



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., tres (03) de octubre de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 76001-23-33-000-2021-00145-01 (27462)
Demandante: Arquidiócesis de Cali
Demandado: Distrito Especial, Deportivo, Cultural, Turístico, Empresarial y de Servicios de Santiago de Cali

Temas: ICA. 2016. Independencia de actuación administrativa. Servicios funerarios. Actividades de beneficencia.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la demandada contra la sentencia del 30 de noviembre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que decidió²:

Primero. Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 4131-041-21-12760 del 08 de octubre de 2019, confirmada por la Resolución 4131.040.21.0229 de julio 24 de 2020.

Segundo. A título de restablecimiento del derecho la Secretaría de Hacienda debe reintegrar el mayor valor determinado de impuesto (213.801.000) y sanción (213.801.000) debidamente indexado.

Tercero. Negar las demás pretensiones de la demanda.

Cuarto. Condenar en costas a la entidad demandada. (...)

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión 4131.041.21.12760, del 08 de octubre de 2019, la Administración modificó la declaración del impuesto de industria y comercio y avisos y tableros (en adelante, ICA) del año gravable 2016, presentada por la actora, en el sentido de reclasificar como gravados una parte de los ingresos declarados como no sujetos al tributo (renglón 24) por concepto de la prestación de servicios funerarios, eclesiásticos y conexos, los que defiende la demandante como actividades de beneficencia desgravadas. Tras recurrirse el acto administrativo, la decisión fue confirmada mediante la Resolución 4131.040.21.0229, del 24 de julio de 2020³.

¹ Samai CE, índice 3, certificado 426C1A31E4BF7BC5 CD6E379DD40A665C 7937634682D77CD5 02045BFAB98438F6 (pdf), p. 1.

² Samai tribunal, índice 29, certificado ACC67120EFE25BFE 6EE34912A69D7E60 DCBB02D8285D7BA3 17112BAE35EA5C73 (pdf), pp. 19 a 20.

³ Samai tribunal, índice 6, certificado 7427E74904877E99 CF9BC9E88A2825D6 6B7FEC949D32C800 1B053299EDD76C91 (pdf), pp. 5 a 8 y 12 a 24.

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones⁴:

A. Que se declare la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión No. 4131-041-21- 12760 del 08 de octubre de 2019, con la cual el [demandado] modificó la declaración del impuesto de industria y comercio del año gravable 2016 presentada por la Arquidiócesis.

B. Que se declare la nulidad total de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración 4131.040.21.0229 de julio 24 de 2020, por el cual el [demandado] confirma la Liquidación Oficial de Revisión 4131-041-21-12760 mediante la cual se modificó la declaración del impuesto de industria y comercio del año gravable 2016 presentada por la Arquidiócesis.

C. Que, como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de la Arquidiócesis en los siguientes términos:

i. Que se declare la firmeza de la declaración del impuesto de industria y comercio, presentada por la Arquidiócesis de Cali por el año gravable de 2016 en el municipio de Santiago de Cali.

ii. Que se declare que no hay lugar al pago de la sanción por inexactitud en la declaración del impuesto de industria y comercio en el año gravable 2016 por la suma de \$213.801.000.

iii. En el mismo sentido, que se declare que son de cargo del municipio de Santiago de Cali las costas en las que incurrió mi representada en el desarrollo de la actuación administrativa y las incurridas en el desarrollo del presente proceso, por las razones que se explicarán más adelante.

Para determinar el monto de la condena en costas, solicito se tenga en cuenta lo previsto en el Acuerdo PSAA16-10554 del 5 de agosto de 2016, *“Por el cual se establecen las tarifas de agencias en derecho”*, expedido por el Consejo Superior de la Judicatura.

(...)

Invocó como vulnerados los artículos 42 del CPACA, 647 del ET (Estatuto Tributario), la Ley 14 de 1983, el Decreto Extraordinario 411.0.20.0259 de 2015 y el Acuerdo local 35 de 1985, bajo el siguiente concepto de violación⁵:

-Inaplicación de la Ley 14 de 1983 y del Decreto Extraordinario 411.0.20.0259 de 2015 y Acuerdo 35 de 1985. Las entidades de beneficencia solo se encontrarán gravadas con ICA si realizan actividades industriales, comerciales y de servicios en el municipio de Cali. Tras describir los hechos generadores, el alcance de actividades industriales, comerciales y de servicios, así como a la base imponible de ICA y la regulación sobre la materia, señaló que en el caso bajo análisis no se discute la sujeción pasiva de la actora al ICA, sino la forma en la que se determinó la base gravable, pues la controversia se suscitó porque la Administración rechazó la detracción de la base gravable, de los rubros directamente relacionados con la prestación de servicios eclesiásticos ejecutados por la actora en jurisdicción de Cali, por valor de \$17.094.879.359, discriminados así: (i) *«Plan Anual Metropolitano»*: \$3.340.049.174; (ii) *«Plan Individual»*: \$2.424.838.205; (iii) *«Servicios Prenecesidad»*: \$5.256.392.082; (iv) *«Servicios Necesidad Inmediata»*: \$4.398.969.865; y (v) *«Actividades Eclesiásticas»*: \$1.674.630.033. Asimismo, indicó como otros ingresos *«sin incidencia»* en el ICA, por no provenir de actividades gravadas, en cuantía de \$4.585.426.246, que correspondían a diferencia en cambio, descuentos comerciales, arrendamiento de bienes propios, reintegro de otros costos, *«aprovechamientos»*, auxilios, donaciones, *«elementos perdidos»*, ajuste al peso y *«seguros planes»*.

⁴ Samai tribunal, índice 3, certificado 4BE9F8016FB104C8 77583EE1C8F98689 BB1FA33B65FC4A37 3FFCADFE72FDFB5D (pdf), pp. 1 a 2.

⁵ Samai tribunal, índice 3, certificado 4BE9F8016FB104C8 77583EE1C8F98689 BB1FA33B65FC4A37 3FFCADFE72FDFB5D (pdf), pp. 8 a 31.

Seguidamente, adujo que la detracción tenía sustento en los artículos 39 de la Ley 14 de 1983 y 83 -letra c.- del Decreto 411.0.20.0259 de 2015, el primero de los cuales prohíbe gravar las entidades de beneficencia y el segundo que preveía que tales entidades no estaban sujetas al ICA, de manera que los ingresos percibidos en ejercicio de actividades de beneficencia pública no podían constituir la base imponible.

