



Radicación: 25000233700020170167901(25223)

Demandante: BRINKS DE COLOMBIA S.A.

FALLO

SERVICIO DE TRANSPORTE Y SERVICIO DE VIGILANCIA EN EL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - Reiteración de jurisprudencia. Tarifas / TRANSPORTE DE VALORES – Definición / SERVICIO DE TRANSPORTE DE VALORES – Objeto / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO EN EL SERVICIO DE TRANSPORTE DE VALORES – Tarifa. Dicho servicio deberá ser gravado con el impuesto de industria y comercio a la tarifa establecida para los servicios de vigilancia y seguridad / DESCONOCIMIENTO DEL PRECEDENTE JURISPRUDENCIAL HORIZONTAL – Aplicación del principio constitucional de autonomía judicial

[L]a Sala reitera el criterio expuesto en otros procesos de nulidad y restablecimiento del derecho, tramitado por las mismas partes con base en los mismos argumentos fácticos y jurídicos debatidos en el presente proceso. Esta Sala ha sostenido, que pese a que los artículos 35 y 53 del Decreto 352 de 2002, definen las actividades de servicios sujetas al impuesto de industria y comercio y establecen subclasificaciones de la actividad determinando una tarifa del 4,14 por mil para el servicio de transporte y 13,8 por mil para el servicio de vigilancia, estas disposiciones no brindan definiciones particulares para cada una de estas actividades. Aunque el transporte de valores no es un tipo contractual expresamente regulado en el Código de Comercio, le son aplicables tanto las normas sobre el contrato de transporte de cosas, como el Decreto Ley 356 de 1994 —Estatuto de Vigilancia y Seguridad Privada—, que indica en el ordinal 4º del artículo 6º que el transporte de valores consiste en el servicio de vigilancia móvil y seguridad privada *“que se presta para transportar, custodiar y manejar valores y el desarrollo de actividades conexas”*. Al respecto las sentencias que se reiteran establecieron: *“Para fijar las medidas de seguridad que implica la vigilancia, custodia y manejo de dichos bienes, el artículo 6.º del Decreto 2187 de 2001 (hoy, compilado por el Decreto 1070 de 2015) dispone que los servicios de vigilancia deben contar con instalaciones para «uso exclusivo y específico de la actividad a desarrollar», de manera que se brinde protección a las personas, las armas de fuego, municiones, equipos de comunicación, medios y demás elementos para la vigilancia y seguridad privada. **Además, el precepto exige a las transportadoras de valores que en ejercicio de su actividad empleen bóvedas, sistemas de seguridad y vehículos blindados, (i.e. vehículos «con protección antibalas, con el fin de garantizar la máxima seguridad de los ocupantes y material transportado»), que deben ser conducidos por personas entrenadas en misiones propias del servicio, según el artículo 18 del Decreto 1979 de 2001 (también compilado por el Decreto 1070 de 2015). En suma, a la luz del EVSP, el transporte de valores constituye una modalidad del servicio de vigilancia y seguridad privada, cuya ejecución tiene la finalidad de prevenir o detener perturbaciones a la seguridad de los valores que se deben conducir de un lugar a otro, lo que amerita el empleo de las estrictas y específicas medidas de seguridad, exigidas y reguladas por la normativa.” “De modo que a pesar de que el servicio aquí debatido se logre a través «contratos de transporte», tiene una naturaleza calificada, en la medida en que implica la inclusión de prestaciones adicionales a aquellas que caracterizan el negocio jurídico tradicional. Bajo esos términos, no se trataría de meros contratos de transporte. (...)*** Junto a lo anterior, se destaca que, en virtud del mandato del artículo 3.º del EVSP, las empresas transportadoras (del régimen general) carecen de habilitación jurídica para prestar servicios de transporte de valores y no pueden ser autorizadas a tal fin por la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada; correlativamente, las empresas transportadoras de valores tampoco pueden prestar servicios de transporte regular, a menos de que obtengan del Ministerio de Transporte el permiso necesario para ese efecto, según lo dispuesto por los artículos 10 a 12 del Decreto 173 del 2001 (actualmente compilado por el Decreto 1079 de 2015)1

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57-1) 350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia

www.consejodeestado.gov.co

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica:
<http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/validador>



