



Radicado: 05001-23-33-000-2020-00610-01 (27259)
Demandante: INVERKLIMA S.A.S
Fallo

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., siete (7) de septiembre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 05001-23-33-000-2020-00610-01 (27259)
Demandante: INVERKLIMA S.A.S
Demandado: MUNICIPIO DE GIRARDOTA- ANTIOQUIA
Temas: Impuesto de industria y comercio – año gravable 2017. Sanción por no declarar- actividad comercial.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandado contra la sentencia de 6 de octubre de 2022, dictada por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que resolvió lo siguiente¹:

“PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD de las Resoluciones N° S-012019 del 19 de julio de 2019 y N° 2574 del 28 de octubre de 2019, expedidas por la Secretaría de Hacienda del municipio de Girardota, conforme los argumentos expuestos en esta decisión.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** que la sociedad Inverklima S.A.S. (antes Aire Ambiente S.A.S), identificada con NIT. 800197546-7, no está obligada a cancelar la sanción impuesta en los actos administrativos anulados.

TERCERO: De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 365 del Código General del Proceso, se condena en costas de primera instancia a la parte demandada, las cuales serán liquidadas por la Secretaría de la Corporación. (...)”

ANTECEDENTES

Previo emplazamiento para declarar, mediante Resolución S-012019 de 19 julio de 2019, la Secretaría de Hacienda del municipio de Girardota impuso a INVERKLIMA SAS (antes AIRE AMBIENTE SAS) sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio del año gravable 2017 por \$2.271.016.600. La sanción fue confirmada por Resolución nro. 2574 de 28 de octubre de 2019, que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la sociedad.

¹ Folios 286 a 289, índice 2, SAMAI.



DEMANDA

INVERKLIMA S.A.S, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones²:

“(…) se sirva decretar la nulidad de los siguientes actos administrativos, que procedo a individualizar concretamente, así:

6.1. La resolución sanción por no declarar número 8-012019 del día 19 de julio de 2019, proferida por la Secretaría de Hacienda del municipio de Girardota.

6.2. La resolución número 2574 del día 28 de octubre de 2019, mediante la cual la Secretaría de Hacienda del municipio de Girardota ratifica la resolución del numeral anterior.

Como consecuencia, de prosperar la nulidad de los anteriores actos administrativos, se restablecerá el derecho del contribuyente aquí demandante de tal forma que no se le haga efectivo el cobro de los valores fijados en dichas resoluciones de la administración tributaria municipal, ordenando reliquidar la cuenta o factura del contribuyente en el valor aquí discutido, para evitar su cobro forzoso por la vía coactiva utilizando dichas resoluciones o facturas municipales.”

La actora invocó como normas violadas las siguientes:

Artículos 29, 83 y 363 de la Constitución Política.

Artículos 638, 742, 745 y 746 del Estatuto Tributario Nacional.

Artículos 30, 31, 32, 38, 39, 40 y 42 del Acuerdo N° 030 de 2013 del Concejo Municipal de Girardota.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Inexistencia de la actividad comercial en el municipio de Girardota. En el año 2017, la actora no ejerció actividad comercial en el municipio de Girardota, porque no tenía establecimiento de comercio. En años anteriores, declaró el impuesto en el municipio demandado porque tenía su sede fabril en esa jurisdicción. Sin embargo, en el periodo que se sanciona, ya no existía dicha sede. No es dable entender que la demandante ejerció actividad comercial en Girardota, por el solo hecho de tener allí su domicilio social y una oficina para el manejo documental de la compañía.

Por lo anterior, la administración desconoció el principio de territorialidad del tributo (artículo 32 de la Ley 14 de 1983), ya que la actora pagó el impuesto correspondiente en municipios como Bogotá, Barranquilla, Barbosa, Sincelejo, Ituango y Medellín, donde desarrolla su actividad comercial.

En desarrollo del debido proceso, correspondía al demandado probar plenamente que la demandante ejerció actividad comercial en el municipio de Girardota y las cuantías específicas para el periodo en discusión. Sin embargo, no realizó siquiera una inspección contable.

La resolución sanción fue expedida en forma extemporánea. El emplazamiento para declarar fue notificado el 3 de diciembre de 2018, por lo que el contribuyente tenía

² Folio 38 a 45, índice 2, SAMAI.



hasta el 3 de enero de 2019 para darle respuesta y el municipio tenía hasta el 3 de julio de 2019 para notificar la resolución sanción. Sin embargo, la sanción se notificó el 24 de julio de 2019, es decir, por fuera del término previsto en el artículo 638 del E.T.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El municipio se opuso a las pretensiones de la demanda por las siguientes razones:

La actora no desvirtuó la presunción de legalidad de los actos demandados. No demostró que presentó en Girardota la declaración del impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros para el periodo gravable 2017, conforme con el emplazamiento para declarar que se le profirió.

