representación de ellas. De igual manera, explica que se entiende por dotación e infraestructura del municipio, los recursos físicos, económicos y sociales que en el existan, tales como servicios públicos medios de comunicación e instituciones públicas y privadas.

Así mismo, el Art. 78 del Decreto 389 de 2006, estipula que son percibidos en el municipio de Tunja, como ingresos originados en la actividad industrial, los generados en la venta de bienes producidos en el mismo, sin consideración a su lugar de destino o a la modalidad que se adopte para su comercialización, como ingresos originados en actividades comerciales o de servicios cuando no se realizan o prestan a través de un establecimiento de comercio registrado en otro municipio y que tributen en él.

Ahora bien, el Art. 82 ibídem explica que se entiende por actividad comercial la destinada al expendio, compraventa o distribución de bienes y/o mercancías, tanto al por mayor como al por menor y las definidas como tales por el Código de Comercio, siempre y cuando no estén consideradas por la Ley como actividades industriales o de servicios.

Así la norma, Art. 83, entiende por actividad de servicio, toda tarea, labor o trabajo ejecutado por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien lo contrata, que genere una contraprestación en dinero o en especie y que se concrete en la obligación de hacer, sin importar que en ella predomine el factor material o intelectual.

Se encuentra además que están obligados a presentar Declaración del Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros, por cada periodo, los sujetos pasivos del mismo, que realicen dentro del territorio de la jurisdicción del Municipio de Tunja, las actividades gravadas o exentas del impuesto –Art.120 Decreto 389 de 2006-.

#### **4.3. Caso concreto**

En primera medida tenemos que, el Municipio de Tunja propone como excepción de mérito la INEXISTENCIA DE CAUSA PARA DEMANDAR. Este Despacho considera que no es una excepción de mérito sino un argumento de defensa, en la medida en que la sustenta en que el acto administrativo se profirió atendiendo las formalidades legales y que se fundamentó en la omisión de la actividad que desarrolla el contribuyente.

El Consejo de Estado, definió las excepciones como el mecanismo por el cual se incorporan nuevos hechos con la potencialidad de enervar las pretensiones de la demanda. Precisó la alta Corporación:

*‘...las excepciones son un conjunto de argumentos encaminados a enervar las pretensiones de la acción, aspecto este en el que en verdad concuerdan con los argumentos defensivos, por lo que podrían en un momento dado confundirse. Con todo, la diferencia entre los mismos viene dada por la circunstancia de que la excepción*

*incorpora hechos nuevos, desconocidos hasta entonces en el proceso, con la potencialidad de frustrar las aspiraciones del actor.*<sup>6</sup>

De acuerdo a la cita jurisprudencial, si bien la denominada excepción propuesta por el Municipio de Tunja, no es tal, pues no aporta hechos nuevos que frustren las pretensiones, sino reitera argumentos de defensa, no se tramitará como tal. No obstante, se examinarán los argumentos defensivos que ella contiene al estudiar el asunto concreto.

Dentro de los argumentos que presenta la parte actora como concepto de violación, está el cargo sobre la errada definición de la actividad (hecho generador) desarrollada por el contribuyente, pues en su sentir, la actividad económica que desarrolla no es la comercial como lo reputa el ente municipal, sino la de servicios, tal y como se demuestra del certificado de Cámara de Comercio y del Registro Único Tributario - RUT.

Sea lo primero manifestar que contrario a lo expresado por la parte demandante, este Despacho considera que si bien el RUT y el certificado de Cámara de Comercio son documentos que sirven para demostrar entre otras cosas, la actividad comercial ejercida por una persona natural o jurídica, ello no implica que sean inmutables y que la información allí contenida no se pueda desvirtuar por la autoridad que se sirve de ellos para determinar la carga tributaria exigible. En otras palabras, si bien los documentos mencionados, en principio, sirven de base para determinar la actividad económica desarrollada por una persona (natural o jurídica), ello no quiere decir que la información en ellos contenida, no pueda ser controvertida, pues aunque están cobijados por el principio de buena fe<sup>7</sup>, pueden ser refutada por las autoridades cuando encuentren que la información no corresponde a la realidad.

No hay que olvidar que en materia tributaria, la administración tiene competencia para la actuación fiscalizadora<sup>8</sup>, la cual implica la posibilidad de adelantar visitas, investigaciones,

---

<sup>6</sup> Consejo de Estado – Sala de lo Contencioso Administrativo – Sección Quinta. Sentencia de 8 de noviembre de 2007. Expedientes acumulados: 110010328000200600013-00 (3946) y otros. Demandantes: Alberto Morales Támara y otros. Demandado: Representante a la Cámara por el Guaviare. M.P. María Nohemí Hernández Pinzón.