SC 5780-6



Conforme a esos datos jurídicos, para la Sala no es jurídicamente viable catalogar el transporte de valores como un servicio de transporte —a pesar de que los contratos celebrados para cumplir esa prestación encajen en esa tipología negocial—, pues el ordenamiento jurídico ha dotado a aquella actividad de una regulación especial que la sitúa dentro del contexto de los servicios de vigilancia y seguridad privada. La determinación hecha por el ordenamiento se explica por la necesidad de prevenir o de detener perturbaciones contra la seguridad, finalidad que distingue a los servicios prestados de los demás servicios de transporte. 6- A la luz de los hechos

probados y del derecho aplicable, la Sala advierte que la demandante es una empresa transportadora de valores, autorizada para llevar a cabo dicha actividad contemplada en el artículo 6.º del EVSP, la que realiza de manera efectiva. En contraste, carece de habilitación para prestar servicios de transporte de carga en general, no condicionados por prestaciones para la prevención de perturbaciones de la seguridad. Se concluye entonces que jurídicamente la actora realiza la actividad de prestación de servicios de vigilancia en la modalidad de transporte de valores, que niega en su demanda, en lugar de la de transporte de carga que afirma. Le son por tanto aplicables las reglas de imposición previstas en el ICA en la jurisdicción de Bogotá para el servicio de vigilancia.” (Destaca la Sala) La demandante desarrolla la actividad de transporte de bienes, junto con la custodia o vigilancia de esos bienes regulada y autorizada previamente por la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada. Este servicio de transporte de valores tiene como esencia propender por la custodia de los bienes, puesto que sin ella no se llevaría a cabo la actividad dada la naturaleza del bien transportado, razón por la cual dicho servicio deberá ser gravado con el impuesto de industria y comercio a la tarifa establecida para los servicios de vigilancia y seguridad. Así mismo, la demandante adujo que el a quo desconoció el precedente jurisprudencial horizontal existente en la materia, refiriéndose concretamente a providencias emitidas por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Al respecto, esta Sala reitera que a la luz del principio constitucional de la autonomía judicial, “dos jueces de igual jerarquía pueden tener criterios diferentes al momento de dictar sentencia, siempre que se trate de decisiones con una carga argumentativa razonable y suficiente”. En este sentido, el a quo estaba facultado para apartarse de la jurisprudencia existente al encontrar razones suficientes para ello.

FUENTE FORMAL: DECRETO 352 DE 2002 – ARTÍCULO 35 / DECRETO 352 DE 2002 – ARTÍCULO 53 / DECRETO LEY 356 DE 1994 (ESTATUTO DE VIGILANCIA Y SEGURIDAD PRIVADA) – ARTÍCULO 6 ORDINAL 4 / DECRETO 2187 DE 2001 – ARTÍCULO 6 / DECRETO 1070 DE 2015 / DECRETO 1979 DE 2001 – ARTÍCULO 18 / DECRETO LEY 356 DE 1994 (ESTATUTO DE VIGILANCIA Y SEGURIDAD PRIVADA) – ARTÍCULO 3 / DECRETO 173 DE 2001 – ARTÍCULO 10 / DECRETO 173 DE 2001 – ARTÍCULO 12 / DECRETO 1079 DE 2015 / DECRETO LEY 356 DE 1994 (ESTATUTO DE VIGILANCIA Y SEGURIDAD PRIVADA) – ARTÍCULO 6

SANCIÓN POR INEXACTITUD POR DIFERENCIA DE CRITERIOS EN TORNO AL DERECHO APLICABLE – Reiteración de jurisprudencia / SANCIÓN POR INEXACTITUD – Levantamiento

En relación con la sanción por inexactitud la Sala reitera su posición de acoger la existencia de la diferencia de criterios en casos análogos, teniendo en cuenta que la interpretación del Decreto Ley 356 de 1994 para catalogar su actividad como servicio de transporte es razonable y dio lugar a un error en el derecho aplicable. Como consecuencia, la Sala revocará el numeral segundo de la sentencia apelada

2



Radicación: 25000233700020170167901(25223)

Demandante: BRINKS DE COLOMBIA S.A.

FALLO

y pasa a declarar la nulidad parcial de los actos administrativos demandados toda vez que levantó la sanción por inexactitud.

FUENTE FORMAL: DECRETO LEY 356 DE 1994

CONDENA EN COSTAS – Integración / CONDENA EN COSTAS EN SEGUNDA INSTANCIA – Improcedencia. Por falta de prueba de su causación

Se observa que, a la luz de los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, no procede la condena en costas (gastos procesales y agencias en derecho) en esta instancia, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 188 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO CGP) – ARTÍCULO 365 NUMERAL 8

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., cuatro (4) de noviembre de dos mil veintiuno (2021)

Radicación número: 25000-23-37-000-2017-01679-01 (25223)

Actor: BRINKS DE COLOMBIA S.A.