El demandado estaba facultado para imponer a la actora la sanción por no declarar el ICA, teniendo en cuenta que el asiento principal de los negocios de la sociedad era el municipio de Girardota, como consta en el certificado expedido por la cámara de comercio.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda y condenó en costas al municipio demandado con fundamento en los siguientes argumentos:

No se encontró acreditado el deber de declarar en cabeza de la demandante. En el acto sancionatorio no se incluyó consideración alguna relativa a la obligación de la actora de presentar la declaración del impuesto de industria y comercio. Solo en la etapa del recurso de reconsideración, la entidad demandada realizó un análisis de la obligación de declarar en cabeza de la demandante, vinculando dicha obligación a dos hechos puntuales: la presentación de declaraciones en vigencias anteriores y la existencia del domicilio social en la jurisdicción territorial.

Ninguno de los supuestos a que se refiere el acto que resolvió el recurso de reconsideración son constitutivos del deber de declarar el impuesto de industria y comercio en el municipio. En efecto, la presentación de declaraciones que dan cuenta del ejercicio de la actividad gravada en vigencias anteriores no hace presumir que, en adelante, la persona natural o jurídica continuará ejerciendo estas actividades dentro de la jurisdicción. La existencia de domicilio social tampoco puede considerarse constitutivo del hecho generador del impuesto de industria y comercio. Lo determinante para establecer el gravamen es el lugar de realización de actividades gravadas con el impuesto.

La entidad territorial invirtió la carga de la prueba al señalar que con ocasión del emplazamiento para declarar es el contribuyente quien debe probar su condición o no de sujeto pasivo del impuesto y con ello el incumplimiento del deber formal de declarar. Corresponde a la autoridad tributaria, en ejercicio de su facultad sancionadora, establecer debidamente la existencia del mandato imperativo que se reputa incumplido por el sancionado.

La resolución sanción fue proferida dentro de la oportunidad legal. El artículo 638 del E.T prevé un plazo de seis meses para la imposición de la sanción, cuando se



profiere pliego de cargos. En este caso no se dictó pliego de cargos, pues dicho acto previo no está previsto para la sanción por no declarar.

Por último, condenó en costas a la entidad demandada, conforme con el numeral 1 del artículo 365 del CGP, por resultar vencida en el proceso.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandada apeló el fallo con base en los siguientes argumentos³:

No se desvirtuó la presunción de legalidad de los actos demandados. El Tribunal se apartó de los postulados básicos de la carga de la prueba dando por probado lo que no se probó. El municipio adelantó el procedimiento sancionatorio conforme las normas aplicables, sin que la demandante lograra desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos demandados.

Correspondía a la demandante probar que su actividad comercial no generó ingresos en el municipio de Girardota, sino que fue desarrollada en otros municipios donde pagó el impuesto. Es notable la ausencia de algún medio de prueba que permitiera al municipio de Girardota determinar que no era procedente el recaudo del impuesto frente a la demandante, pues al momento de ser “requerida” debió demostrar que ante el municipio no debía hacer el pago del impuesto, por no haber percibido ingresos allí.

No procede la condena en costas. No existen pruebas que permitan inferir que se causaron las costas o agencias en derecho, por lo que no es procedente que se condene en costas a la demandada simplemente por haber sido vencida en el proceso.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró, en términos generales, los argumentos expuestos en la demanda⁴.

La parte **demandada** reiteró los planteamientos alegados en la contestación de la demanda y el recurso de apelación⁵.

El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia apelada porque la entidad territorial no demostró que durante el periodo en discusión la actora había desarrollado actividades gravadas con el ICA, esto es, industriales, comerciales o de servicios. Se limitó a valerse de archivos que daban cuenta de actividades de años anteriores, a pesar de que los periodos gravables son independientes y autónomos.

Además, el hecho de tener como domicilio una determinada jurisdicción territorial, no implica que se están realizando allí actividades gravadas con el ICA. Es necesario demostrar, con cruces de informaciones con el sector financiero, proveedores y la DIAN, que la persona está desarrollando actividades gravadas en el municipio respectivo.

³ Folios 301 a 304, índice 2, SAMAI.