<sup>7</sup> Artículo 83 C.P. Las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deberán ceñirse a los postulados de la buena fe, la cual se presumirá en todas las gestiones que aquellos adelanten ante éstas. Artículo 15 del Decreto 0389 de 2006.

<sup>8</sup> Artículo 688 del Estatuto Tributario

verificaciones, cruces, requerimientos ordinarios, entre otras. Con base en esta facultad, la oficina de impuestos puede solicitar información a terceros, cruzar información propia o de otras entidades, lo anterior, con el fin de determinar correctamente la carga impositiva de los contribuyentes.

Así las cosas, no se convierte en una camisa de fuerza la información del RUT y del certificado de Cámara de Comercio, con el fin de establecer que el contribuyente está ejerciendo una actividad diferente a la que figura en los mencionados documentos, pues esta información, se itera, es susceptible de ser desvirtuada con base en las competencias legales asignadas y respetando el debido proceso.

El Consejo de Estado frente a un caso en que el la administración, con base en el certificado de cámara de comercio, estaba cobrando impuestos por una actividad que no correspondía a la realidad del contribuyente, llamó la atención a la entidad advirtiendo el deber que ésta tenía, de determinar si la actividad realizada concuerda con el objeto social. Señaló al respecto:

*“ Para la Sala es inaceptable que del certificado de la Cámara de Comercio baste a la administración tributaria para determinar si un contribuyente realiza actividad comercial o industrial o de servicios, sin que por otra parte demuestre que en la realidad realiza los actos que constituyen su objeto social.”*

Un segundo cargo que se pueda derivar de la demanda y de los alegatos de conclusión presentados por la parte actora, es el referente a que el Municipio de Tunja al momento de practicar la liquidación oficial del impuesto, se apartó de los presupuestos contenidos en el requerimiento especial, determinando un mayor impuesto en el acto preparatorio.

Sobre este punto, el Despacho considera pertinente establecer cuáles son los pasos que debe seguir la administración cuando encuentra la presencia de posibles inexactitudes en la declaración presentada por el contribuyente.

---

<sup>9</sup> Consejo de Estado, Sala de Lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Consejera ponente: MARIA INES ORTIZ BARBOSA, Bogotá, D. C., veintitrés (23) de agosto de dos mil dos (2002), Radicación número: 76001-23-24-000-1998-0247-01(12438)

Tenemos entonces, que de acuerdo con el artículo 67 del Decreto 0389 de 2006, lo primero que debe hacer la Administración Tributaria Municipal, es realizar un **emplazamiento para corregir**, el cual tiene como finalidad, poner en conocimiento del contribuyente la posibles inconsistencias encontradas, las diferencias de interpretación que pueden generar la inexactitud; siendo este un espacio para que el contribuyente corrija la declaración sin que se genere ningún tipo de sanción. Sin embargo, si el contribuyente no da respuesta a este emplazamiento, no se ocasiona sanción alguna por este hecho. Al respecto el Consejo de Estado<sup>10</sup>, ha dicho sobre la procedencia del emplazamiento para corregir, lo siguiente:

*“(…) Conforme al artículo 685 del Estatuto Tributario, el emplazamiento para corregir procede cuando la Administración tiene “indicios” sobre la inexactitud de la declaración del contribuyente responsable o agente retenedor, con el fin de que dentro del mes siguiente a su notificación, la persona emplazada corrija la declaración, si lo considera pertinente. Dicho acto administrativo no es vinculante para el contribuyente, pues el mismo artículo señala que “la no respuesta a este emplazamiento no ocasiona sanción alguna”.*

Entonces, si el contribuyente no accede a la corrección o no contesta la misma, la Administración antes de efectuar la liquidación de revisión, debe realizar un **requerimiento especial** el cual surge como un requisito previo, y tiene como finalidad que conozca las razones por las cuales la Administración no comparte la declaración de impuestos y dé a conocer los puntos que se proponga modificar. Este requerimiento, de acuerdo con el artículo 387 del Decreto 0389 de 2006, deberá contener la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones, que se pretenden agregar a la liquidación privada.

De acuerdo a lo anterior, podemos establecer que el requerimiento especial es el documento por el cual la Administración da a conocer al contribuyente las razones de la inexactitud, que ya dejan de ser los indicios que sirven de base al emplazamiento para corregir, y se convierten en verdaderas razones de la inexactitud, sustentadas en pruebas y con la correspondiente liquidación que la entidad considera la correcta. Lo anterior justifica, la congruencia que debe guardar el requerimiento especial con la liquidación de

---

<sup>10</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Consejero ponente: HECTOR J. ROMERO DIAZ, Bogotá, D.C., trece (13) de septiembre de dos mil siete (2007), Radicación número: 25000-23-27-000-2002-00686-01(15269)

revisión, pues el requerimiento se convierte en el documento a aceptar (cuando se corrige) o a controvertir (cuando se mantiene), y sobre él, el contribuyente ejerce su derecho de contradicción, defensa y la posibilidad de pedir pruebas.