Demandado: BOGOTÁ DISTRITO CAPITAL SECRETARÍA DE HACIENDA

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 10 de octubre de 2019¹, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que anuló parcialmente los actos demandados al disponer:

“PRIMERO: DECLÁRENSE la nulidad parcial de la Resolución No. 5527DDI051005 de 10 de junio de 2016, por medio de la cual se modificó las declaraciones privadas del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, correspondientes a los bimestres 3° a 6° del 2014 presentada por BRINKS DE COLOMBIA S.A.; y de la Resolución No. DDI034285 de 29 de junio de 2017 confirmatoria del acto anterior, de conformidad con los argumentos expuestos en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior, en aplicación del principio de favorabilidad establecido en la Ley 1819 de 2016, a título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** que la sociedad BRINKS DE COLOMBIA S.A. está obligada a

¹ Folios 307 a 342 C.P.2



Radicación: 25000233700020170167901(25223)
Demandante: BRINKS DE COLOMBIA S.A.
FALLO

sufragar por concepto de sanción por inexactitud la suma establecida en \$938.527.000.

TERCERO: NEGAR las demás pretensiones de la demanda.

CUARTO: Por no haberse causado ni demostrado, no se condena en costas.

QUINTO: Archivar el expediente, una vez ejecutoriada esta providencia, previas las desanotaciones (sic) de rigor.”

ANTECEDENTES

Brinks de Colombia S.A., presentó sus declaraciones del impuesto de industria y comercio, correspondientes a los bimestres 3.º, 4.º y 5.º del año 2013 y 1.º, 2.º, 3.º, 4.º, 5.º y 6.º del año 2014 en la que liquidó ICA por la actividad de transporte de valores².

El Jefe de la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Determinación de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, previo requerimiento especial, profirió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 5527DDI051005 del 10 de junio de 2016³, en virtud de la cual modificó la declaración privada por concepto de ICA por los bimestres correspondientes a los bimestres 3.º a 5.º del año 2013 y 1.º a 6.º del año 2014, en razón a que a su criterio el impuesto debía liquidarse a una tarifa de 13.8 por mil correspondiente a las actividades de vigilancia y seguridad privada y no aplicar la tarifa equivalente a 4.14 por mil dispuesta para el servicio de transporte como lo hizo la demandante. Adicionalmente, liquidó una sanción por inexactitud del 160% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado por la liquidación oficial y el declarado por la demandante.

El 8 de agosto de 2016, la demandante interpuso recurso de reconsideración⁴ contra la liquidación oficial de revisión mencionada, el cual fue resuelto mediante la Resolución nro. DDI034285 del 29 de junio de 2017⁵, notificada por edicto fijado el 19 de julio de 2017 y desfijado el 2 de agosto del mismo año⁶, confirmando el acto liquidatorio.

DEMANDA

La sociedad BRINKS DE COLOMBIA S.A., en adelante Brinks, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de Contencioso Administrativo, formuló mediante apoderado ante esta jurisdicción las siguientes pretensiones⁷:

“PRETENSIONES PRINCIPALES

PRIMERA: Que se declare la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión demandada, contenida en la Resolución No. **5527DDI051005 y/o 2016EE97399 del 10 de junio de 2016**, a través de la cual la Oficina de Liquidación de la Subdirección de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, modificó las declaraciones de ICA presentadas por la sociedad **BRINKS** para los bimestres 3, 4, 5 y 6 del año gravable 2013 y la totalidad de los bimestres de la vigencia fiscal 2014.

SEGUNDA: Que se declare la nulidad total de la Resolución **DDI034285 y/o 2017EE118747 del 29 de junio de 2017**, expedida por la Oficina de Recursos

² Folios 66,79,90,117,129, 143 y 150, c.a. 1.

³ Folios 652 a 668, c.a. 4.

⁴ Folios 668 a 688, c.a. 4.

⁵ Folios 727 a 741, c.a. 4.

⁶ Folio 742, c.a. 4.

⁷ Folios 88 a 90, c. p. 1



Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá que resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto en contra de la **Resolución No. 5527DDI051005 y/o 2016EE97399 del 10 de junio de 2016**,

TERCERA: Que se declare que las declaraciones de ICA presentadas por la sociedad BRINKS para los bimestres 3, 4, 5 y 6 del año gravable 2013 y la totalidad de los bimestres de la vigencia fiscal 2014 **se encuentran en firme como consecuencia de la configuración del silencio administrativo positivo a su favor**, toda vez que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se hizo de manera extemporánea, considerando que el acto debió haberse notificado antes del 08 de agosto de 2018, esto es, un año después de la debida presentación del Recurso de Reconsideración, sin embargo la misma se notificó por conducta concluyente hasta el **22 de septiembre de 2017**.

En ese sentido, solicito se declare que el recurso de reconsideración interpuesto contra la **Resolución No. 5527DDI051005 y/o 2016EE97399 del 10 de junio de 2016**, a través de la cual la Oficina de Liquidación de la Subdirección de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, modificó las declaraciones de ICA presentadas por la sociedad BRINKS para los bimestres 3, 4, 5 y 6 del año gravable 2013 y la totalidad de los bimestres de la vigencia fiscal 2014, **fue resuelto de manera favorable a las peticiones en éste efectuadas para anular el citado acto**.