⁴ Folios 1 a 10, índice 22, SAMAI.

⁵ Folios 1 a 16, índice 21, SAMAI.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, la Sala decide si durante el periodo gravable 2017, la demandante debía ser sancionada por no declarar el impuesto de industria y comercio en el municipio de Girardota por haber ejercido actividad comercial en dicha jurisdicción.

La Sala confirma la decisión de acceder a las pretensiones de la demanda y revoca la condena en costas impuesta a la entidad demandada según el siguiente análisis:

El municipio de Girardota afirma que la actora, que, en esencia, se dedica al diseño y fabricación de equipos de refrigeración y aire acondicionado, no desvirtuó la presunción de legalidad de los actos que le impusieron sanción por no declarar, porque debió demostrar que no obtuvo ingresos en ese municipio y no lo hizo.

El impuesto de industria y comercio en el municipio de Girardota se halla previsto en los artículos 30 y ss del Acuerdo 030 de 2013 o Estatuto de Rentas del municipio⁶. Y la sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio está consagrada en el artículo 458 de la misma normativa.

Sobre la carga de la prueba en el derecho sancionador, concretamente frente a la sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio, en sentencia de 20 de mayo de 2021, esta Sección precisó lo siguiente⁷:

“4.2- [...] corresponde a la Administración acreditar que el investigado es autor de los hechos constitutivos de infracción y conformar los elementos necesarios para la tasación de la correspondiente sanción; y de no cumplir con su deber deberá asumir las consecuencias negativas de la falta de prueba.

[...]

En el caso específico de la sanción por no declarar ICA, teniendo en cuenta la postura de la Sala respecto a la base de la sanción, **corresponde a la Administración demostrar los hechos que sustentan la multa, es decir, la obtención de ingresos gravables en la jurisdicción y la cuantía de los mismos**. Para ese efecto se resalta que cuenta con amplias facultades de inspección que le permiten hacerse a las pruebas necesarias para determinar los hechos sustento de las infracciones y los montos que deben constituirse como base para la tasación de las mismas. [...]” (Resalta la Sala)

En el caso en estudio, el municipio demandado impuso a la actora sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio por el año 2017, pues consideró que la demandante ejerció actividad comercial en el municipio. Sobre el particular, en la Resolución N° 274 de 28 de octubre de 2019⁸, el Municipio de Girardota, expuso las siguientes razones:

“A) Que existe y ha existido dentro de la base de datos el sujeto pasivo en el impuesto de industria y comercio, el contribuyente AIRE AMBIENTE S.A.S, y en vigencias fiscales anteriores ha cumplido con el deber que le asiste por ley; ha celebrado actos como acuerdos de pago, pagos con descuentos, entre otros actos propios del comercio, ¿por qué motivo propio la administración tributaria habría de tenerlos por no sujetos pasivos de dicho tributo?

⁶ Norma vigente para el periodo gravable 2017.

⁷ Rad. 13001-23-33-000-2015-00346-01, exp. 22959, C.P Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁸ Que resolvió el recurso de reconsideración.



B) Que en los documentos oficiales, o que fueron objeto de análisis en el caso concreto, se observa que el asiento principal de los negocios de la persona jurídica denominada AIRE AMBIENTE S.A.S, es "AUTOPISTA NORTE KM 25 CENTRO COMERCIAL LA ESTACIÓN LOCAL 177, GIRARDOTA, ANTIOQUIA, COLOMBIA" igual se repite en el certificado de cámara de comercio, en la dirección para efectos judiciales. "

Así, para el municipio, la actora ejerció actividad comercial en su jurisdicción porque había declarado el impuesto en años anteriores, había celebrado acuerdos de pago y pagos con descuentos, que calificó como actos de comercio, y tenía el domicilio en ese municipio, según el certificado de existencia y representación legal de la cámara de comercio.

Sobre el ejercicio de actividad comercial, el artículo 39 de la norma local, en concordancia con el artículo 35 de la Ley 14 de 1983, establece que las actividades comerciales son aquellas destinadas al expendio, compraventa, o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor, y las demás definidas como tales por el Código de Comercio siempre y cuando no estén consideradas por el mismo código o por ley como actividades industriales o de servicios. Por su parte, el artículo 20 del CCo indica, en general, cuáles son los actos de comercio.