El actor mencionó que la liquidación oficial y el requerimiento especial, no guardan relación porque la liquidación generó un mayor impuesto a cancelar. Esta afirmación a juicio del Despacho no encuentra respaldo probatorio, como pasa a demostrarse:

**Requerimiento Especial N° 030.** "De no ser posible desvirtuar los hechos planteados, su liquidación privada del impuesto de industria y comercio por el año gravable, quedará así:

CONCEPTO	VALOR\$
Total ingresos brutos determinados	\$2.506.966.000
Menos Devoluciones y Descuentos en declaración	\$0
Menos ingresos declarados fuera de Tunja	\$214.922.000
Base Gravable año base 2012	\$2.292.044.000
10*1000	
Impuesto de Industria y Comercio	\$22.920.000
Más impuesto de Avisos y Tableros	\$3.438.000
Total impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros, para la vigencia fiscal 2011	\$26.358.000
Bomberos	\$1.146.000
Vigilancia	\$1.318.000
Anticipo año siguiente 25% impuesto a cargo	\$6.589.000
Anticipo año anterior	\$2.799.000
Reteica año base	\$1.798.000
Saldo a favor años anteriores	-0-
Más sanción por inexactitud	\$26.224.000
<b>TOTAL SALDO A CARGO</b>	<b>\$58.836.000</b>

**DETALLE DE LA LIQUIDACIÓN POR INEXACTITUD.** "Se propone sancionar por inexactitud de conformidad con el artículo 336 del Estatuto de Rentas del Municipio de Tunja, así:"

CONCEPTO	DECLARACIÓN Y LIQUIDACIÓN PRIVADA	DETERMINACIÓN OFICIAL	MAYOR VALOR POR DETERMINACIÓN OFICIAL
Impuesto de Industria y Comercio declarado	\$9.828.000	\$22.920.000	\$13.092.000
Impuesto de Avisos y Tableros declarado	\$1.474.000	\$3.438.000	\$1.694.000
Total de Impuesto declarados a Cargo	\$11.302.000	\$26.358.000	\$15.056.000
Bomberos	\$565.000	\$1.146.000	\$581.000
Vigilancia	\$565.000	\$1.318.000	\$753.000
Anticipo año siguiente	\$2.826.000	\$6.589.000	\$3.763.000
Anticipo año anterior	\$2.799.000	\$2.799.000	\$0
Reteica año base	\$1.798.000	\$1.798.000	\$0
Liquidación sanción por inexactitud 160%		\$26.224.000	\$26.224.000
<b>TOTAL A PAGAR</b>	<b>10.661.000</b>	<b>\$58.836.000</b>	<b>\$46.377.000</b>

**Artículo primero de la Liquidación Oficial de Revisión Número 003** (fl 22, vuelto).

“Modificar la declaración y liquidación privada presentada por el contribuyente, HÉCTOR EMILIO PIRACOCA JIMÉNEZ, con Nit 6.759.349-5, representada legalmente por HÉCTOR EMILIO PIRACOCA JIMÉNEZ, con Nit 6.759.349-5, ubicado en la Avenida Oriental N° 12-20 Tunja, mediante la presente liquidación oficial, adicionando a la declaración de ICA correspondiente al año 2012, los siguientes valores:

CONCEPTO	DECLARACIÓN Y LIQUIDACIÓN PRIVADA	DETERMINACIÓN OFICIAL	MAYOR VALOR POR DETERMINACIÓN OFICIAL
Ingresos Brutos	\$2.506.966.000	\$2.506.966.000	\$0
Exenciones Aceptadas	\$0	\$0	\$0
Menos Ingresos fuera de Tunja	\$322.882.000	\$214.922.000	\$107.960.000
Base Gravable	\$2.184.084.000	\$2.292.044.000	\$107.960.000
Tarifa Aplicable	4,5/1000	10/100	
Impuesto de Industria y Comercio	\$9.828.000	\$22.920.000	\$13.092.000
Impuesto de Avisos y Tableros	\$1.474.000	\$3.438.000	\$1.694.000
Total de Impuesto a Cargo	\$11.302.000	\$26.358.000	\$15.056.000
Más Bomberos 5%	\$565.000	\$1.146.000	\$581.000
Más vigilancia 5%	\$565.000	\$1.318.000	\$753.000
Más anticipo año siguiente 25% impuesto a cargo	\$2.826.000	\$6.589.000	\$3.763.000
Anticipo año anterior	\$2.799.000	\$2.799.000	\$0
Reteica año base	\$1.798.000	\$1.798.000	\$0

