



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D. C., veintiuno (21) de marzo de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	76001-23-33-000-2016-00345-01 (28100)
Demandante	LA TESALIA S.A.S
Demandado	MUNICIPIO DE SANTIAGO DE CALI
Temas	Impuesto de industria y comercio. Territorialidad. Certificado de contador o revisor fiscal.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el Distrito de Cali contra la sentencia del 3 de agosto de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que decidió:

«**PRIMERO: DECLARAR la NULIDAD** de los siguientes actos administrativos: i) La liquidación (sic) Oficial de Revisión 4131.1.21-15709 del 16 de octubre de 2014, y ii) La Resolución No. 4131.1.21.6264 del 6 de noviembre de 2015, expedidos por la Subdirección de Impuestos y Rentas Municipales del Departamento Administrativo de Hacienda de la Alcaldía de Santiago de Cali, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho se declara en firme la declaración privada presentada por la sociedad SIMTEC –SISTEMAS INTEGRADOS DE MEDIOS DE TELECOMUNICACIONES S.A., por concepto de impuesto de industria y comercio, por el año gravable 2011, período fiscal de 2012, y, por tanto, no está obligada al pago de los mayores valores consignados en los actos cuya nulidad se declara, por concepto de impuesto y la sanción por inexactitud.

TERCERO: Sin condena en costas»¹.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Sistemas Integrados de Medios de Telecomunicaciones S.A. (en adelante SIMTEC y que fue absorbida por La Tesalia S.A.) presentó la declaración del Impuesto de Industria y Comercio (en adelante ICA) del año gravable 2011 ante el Municipio de Santiago de Cali (hoy Distrito Especial, Deportivo, Cultural, Turístico, Empresarial y de Servicios de Cali, por lo que será denominado Distrito de Cali).

La entidad territorial expidió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 4131.1.21.15709 del 16 de octubre de 2014, que rechazó la totalidad de las devoluciones, de las retenciones en la fuente en esa jurisdicción y de los ingresos obtenidos fuera de su jurisdicción y de actividades no sujetas al ICA que fueron declarados, con base en lo cual determinó un mayor valor por concepto de impuesto e impuso sanción por inexactitud del 160%.

SIMTEC presentó recurso de reconsideración, el cual fue resuelto en Resolución Nro. 4131.1.21.6264 del 6 de noviembre de 2015, la cual modificó la liquidación

¹ Samai del Tribunal, índice 32, página 16.



oficial de revisión en el sentido de reconocer parcialmente los ingresos obtenidos fuera de la jurisdicción del Distrito de Cali y la totalidad de las actividades no sujetas, de forma tal que redujo el impuesto a pagar y la sanción por inexactitud.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN JUDICIAL

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), La Tesalia S.A.S. formuló las siguientes pretensiones²:

- «3.1 *Que con base en las razones de derecho que sustentan esta demanda, se declare la nulidad de las siguientes actuaciones administrativas:*
- 3.1.1 ***Liquidación Oficial de Revisión 4131.1.21-15709*** expedida el 16 de octubre de 2014 por la Subdirección de Impuestos y Rentas Municipales del Departamento Administrativo de Hacienda de la Alcaldía de Santiago de Cali, por medio de la cual se profirió liquidación oficial de revisión a SIMTEC en relación con el impuesto de industria y comercio del año gravable 2011, vigencia fiscal 2012.
- 3.1.2 ***Resolución 4131.1.21.6264*** expedida el 06 de noviembre de 2015 por la Subdirectora de Impuestos y Rentas Municipales del Departamento Administrativo de Hacienda de la Alcaldía de Santiago Cali, por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto por SIMTEC, confirmando parcialmente las partes de la liquidación de aforo.
- 3.2 *Que en consecuencia y a título de restablecimiento del derecho, se determine que la declaración del impuesto de industria y comercio del año gravable 2011, vigencia fiscal 2012, presentada por SIMTEC en el municipio de Santiago de Cali, se encuentra en firme.*
- 3.3 *Que, en virtud de lo anterior, se declare que SIMTEC no adeuda suma alguna por concepto de impuestos de industria y comercio del año gravable 2011, vigencia fiscal 2012 en el municipio de Santiago de Cali, ni por concepto de sanción por inexactitud.*
- 3.4 *Que se reconozcan las retenciones practicadas y las devoluciones efectuadas a favor de SIMTEC impugnadas en la declaración del impuesto de industria y comercio del año gravable 2011 vigencia fiscal 2012».*

Para estos efectos, invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política; 32 y 35 de la Ley 14 de 1983; 137 de la Ley 1437 de 2011; 135 del Decreto Municipal Nro. 0139 de 2012; y 67, 71, 74 y 77 del Acuerdo Nro. 0321 de 2011.