CUARTA: Que, como consecuencia de la declaratoria de nulidad solicitada en las anteriores pretensiones, **a título de restablecimiento del derecho** se declare la firmeza de las declaraciones del ICA correspondientes al bimestre 3, 4, 5 y 6 del año gravable 2013 y la totalidad de los bimestres de la vigencia fiscal 2014 que presentó la Compañía en Bogotá D.C.

QUINTA: Declarar que no procede la sanción por inexactitud impuesta en la Liquidación Oficial de Revisión demandada, contenida en la Resolución No. **5527DDI051005 y/o 2016EE97399 del 10 de junio de 2016**, expedida por la Oficina de Liquidación de la Subdirección de la Dirección Distrital de impuestos de Bogotá y confirmada por la Resolución **DDI034285 y/o 2017EE118747 del 29 de junio de 2017**, expedida por la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá.

SEXTA Que, como consecuencia de la declaratoria de nulidad solicitada en las anteriores pretensiones, **a título de restablecimiento del derecho** se declare que mi representada no adeuda suma alguna ni por concepto de ICA, ni por sanción de inexactitud correspondiente en las citadas vigencias fiscales y bimestres en mención.

SÉPTIMA: Que, como consecuencia de la declaratoria de nulidad solicitada en las anteriores pretensiones, **a título de restablecimiento del derecho** se declare responsable al Distrito Capital de Bogotá de los perjuicios patrimoniales generados a mi representada en virtud de los actos administrativos anulados a los que se hace referencia en las anteriores pretensiones.

OCTAVA: Condenar al Distrito Capital de Bogotá a pagar a mi representada la indemnización integral de los perjuicios patrimoniales generados como consecuencia de las anteriores pretensiones, en cuantía que sea probada en el presente proceso.

NOVENA: Condenar al Distrito Capital de Bogotá a pagar las costas del presente proceso. Igualmente, solicitamos no se condene a la demandante a agencias en derecho ni costas procesales.

6.2. PRETENSIONES SUBSIDIARIAS

En caso de no acceder a una o varias de las pretensiones principales objeto de la presente demanda, se solicita como pretensiones subsidiarias las siguientes:

PRIMERA: Declarar que no procede la sanción por inexactitud impuesta en la Liquidación Oficial de Revisión demandada, contenida en la Resolución No. **5527DDI051005 y/o 2016EE97399 del 10 de junio de 2016** y confirmada en la demanda Resolución No. **DDI034285 y/o 2017EE118747 del 29 de junio de 2017**, por diferencias de criterios o interpretación razonable, en aplicación al artículo 3 del Acuerdo 65 de 2002, la Ley 14 de 1983, el Decreto 1421 de 1993 y los artículos 981 y siguientes del Código de Comercio.



Radicación: 25000233700020170167901(25223)

Demandante: BRINKS DE COLOMBIA S.A.

FALLO

SEGUNDA: Que en todo caso se de aplicación al principio de favorabilidad en materia sancionatoria para liquidar la sanción por inexactitud con base a: (i) el artículo 648 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, que consagra que la sanción por inexactitud corresponde al cien por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar determinado en la Liquidación Oficial de Revisión y el declarado por el contribuyente; y (ii) Acuerdo 671 de 2017 del Concejo de Bogotá D.C., en donde, en su artículo tercero se indica que la sanción por inexactitud será equivalente al cien por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar, determinado en la Liquidación Oficial de Revisión y el declarado por el contribuyente o responsable.

TERCERO: No condenar en costas a mi representada en caso de que sea denegadas las pretensiones principales y subsidiarias.”

La demandante invocó como normas violadas los artículos 20, 58, 95, 150-12, 287, 333, 338 y 363 de la Constitución Política; 3 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; 565, 730, 732 y 683 del Estatuto Tributario; 981, 982 y siguientes del Código de Comercio; 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016; 1 del Decreto Ley 1421 de 1993; 3 del Decreto 423 de 1996; 3 del Decreto 400 de 1999 y 3 del Decreto Distrital 352 de 2002; 3 del Acuerdo 65 de 2002; 1 a 4 del Decreto 356 de 1994; 14 del Decreto 520 de 2013, 3, 4 y 5 del Decreto 1554 de 1998; 1 del Decreto 1131 de 2009 y el Concepto Aduanero No. 043 del 13 de agosto de 2004.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente⁸:

Se configuró el silencio administrativo positivo, toda vez que la autoridad tributaria distrital incurrió en un error al computar dentro del término de 10 días hábiles de la fijación del edicto un día festivo, esto es el 20 de julio de 2017, razón por la cual el acto se notificó extemporáneamente. De manera que el día en que se debió desfijar el edicto correspondía al 3 de agosto y no el 2 de agosto de 2017.