37  
*Juzgado Sexto Administrativo del Circuito de Tunja*  
*Nullidad y Restablecimiento del Derecho N° 2015-00159*  
*Demandante: Héctor Emilio Piracoca Jiménez*  
*Demandado: Municipio de Tunja – Secretaria de Hacienda*

Más sanción por inexactitud 160%		\$26.224.000	\$26.224.000
<b>TOTAL A PAGAR</b>	<b>10.661.000</b>	<b>\$58.836.000</b>	<b>\$46.377.000</b>

El Despacho se vale de las anteriores tablas, consignadas en los actos administrativos de Liquidación Oficial de Revisión N° 003 y Requerimiento Especial N° 030, para sustentar que en ningún momento la Administración modificó los valores establecidos en el requerimiento. La primera tabla que hace parte del requerimiento, corresponde a la primera columna de la Liquidación Oficial N° 003, y mediante ella se advirtió al contribuyente que en caso de no corregir o desvirtuar los hechos planteados, la liquidación privada quedaría así.

La segunda tabla corresponde al detalle de la liquidación por inexactitud, en la cual se establecen las diferencias entre lo declarado y la determinación oficial, para establecer las diferencias sobre las cuales se liquida la sanción, por ello no figuran las columnas correspondientes a: renglón segundo, ingresos brutos determinados; renglón tercero, devoluciones y descuentos en declaración; renglón cuarto, ingresos declarados fuera de Tunja y; renglón quinto, base gravable para el año 2012, puesto que sobre el segundo renglón no hay discrepancias, el valor es igual en la declaración privada que en la determinación oficial; lo mismo ocurre en el tercer renglón. La diferencia surge en el cuarto renglón, ingresos fuera de Tunja, que en la declaración privada están en la suma de \$322.882.000 y en la determinación oficial por valor de \$214.922.000, diferencia que afecta el quinto renglón, base gravable, porque se genera una diferencia de \$107.960.000, lo cual repercute en que la base determinada por la Administración sea de \$2.292.044.000, lo que surge de sumar la base gravable de la liquidación privada más la diferencia de los ingresos fuera de Tunja. Aunado a lo anterior, el hecho que en la liquidación oficial, a la base gravable se le aplicara una tarifa del 10\*100 diferente a la tarifa aplicada por el contribuyente, 4.5\*1000.

Resumiendo, en lo referente al cargo de falta de congruencia entre el Requerimiento Especial N° 030 y la Liquidación Oficial de Revisión N° 003, no se probó tal situación por lo que este cargo se despachará negativamente.

Por último, tenemos el cargo relacionado con la aplicación de una tarifa diferente, puesto que el contribuyente considera que por ser su actividad la prestación de servicios,

específicamente reparación de automotores, su base gravable, es decir los ingresos del año 2012, se deben liquidar al 4.5 por mil. Para la Administración, la actividad que genera los ingresos del demandante no es la de servicios sino la comercial, la cual tiene una tarifa del 10 por mil. Obsérvese que esto último fue el motivo determinante para que la administración rechazaré la declaración privada.

El Municipio de Tunja ha sostenido, tanto en la actuación administrativa como en sede judicial, que la realidad económica del actor se basa en la venta y comercio al por menor de lubricantes (aceites, grasas), aditivos y productos de limpieza para vehículos automotores, por lo que su manifestación respecto de que su actividad es un taller de reparación es errada. Para sostener lo anterior, en el acto administrativo objeto de control de legalidad y en el requerimiento especial, ha relacionado en donde se establece la compra de aceites y lubricantes, filtros, refrigerantes, líquido de frenos y repuestos, a distintos proveedores, para después venderlos a sus clientes. También agrega que, el hecho de que estos productos sean instalados a los vehículos no reemplaza la condición de venta de los mismos. Aduce que el libro mayor y balances para el año 2012, refleja la rotación del inventario, lo cual ratifica que la empresa factura los productos que comercializa, concluyendo así que el hecho generador es la venta de productos.

En la respuesta al requerimiento especial, el actor manifestó respecto del hecho generador, que las apreciaciones del ente fiscalizador son subjetivas y no tienen sustento legal, puesto que el Estatuto Tributario Nacional lo obliga a facturar con los requisitos previstos en el artículo 617, que establecen que debe denominar la factura que expide por su servicio como factura de venta. Igualmente, cita la Ley 14 de 1983, para establecer la naturaleza y contenido del impuesto de industria y comercio, el hecho generador, el concepto de actividades comerciales. Sostuvo que, los talleres de reparación, no ejecutan actos que impliquen transferencia de dominio.