Luego, afirmó que una primera aproximación al concepto «*beneficencia pública*», sin que fuera una definición legal, se encontraba en el artículo 633 del Código Civil y que desde la perspectiva tributaria, la Secretaría de Hacienda de Bogotá, manifestó que las actividades de beneficencia se predicaban de la caridad pública, es decir, de aquellas actividades de auxilio o de prestación de servicios asistenciales desarrolladas por entidades públicas o privadas en forma gratuita o a precios muy bajos que no cubrían su costo ni el beneficio reportado para personas sin medios de subsistencia, peligro físico o moral o estado de indigencia y en esa línea agregó que, la sentencia de esta corporación del 17 de noviembre de 2011⁶ había señalado que el artículo 39 de la Ley 14 excluía las actividades de beneficencia de la sujeción.

A partir de dicha doctrina y jurisprudencia concluyó que las actividades de beneficencia pública guardaban «*íntima relación*» con actividades sin ánimo de lucro, como las desarrolladas por la actora y destacó que acorde con el certificado de existencia y representación legal, la arquidiócesis era una entidad de derecho canónico sin ánimo de lucro, que prestaba servicios eclesiásticos que, por tratarse de actividades de beneficencia pública, no podían gravarse con ICA. Agregó que estos servicios no tenían ánimo comercial, sino exclusivamente de beneficencia basada en el auxilio o la prestación de servicios asistenciales básicos, lo que no había sido desvirtuado por la parte pasiva. Manifestó que de aceptarse que el solo hecho de tener la calidad de «*entidad de beneficencia*», no fuera suficiente para detraer determinados ingresos de la base del tributo en cuestión, el impuesto únicamente se causaría acorde con el artículo 5.4 del Acuerdo 35 de 1985, cuando las entidades sin ánimo de lucro realizaran actividades industriales o comerciales, lo que no era su caso, pues como lo demostraban los documentos allegados en sede administrativa y judicial, las actividades realizadas eran de beneficencia, lo que configuraba la prerrogativa concedida por la norma. Entonces, si bien, las entidades de beneficencia no tenían un tratamiento preferencial absoluto, porque se gravaban cuando ejercieran actividades comerciales o de servicios, esto no sucedía con la actora.

Adujo que lo anterior se probaba de «*forma adicional*», con el proceso que tramitó la demandada respecto de la actora, por los mismos hechos discutidos en este litigio, pero respecto de los años gravables 2011 y 2013; sin embargo, la Administración le concedió la razón a la actora y expidió auto de archivo, el cual aportaba a este proceso. Así, insistió en que la glosa no tenía vocación de prosperidad y solicitó analizar con detenimiento todas las pruebas aportadas y aplicar los precedentes de las «*altas cortes aplicables al caso*» [no identificó ninguno en específico].

-Falta de motivación. Desconocimiento del artículo 42 del CPACA por falta de aplicación al no motivarse la decisión vulnerando el derecho de defensa y contradicción de la actora-inexistencia de elementos probatorios que determinen la inclusión de los ingresos detraídos en la base gravable... Indebida valoración probatoria. A tales fines destacó el alcance y la importancia de la motivación de los actos a partir del deber impuesto a las autoridades administrativas por la citada disposición y de los múltiples pronunciamientos sobre el particular de esta corporación y la Corte Constitucional, pues ello constituía una garantía de los derechos constitucionales como el debido proceso, defensa y

⁶ Sentencia del 17 de noviembre de 2011, exp. 18277, CP: William Giraldo Giraldo.

contradicción. Seguidamente, afirmó que la demandada vulneró sus derechos porque no motivó la liquidación oficial de revisión, porque sus decisiones debieron fundarse en «*hechos verdaderos*» que demostraran que sus ingresos por actividades correspondían a actividades comerciales o de servicios. Adujo que el precitado acto solo indicó que por el período 2016 el tributo correspondía a \$444.877.000, sin explicación o indicio de «*investigación sumaria*» que determinara la procedencia de modificar la declaración sin señalar las razones de la determinación del mayor impuesto y de la sanción de inexactitud, lo cual vulneró su derecho a la defensa, pues se desconocieron las razones y pruebas que soportaron la glosa y, por ende, tuvo que basarse en suposiciones sobre las premisas del demandado. Al respecto, citó la sentencia de esta corporación del 23 de agosto de 2002⁷, que en un caso similar encontró vulnerado el derecho de defensa ante la ausencia de «*explicación sumaria*» que permitiera al obligado conocer las causas que soportaban la modificación a la base imponible.

-Indebida aplicación del artículo 256 del Decreto 411.0.20.0259 de 2015. La Administración impone indebidamente la sanción por inexactitud. Arguyó que esta era improcedente por la inexistencia del hecho sancionable del artículo 647 del ET y del artículo 37 del Acuerdo 0434 de 2017 y la configuración de la «*diferencia de criterios*» como causal de exoneración. Al respecto, aseguró que su actuación observó las normas aplicables y luego de reproducir apartes de las disposiciones locales y nacionales regulatorias de la sanción, señaló que esta era aplicable cuando: (i) se incorporaban datos inexistentes, falsos, equivocados, incompletos o desfigurados; (ii) que tal inclusión se hiciera para obtener un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor; y (iii) que lo anterior no obedeciera a un error en la interpretación del derecho aplicable, supuestos que no se configuraban respecto de la actora, ni la Administración había probado lo contrario, pues los ingresos excluidos correspondían a «*actividades no sujetas*» y, además. Los datos declarados fueron completos y verdaderos, sin ánimo defraudatorio, razón por la que no procedía la sanción. En apoyo de esto, reprodujo apartes de pronunciamientos de esta corporación y de la Corte Constitucional, relativas a que, si la desestimación obedecía a falencias probatorias o al incumplimiento de requisitos formales, no procedía la sanción y al alcance de la expresión «*datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados*».

Adicionalmente, sostuvo que se había configurado la diferencia de criterios, pues conforme a pronunciamientos de la Sección, ésta consistía en aplicar una disposición adecuada a la controversia, pero dándole un alcance diferente, se trataba de «*un error de hermenéutica jurídica*», de tal manera que, de aceptarse la glosa, lo cierto era que la interpretación armónica de excluir de la base gravable los ingresos por actividades de beneficencia, fue razonable, por lo que procedía el levantamiento de la multa.