Los actos administrativos demandados adolecen de nulidad por violación a las normas que definen el servicio de transporte de valores en el Código de Comercio. Se omitió que la esencia del servicio prestado por Brinks es movilizar, desplazar y transportar determinados bienes con la facultad de custodiarlos, para que la obligación esencial de movilización y transporte pueda cumplirse.

El transporte de valores es considerado en las normas de movilidad del Distrito, en la doctrina de la DIAN, así como en la normativa del Ministerio de Transporte, de la Aeronáutica Civil y de las autoridades aduaneras, como un verdadero servicio de transporte y no como un servicio de vigilancia.

La Clasificación Industrial Internacional Uniforme -CIIU-, no modifica ni determina la naturaleza de las actividades económicas conferidas por las normas tributarias, de esta manera no es válido indicar que el servicio de transporte de valores deje de considerarse servicio de transporte y se le aplique, a diferencia de los demás tipos de transporte, las reglas relativas a servicios de seguridad y vigilancia.

La autoridad tributaria distrital desconoció el fallo de segunda instancia, proferido por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en el cual se declaró la nulidad del Concepto 1205 del 11 de febrero de 2011, en razón a que el servicio de transporte de valores tiene como actividad principal el transporte, mientras que el servicio de seguridad y vigilancia es accesorio, punto sobre el cual no se pronunció la demandada en el recurso de reconsideración.

⁸ Folios 39 a 88 c.p1



Teniendo en cuenta que la actividad desarrollada por Brinks es el transporte, no le es procedente la aplicación del Estatuto de Vigilancia y Seguridad Privada para determinar la naturaleza jurídica de los servicios.

La demandada incurrió en una indebida valoración probatoria y falta de motivación dado que no realizó un pronunciamiento de los argumentos expuestos ni analizó el fondo de las razones esgrimidas en el recurso de reconsideración.

La sanción por inexactitud es improcedente dada la inexistencia del hecho sancionable, y subsidiariamente indicó que en todo caso existió una diferencia de criterios como eximente de responsabilidad, aspecto que sumado a la ausencia de ánimo defraudatorio no configura la sanción. Adicionalmente, los actos administrativos adolecen de nulidad por falta de aplicación del principio de favorabilidad en materia tributaria sancionadora incurriendo en una flagrante violación del artículo 29 de la Constitución Política.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Distrito Capital se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos⁹:

Indicó que no operó el silencio administrativo positivo puesto que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se notificó dentro del término legal para ellos, comoquiera que el edicto fue fijado el día 19 de julio de 2017 y desfijado el 2 de agosto de 2017, sin incluir el día 20 de julio dentro de dicho plazo.

Los contratos de prestación de servicios suscritos no tienen la virtud de modificar la ley, ni la estructura de los tributos pues los elementos del impuesto no devienen de la naturaleza dada mediante un acuerdo privado.

Para determinar cuál es la actividad de la demandante de conformidad con el CIIU se tomó en cuenta su actividad principal, que en el presente caso es la de vigilancia, pues la actividad de transporte se realiza para apoyar la actividad principal, es decir es una extensión del servicio de seguridad.

El artículo 6.º del Decreto Ley 356 de 1994 identifica y clasifica el transporte de valores como una forma de prestación del servicio de vigilancia y seguridad privada con armas, y en este sentido las empresas de valores únicamente están autorizadas para prestar servicios de vigilancia.

Precisó que para efectos del registro ante la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada y el registro ante la Cámara de Comercio, el transporte de valores se considera como una actividad de investigación y seguridad.

Las definiciones contenidas en el Decreto Ley 356 de 1994 y sus disposiciones complementarias no modifican la ley tributaria o mercantil, pues se realizó una interpretación armónica de la ley que contiene los elementos del tributo con las disposiciones propias del servicio de vigilancia y seguridad para demostrar con criterios de razonabilidad la aplicación de la tarifa del 13.8 por mil.

SENTENCIA APELADA

⁹ Folios 146 a 159, c.p. 2



Radicación: 25000233700020170167901(25223)

Demandante: BRINKS DE COLOMBIA S.A.

FALLO

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Subsección A anuló parcialmente los actos administrativos, bajo las siguientes consideraciones¹⁰:

La notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se surtió en debida forma, toda vez que la demandada envió la citación para notificación personal el 4 de julio de 2017, y comoquiera que el contribuyente no acudió a notificarse del acto dentro de los 10 días siguientes a la introducción en el correo de la citación, los cuales vencían el 18 de julio de 2017, procedió a fijar edicto el 19 de julio de 2017 por el término de 10 días, entendiéndose notificado el acto el día de desfijación, esto es, el 2 de agosto de 2017, dentro del término de un año que tenía la demandada para resolver el recurso, el cual venció el 3 de agosto de 2017.