Como puede apreciarse, este es el punto principal de disconformidad, pues para el Municipio de Tunja, la actividad que realiza el contribuyente es comercial, y no de servicios como éste los sostiene. Sobre este punto, este Despacho analizará las pruebas que obran en el expediente con el fin de determinar si la parte demandante logró desvirtuar la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión, con base en el cargo que

formuló respecto de la errada aplicación del hecho generador del impuesto de industria y comercio.

Dentro de las pruebas incorporadas al proceso tenemos a folios 118 y 119, dos discos compactos en las cuales se relacionan las facturas de ventas expedidas durante el año 2012, discriminado fecha de expedición, número, nombre del cliente y NIT, servicio vendido, cantidad, unidad, precio unitario, IVA, subtotal y observaciones. Esta relación nos muestra, ventas de aceites y lubricantes, de servicios como engrases, los cuales son facturados indistintamente, es decir, no se especifica si es servicio o venta, a manera de ejemplo tenemos:

<b>FACTURA</b>	<b>FECHA</b>	<b>CLIENTE</b>	<b>SERVICIO VENDIDO</b>	<b>CANTIDAD</b>	<b>VALOR</b>	<b>OBSERVACIONES</b>
<b>9749</b>	<b>2012/01/04</b>	<b>GIL LUIS</b>	<b>TEXACO URSA SUPER TD 15W40 GLN</b>	<b>2 GALON</b>	<b>98000</b>	<b>SON 078 KM 563215</b>
<b>9749</b>	<b>2012/01/04</b>	<b>GIL LUIS</b>	<b>T1 FIL. ACEITE FORD, DODGE, TOYOTA, JEEP</b>	<b>1 UNIDAD</b>	<b>7000</b>	<b>SON 078 KM 563215</b>
<b>9749</b>	<b>2012/01/04</b>	<b>GIL LUIS</b>	<b>ENGRASE</b>	<b>1 UNIDAD</b>	<b>5000</b>	<b>SON 078 KM 563215</b>

En relación que destaca el Juzgado, se encuentra la venta del servicio de engrase, propia de los talleres de reparación. Igualmente, evidencia la venta de dos galones de aceite TEXACO URSA y un filtro de aceite. Lo anterior nos indica la prestación de un servicio de engrase y además la venta de un filtro y dos galones de aceite, que según las observaciones fueron incorporados al vehículo de placas SON 078. En principio podría pensarse que el servicio de engrase que vendió el contribuyente, llevaba implícito la venta del aceite y el filtro, no obstante, la facturación no refleja tal situación.

Considera el Despacho, que si se facturan los aceites y el filtro como acaeció en el ejemplo anterior, se genera la obligación de establecer las dos actividades, de un lado la venta del aceite y el filtro, la cual corresponde a una venta y, el engrase que es sin duda alguna corresponde a un servicio.

De la relación de facturas antes mencionada, quiere el Despacho resaltar la siguiente:

<b>FACTURA</b>	<b>FECHA</b>	<b>CLIENTE</b>	<b>SERVICIO VENDIDO</b>	<b>CANTIDAD</b>	<b>OBSERVACIONES</b>
7039	2012/01/02	CLIENTES VARIOS	MINEROIL VALVULINA No 140 1/4	1 CUARTO	
7039	2012/01/02	CLIENTES VARIOS	TEXACO TEXAMATIC FLUID 1/4 7 CUARTO	7 CUARTO	
7039	2012/01/02	CLIENTES VARIOS	GULF MAX PLUS 20W50 SL TBR 1/4 4 04-	4	04 de ene
7039	2012/01/0 2	CLIENTES VARIOS	MOBIL HM ALTO KM 25W50 GRN 1 CUARTO	1 CUARTO	
7039	2012/01/0 2	CLIENTES VARIOS	HELL HELIX SUPER 10W30 I/4 4 CUARTO	4 CUARTO	
7039	2012/01/0 2	CLIENTES VARIOS	SHELL RIMULA NO 50 GRANEL 1/4 1 CUARTOS	1 CUARTOS	
7039	2012/01/0 2	CLIENTES VARIOS	MOBIL SUPER 1000 20W50 I/4 5 CUARTO	5 CUARTO	
7039	2012/01/0 2	CLIENTES VARIOS	MOBIL DELVAC MX 15W40 GRN 5 CUARTO	5 CUARTO	
7039	2012/01/0 2	CLIENTES VARIOS	LUBRIGRAS HIDRAULICO NO 20 1/4 1 CUARTO	1 CUARTO	
7039	2012/01/0 2	CLIENTES VARIOS	TERPEL 2T MOTOS ESPECIAL PINTAS 1 UNIDAD	1 UNIDAD	
7039	2012/01/0 2	CLIENTES VARIOS	MOBIL SUPER 4T I/4 1 CUARTO	1 CUARTO	
7039	2012/01/0 2	CLIENTES VARIOS	MOBIL SUPER 1000 20W50 GRN 1/4 5 UNIDAD	5 UNIDADES	