-Procedencia de la condena en costas y agencias en derecho. Defendió su procedencia, sin consideración, a las funciones públicas de la entidad demandada. Afirmó que las modificaciones del CPACA y del CGP lo relevaban de demostrar que la conducta de su contraparte fuera temeraria, abusiva o de mala fe. A su juicio, la Administración contrarió la ley y la jurisprudencia, desconoció la suficiencia de sus argumentos y generó un perjuicio grave, materializado en gastos para la defensa de sus intereses, pese a la falta de valoración probatoria en sede administrativa. Finalmente, señaló que para acreditar los gastos incurridos por honorarios, allegaba una propuesta de servicios de una empresa de consultoría legal, sin perjuicio de lo cual, señaló que varias de las expensas por representación judicial no se habían causado al momento de la presentación de la demanda, por lo que solicitó que se autorizara la entrega de tales facturas posteriormente.

⁷ Sentencia del Consejo de Estado del 23 de agosto de 2002 (exp. 12438, CP: María Inés Ortiz Barbosa).

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora⁸, aduciendo que en la fiscalización y determinación se observaron las normas procedimentales y sustanciales vigentes para al momento de los hechos. A tales efectos, señaló que el tema debía abordarse a partir de la Ley 14 de 1983, que contemplaba los elementos estructurales del impuesto; al igual que las previsiones del Decreto 0259 de 2015, compilatorio de los Acuerdos 321 de 2011, 338 de 2012, 339, 346 de 2013 y 380 de 2014. Seguidamente, precisó que los ingresos provenientes de «servicios funerarios» estaban gravados con ICA y no podían excluirse de la base, dado que el fundamento de exclusión del impuesto no estaba dado por la naturaleza jurídica del sujeto pasivo o la persecución de fines diferentes al lucro, sino por la realización o no de actividades gravadas. Así, defendió que las decisiones demandadas no incurrieron en las causales de nulidad del artículo 730 del ET, para lo cual presentó el siguiente «pronunciamiento frente a los cargos de la demanda»:

-Respecto de la *infracción de las normas fundantes*. Adujo que la doctrina y jurisprudencia han señalado que no es la naturaleza jurídica de la persona natural, jurídica o sociedad de hecho, sino la realización o no de actividades gravadas con el impuesto, lo que determina la sujeción al tributo y que en el caso concreto era evidente que no obstante la naturaleza jurídica de su contraparte, como entidad de derecho público canónico sin ánimo de lucro, los servicios funerarios estaban gravados, hecho que no fue desestimado, pues la actora se limitó a señalar la prohibición de la letra *d.* del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, pero inadvirtió la realización de las actividades descritas en el artículo 32 ídem. Afirmó que el sustento de la liquidación oficial fue que en el proceso de fiscalización se verificó la detracción de ingresos por «servicios funerarios eclesiásticos y conexos», los cuales determina la norma distrital -artículo 99 del Decreto 0259 de 2015- como gravados. Así, con fundamento en soportes contables evidenció que estos ingresos provenían de «servicios pre necesidad, necesidad inmediata, seguros de planes», que conformaban los servicios funerarios globales de la demandante y aludió a que en la sentencia del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca del 14 de mayo del 2015⁹, se concluyó que las asociaciones gremiales sin ánimo de lucro -que defendía en ese proceso la demandante- eran sujetos pasivos del ICA, con fundamento en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983, cuando realizaban actividades industriales o comerciales, decisión que señaló fue confirmada por esta corporación, tras lo cual, solicitó la desestimación del cargo.

-En relación con la *Falta de motivación de la liquidación oficial de revisión*. Arguyó que los antecedentes administrativos reflejaban que la investigación observó los soportes contables y aplicación de las normas inherentes al hecho económico y la jurisprudencia y doctrina relacionada. Así, se opuso a la falta de motivación, ya que la contribuyente siempre conoció su intención de modificar la declaración privada, fue notificada debidamente de las decisiones preparatorias y definitiva, en las cuales se explicaron las razones fácticas y jurídicas que sustentaban la glosa, las cuales tuvo la oportunidad de controvertir la actora, de manera que no se vulneró el derecho de defensa.

-*Sanción por inexactitud*. Aseguró que no solo se sujeta a la sanción la inclusión de datos falsos en las declaraciones, sino también la «conducta que deje ver actividades no sujetas», puesto que la actora desarrollo actividades que se subsumían en el hecho generador de ICA, pero las excluyó de la base gravable, lo que derivó en un menor impuesto a cargo. Seguidamente, puntualizó que para desvirtuar la presunción de legalidad de sus actos

⁸ Samai tribunal, índice 12, certificado Samai tribunal, índice 3, certificado A878579F39070F57 D7876DCA3FD5C8FD 4DA76F6CEBAF4D4B A98B77167F8D7ADE (zip), 2 (pdf), pp. 1 a 14.

⁹ Sentencia del 14 de mayo del 2015 (exp. 76001-23-33-000-2012-00583-00, MP: Jhon Erick Chávez Bravo).

debía observarse el artículo 730 del ET, sin embargo, no se había configurado ninguna de las causales allí previstas, por lo que sus decisiones eran legales.

Sentencia apelada

El tribunal declaró la nulidad de los actos demandados¹⁰, bajo la consideración de que el demandado cometió una infracción a los principios de seguridad jurídica, justicia tributaria, interdicción de la arbitrariedad y confianza legítima, estipulados en materia tributaria a favor del contribuyente, porque para el año 2011 admitió deducir de la base gravable del ICA los ingresos por servicios funerarios, pero para el 2016 lo rechazó. Señaló que la Administración tenía la carga de probar que la situación jurídica de 2011 era distinta a la de 2016 y que para este último año, los ingresos por servicios funerarios de la actora integraban la base gravable del ICA, pero no lo hizo y, por ello, los actos demandados fueron expedidos irregularmente, al no haberse enunciado expresamente desde el emplazamiento para corregir que la autoridad modificó su postura sobre la deducibilidad de los indicados ingresos, lo cual obstruyó el derecho de defensa, contradicción y materializó la falta de motivación y le impidió fijar postura respecto de los planes de servicios funerarios, pues la decisión unilateral del demandado no fue el resultado de una actividad probatoria y argumentativa para desvirtuar la veracidad de la declaración del período 2016, pues la actora estaba amparada en una situación jurídica constitutiva de confianza legítima que le permitía excluir tales servicios de la base gravable.

De igual forma, sostuvo que la postura oficial consistió en que los servicios funerarios estaban «*formalmente gravados*» en la norma distrital; sin embargo, esto no desvirtuaba la presunción de veracidad de la declaración, en la medida en que la contribuyente estaba amparada en una situación jurídica consolidada constitutiva de la confianza legítima para detraer esos ingresos de la base imponible; el cambio de la posición del ente demandado afectó la expectativa legítima del contribuyente, pues era necesario el despliegue de razonamientos y de pruebas para establecer que tales servicios eran gravados desde una perspectiva sustantiva ante la naturaleza del acto y de la actora.

A continuación, señaló que el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 excluía del ICA las entidades de beneficencia y dado el estrecho vínculo existente con las entidades sin ánimo de lucro, como la arquidiócesis, no bastaba con que una actividad de servicios estuviera «*formalmente gravada*» con el ICA para soportar la sujeción pasiva. En ese sentido, reprodujo apartes de la sentencia del 29 de septiembre de 2011¹¹ que diferenciaba los actos propios de las entidades exentas y los demás que desbordan su objeto también gravado y destacó la importancia de diferenciar entre los actos propios de los entes exonerados del ICA y aquellos que desbordaban su objeto. De igual forma, indicó que el criterio de decisión de la mencionada providencia fue aplicado en la sentencia del 11 de octubre de 2012. Por lo tanto, concluyó que la demandada no desvirtuó la veracidad de la declaración de ICA de 2016 de la actora.

Recurso de apelación

La demandada recurrió la decisión del tribunal¹². Sobre el particular, cuestionó que el fallo no analizó el cargo de nulidad principal de la demanda que versaba sobre la supuesta inaplicación de la norma sustantiva si no que concluyó la expedición irregular de los actos

¹⁰ Samai tribunal, índice 29, certificado ACC67120EFE25BFE 6EE34912A69D7E60 DCBB02D8285D7BA3 17112BAE35EA5C73 (pdf), pp. 1 a 20.

¹¹ Consejo de Estado, sentencia del 29 de septiembre de 2011, exp. 18287, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

¹² Samai tribunal, índice 32, certificado 1595D3DBFC82EAA5 ACDDBB92194B7AF1 9E6D77DD49DA305B 17D3FC67140C56A6 (pdf), pp. 1 a 5.

acusados por no haberse tenido en cuenta la decisión del año 2011 en el cual se expidió un auto de archivo, pasando por alto el a quo que acorde con el artículo 187 de la Ley 1437 de 2011, en la sentencia se deben analizar las normas legales pertinentes, defecto del que adolecía la providencia.

Adujo que la sentencia resolvió el tema con la “ligereza” de que la Arquidiócesis no se encontraba obligada a tributar por ICA, dado que, las entidades de beneficencia no sujetas a ICA a que se refería el artículo 39 de la ley 14 de 1983, se asemejaban a las que no tenían ánimo de lucro como la demandante, argumento inaceptable, puesto que en materia tributaria no se podía dar ese tipo de analogías, menos cuando existía norma que regulaba el tema, pues era categórica la citada disposición al señalar que tipo de entidades no debían afectarse con el ICA y los soportes allegados al proceso no demostraban tal condición. Por el contrario, el proceso de fiscalización tributaria puso en evidencia que los ingresos detraídos de la base gravable del ICA correspondieron a «servicios fúnebres que presta a los particulares» rotulados como «pre necesidad, necesidad inmediata, seguros de planes», los que en términos generales correspondían a servicios exequiales y funerarios, gravados con ICA según el Acuerdo 321 de 2011 y el Decreto 259 de 2015; de manera que el solo hecho de que en una vigencia se hubiera proferido un auto de archivo en un caso con “visos análogos”, no podía concluirse la expedición irregular de los actos, dada la potestad de la Administración de adelantar en cada vigencia procesos de investigación, debiendo imperar los principios de legalidad y certeza tributaria.

Adicionalmente, debía tenerse en cuenta que en el año 2011 se encontraban vigentes los Acuerdos 035 y 124 de 1987, que no mantenían una clasificación como la del artículo 94 de Decreto 0259 de 2015, lo que tampoco fue valorado. Igualmente, se opuso a la conclusión del tribunal respecto de no haberse desvirtuado la presunción de veracidad de la declaración de ICA 2016 por no demostrarse los motivos por los que cambió el tratamiento de los servicios funerarios entre 2011 y 2016, pues tanto con el auto de apertura, los actos preparatorios y el acto definitivo, se le dio a conocer al demandante las razones para modificar la declaración privada, las cuales estaban respaldadas por los documentos revisados en la auditoría, habiendo podido la actora ejercer su derecho de defensa.

Pronunciamientos finales

La actora solicitó confirmar la sentencia impugnada¹³. A su juicio, el tribunal consideró los cargos de nulidad propuestos en la demanda, lo cual incluía la violación a la Ley 14 de 1983. Por último, insistió en los argumentos fácticos y legales expuestos en la demanda.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo los cargos de apelación de la demandada, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que declaró la nulidad de los actos demandados, ordenó el reintegro del mayor impuesto a cargo y de la sanción determinados oficialmente y condenó en costas al demandado.

¹³ Samai CE, índice 11, certificado C565FF76D298A53F 111BE895C7357ECA 3D64A1ABC297488A 0AE53D99AE0AE17B (pdf), pp. 4 a 12.

Problema jurídico

Corresponde a la Sección definir: (i) si la expedición de un auto de archivo proferido en la investigación adelantada por la Administración a la declaración privada de 2011 de la actora, impedía fiscalizar en el año gravable 2016 los mismos hechos y/o glosas aceptadas en la vigencia fiscal 2011; y (ii) si los «servicios funerarios y conexos» prestados por la demandante eran actividades gravadas con ICA, por no enmarcarse la actora en la no sujeción prevista en la letra d) del artículo 259.2 del Decreto Ley 1333 de 1986.

Análisis del caso concreto

2- En relación con el primer problema jurídico, atinente a que, si en virtud del auto de archivo que dio por terminada la investigación contra la actora por el ejercicio gravable 2011, resultaba improcedente modificar la declaración del año gravable 2016 por hechos análogos - gravabilidad con ICA de los ingresos por concepto de servicios funerarios,- la Administración descartó que la expedición del prenotado auto de archivo implicara una expedición irregular de los actos demandados, puesto que tenía la potestad de adelantar un proceso de investigación y determinación, debiendo imperar los principios de legalidad y certeza. Adicionalmente, en el año gravable 2011, estaban vigentes los Acuerdos 035 y 124 de 1987, los cuales no tenían una clasificación como la del artículo 94 del Decreto 259 de 2015, lo que no fue valorado por el *a quo*. Igualmente, se opuso a la conclusión del tribunal sobre la falta de demostración de los motivos por los que cambió el tratamiento de los servicios funerarios entre 2011 y 2016, pues señaló que, desde el auto de apertura, los actos preparatorios y el acto definitivo, puso en conocimiento de la actora las razones para modificar la declaración, lo cual estaba respaldado por los documentos verificados en la auditoría realizada y el demandante tuvo oportunidad de controvertirlos.