De conformidad con el Decreto Ley 356 de 1994, la actividad de transporte de valores está catalogada como una de las modalidades de la actividad de vigilancia y seguridad, pues el transporte de estos bienes es una herramienta para la ejecución de los contratos en los cuales las empresas en su calidad de contratantes solicitan un servicio especializado de seguridad y vigilancia de valores que deben ser transportados.

Así mismo, la demandante es una compañía vigilada por la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad en virtud de lo establecido en el artículo 3.º del Decreto 2352 de 2006, la cual es la encargada de otorgarle las licencias de funcionamiento para el transporte de valores.

La tarifa aplicable es la del 13.8 por mil propia de la actividad determinada con el código CIU 7492 cuya descripción corresponde a las actividades de investigación y seguridad, en virtud de lo establecido en el artículo 3.º del Acuerdo Distrital 65 de 2002 y del canon 53 del Decreto 352 de 2002, y no la del 4.14 por mil aplicables a las del transporte de carga.

El tribunal dio aplicación al principio de favorabilidad en materia sancionatoria.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte **demandante** apeló el fallo por las siguientes razones¹¹:

El Tribunal desconoció los derechos al debido proceso y a la igualdad, al pretermitir la obligación de respetar y guardar el precedente judicial de carácter horizontal emitido por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en casos con identidad de partes, *litis* y tribunal competente.

Los servicios de transporte se encuentran especialmente reglamentados en los artículos 981 y siguientes del Código de Comercio y en el Decreto 1554 de 1998, de los cuales se puede establecer que el servicio de transporte de valores se enmarca en el servicio de transporte de carga.

La clasificación en el Decreto Ley 356 de 1994, de las actividades de transporte de valores y blindaje de vehículos, tiene aplicación únicamente para efectos de la reglamentación de los aspectos de seguridad de estas actividades y no para efectos tributarios.

¹⁰ Folios 307a 342 c.p. 2

¹¹ Folios 353 a 372 c.p.2



Radicación: 25000233700020170167901(25223)

Demandante: BRINKS DE COLOMBIA S.A.

FALLO

La jurisprudencia del Consejo de Estado ha establecido que la clasificación CIU no determina o modifica la naturaleza jurídica de las actividades económicas conferidas por las normas tributarias, por lo que es erróneo indicar que dicha clasificación puede ser impuesta por la autoridad tributaria sin que tengan una finalidad tributaria.

Brinks no suscribe con sus clientes contratos típicos de seguridad y vigilancia privada, sino que únicamente perfecciona con sus clientes contratos comerciales típicos de transporte, especializados en movilización de dineros y valores.

El a quo valoró las pruebas de manera inadecuada, aspecto que se evidencia al indicar que la controversia en sede administrativa no solo giró alrededor del servicio de transporte sino también en los demás servicios de mantenimiento de cajilla de seguridad, guardia, custodia y rendimientos financieros.

No procede la sanción por inexactitud, toda vez que los fallos del tribunal sobre este tema y la jurisprudencia del Consejo de Estado evidencian la existencia de la diferencia de criterios. Lo anterior, máxime cuando Brinks no indicó datos falsos e inexistentes en sus declaraciones.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandada**¹² reiteró lo indicado en la contestación de la demanda. Señaló que la demandante no aportó prueba alguna que certifique el cumplimiento de los requisitos exigidos para la prestación del servicio de transporte terrestre de carga.

La **parte demandante**¹³ reiteró los argumentos expuestos en la demanda y el recurso de apelación. Adicionalmente insistió en que ni la clasificación CIU ni el Estatuto de Vigilancia tiene efectos en el ámbito tributario y que el fallo desconoce la realidad económica de los contratos de transporte de valores.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público¹⁴ consideró que la definición legal del transporte de valores contenida en el Estatuto de Vigilancia y Seguridad resulta coherente con la CIU para efectos de ICA, y permite concluir la prevalencia del servicio de vigilancia sobre el servicio de transporte. Precisó que, a falta de preceptos tributarios es válido hacer referencia a definiciones previstas en otras ramas del derecho.

El Consejo de Estado determinó en un caso entre las mismas partes que cuando se conjuntaba el transporte de bienes y la custodia o vigilancia de esos bienes se estaba ante una modalidad del servicio de vigilancia y seguridad privada, cuya ejecución tenía finalidad de prevenir o detener perturbaciones a la seguridad de los bienes.

Indicó que no procede el reproche aducido por la demandante en relación con la vulneración del precedente horizontal toda vez que el a quo argumentó de manera adecuada y suficiente las razones de su decisión.

Finalmente, en cuanto a la sanción inexactitud, la misma no deberá ser impuesta, dada la existencia de una diferencia de criterios entre las partes, toda vez que el

¹² Folios 14 y 15, c.p. 1.