<b>7039</b>	<b>2012/01/0</b> <b>2</b>	<b>CLIENTES</b> <b>VARIOS</b>	<b>LUBEMAX</b> <b>MOTOR NO 50</b> <b>I/4 1</b>	<b>1 CUARTO</b>	
<b>7039</b>	<b>2012/01/0</b> <b>2</b>	<b>CLIENTES</b> <b>VARIOS</b>	<b>TERPEL</b> <b>TRANSTER GL5</b> <b>SAE 90 I/4</b>	<b>0.5 CUARTO</b>	

En lo relacionado a la factura N° 7039, podemos establecer que la misma corresponde a la venta de aceites sin que se observe la facturación de algún servicio, luego, se concluye que la actividad que refleja esta factura fue netamente comercial.

Igualmente, dentro de las pruebas incorporadas tenemos que a folio 662 de los anexos al expediente, encontramos oficio mediante el cual el señor, ASDRÚBAL DE JESÚS GÓMEZ ESPÍNDOLA, remite a la Secretaría de Hacienda del Municipio de Tunja, las facturas de productos que fueron instalados en sus vehículos por el proveedor HÉCTOR EMILIO PIRACOCA JIMÉNEZ. Se anexaron 50 facturas correspondientes al año 2012, dentro de las cuales se destacan:

Factura de venta N° FAV00009768 (fl. 663), de fecha 2012/01/15, mediante la cual se facturan tres artículos, lubricante CASTROL GTZ 5X 20W50 GLN, CASTROL GTZ 5X 20W50 ¼ y filtro de aceite HUB16X FIL. ACEITE BMW, sin que figure facturado servicio alguno.

Factura de venta N° FAV00010204 (fl. 672), de fecha 2012/01/25, mediante la cual se facturan cuatro artículos y un servicio, SILICONA SIMONIZ UV3, ESTOPA X KILO (PAQUETE), CHEVRON DELO 400 15 W40 GFA, MOBILUBE HD 80W90 ¼ y ENGRASE. En esta factura se observa facturado un servicio, el engrase, lo que nos demuestra que además de los productos, se vendió un servicio.

Como se puede observar de las facturas citadas, se evidencia que el demandante presta servicios de mantenimiento de automotores, los cuales son propios de un taller de reparación, y además, realiza la venta de aceites y filtros de aceites. Lo anterior, impone que el contribuyente deba discriminar en las facturas los servicios y las ventas, y con base en esto, realizar el pago del impuesto de industria y comercio.

El Despacho considera que un sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio, pueden concurrir dos hechos generadores de impuestos, pues estas actividades no se excluyen entre sí. Esta concurrencia debe ser advertida en la declaración de impuestos, porque puede ocurrir que si la actividad principal tiene una tarifa menor a la actividad secundaria, se liquide el impuesto con el importe más alto, generando así una tributación no conforme a la ley.

En conclusión, para que Despacho está demostrado que el actor realiza dos hechos generadores de la obligación de impuesto de industria y comercio, de un lado, presta el servicio de reparación y mantenimiento y del otro, realiza la actividad comercial de venta de aceites, grasas, filtros, repuestos y aditivos entre otros.

Por último, se encuentra que el acto administrativo del que se estudia su legalidad, impuso una sanción al actor por inexactitud en su declaración privada, pues liquidó el impuesto de industria y comercio sobre la base de una tarifa que no correspondía a su actividad económica. Por lo anterior, se estudiará si en la actuación administrativa de sanción se realizó conforme a la ley y si el monto de la sanción por inexactitud, se liquidó como correspondía.

La facultad de la administración para imponer sanciones por intermedio de una actuación administrativa, ha sido objeto de análisis por parte de la Corte Constitucional<sup>11</sup>, concluyendo respecto de las sanciones tributarias que: i) es una actividad típicamente administrativa que obedecen al desconocimiento de deberes para con la Administración; ii) no implican sanciones privativas de la libertad y; iii) tiene control judicial ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo. Igualmente se ha señalado, que si bien la facultad sancionadora en materia tributaria difiere de forma amplia de la facultad punitiva del Estado en materia penal, éstas se encuentra en el punto de la observancia irrestricta de las garantías del debido proceso.

Con base en lo anterior, este Despacho discurre que si bien se observó el debido proceso en el trámite sancionatorio, pues se agotaron las etapas en debida forma (emplazamiento para corregir, requerimiento especial y liquidación oficial de revisión) garantizándose el

---

<sup>11</sup> Sentencia C-571 de 2010

derecho de defensa y contradicción del contribuyente, la sanción fue impuesta sobre un monto dinerario que no correspondía.

La sanción por inexactitud tiene su base jurídica en el Estatuto Tributario, art 647 numeral 4, en el cual se establece que constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, *"la utilización de (...) datos o factores falsos, desfigurados, o alterados, simulados o modificados artificialmente, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar"*. Esta norma guarda relación con el artículo 336 del Decreto 0389 de 2006, en el cual se regula la sanción por inexactitud de la siguiente manera: *"Constituye Inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, (...) la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las oficinas de investigación y determinación de impuestos municipales, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable."*

La consecuencia jurídica establecida para la presentación de una declaración de la cual se predica su inexactitud, es la imposición de una multa equivalente al 160% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Al tratarse de una sanción, esta debe estar completamente determinada, es decir, la diferencia entre lo declarado y lo determinado por la liquidación oficial, debe estar expresamente justificado, pues el monto de la sanción está ligado a esta diferencia.

Para el caso concreto, si bien existe una diferencia entre lo declarado y lo determinado en la liquidación oficial, su monto fue determinado por la aplicación a la base gravable del año 2012 de una tarifa de comercial, según la actividad económica relacionado en el código 2.023, esto es, demás actividades comerciales, que equivale al 10 por mil, pero, como quedó expresado en líneas anteriores, existe facturación de servicios como engrase y mantenimiento, que deben ser sumados de forma independiente y no encasillados como actividad comercial, porque de esta manera, se está violando el principio de legalidad de la sanción, porque estando plenamente establecida en su tasación, se está englobando la actividad de servicios que presta el contribuyente en la actividad comercial que también ejercen y las dos, como quedó dicho, deben generar facturación y tributación independiente. Así lo establece el artículo 94 del Decreto 0389 de 2006:

*ARTÍCULO 94. TARIFAS POR VARIAS ACTIVIDADES. Cuando un mismo contribuyente realice varias actividades, ya sean varias comerciales, varias industriales, varias de servicios, o industriales con comerciales, industriales con servicios, comerciales con servicios, o cualquier otra combinación, a las que de conformidad con lo previsto en el presente Estatuto Tributario Municipal correspondan diversas tarifas, **determinará la base gravable de cada una de ellas y aplicará la tarifa correspondiente.** El resultado de cada operación se sumará para determinar el impuesto a cargo del contribuyente. **La administración no podrá exigir la aplicación de tarifas sobre la base del sistema de actividad predominante.** (Énfasis fuera de texto)*

La norma en cita establece que la administración, no podrá exigir la aplicación de tarifas sobre la base del sistema de la actividad predominante. Luego, lo que corresponde según la norma es, determinar la base gravable de cada actividad (hecho generador) y aplicar la tarifa correspondiente. Así las cosas, el ente municipal deberá realizar el desglose de la actividad de servicios y de la comercial, establecer la base gravable de cada una, aplicar las tarifas correspondientes, esto es, el 4.5\*1000 y el 10\*1000 respectivamente, para luego generar la diferencia entre lo declarado y lo que debió declarar el contribuyente y de esta manera, aplicar la fórmula del 160% para establecer el monto de la sanción.

Así las cosas, este Despacho declarará la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión N° 003, del 20 de abril de 2015, ordenando al Municipio de Tunja, que realice el desglose de los pagos recibidos por el contribuyente en relación con la actividad comercial que ejerce y los pagos por la actividad de servicios, y con base en esto, establezca la base gravable para cada actividad, generando en consecuencia la tarifa a pagar por cada hecho generador y la diferencia de esto con lo declarado inicialmente, aplicándole el 160% y generando el valor de la sanción.

## **5. COSTAS.**

El Consejo de Estado<sup>12</sup>, ha determinado que la condena en costas, tal y como lo dispone el artículo 188 del C.P.A.C.A., atiende criterios subjetivos en la medida en que el juez para

---

<sup>12</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, Subsección B, Consejera ponente: SANDRA LISSET IBARRA VÉLEZ. Bogotá D.C., once (11) de mayo de dos mil diecisiete (2017), Radicación número: 20001-23-33-000-2013-00222-01(1668-15)

su imposición debe valorar aspectos tales como, la conducta de las partes en la actuación procesal y, principalmente, que aparezcan causadas. Sobre este particular, en reciente sentencia del Órgano de Cierre de la Jurisdicción, se dijo:

*Con la regulación contenida en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011, el sistema de condena en costas varió sustancialmente, ya que pasó de ser subjetivo para convertirse en objetivo, es decir, no hay valoración alguna respecto a la conducta que pueda asumir la parte vencida, pues, simplemente la norma citada señala que la sentencia dispondrá la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil, normativa que fue subrogada por el Código General del Proceso. Se tiene, entonces, que conforme a la lectura de la norma siempre habrá condena en costas, excepto si el proceso se trata un interés público. En este punto de estudio de la Sala, se debe precisar, una vez más, que la condena en costas no se puede imponer por el solo hecho de que una parte resulte vencida en el trámite de un proceso judicial ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo por cuanto, para imponerla, el juez debe establecer y comprobar que están causadas o que la parte vencida realizó conductas temerarias o de mala fe. Se enfatiza: las costas deben estar probadas en el proceso y no pueden ser impuestas de manera automática o discrecional sin que se efectúe un análisis probatorio que conduzca a establecer la ocurrencia de las mismas, ya que no se puede atender solo a la literalidad de los artículos 188 de la Ley 1437 de 2011 y 365 y 366 del Código General del Proceso, sino que éstas se deben interpretar y junto con la prueba allegada al proceso concluir si se debe imponer la condena en costas pero solo en la medida en que en el expediente aparezca comprobado que se causaron, pues la norma no impone al funcionario judicial la obligación de condenar en costas, solo le da la posibilidad de “disponer”, esto es, de pronunciarse sobre su procedencia.*

Como se puede apreciar, las costas no es una imposición automática del juez a la parte vencida en el proceso, sino que éstas deben estar probadas o que la parte vencida realizó conductas temerarias o de mala fe. Partiendo del criterio subjetivo de las costas, este Despacho encuentra que la pretensión principal de nulidad no fue atendida. No obstante se declaró la nulidad parcial del acto administrativo enjuiciado, por ello, podría decirse que si bien la pretensión de dejar en firme la liquidación privada no prosperó, el juzgado encontró que la sanción no se había impuesto de acuerdo lo prescribía la norma. Igualmente, no se observa actuación temeraria o de mala fe de algunas de las partes. En consecuencia, en el presente asunto no habrá condena en costas.

---

Por lo expuesto, el **JUZGADO SEXTO ADMINISTRATIVO DEL CIRCUITO JUDICIAL DE TUNJA**, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley

**F A L L A:**

**Primero.-** NEGAR LA EXCEPCIÓN DE ILEGALIDAD planteada por la parte demandante conforme a las consideraciones expuestas en la parte motiva de esta sentencia.

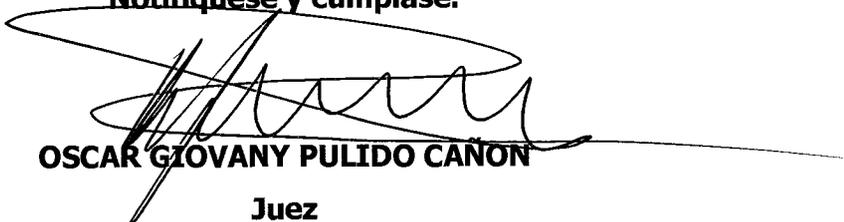
**Segundo.-** DECLÁRASE LA NULIDAD PARCIAL de la Liquidación Oficial de Revisión N° 003 del 20 de abril de 2015, mediante la cual la Oficina de Impuestos de la Secretaría de Hacienda del Municipio de Tunja, sancionó al contribuyente, HÉCTOR EMILIO PIRACOCA JIMÉNEZ, por la inexactitud en la declaración privada de impuesto de industria y comercio para el año gravable 2012, por cuanto el valor de la sanción se hizo con base en una diferencia entre lo declarado y la liquidación oficial, sin que la Oficina de Impuestos municipal discriminara en debida forma la base gravable correspondiente a servicios y la correspondiente a actividades comerciales.

**Tercero.-** Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, la entidad deberá liquidar nuevamente la sanción por inexactitud, establecer la base gravable de la actividad de servicios y la comercial, y aplicar las tarifas correspondientes, esto es, el 4.5\*1000 y el 10\*1000 respectivamente, tal y como quedó consignado en la parte motiva de esta providencia.

**Cuarto.-** Sin condena en costas.

**Quinto.-** En firme esta providencia, archívese el expediente y déjense las constancias y anotaciones pertinentes.

**Notifíquese y cúmplase.**

  
**OSCAR GIOVANY PULIDO CAÑÓN**

**Juez**