Por su parte, la demandante destacó que habiendo sido objeto de fiscalización sus declaraciones de los años gravables 2011 y 2013 por las mismas razones, la Administración archivó la actuación - de lo cual portó el correspondiente auto que lo ordenó-. A su turno, el *a quo* manifestó que la aceptación de la «deducción» en 2011 y su rechazo en 2016 infringió los principios de seguridad jurídica, justicia, interdicción de arbitrariedad y confianza legítima. En ese sentido, criticó que el demandado no enunció expresamente desde el emplazamiento para corregir, que había modificado su postura respecto del tratamiento de los ingresos en cuestión, lo que obstruyó el derecho de defensa y materializó la falta de motivación, pues tal decisión unilateral no fue el resultado de una actividad probatoria y argumentativa que desvirtuara la veracidad del denuncia del 2016.

2.1- Para dirimir el debate planteado, partirá la Sala de precisar que el artículo 694 del ET, precepto aplicable a la controversia en virtud del artículo 59 de la Ley 788 de 2002¹⁴, estableció que «la liquidación de impuestos de cada año gravable constituye una obligación individual e independiente a favor del Estado y a cargo del contribuyente», lo que comporta el reconocimiento expreso de la autonomía e independencia de cada periodo¹⁵, consistente con lo cual, la decisión de archivar una actuación solo tiene efectos para el periodo en el que se determina.

2.2- En el caso concreto, se observa que con el Auto 4331.1.21.0447, del 16 de febrero de 2015, la Administración ordenó el archivo de la investigación que adelantaba sobre la

¹⁴ Acorde con el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, los departamentos y municipios deben aplicar los procedimientos del Estatuto Tributario nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones y régimen sancionatorio de los impuestos a su cargo, sin perjuicio de que puedan atenuar el monto de las sanciones y simplificar los procedimientos.

¹⁵ Sentencias del 12 de octubre de 2001 (exp. 12408, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié); y del 07 de marzo de 2024 (exp. 28026, CP: Wilson Ramos Girón).

declaración de ICA de la demandante del año gravable 2011, a cuyos efectos señaló que los ingresos por los cuales se pretendía el pago de un mayor tributo correspondían a «[s]ervicios funerarios, reconocidos así en los documentos soporte inmersos en el proceso» y que los hechos que amparaban la fiscalización «fueron soportados por el contribuyente (...) y la argumentación y (...) se consideran adecuadas y suficientes». Sin embargo, se advierte que no se expone con precisión cuáles fueron las pruebas aportadas por la demandante que la llevaron al convencimiento de archivar la investigación.

Si bien lo anterior evidencia que la fiscalización del ente demandado a la declaración de ICA 2011 versó sobre el mismo aspecto cuestionado en el proceso bajo análisis, esto es, gravar con ICA los servicios funerarios y conexos, esto no significaba que la autoridad municipal perdiera la facultad de revisar ese aspecto en otros periodos gravables, pues como se señaló en precedencia, el Auto de Archivo 4331.1.21.0447 de 2015 solo tuvo efectos respecto del periodo en el cual fue emitido, de manera que el ente demandado estaba legitimado para verificar la determinación de la obligación sustancial y reparar en el tratamiento de los señalados servicios funerarios para el período 2016. Por lo considerado, no le asiste razón al tribunal al extender los efectos del auto de archivo proferido en el año 2011 al período 2016. Prospera el cargo de apelación.

3- Definido lo anterior, corresponde resolver el segundo problema jurídico, atinente a si los «servicios funerarios y conexos» prestados por la actora correspondían a actividades de beneficencia no sujetas al ICA. La apelante adujo que en la sentencia se resolvió con «ligereza» que la Arquidiócesis no se encontraba obligada a tributar por ICA, bajo la consideración de que la actora, entidad sin ánimo de lucro, se asemejaba a las entidades de beneficencia no sujetas a ICA reguladas en el artículo 39 de la ley 14 de 1983, lo que era inaceptable, puesto que en materia tributaria no podían darse esas analogías, menos aún, cuando la citada disposición era categórica al señalar el tipo de entidades que no debían afectarse con ICA y, para el caso, los soportes allegados al proceso no demostraban tal condición.

Igualmente, señaló que la investigación evidenció que los ingresos detraídos de la base gravable del impuesto correspondían a «servicios fúnebres prestados a particulares» rotulados como «pre necesidad, necesidad inmediata, seguros de planes», los cuales estaban gravados de acuerdo con el Acuerdo 321 de 2011 y el Decreto 411.0.20.0259 de 2015.

En oposición a lo anterior, la actora sostuvo que el soporte legal de la detracción eran los artículos 39 de la Ley 14 de 1983 y 83 -letra c.- del Decreto ídem, según los cuales los ingresos por el ejercicio de actividades de beneficencia pública no conformaban la base imponible de ICA. A tales fines adujo que una primera aproximación al concepto «beneficencia pública», sin que fuera una definición legal, se encontraba en el artículo 633 del Código Civil, que mencionaba que las personas jurídicas eran de dos tipos, corporaciones y fundaciones de beneficencia pública. Agregó que desde la perspectiva tributaria, la Secretaría de Hacienda de Bogotá precisó que las actividades de beneficencia se predicaban de la caridad pública, es decir, de aquellas actividades de auxilio o de prestación de servicios asistenciales desarrolladas por entidades públicas o privadas en forma gratuita o a precios muy bajos que no cubrían su costo ni el beneficio reportado para personas sin medios de subsistencia, peligro físico o moral o estado de indigencia y en ese sentido manifestó que la sentencia del 17 de noviembre de 2011¹⁶ había señalado que el artículo 39 de la Ley 14 excluía las actividades de beneficencia de la sujeción y que sus labores guardaban «íntima relación» con las actividades de beneficencia, para lo cual destacó su carácter de entidad de derecho canónico sin ánimo de lucro, de manera que no estaba sujeta a tributar por ICA. Por último, planteó que, de

¹⁶ Sentencia del 17 de noviembre de 2011 (exp. 18277, CP: William Giraldo Giraldo).

aceptarse que el solo hecho de tener la calidad de “entidad de beneficencia”, no fuera suficiente para detraer determinados ingresos de la base del tributo, el impuesto únicamente se causaría si las entidades sin ánimo de lucro realizaran actividades industriales o comerciales, acorde con el artículo 5.4 del Acuerdo 35 de 1985, lo que no era su caso.

Por su parte, el tribunal anuló los actos, por concluir que el demandado cometió una infracción a los principios de seguridad jurídica, justicia tributaria, interdicción de la arbitrariedad y confianza legítima, estipulados en materia tributaria a favor del contribuyente, porque para el año 2011 admitió deducir de la base gravable del ICA los ingresos por servicios funerarios, pero para el 2016 los rechazó, para lo cual debió probar que la situación jurídica en este último año era distinta a la del periodo anterior y que por ello los servicios funerarios integraban la base gravable del ICA, pero no lo hizo. Además, puntualizó que el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 excluía del ICA las entidades de beneficencia y dado el estrecho vínculo existente con las entidades sin ánimo de lucro, como la arquidiócesis, no bastaba con que una actividad de servicios estuviera «formalmente gravada» con el ICA para soportar la sujeción pasiva.

3.1- Así contextualizada la situación, la Sala advierte que el artículo 259.2 -letra d.- del Decreto Ley 1333 de 1986 -que codificó el artículo 39.2 -letra d.- de la Ley 14 de 1983- prohibió a las entidades territoriales gravar con ICA a las entidades de beneficencia, entre otras, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 201 del Decreto Ley ídem, lo que en principio corresponde a un supuesto de desgravación de naturaleza subjetiva¹⁷. Sin embargo, es de destacar que no existe una definición normativa de tales entidades para efectos tributarios, de ahí que resulte imperativo establecer el entendimiento jurídico de las actividades de beneficencia, para lo cual es útil tomar en consideración su definición y alcance según ordenamientos diferentes al tributario.

A tales fines, es de tener en cuenta que acorde con el artículo 633 del Código Civil, las personas jurídicas pueden clasificarse en «corporaciones y fundaciones de beneficencia pública»¹⁸, sobre estas últimas, la Corte Suprema de Justicia¹⁹ señaló que se caracterizaban por la destinación de bienes a fines sociales y el carácter secundario de las personas que actuaban en ella. Por su parte, la Corte Constitucional, al referirse a las entidades de beneficencia a que alude la letra d. del artículo 1 del Decreto Extraordinario 753 de 1956²⁰, sostuvo que estas prestaban un servicio público esencial que contribuía a «la protección de bienes o a la satisfacción de intereses o a la realización de valores, ligados con el respeto, vigencia, ejercicio y efectividad de los derechos y libertades fundamentales», dado que surgieron para «garantizar la vida, la salud y la educación de las personas más pobres». Ahora bien, la Sección en sentencia del 19 de mayo de 2011²¹, providencia a la cual se aludió en la sentencia del 29 de julio de 2021²², referenció la definición de beneficencia del Concepto 185 de 1994, de la Secretaría de Hacienda de Bogotá, según la cual tales labores eran «los actos de caridad pública (...) que se basen en el auxilio o la prestación de servicios asistenciales básicos para el bienestar público, prestadas en forma gratuita o a precios ínfimos que no cubren el costo del servicio ni del beneficio reportado».

A partir de lo anotado, las entidades cuyas actividades se enmarquen como de beneficencia conforme al alcance antes señalado, esto es, que se encuentren dirigidas a

¹⁷ Consejo de Estado, sentencia del 31 de agosto de 2023 (exp. 26667, CP: Wilson Ramos Girón).

¹⁸ A través de la sentencia C-395 de 1996 (MP: José Gregorio Hernández Galindo), la Corte Constitucional explicó que el desarrollo posterior de la legislación civil «dio lugar a la existencia de nuevas modalidades de personas jurídicas, excediendo el primitivo criterio que las limitaba a corporaciones y fundaciones de beneficencia pública».

¹⁹ Sentencia del 21 de agosto de 1940 (MP: Arturo Tapias Pilonieta).

²⁰ Sentencia C-122 de 2012 (MP: Jorge Ignacio Pretelt Chaljub).

²¹ Sentencia del 19 de mayo de 2011 (exp. 18263, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia).

²² Sentencia del 29 de julio de 2021 (exp. 24689, CP: Milton Chaves García).

un grupo poblacional en situación de vulnerabilidad o en condiciones especiales, cuya identificación y segmentación se encuentre preconcebido en función del beneficio y del tipo de ayuda necesario, no estarían gravadas con ICA. Si bien no necesariamente esa actividad de beneficencia debe ser gratuita, lo cierto es que su valor, a lo sumo solo debe propender por recuperar los costos, sin ser equivalente a los precios del mercado, ni generar utilidades, pues su finalidad es que puedan acceder a los mismos, aquellos que por circunstancias de vulnerabilidad no podrían hacerlo, de no ser por su bajo costo o por ser gratuito.

Considerado lo anterior, la develación respecto del desarrollo o no de actividades benéficas resulta ser eminentemente probatoria, lo que corresponde ser analizado caso a caso.

3.2- Así, para el caso controvertido, resultan relevantes los siguientes hechos y pruebas sobre la actividad benéfica que aduce efectuar la actora y que en criterio del apelante corresponde a un servicio gravado con ICA:

(i) Conforme con el documento identificado como «*Certificado de existencia y representación legal*», expedido por el Canciller de la Arquidiócesis de Cali, la actora es «*una entidad de Derecho Canónico Sin ánimo de lucro y no un ente comercial*»; sin embargo, la certificación no suministra información sobre las actividades desarrolladas por la entidad.

(ii) La declaración de ingresos y patrimonio del año gravable 2016 de la demandante evidencia que sus ingresos netos (casilla 48) ascendieron a \$24.209.196.000 y sus costos y deducciones (casillas 61 y 66) de \$23.225.218.000.

(iii) Según el «*Balance de comprobación enero 1 a Diciembre 31 2016*» los ingresos operacionales (cuenta 41) ascendieron a \$19.193.395.064 reportados en las subcuentas 417101 (servicios eclesiásticos por \$1.674.630.033), 417103 (servicios fúnebres por \$15.420.249.326), 417104 (propiedades por \$3.077.100.000), 4175 (devoluciones en ventas por \$187.080.263) y 4176 (descuentos en ventas por \$791.504.032).

Por su parte, los ingresos no operacionales fueron de \$5.015.801.087 reportados en las cuentas 421005 (intereses por \$430.347.841), 421020 (diferencia en cambio por \$18.319.863), 421040 (descuentos comerciales condicionados por \$5.127.905), 422010 (construcciones y edificaciones por \$1.337.778.464), 425050 (reintegro de otros costos y gastos por \$160.095.696), 425040 (incapacidad por \$8.449.980), 426501 (ingresos de ejercicios anteriores por \$3.211.217), 429505 (aprovechamientos por \$327.124.754), 429507 (auxilios por \$1.042.190.888), 429509 (subvenciones por \$1.576.917.799), 429530 (ingresos por elementos perdidos por \$1.539.189), 429581 (ajuste al peso por \$103.254) y 429595 (otros por \$104.567.237).

(iv) «*[Cuadro detallado de los ingresos NO gravados en declaración del 2016]*», remitido con posterioridad a la visita efectuada por el demandado, en ejecución del Auto de Verificación 4131.041.12.6.57929, del 22 de agosto de 2018, el cual relaciona entre otras cosas, los ingresos reportados en las siguientes subcuentas: (a) 41710301 – «*Plan Anual Metropolitano*»: \$3.340.049.174; (b) 41710301 – «*Plan Individual*»: \$2.424.838.205; (c) 41710302 – «*Servicios Prenecesidad*»: \$5.256.392.082; (d) 41710302 – «*Servicios Necesidad Inmediata*»: \$4.398.969.865; y (e) 4171 – «*Actividades Eclesiásticas*»: \$1.674.630.033.

(v) Emplazamiento para Corregir 4131.041.12.6.840, del 20 de febrero de 2019, en el cual se señala que la actora «*no demostró con los documentos contables y tributarios*» que la totalidad de los ingresos reportados como provenientes de actividades no sujetas, tenían dicha condición. A su turno, la actora con oficio Radicado 2019-4173010-034675-2 del

20 de marzo de 2019, sostuvo que sus labores guardaban «*íntima relación*» con las actividades de beneficencia, para lo cual destacó el contenido de su certificado de existencia y representación legal, su carencia de ánimo de lucro y la reinversión de sus ingresos en labores de caridad, por lo que estaba cobijada por «*la exclusión contemplada en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 y en el artículo 83 del Decreto Extraordinario 411.020.0259 de 2015*». De igual forma, adujo que no realizó actividades industriales o comerciales porque los documentos aportados reflejaban la prestación de «*servicios funerarios*» y destacó que, en vigencias anteriores (2011 y 2013), el fisco había cuestionado este tratamiento, no obstante, las investigaciones fueron archivadas. Igualmente, adjuntó el certificado de existencia relacionado en el punto probatorio (i) y el Auto de Archivo 4131.1.21.0447, del 16 de febrero de 2015.

(vi) Con el Requerimiento Especial 4131.041.12.6.5092, del 23 de marzo de 2019, la Administración planteó que debían gravarse con ICA, las actividades de servicios «*por concepto de planes previsivos como lo son Plan anual Metropolitano, Plan Individual, Servicios Pre Necesidad, Servicios Necesidad Inmediata*», en virtud del artículo 99 del Decreto Extraordinario 411.020.0259 de 2015. La demandante respondió con el Radicado 2019-4173010-128576-2, del 20 de agosto de 2019, en el cual insistió en los argumentos presentados en la respuesta al emplazamiento para corregir y, adicionalmente, desglosó los «*ingresos consolidados por las actividades afectas a los servicios eclesiásticos*» en «*Plan Anual Metropolitano, Plan Individual, Servicios Prenecesidad, Servicios Necesidad inmediata y Actividades Eclesiásticas*», pero no brindó explicaciones sobre los elementos de tales labores. Por último, la contribuyente incorporó al plenario las mismas pruebas entregadas en etapas anteriores, esto es, el certificado de existencia y el Auto de Archivo 4131.1.21.0447.

(vii) Mediante la Liquidación Oficial de Revisión 4131.041.21.12760, del 08 de octubre de 2019, la Administración señaló que la actora no era una entidad de beneficencia, por lo que «*era improcedente encuadrarla en la letra c del artículo 83 del Decreto Extraordinario 411.020.0259 de 2015*». Igualmente, expuso que la entidad prestaba servicios funerarios y conexos mediante los planes ya señalados, lo cual era «*totalmente ajeno al culto religioso*». A través del Radicado 2019-4173010-177681-2, del 06 de diciembre de 2019, la demandante interpuso recurso de reconsideración y reprodujo los argumentos y pruebas presentados en oportunidades anteriores, los cuales fueron desestimados con la Resolución 4131.040.21.0229, del 24 de julio de 2020.

3.3 - Con base en los anteriores hechos y pruebas, no encuentra la Sala acreditado que la actora se enmarcara como una entidad de beneficencia, en virtud de la prestación de servicios funerarios de beneficencia. Repárese en que el «*Certificado de existencia y representación legal*» únicamente refirió su calidad de entidad de derecho canónico sin ánimo de lucro, sin embargo, no brindó ningún detalle sobre el objeto de las actividades que dieron lugar a los ingresos declarados como no sujetos y que la autoridad cuestionó como gravados -servicios funerarios-, sobre los cuales, solo pudo observarse que los ingresos fueron reportados, entre otras, en las subcuentas 417101 (servicios eclesiásticos por \$1.674.630.033), 417103 (servicios fúnebres por \$15.420.249.326) y 417104 (propiedades por \$3.077.100.000), sin que obre en el plenario ninguna explicación sobre el alcance, destino y condiciones de su prestación, lo que es igualmente predicable del documento denominado «*[c]uadro detallado de los ingresos NO gravados en declaración del 2016*», entregado por la actora, pues si bien alude a los tipos de planes, el mismo adolece de falta absoluta de descripción del contenido y alcance de los planes «*Anual Metropolitano*», «*Individual*», «*Servicios Prenecesidad*», «*Servicios Necesidad Inmediata*» y «*Actividades Eclesiásticas*», circunstancia que impide a esta judicatura establecer las actividades realizadas, la población beneficiada, las condiciones de acceso y/o prestación de los servicios, entre ellos, la forma como se determinaba la contraprestación,

aspectos sin duda determinantes para establecer el desarrollo o no de actividades de beneficencia, no siendo suficiente que la entidad no tuviera ánimo de lucro, pues no todas las entidades que detentan tal naturaleza, tienen la connotación de entidad de beneficencia, pues aunque sus fines pueden ser altruistas, no necesariamente se dedican a actividades de caridad.