¹³ Índice 16, SAMAI

¹⁴ Índice 17, SAMAI.



servicio de transporte de valores no aparece claramente catalogado como gravado con ICA.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la entidad demandante, la Sala examinará la sentencia de primera instancia. En concreto, determinará (i) si es procedente liquidar el impuesto de industria y comercio, con la tarifa establecida para el servicio de vigilancia, y (ii) si procede la sanción por inexactitud.

El servicio de transporte valores como modalidad del servicio de vigilancia

Para resolver, la Sala reitera el criterio expuesto¹⁵ en otros procesos de nulidad y restablecimiento del derecho, tramitado por las mismas partes con base en los mismos argumentos fácticos y jurídicos debatidos en el presente proceso.

Esta Sala ha sostenido¹⁶, que pese a que los artículos 35 y 53 del Decreto 352 de 2002, definen las actividades de servicios sujetas al impuesto de industria y comercio y establecen subclasificaciones de la actividad determinando una tarifa del 4,14 por mil para el servicio de transporte y 13,8 por mil para el servicio de vigilancia, estas disposiciones no brindan definiciones particulares para cada una de estas actividades.

Aunque el transporte de valores no es un tipo contractual expresamente regulado en el Código de Comercio, le son aplicables tanto las normas sobre el contrato de transporte de cosas, como el Decreto Ley 356 de 1994 —Estatuto de Vigilancia y Seguridad Privada—, que indica en el ordinal 4º del artículo 6º que el transporte de valores consiste en el servicio de vigilancia móvil y seguridad privada *“que se presta para transportar, custodiar y manejar valores y el desarrollo de actividades conexas”*.

Al respecto las sentencias que se reiteran establecieron:

*“Para fijar las medidas de seguridad que implica la vigilancia, custodia y manejo de dichos bienes, el artículo 6.º del Decreto 2187 de 2001 (hoy, compilado por el Decreto 1070 de 2015) dispone que los servicios de vigilancia deben contar con instalaciones para «uso exclusivo y específico de la actividad a desarrollar», de manera que se brinde protección a las personas, las armas de fuego, municiones, equipos de comunicación, medios y demás elementos para la vigilancia y seguridad privada. **Además, el precepto exige a las transportadoras de valores que en ejercicio de su actividad empleen bóvedas, sistemas de seguridad y vehículos blindados, (i.e. vehículos «con protección antibalas, con el fin de garantizar la máxima seguridad de los ocupantes y material transportado»), que deben ser conducidos por personas entrenadas en misiones propias del servicio, según el artículo 18 del Decreto 1979 de 2001 (también compilado por el Decreto 1070 de 2015).***

¹⁵ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencias del 16 de octubre 2019, exp. nro. 23361 y del 10 de octubre de 2019, exp. nro. 22485 C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁶ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencias del 2 de octubre de 2019, exp. nro. 22605, C.P., del 10 de agosto de 2017, exp. nro. 20951, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, del 18 de junio de 2020, exp. 24617, del 14 de mayo de 2020, exp. 24410, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, del 12 de febrero de 2020, exp. 22709, del 10 de septiembre de 2020, exp. 25004, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, del 7 de mayo de 2020, exp. 22927, del 14 de noviembre de 2019, exp. nro. 22613, del 7 de mayo de 2020, exp. 24494, del C.P. Milton Chaves García.



Radicación: 25000233700020170167901(25223)

Demandante: BRINKS DE COLOMBIA S.A.

FALLO

En suma, a la luz del EVSP, el transporte de valores constituye una modalidad del servicio de vigilancia y seguridad privada, cuya ejecución tiene la finalidad de prevenir o detener perturbaciones a la seguridad de los valores que se deben conducir de un lugar a otro, lo que amerita el empleo de las estrictas y específicas medidas de seguridad, exigidas y reguladas por la normativa.¹⁷

“De modo que a pesar de que el servicio aquí debatido se logre a través «contratos de transporte», tiene una naturaleza calificada, en la medida en que implica la inclusión de prestaciones adicionales a aquellas que caracterizan el negocio jurídico tradicional. Bajo esos términos, no se trataría de meros contratos de transporte. (...)

Junto a lo anterior, se destaca que, en virtud del mandato del artículo 3.º del EVSP, las empresas transportadoras (del régimen general) carecen de habilitación jurídica para prestar servicios de transporte de valores y no pueden ser autorizadas a tal fin por la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada; correlativamente, las empresas transportadoras de valores tampoco pueden prestar servicios de transporte regular, a menos de que obtengan del Ministerio de Transporte el permiso necesario para ese efecto, según lo dispuesto por los artículos 10 a 12 del Decreto 173 del 2001 (actualmente compilado por el Decreto 1079 de 2015).