Los cargos de nulidad se resumen así:

1. Infracción de las normas en que deberían fundarse y falsa motivación por gravar ingresos obtenidos en otras jurisdicciones.

Señaló que los actos administrativos demandados adicionan sin justificación ingresos gravados con ICA en el territorio del Distrito de Cali, con lo cual desconoció los elementos estructurales de la actividad comercial de SIMTEC.

Manifestó que el ICA se causa por el desarrollo de actividades comerciales, industriales y de servicios desarrollados en la jurisdicción de un municipio, en consecuencia, esas entidades territoriales no pueden solicitar el pago del impuesto por actividades desarrolladas fuera de su territorio.

Transcribió el artículo 35 de la Ley 14 de 1983 e insistió en que los municipios solo pueden gravar las actividades gravadas realizadas en su territorio conforme con

² Samai del Tribunal, índice 47, PDF del cuaderno de primera instancia, páginas 6 a 8.



criterios comerciales, y no con base en afirmaciones sin pruebas, para lo cual citó las sentencias del 12 de abril de 2002, exp. 12565, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; del 17 de septiembre de 2014, exp. 20060, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; del 3 de mayo de 1991, exp. 3180, C.P. Guillermo Chahín Lizcano; del 22 de enero de 1999, exp. 9165, C.P. Julio Enrique Correa Restrepo; del 8 de marzo de 2002, exp.12300, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié y del 19 de mayo de 2005, exp.14582, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

Sostuvo que los elementos para determinar la jurisdicción en la cual se desarrolla el hecho generador deben atender el lugar en el que se materializa la voluntad de la venta, se fija el precio, fecha y lugar de entrega, se otorgan los descuentos, se conceden los plazos o financiación, se recibe el dinero, o donde se atienden los requerimientos del cliente. Citó la sentencia del 29 de septiembre de 2011, exp. 18413, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Aseguró que los funcionarios de la demandada se limitaron a afirmar que procede la adición de ingresos por no existir prueba de que por ellos se tributó en otra jurisdicción, cuando les correspondía cumplir con la carga de probar lo contrario: que el hecho generador se configuró en el territorio del Distrito de Cali.

Expuso que SIMTEC comercializaba equipos de telecomunicaciones con establecimientos de comercio distribuidos en el país, por lo que liquida y paga el ICA en cada una de las jurisdicciones en que ejerce su actividad. Además, precisó que en la contabilidad se registran de forma independiente los ingresos que se perciben en cada uno de los municipios, lo cual consideró probado con el certificado emitido por el revisor fiscal con relación a los ingresos de 2011.

Explicó que el contribuyente obtuvo ingresos brutos en el Distrito de Cali de \$4.156.698.000, sobre los cuales determinó el ICA a su cargo. No obstante, la Administración consideró que los ingresos que no habían sido declarados en otros municipios, automáticamente, son ingresos gravables en Cali.

Reprochó que la demandada inicialmente refiera al principio de territorialidad y que, posteriormente, exija el pago del ICA por los ingresos percibidos fuera de la jurisdicción sin haber cumplido su carga de probar la ocurrencia del hecho generador respecto de dichos ingresos. Si bien el Artículo 74 del Acuerdo Nro. 0321 de 2011 del Concejo de Cali establece que, para excluir de la base gravable del ICA a los ingresos obtenidos en otros municipios, el contribuyente debe demostrar que fueron percibidos por el ejercicio de actividades gravadas en dichos municipios, no significa que las declaraciones de impuestos sean el único medio probatorio, más cuando se aportó como prueba fehaciente el registro contable correspondiente, en cumplimiento del artículo 77 *ibidem*.

Resaltó que de conformidad con los artículos 772, 774 y 777 del Estatuto Tributario Nacional y del artículo 135 del Decreto Municipal Nro. 0139 de 2012, los libros de contabilidad son prueba a favor del contribuyente cuando son llevados en debida forma y también se considera prueba contable el certificado del contador o revisor fiscal.