Lo anterior, desvirtúa las conclusiones del *a quo* sobre la expedición irregular de las decisiones demandadas e impone la desestimación del cargo de nulidad de la demandante concerniente a la configuración de la infracción de las normas superiores como causal de nulidad, pues si bien, sostuvo la actora no estar sujeta al ICA, por haber efectuado actividades de beneficencia, como entidad de derecho canónico sin ánimo de lucro que prestó servicios eclesiásticos, lo cierto es que tal afirmación no contó con el correspondiente respaldo probatorio, pues como se señaló en precedencia no fue acreditado que los ingresos por concepto de los servicios funerarios, correspondían a actividades de caridad, pues ni siquiera se detalló el alcance y destino de los mismos.

Considerado lo anterior, resulta innecesario analizar la idoneidad del argumento subsidiario de la demandante, según el cual si su calidad de entidad de beneficencia era insuficiente debía atenderse que estaría gravada únicamente en cuanto realizara actividades industriales o comerciales, pues su despliegue probatorio no evidenció el desarrollo de actividades de beneficencia.

Ahora bien, sobre la «falta de motivación» alegada en la demanda advierte la Sala que los actos se sustentaron en que los servicios funerarios eran gravados con ICA porque no se acreditó que las actividades fueran de beneficencia o que la demandante tuviera tal calidad, más allá de su carácter de entidad sin ánimo de lucro. Sobre el particular, el «memorando explicativo» de la Liquidación Oficial de Revisión 4131.041.21.12760 sostuvo que la obligada «no es una entidad de beneficencia y tampoco es una asociación profesional o gremial sin ánimo de lucro», razón por la cual era improcedente clasificarla como una de las entidades no gravadas con ICA según el artículo 83 (letra c) del Decreto Extraordinario 411.0.20.0259 de 2015. A renglón seguido, la decisión manifestó que la contribuyente prestaba servicios funerarios y conexos mediante «planes» -«Anual Metropolitano», «Individual», «Servicios Pre Necesidad», «Servicios Necesidad Inmediata», «Seguros de Planes» y «Aprovechamientos»-, los cuales se enmarcaban en el hecho generador del tributo y eran ajenos e independientes al culto religioso o las donaciones recibidas en su actividad. De igual forma, el acto definitivo agregó que su postura estaba apoyada en una valoración conjunta del requerimiento especial y los soportes contables y argumentativos presentados por la actora, para lo cual analizó el contenido del balance de comprobación.

Luego, la Resolución 4131.040.21.0229 que resolvió el recurso de reconsideración, insistió en los prenotados argumentos y concluyó que el análisis del balance de comprobación de saldos, certificados de retención en la fuente -elemento no glosado-, la declaración privada del 2012 y los denuncios de renta e IVA no soportaban la idoneidad del tratamiento que fue dado a los ingresos por actividades no sujetas. Por ende, la Sala evidencia que la modificación al denuncia privado obedeció a que la actora no era una entidad de beneficencia, la imposibilidad de calificar sus servicios funerarios como inherentes al culto religioso y la falta de despliegue probatorio para corroborar que la totalidad de los ingresos no sujetos tenían dicha condición, por lo que el fisco explicó la glosa con suficiencia, razón por la que debe ser desestimada la falta de argumentación. En cuanto a la sanción por inexactitud, la contribuyente defendió su improcedencia porque no incurrió en ninguno de los hechos sancionables previstos en los artículos 647 del ET y 256 del Decreto Extraordinario 411.0.20.0259 de 2015, toda vez que los datos declarados fueron completos y verdaderos y no hubo ánimo defraudatorio. En forma

subsidiaria, explicó que ocurrió una «*evidente diferencia de criterios*» consistente en aplicar la disposición adecuada a la controversia con un alcance diferente. Al respecto, la Sala considera que la multa debe mantenerse porque la investigación estableció que la actora no incluyó como gravados ingresos que tenían tal connotación, lo cual derivó en la liquidación un menor impuesto a cargo, lo que cual se enmarca en uno de los hechos sancionables previstos para la imposición de la sanción por inexactitud y refleja que las cifras incluidas en la declaración privada no fueron completas ni verdaderas. De igual forma, se descarta la configuración del error sobre el derecho aplicable²³ como causal de exoneración de responsabilidad, toda vez que aquella «*presupone la exclusión de la conciencia del agente sobre la antijuridicidad de su conducta, de manera que la inapropiada autoliquidación de los tributos se haya fundado en una equivocada comprensión del derecho aplicable o su alcance*»²⁴, lo que para la Sección no se configura en el caso bajo análisis, pues lo que se advierte es la inobservancia de la normativa que regulaba los sujetos y/o actividades sujetas al ICA.

Por lo anterior, prospera el cargo de apelación y será revocada la sentencia apelada.

Conclusión

4- Por lo razonado en precedencia, la Sala establece como contenido interpretativo para este caso que: (i) el auto de archivo emitido respecto de un año gravable no resulta extensible a otros ejercicios, pues conforme con el artículo 694 del ET cada período impositivo es individual e independiente; (ii) el supuesto de no sujeción en ICA, previsto en el artículo 259.2 -letra d.- del Decreto Ley 1333 de 1986 para las entidades de beneficencia, exige establecer el desarrollo de actividades que se enmarquen como actividades de beneficencia, esto es de caridad pública, en tanto no existe una definición normativa de tales entidades para efectos tributarios, lo cual solo puede develarse probatoriamente, lo que en este caso no se cumplió.

Costas

5- Se advierte que la sentencia de primer grado condenó en costas al ente demandado por ser la parte vencida del proceso y fijó las agencias en derecho en un smlmv a la fecha de su ejecutoria. Sin embargo, la revocatoria de la decisión de primer grado implica la desestimación de dicha condena, con independencia de que este aspecto no fuera apelado. Finalmente, y siguiendo el criterio mayoritario de la Sala, no habrá condena en costas en esta instancia, por no estar probadas en el expediente (artículo 365.8 del CGP).

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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia de primera instancia. En su lugar:

Primero. Negar las pretensiones de la demanda.

Segundo. Sin condena en costas.

²³ Denominado como «*diferencia de criterios*» por la actora.

²⁴ Sentencias del 26 de octubre de 2023 (exp. 27053, CP: Wilson Ramos Girón); del 21 de marzo de 2024 (exp. 25216, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).



2. Sin condena en costas en esta instancia.

3. Por Secretaría, corrija el nombre del demandado en la carátula y en el sistema de búsqueda de Samai, de acuerdo con la identificación que de dicha parte hace esta providencia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

*La integridad de este documento electrónico puede comprobarse con el «validador de documentos» disponible en:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>*