Conforme a esos datos jurídicos, **para la Sala no es jurídicamente viable catalogar el transporte de valores como un servicio de transporte —a pesar de que los contratos celebrados para cumplir esa prestación encajen en esa tipología negocial—, pues el ordenamiento jurídico ha dotado a aquella actividad de una regulación especial que la sitúa dentro del contexto de los servicios de vigilancia y seguridad privada. La determinación hecha por el ordenamiento se explica por la necesidad de prevenir o de detener perturbaciones contra la seguridad, finalidad que distingue a los servicios prestados de los demás servicios de transporte.**

6- A la luz de los hechos probados y del derecho aplicable, la Sala advierte que la demandante es una empresa transportadora de valores, autorizada para llevar a cabo dicha actividad contemplada en el artículo 6.º del EVSP, la que realiza de manera efectiva. En contraste, carece de habilitación para prestar servicios de transporte de carga en general, no condicionados por prestaciones para la prevención de perturbaciones de la seguridad.

Se concluye entonces que jurídicamente la actora realiza la actividad de prestación de servicios de vigilancia en la modalidad de transporte de valores, que niega en su demanda, en lugar de la de transporte de carga que afirma. Le son por tanto aplicables las reglas de imposición previstas en el ICA en la jurisdicción de Bogotá para el servicio de vigilancia.¹⁸

(Destaca la Sala)

La demandante desarrolla la actividad de transporte de bienes, junto con la custodia o vigilancia de esos bienes regulada y autorizada previamente por la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada.

Este servicio de transporte de valores tiene como esencia propender por la custodia de los bienes, puesto que sin ella no se llevaría a cabo la actividad dada la naturaleza del bien transportado, razón por la cual dicho servicio deberá ser gravado con el impuesto de industria y comercio a la tarifa establecida para los servicios de vigilancia y seguridad.

¹⁷ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 10 de octubre de 2019, exp nro. 22485, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁸ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 16 de octubre de 2019, exp nro. 23361, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



Radicación: 25000233700020170167901(25223)

Demandante: BRINKS DE COLOMBIA S.A.

FALLO

Así mismo, la demandante adujo que el a quo desconoció el precedente jurisprudencial horizontal existente en la materia, refiriéndose concretamente a providencias emitidas por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

Al respecto, esta Sala reitera¹⁹ que a la luz del principio constitucional de la autonomía judicial, *“dos jueces de igual jerarquía pueden tener criterios diferentes al momento de dictar sentencia, siempre que se trate de decisiones con una carga argumentativa razonable y suficiente”*²⁰. En este sentido, el a quo estaba facultado para apartarse de la jurisprudencia existente al encontrar razones suficientes para ello.

No prospera el cargo de apelación promovido por la demandante.

Configuración de diferencia de criterios

En relación con la sanción por inexactitud la Sala reitera su posición de acoger la existencia de la diferencia de criterios en casos análogos²¹, teniendo en cuenta que la interpretación del Decreto Ley 356 de 1994 para catalogar su actividad como servicio de transporte es razonable y dio lugar a un error en el derecho aplicable.

Como consecuencia, la Sala revocará el numeral segundo de la sentencia apelada y pasa a declarar la nulidad parcial de los actos administrativos demandados toda vez que levantó la sanción por inexactitud.

Condena en costas

Se observa que, a la luz de los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, no procede la condena en costas (gastos procesales y agencias en derecho) en esta instancia, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

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

F A L L A

PRIMERO: Revocar el ordinal segundo de la sentencia del 10 de octubre de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, el cual quedará así:

“SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, se REVOCA la sanción por inexactitud establecida en los actos demandados”

¹⁹ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativa, Sección Cuarta. Sentencia del 10 de octubre de 2019, exp nro. 22485, del 16 de octubre de 2019, exp nro. 23361, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, del 7 de mayo de 2020, exp. nro. 24493, C.P. Milton Chaves García.

²⁰ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativa, Sección Cuarta. Sentencia del 7 de mayo de 2020, exp. nro. 24493, C.P. Milton Chaves García.

²¹ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativa, Sección Cuarta. Sentencias del 2 de octubre de 2019, exp. nro. 22605, C.P., del 10 de agosto de 2017, exp. nro. 20951, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, del 18 de junio de 2020, exp. 24617, del 14 de mayo de 2020, exp. 24410, del 10 de octubre de 2019, exp nro. 22485, del 16 de octubre de 2019, exp nro. 23361 C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, del 12 de febrero de 2020, exp. 22709, del 10 de septiembre de 2020, exp. 25004, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, del 7 de mayo de 2020, exp. 22927, del 14 de noviembre de 2019, exp. nro. 22613, del 7 de mayo de 2020, exp. 24494, del C.P. Milton Chaves García.



Radicación: 25000233700020170167901(25223)
Demandante: BRINKS DE COLOMBIA S.A.
FALLO

SEGUNDO: Confirmar en lo demás la sentencia apelada.

TERCERO: Sin condena en costas en ambas instancias.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

(Con firma electrónica)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sección

(Con firma electrónica)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Con firma electrónica)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Con firma electrónica)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