Afirmó que si bien, al sumar los ingresos de las declaraciones aportadas y que fueron presentadas en los diferentes municipios en que ejerció su actividad, existe un faltante frente al total de los mismos, esto no constituye una omisión que pueda ser gravada en Cali, pues en la declaración correspondiente a esa jurisdicción no



cometió inexactitud. Así, indicó que, de mantenerse los actos acusados, habría un enriquecimiento ilícito o injustificado por parte de la entidad territorial.

2. Infracción de las normas en que deberían fundarse y falta de motivación por desconocer retenciones en la fuente y devoluciones.

Adujo que, como anexo al recurso de reconsideración, SIMTEC aportó como prueba contable los listados de las retenciones y las devoluciones correspondientes al año gravable 2011 en Cali. Sin embargo, estas pruebas no fueron valoradas por la Administración señalando que incumplen los requisitos para desvirtuar el acto liquidatorio, pero no indicó cuáles son dichos requisitos.

Reiteró que los documentos contables aportados en sede administrativa constituyen prueba a su favor, pues el Municipio no demostró que la contabilidad no fuera llevada en debida forma.

Informó que aportó con la demanda los certificados de retención en la fuente y el certificado de revisor fiscal relacionado con las devoluciones efectuadas en la jurisdicción del Distrito de Cali.

3. Violación del debido proceso y del derecho de defensa.

Señaló que los actos administrativos acusados no valoraron las pruebas de SIMTEC, quebrantando el artículo 29 de la Constitución Política³.

Oposición a la demanda

El Distrito de Cali controversió las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos:

Afirmó que el capítulo II de la Ley 14 de 1983 contempla los elementos del ICA, que fueron acogidos por el Acuerdo Municipal Nro. 35 de 1985. Indicó que el hecho generador del tributo recae sobre todas las actividades comerciales que se adelanten en las respectivas jurisdicciones municipales, ya sea de forma directa o indirecta, por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.

Señaló que los actos acusados fueron notificados y proferidos en el marco de la ley y, en consecuencia, la demandante tuvo la oportunidad de recurrirlos, por lo que consideró improcedente su nulidad.

Refirió que el juez debe llevar a cabo el análisis de los argumentos de hecho y de derecho, así como de las diferentes pruebas de conformidad con las reglas de la sana crítica, bajo las cuales la demandada llevó a cabo la corrección de la liquidación privada del contribuyente para el año 2011.

Indicó que resolvió el recurso de reconsideración valorando todas las pruebas, sin embargo, la suma de los ingresos registrados en otras municipalidades resultaba muy relevante por lo cual fue modificada de forma acertada la liquidación oficial.

³ Citó las sentencias del 3 de julio de 1992, T-442, M.P. Simón Rodríguez Rodríguez, del 10 de febrero de 1998, T-020, M.P. Jorge Arango Mejía, del 30 de julio de 1998, T-386, M.P. Carlos Gaviria Díaz, del 18 de enero de 2000, T-009, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz, del 10 de diciembre de 1999, T-1013, M.P. Alfredo Beltrán Sierra, del 29 de noviembre de 2001 y T-1263, M.P. Jaime Córdoba Triviño.



Manifestó que el Consejo de Estado⁴ señaló que los certificados expedidos por contadores y revisores deben contar con algún grado de detalle en cuanto a los libros de cuentas. Con base en lo anterior, aseguró que los listados de un “libro de devoluciones” no resultan pertinentes y procedentes en materia tributaria y que se desconoció el artículo 135 del Decreto Municipal 139 de 2012, pues la contabilidad no fue llevada en debida forma.

Aseguró que no se configuró alguna de las causales de nulidad establecidas en los artículos 730 del Estatuto Tributario Nacional y 130 del Decreto 1 de 1984.

Sentencia apelada

El Tribunal declaró la nulidad de los actos demandados, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Expuso los hechos que encontró probados en el expediente. Además, indicó que, en virtud del artículo 777 del Estatuto Tributario y la jurisprudencia de la Corte Constitucional⁵ y del Consejo de Estado⁶, las certificaciones de los contadores públicos o revisores permiten demostrar la veracidad y exactitud de los registros contables, así como su realidad económica, sin perjuicio de la facultad del ente fiscal de llevar a cabo las comprobaciones pertinentes. Esto, siempre y cuando el certificado cumpla los siguientes requisitos: *i)* exprese si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales, *ii)* los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio, *iii)* si reflejan la situación financiera del ente económico, *iv)* tenga algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que se pretenden demostrar y estar respaldados por comprobantes internos y externos, y *v)* lleve al convencimiento del hecho que se pretende probar, con sujeción a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad.

Manifestó que la actora declaró ingresos obtenidos en otros municipios de \$35.054.881.000, pero el acto que resolvió el recurso de reconsideración solo reconoció \$31.187.490.000. Fundamentó el rechazo del valor restante en que *i)* dicho ingreso no se registró cómo declarado en Medellín, Remedios, Chigorodó, Santa Bárbara, Apartadó, Turbo, Chía, Amagá, Buenaventura, Pereira y la Dorada; *ii)* no se aportaron todas las declaraciones de Bogotá; y *iii)* no son legibles los denuncios de Tuluá y Manizales.

Aseguró que los certificados de los revisores fiscales, que a su juicio cumplen los requisitos del artículo 777 del Estatuto Tributario y de la jurisprudencia, dan cuenta que los ingresos brutos obtenidos en Cali por el año 2011 fueron de \$4.156.698.189 y, después de depurar las devoluciones y las retenciones en la fuente, los ingresos netos son de \$4.127.804.000.

De igual forma reprochó que el Distrito de Cali, en ejercicio de sus facultades de fiscalización, no solicitara copia legible de aquellos documentos que no podía visualizar.

⁴ Al respecto citó la sentencia del 19 de agosto de 2010, expediente 16750, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁵ Corte Constitucional Sentencia del 13 de agosto de 2002, 645, M.P Marco Gerardo Monroy Cabra

⁶ Citó las sentencias del 04 de noviembre de 2021, expediente 24375, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello y el 18 de noviembre de 2021, expediente 25510, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto



Respecto de las devoluciones, reiteró que los certificados de los revisores fiscales constituyen plena prueba de su monto porque identificaron las cuentas contables de las que se tomó la información. Así las cosas, aseveró que procede la depuración de las devoluciones por valor de \$28.684.000.

Con relación a las retenciones, puso de presente que los certificados de revisores fiscales no se refirieron a este punto. No obstante, indicó que al recurso de reconsideración se anexaron los documentos que acreditan que Comcel y Enriko, actuando como agentes retenedores, las practicaron a título de ICA por el 2011. De esta forma, encontró probada la procedencia de las retenciones por valor de \$16.234.000.

Finalmente, el *a quo* no impuso condena en costas porque no encontró probada su causación.

Recurso de apelación

El demandado apeló la decisión de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

Afirmó que, si bien es cierto que las certificaciones de contador constituyen prueba suficiente frente a los procesos de fiscalización y determinación tributaria, en el momento en el cual se cuestionó su contenido por la entidad territorial, la actora debió acompañar esos documentos, así como las declaraciones de los demás municipios, de conformidad con los artículos 33, 34, 53 y 150 del Decreto Municipal Nro. 139 de 2012.

Aseguró que la anterior exigencia tiene como propósito que, para el momento en el cual se va a adoptar una decisión por la Administración, se cuente con los elementos de juicio requeridos. Citó la sentencia del 27 de enero de 2011, exp. 17222, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, e insistió en que el certificado de contador público no es prueba suficiente para establecer la realidad de los ingresos declarados ante los cuestionamientos de la entidad territorial.

Manifestó que los actos acusados tienen sustento en que, hasta este momento, la demandante no ha presentado los documentos que justifiquen la detracción de la base gravable de los ingresos obtenidos fuera de Cali.

Señaló que, aunque no existe tarifa legal y el certificado de revisor fiscal puede considerarse plena prueba, la actora debió atender la solicitud de copia de las declaraciones presentadas en otros municipios, pues el artículo 150 del Decreto Municipal Nro. 139 de 2012 lo exige. Indicó que esta norma que goza de presunción de legalidad fue pretermitida por el *a quo*, no transgrede el derecho de defensa, y tiene como propósito que quien fiscaliza pueda contar con mayores elementos de juicio.

Cuestionó que la demandante no presentara las declaraciones del ICA en otros municipios y destacó que las allegadas oportunamente fueron valoradas en favor de la contribuyente.

Explicó que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deben soportar los costos y deducciones mediante pruebas adicionales a la contabilidad, que puedan ser aportadas o solicitadas en la vía administrativa o judicial. Entonces, al no



haberse suministrado las pruebas correspondientes de acuerdo con el artículo 781 del Estatuto Tributario Nacional, se deben desconocer los costos o deducciones.

Adujo que, en aplicación de la carga dinámica de la prueba, aplicable en virtud de la remisión del artículo 211 de la Ley 1437 de 2011 al Código General del Proceso, la Administración tiene la facultad de distribuir la carga de probar a la parte a la que le sea más favorable soportarla. De esta forma, insistió en que la actora debió allegar las declaraciones que consagren los ingresos percibidos en otros municipios.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público solicitó confirmar la sentencia apelada por cuanto las certificaciones de revisores fiscales aportadas acreditan los hechos contenidos en la declaración del ICA por el año 2011 porque cumplen los requisitos legales, el *a quo* valoró de forma adecuada las pruebas y el Distrito de Cali no desvirtuó las certificaciones referidas.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Con el fin de delimitar el problema jurídico a resolver, la Sala evidencia que el Tribunal concluyó que las retenciones en la fuente practicadas durante el año 2011 por concepto del ICA en el Distrito de Cali habían sido debidamente probadas mediante los certificados expedidos por los agentes retenedores. Sin embargo, la apelante no propuso motivo de inconformidad al respecto, pues únicamente controvertió la eficacia probatoria de los certificados expedidos por los revisores fiscales. En consecuencia, este punto no será objeto de análisis, en aplicación de los artículos 320 y 328 del Código General del Proceso.

Precisado lo anterior, corresponde a la Sala estudiar la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 4131.1.21.15709 del 16 de octubre de 2014 y de la Resolución Nro. 4131.1.21.6264 del 6 de noviembre de 2015.

Según la entidad apelante, en el caso bajo examen, los certificados de revisor fiscal aportados por la actora no constituyen prueba suficiente de la extraterritorialidad de los ingresos ni de la procedencia de las devoluciones, pues no aportó las declaraciones del ICA presentadas en otras jurisdicciones ni otros documentos contables, como era su responsabilidad en virtud de la carga dinámica de la prueba y en aplicación del Decreto Municipal Nro. 139 de 2012.

Para resolver, la Sala advierte que el parágrafo del artículo 150 del decreto invocado por la apelante⁷ establece que, *“En relación con el Impuesto de Industria y Comercio, cuando se trate de ingresos obtenidos fuera del Municipio de Santiago de Cali por el ejercicio de actividades comerciales y/o de servicios, el contribuyente deberá demostrar que dichos ingresos fueron objeto de declaración del impuesto respectivo en cada territorio, sin perjuicio del cumplimiento de la obligación impuesta en el artículo 1, Libro Primero, PARTE SUSTANTIVA, Capítulo IV, artículo 77 del Acuerdo 321 de 2011”*.

Por su parte, la norma a la que se remite la transcripción anterior⁸ dispone lo siguiente:

⁷ Este decreto puede ser consultado en el siguiente enlace:
https://www.cali.gov.co/aplicaciones/boletin_publicaciones/imagenes_documentos/documentold5662.pdf.

⁸ Que puede ser consultado en el siguiente enlace:
<https://www.concejodecali.gov.co/documentos/191/acuerdos-2011/>.



“Artículo 77. Obligación de llevar registros discriminados de ingresos por municipios para Industria y Comercio: *En el caso de los contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio que realicen actividades gravadas en la jurisdicción de municipios diferentes al Municipio de Santiago de Cali, a través de sucursales, agencias o establecimientos de comercio, deberán llevar en su contabilidad registros que permitan la determinación del volumen de ingresos obtenidos por las operaciones realizadas en dichos municipios.*

Igual obligación tendrá quienes teniendo su domicilio principal en municipio distinto a Santiago de Cali, realizan actividades gravadas dentro de la jurisdicción del Municipio de Santiago de Cali”.

En sentencia del 6 de octubre de 2022, exp. 24934, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, esta Sección analizó una controversia relacionada con la declaración del ICA correspondiente al año gravable 2012 ante el Distrito de Cali, esto es, en vigencia de las normas invocadas por la entidad territorial. En ese caso, se señaló que las declaraciones presentadas en otras jurisdicciones sirven como medio de convicción para acreditar la extraterritorialidad de los ingresos, *“pero sin ser la única prueba conducente y pertinente, pues ‘no existe una tarifa legal preestablecida’ por lo cual, siempre que ofrezcan certeza del hecho que pretenden probar, los contribuyentes pueden acreditar ‘por cualquier medio idóneo el origen extraterritorial de los ingresos”*”.

Además, la sentencia referida explicó que, en virtud del principio general de la carga de la prueba del artículo 167 Código General del Proceso, la adición de ingresos o la existencia de operaciones sometidas a tributación deben ser acreditados por la Administración quien, en ese caso, se constituye como el sujeto que invoca a su favor la pretendida modificación.

De igual forma, en sentencia del 10 de mayo de 2018, exp. 21323, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, esta Sala analizó normas territoriales similares a las antes transcritas, que fueron adoptadas por el Distrito de Cartagena, ante lo cual se expuso lo siguiente:

“1.2.2. Para resolver, lo primero que se debe advertir es que lo previsto en el literal c) del artículo 99 del Acuerdo 041 de 21 de diciembre de 2006⁹, no puede entenderse como prueba única de los ingresos que constituyen la base gravable del ICA en cada ente territorial, pues no existe tarifa legal preestablecida.

1.2.3. Refuerza lo anterior, el artículo 1 del Decreto 3070 de 1983, que dispuso que los contribuyentes que realicen actividades industriales, comerciales o de servicios en más de un municipio, a través de sucursales o agencias, constituidas de acuerdo con lo definido en los artículos 263 y 264 del Código de Comercio o de establecimientos de comercio debidamente inscritos, deberán (i) registrar su actividad en cada municipio y (ii) llevar registros contables que permitan la determinación del volumen de ingresos obtenidos por las operaciones realizadas en dichos municipios, con lo que la prueba contable, para efectos de determinar la territorialidad del impuesto de industria y comercio, constituye un medio de prueba para tal fin”. (subraya la Sala).

Recientemente, en sentencia del 28 de septiembre de 2023, exp. 27464, C.P. Wilson Ramos Girón, se recalcó que el contribuyente tiene la carga de acreditar por cualquier medio idóneo el origen extraterritorial de los ingresos cuando lo solicite la Administración. No obstante, *“la falta de presentación de las declaraciones de ICA en otras jurisdicciones no es un argumento suficiente para que la administración tributaria considere que hay una omisión de ingresos gravables por parte del contribuyente en su jurisdicción pues ello ‘no conduce a afirmar que esos ingresos fueron obtenidos producto de la realización del hecho generador en la jurisdicción del ente demandado”*.

⁹ En el punto 1.2.1. de las consideraciones se explica que el contenido de esta norma es el siguiente: *“[c]uando los ingresos sean obtenidos en otra jurisdicción municipal, en el momento que lo solicite la administración tributaria Distrital en caso de investigación, deberá mostrar la declaración tributaria presentada en el municipio donde se presentó el hecho generador del impuesto”*.



A lo anterior, se suma que el artículo 138 del Decreto Municipal Nro. 139 de 2012 (que se reitera es la norma invocada por la apelante) establece que “Cuando haya desacuerdo entre la declaración tributaria y los asientos de contabilidad de un mismo contribuyente, responsable o agente retenedor, prevalecen éstos”. Y el artículo 140 *ibidem* dispone que “Cuando se trate de presentar ante la Subdirección de Impuestos y Rentas Municipales pruebas contables, serán suficientes las certificaciones de los Contadores o Revisores Fiscales de conformidad con las normas legales vigentes, sin perjuicio de la facultad que tiene la Subdirección de Impuestos y Rentas Municipales de hacer las comprobaciones pertinentes”¹⁰.

Precisado lo anterior, para verificar cuáles son los ingresos percibidos por la actora dentro y fuera del territorio del Distrito de Cali por el periodo 2011, la Sala pone de presente que en el expediente se encuentran las siguientes pruebas:

- La revisora fiscal de La Tesalia, como absorbente de SIMTEC, expidió el certificado del 9 de marzo de 2016¹¹ que identificó las cuentas contables de las que tomó la información¹² siguiente, relacionada con los ingresos percibidos y las devoluciones por la actora en el año 2011:

“Municipio	Ingresos	Devoluciones	Utilidad venta propiedades	Indemnizaciones	Total base
AMAGÁ	680.012.259	5.061.925	-	-	674.950.334
ANDES	1.948.028.972	18.305.935	-	-	1.929.723.037
APARTADÓ	1.376.833.943	5.805.511	36.870	-	1.370.991.562
ARMENIA	1.538.022.406	10.579.538	-	-	1.527.442.868
BELLO	970.321.485	2.651.384	-	-	967.670.101
BOGOTÁ	4.983.966.386	32.255.145	60.204	-	4.951.651.037
BUENAVENTURA	192.848.156	1.288.173	-	-	191.559.983
CIUDAD BOLÍVAR	854.411.541	10.212.375	-	-	844.199.166
CAICEDONIA	340.473.627	2.509.136	-	-	337.964.491
CAJICÁ	876.297.273	4.049.649	-	-	872.247.624
CALI	4.156.698.189	28.684.167	209.946	-	4.127.804.076
CANDELARIA	64.501.397	236.452	-	-	64.264.945
CHÍA	649.218.871	1.693.059	-	-	647.525.812
CHIGORODÓ	565.966.997	2.052.972	-	-	563.914.025
FACATATIVÁ	1.157.495.182	6.232.179	-	-	1.151.263.003
GUACARÍ	7.272.925	24.317	-	-	7.248.608
ITAGÜÍ	1.239.850.344	6.782.285	-	-	1.233.068.059
LA DORADA	24.871.677	-	-	-	24.871.677
MANIZALES	99.412.114	822.860	-	-	98.589.254
MEDELLÍN	4.928.823.824	66.696.302	3.521.956	8.569.000	4.850.036.566
PALMIRA	830.466.900	3.525.982	-	-	826.940.918
PASTO	1.088.333.053	4.595.826	-	-	1.083.737.227
PEREIRA	1.249.485.829	7.943.797	125.771	-	1.241.416.261
POPAYÁN	1.342.822.236	6.856.142	-	-	1.335.966.094
QUIBDÓ	2.001.957.686	5.663.487	-	-	1.996.294.199

¹⁰ Al respecto, pero con relación al artículo 777 del Estatuto Tributario Nacional, ver la sentencia del 14 de septiembre de 2023, exp. 26799, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹¹ Samái del Tribunal, índice 47, PDF del cuaderno de primera instancia, páginas 88 a 92.

¹² Concretamente aseguró que tuvo en cuenta las siguientes cuentas: Para ingresos, las 4135120100 COMISIÓN RECAUDOS CPS, 4135120101 COMISIONES KIT PREPAGO, 4135120103 COMISIONES WELLCOM BACK, 4135120105 COMISIÓN VENTA POSTPAGO, 4135120107 COMISIÓN REPOSICIONES, 4135120109 COMISIÓN POST DATOS, 4135120111 COMISIÓN RESIDUAL DATOS, 4135120113 COMISIÓN RESIDUAL VOZ, 4135120115 COMISIÓN FACTURACIÓN, 4135120116 BONIFICAC INCENTIVO, 41351201 BONIFICACIÓN PERMANENCIA, 4135120120 COMISIÓN ESPECIAL CUMPLIMIENTO, 4135120121 COMISIÓN VISITAS DOMICILIARIAS, 4135120124 DESCUENTO RECARGA EN LÍNEA, 4135120126 INCENTIVOS RECARGAS, 4135120127 INCENTIVOS ARRENDAMIENTOS PUNTOS C, 4135120128 PLAN COOP, 4135120135 COMISIÓN BLACKBERRY, 4135120136 COMISIÓN UP GRADE, 4135120134 PLAN SIEMBRA, 4135120130 COMISIÓN ACCESORIOS, 4135120133 PROTECCIÓN EQUIPOS, 4135120137 APOYO MARCAS y 4135120138 OTRAS COMISIONES. Con relación a las devoluciones informó las cuentas 4175010100 DEVOLUCIÓN LÍNEAS TELEFÓNICAS, 4175010101 DEVOLUCIÓN TELEFONÍA PROPIA, 4175010102 DEVOLUCIÓN CARGOS FIJOS, 4175010103 DEVOLUCIÓN POSTPAGO, 4175010104 DEVOLUCIÓN PLAN COOP, 4175010105 DEVOLUCIÓN PASATIEMPO, 4175010106 DEVOLUCIÓN FULL PRECIO, 4175010107 DESCUENTO POR CANAL y 4175010109 SERVICIOS COMCEL. Con relación a otros ingresos, las cuentas 4245 UTILIDAD EN VENTA DE PROPIEDADES y 4255 INDEMNIZACIONES.



"Municipio	Ingresos	Devoluciones	Utilidad venta propiedades	Indemnizaciones	Total base
REMEDIOS	1.201.270.787	5.080.247	-	-	1.196.190.540
RIONEGRO	1.654.892.947	18.307.707	-	-	1.636.585.240
SANTA BÁRBARA	601.876.420	9.359.857	-	-	592.516.563
TABIO	384.910.132	1.826.307	-	-	383.083.825
TULUÁ	583.618.950	2.615.299	-	-	581.003.651
TURBO	290.111.875	1.483.295	-	-	288.628.580
UBATÉ	1.326.504.398	18.554.309	-	-	1.307.950.089
TOTALES	39.211.578.781	291.755.619	3.954.747	8.569.000	38.907.299.415'

- Certificado emitido por el revisor fiscal de la sociedad SIMTEC del 9 de febrero de 2016, en la cual consta la misma información antes referida¹³.
- La demandante presentó las siguientes declaraciones del ICA por el año 2011 en otras jurisdicciones¹⁴: Armenia, Remedios, Pereira, Popayán, Buenaventura, Ubaté, Tabio, Cajicá, Chía, Amagá, Bogotá, Turbo, Santa Bárbara, Quibdó, Ciudad Bolívar, Andes, Itagüí, Bello, Chigorodó, Apartadó, Facatativá, Palmira, Pasto, Rionegro, Medellín, Tuluá Candelaria, Guacarí, La Dorada, Manizales y Caicedonia¹⁵.

La Sala reitera que la extraterritorialidad de los ingresos puede cuestionarse o soportarse con cualquier medio probatorio, y no solo con las declaraciones tributarias presentadas en otros municipios, en la medida que no existe una tarifa legal preestablecida¹⁶.

Además, conforme con el artículo 777 del Estatuto Tributario y el artículo 140 del Decreto Municipal Nro. 139 de 2011, las certificaciones de los contadores públicos o revisores fiscales serán suficientes para presentar ante la administración pruebas contables, sin perjuicio de la facultad de fiscalización, de tal modo que son una prueba independiente que, por sí mismas, permiten demostrar la veracidad y exactitud de los registros contables de un contribuyente, así como su realidad económica¹⁷.

De acuerdo con lo expuesto, se advierte que la Administración no aportó prueba alguna que soportara que los ingresos que fueron adicionados en los actos acusados se derivaban de actividades gravadas realizadas por la sociedad en el territorio del Distrito de Cali o que las devoluciones no resultaban procedentes.

Por su parte, la demandante aportó certificados de revisor fiscal en sede administrativa, en los cuales consta que la sociedad tuvo ingresos brutos percibidos fuera de Cali \$35.054.880.592¹⁸ (valor corresponde al declarado en el renglón 23 - menos total ingresos fuera del municipio- de la declaración del contribuyente ante la demandada de \$35.054.881.000) y devoluciones en esa ciudad por \$28.684.167 (que fue declarado en el renglón 22 -menos devoluciones- por \$28.684.000)¹⁹. Esto, por cuanto los profesionales, en sus certificados, discriminaron los ingresos de la sociedad e identificaron las cuentas de las que tomaron los datos reportados.

¹³ Samai del Tribunal, índice 47, PDF del cuaderno de primera instancia, páginas 98 a 102.

¹⁴ *Ibidem*, página 110 a 196 y 385 a 395.

¹⁵ Verificadas, la Sala evidencia que la sumatoria de todas las bases gravables declaradas dan un total de \$31.782.502.000.

¹⁶ En igual sentido se ha pronunciado la Sala en sentencias del 22 de septiembre de 2016, exp. 20648, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 14 de marzo de 2019, exp. 22241, C.P. Milton Chaves García; y del 7 de octubre de 2021, exp. 23159, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, entre otras

¹⁷ Al respecto ver la sentencia del 14 de septiembre de 2023, exp. 26799, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹⁸ Samai del Tribunal, índice 47, PDF del cuaderno de primera instancia, página 80.

¹⁹ *Ibidem*.



A modo de conclusión, el hecho de que la actora no haya aportado todas las declaraciones del ICA presentadas en otros municipios por el periodo fiscalizado no permite su adición a la base gravable en el Distrito de Cali, teniendo en cuenta que los certificados de revisor fiscal aportados acreditan suficientemente los datos contenidos en la declaración objeto de la controversia.

En consecuencia, no prospera la apelación presentada por la parte demandada y se confirma la sentencia de primera instancia

No habrá lugar a condena en costas a cargo de la demandada porque en el expediente no se probó su causación como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable por remisión expresa del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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. **Confirmar** la sentencia de primera instancia proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, el 3 de agosto de 2023.
2. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente 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

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:8086/Vistas/documentos/validador>