Como la ley no especificó los criterios de sujeción territorial para la actividad comercial, en reiteradas ocasiones, esta Sección ha entendido que dicha actividad tiene lugar en la jurisdicción del municipio o distrito donde se perfecciona la venta, lo que ocurre cuando las partes intervinientes convienen los elementos esenciales del contrato de compraventa, esto es, la cosa que se vende y el precio⁹. También precisó que lo determinante son "*las pruebas allegadas al proceso, en cada caso*"¹⁰ y no el lugar donde se toman los pedidos, se entregan los productos, se ejercen labores de coordinación o se suscribe el contrato de compraventa¹¹.

En el caso concreto, el demandado no acreditó que la demandante obtuvo ingresos en el municipio de Girardota, provenientes del ejercicio de actividad comercial, durante el año gravable 2017. En efecto, la celebración de acuerdos de pago o pagos con descuentos, no implica *per se* la realización de actos de comercio en la jurisdicción del municipio. No demuestran dónde se celebraron los contratos de compraventa, es decir, dónde se convinieron los elementos esenciales del acuerdo (cosa que vende y precio de la cosa).

Es de anotar que de acuerdo con el criterio jurisprudencial que se reitera en esta oportunidad, el lugar donde se realiza el pago no determina el lugar de causación del impuesto de industria y comercio, en la realización de actividades comerciales. El pago solo es indicativo del cumplimiento de la obligación pactada y no hace parte del perfeccionamiento de la venta¹².

⁹Sección Cuarta, sentencia del 21 de octubre del 2021, exp. nro. 25599. C.P. Stella Jeanette Carvajal Basto; sentencia del 21 de octubre del 2021, exp. nro. 25360. C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello; sentencia del 9 de julio del 2021, exp. nro. 24270. C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello; sentencia del 12 de febrero de 2020, exp. nro. 23773. C.P. Stella Jeanette Carvajal Basto; sentencia del 7 de mayo de 2020, exp. nro. 23037. C.P. Milton Chaves García; sentencia del 15 de octubre de 2020, exp. 23619 C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez y sentencia 28 de noviembre del 2019, exp. nro. 24715. C.P. Milton Chaves García.

¹⁰ Sentencia de 29 de septiembre de 2011, exp. 18413.

¹¹ Sentencia de 8 de marzo de 2002, exp. 12300.

¹²Ibidem.



Asimismo, el solo hecho de haber declarado y pagado el impuesto en años anteriores no permite inferir que, en el año 2017, la actora ejerció actividad comercial en el municipio de Girardota. Para el ejercicio de la actividad comercial, tampoco es determinante el domicilio del contribuyente. Como se precisó, lo que permite establecer el lugar de causación del tributo por el ejercicio de actividad comercial es dónde se perfeccionan los contratos de compraventa, aspecto que, en ningún momento tuvo en cuenta el municipio, por lo que tampoco se encargó de demostrarlo.

Al imponer la sanción, el municipio debió aportar medios de prueba que sustentaran que los ingresos obtenidos por la actora fueron percibidos en desarrollo de su actividad comercial y desvirtuar lo señalado por la demandante en cuanto a que sus ingresos por dicha actividad se generaron en otros municipios¹³.

En síntesis, el municipio de Girardota no demostró que la actora ejerció actividad comercial en su jurisdicción y los motivos expuestos en los actos demandados no llevan a concluir que INVERKLIMA S.A. realizó actividades comerciales en jurisdicción del demandado. Por tanto, no es posible establecer el incumplimiento del deber de declarar, ni tiene sustento la sanción impuesta a la demandante.

Por las razones anteriores, se confirma la decisión de anular los actos demandados (ordinal primero) y el restablecimiento del derecho fijado por el Tribunal (ordinal segundo).

Condena en costas. Conforme lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, la Sala revoca la condena en costas impuesta al demandado (ordinal tercero). Lo anterior, por cuanto no resulta procedente, pues en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen. Por los mismos motivos no se condenará en costas en esta instancia.

En suma, la Sala revoca el ordinal tercero de la sentencia apelada para, en su lugar, no condenar en costas en primera instancia y confirma dicha providencia, en lo demás.

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,

FALLA

1. REVOCAR el ordinal tercero de la sentencia apelada. En su lugar, dispone:

TERCERO: No condenar en costas en primera instancia.

2. En lo demás, **CONFIRMAR** la sentencia apelada.

3. Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

¹³ Se reitera el criterio expuesto en sentencia de 27 de abril de 2023, rad. 76001-23-33-000-2017-00079-01 (26764), C.P. Milton Chaves García.



Radicado: 05001-23-33-000-2020-00610-01 (27259)
Demandante: INVERKLIMA S.A.S
Fallo

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN