



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., treinta y uno (31) de octubre de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 13001-23-33-000-2018-00470-01 (28848)
Demandante: HMV Ingenieros Ltda.
Demandado: Distrito Turístico y Cultural de Cartagena de Indias

Temas: ICA. 2013. Territorialidad. Prueba. Certificado de revisor fiscal.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 15 de octubre de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar, que resolvió (índice 2):

Primero: Declarar la nulidad parcial de la Liquidación de Revisión AMC-RES-004514, del 08 de noviembre de 2016, por medio de la cual la Secretaría de Hacienda de Cartagena profirió Liquidación Oficial de Revisión e impuso una sanción a la demandante, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

Segundo: Declarar la nulidad parcial de la Resolución AMC-RES-00458-2018, del 19 de febrero de 2018, por medio de la cual la Secretaría de Hacienda de Cartagena resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación de Revisión AMC-RES-004514, del 08 de noviembre de 2016, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

Tercero: Como consecuencia de la anterior declaración y a título de restablecimiento del derecho, modificar la declaración privada presentada por la actora en el sentido que únicamente deberá pagar el mayor impuesto de industria y comercio, la sanción por inexactitud y los intereses, correspondiente al período gravable 2013, sobre la suma de \$564.475.762. En consecuencia, se exonera a la demandante sobre la suma de \$57.242.426.889 por actividades en otros municipios y la suma de \$36.771.980.421 por concepto de deducciones, exenciones y actividades no sujetas, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

Cuarto: Por consiguiente, se declara que no está obligada a pagar sobre la suma de \$94.014.407.310 y, en caso de haber realizado el pago, deberá devolverse lo pagado sobre las sumas aquí exoneradas por haberse declarado la nulidad de las mismas.

Quinto: Condenar en costas a la parte vencida dentro de este asunto, esto es, a la demandada, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 188 del CPACA y 365 y 366 del CGP.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Mediante la Liquidación de Revisión AMC-RES-004514, del 08 de noviembre de 2016 (índice 2), la demandada modificó la declaración del ICA (impuesto de industria y

¹ El expediente entró al despacho sustanciador el 24 de mayo de 2024 (índice 3. Esta y las demás menciones de «índices» aluden al historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai).



comercio) del año gravable 2013 presentada por la actora, para incrementar la base gravable con la aminoración de los ingresos percibidos en otras jurisdicciones y de las «deducciones, exenciones y actividades no sujetas», y sancionar por inexactitud. Esa decisión fue modificada por la Resolución AMC-RES-000458-2018, del 19 de febrero de 2018 (índice 2), para disminuir el monto de las glosas y de la sanción por inexactitud impuesta.

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la actora formuló las siguientes pretensiones (f. 4):

1. Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

(i) Liquidación de Revisión AMC-RES-004514, del 08 de noviembre de 2016, por medio de la cual la Secretaría de Hacienda Distrital de Cartagena profirió liquidación oficial de revisión e impuso sanción a la actora con relación al ICA del periodo 2013.

(ii) Resolución AMC-RES-000458-2018, del 19 de febrero de 2018, por medio de la cual la Secretaría de Hacienda Distrital de Cartagena resolvió el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la Liquidación de Revisión AMC-RES-004514, del 08 de noviembre de 2016.

2. Que como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, se declare que mi poderdante no debe pagar suma alguna por concepto de mayor impuesto a cargo de ICA, sanción por inexactitud e intereses en el Distrito de Cartagena por el periodo gravable 2013.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 29, 58, 83, 95.9, 338 y 363 de la Constitución; 647, 648 y 683 del ET (Estatuto Tributario); 32 y 33 de la Ley 14 de 1983; 42 del CPACA; y 87 y 98 del Acuerdo 041 de 2006, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 6 a 46):

Alegó que su contraparte violó el debido proceso y su derecho defensa al no identificar los rubros cuya aminoración de la base gravable rechazó ni exponer los motivos que sustentaron esa decisión.

Aseguró que al procedimiento de revisión aportó los medios de pruebas que acreditaban que los ingresos que excluyó de la base fueron aquellos que percibió por los servicios prestados en otras municipalidades, *i.e.* las autoliquidaciones del ICA presentadas en cada una de esas jurisdicciones y los certificados del revisor fiscal que, con base en la contabilidad, identificó los ingresos percibidos en estas. Por ello, planteó que el demandado infringió la regla de territorialidad del impuesto y los principios de justicia, equidad, capacidad contributiva y solidaridad, por pretender gravar con el ICA servicios prestados fuera de su jurisdicción.

También censuró que su contraparte desconociera las «deducciones, exenciones y actividades no sujetas», en tanto correspondían a rubros que no realizaban el hecho generador del ICA como los ingresos por servicios prestados en el exterior, por servicios exportados, por participación en consorcios y por la aplicación del método de participación. Sostuvo que la connotación de estos estaba demostrada con los contratos, las facturas y el certificado del revisor fiscal. Añadió que, si bien el monto rechazado por el demandado era diferente al del valor de estos rubros, no pudo identificar a que se debió esa inconsistencia por la deficiente motivación de los actos administrativos.



Por lo expuesto, se opuso a la multa impuesta a título de sanción por inexactitud pues no incurrió en la conducta infractora y, de haberlo hecho, sería como consecuencia de un error en la comprensión de las normas aplicables. Con todo, pidió que si se juzgase procedente la multa fuera ajustada en aplicación del principio de favorabilidad.

Contestación de la demanda

El demandado se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 385 a 388). Sostuvo que en el procedimiento de revisión pudo constatar inexactitudes en las aminoraciones de la base gravable del ICA declaradas por la actora, las cuales al no ser desvirtuadas con los medios de prueba idóneos debían ser confirmadas.

Sentencia apelada

El tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y condenó en costas al demandado (índice 2). Expuso que, aunque el ordenamiento jurídico reconocía libertad probatoria para acreditar la territorialidad de los ingresos a efectos del ICA, en su criterio, era procedente que el demandado exigiera su demostración a través de las declaraciones del ICA presentadas y pagadas en otras jurisdicciones. Admitió la suma de \$57.240.794.889 como ingresos percibidos en otras jurisdicciones porque en los actos demandados no se expusieron motivos para rechazarlos. También aceptó como tal \$1.632.000 toda vez que la actora demostró que fueron ingresos percibidos por los servicios prestados en San Agustín, Huila (*i.e.* con la declaración presentada y el certificado emitido por un funcionario del municipio). En cambio, avaló el rechazo de \$564.475.761 ya que no estaba demostrado que fueron ingresos percibidos en el municipio de Betulia, Santander, pues para ello era insuficiente el certificado de revisor fiscal que no refería los asientos contables que lo respaldaban conforme lo ordenado por el artículo 777 del ET.

De otra parte, encontró demostrada la falta de motivación que alegó la actora frente al rechazo de las «*deducciones, exenciones y actividades no sujetas*» por \$36.771.984.000, ya que de lo expuesto en los actos administrativos no era posible identificar los rubros que habían sido glosados por el demandando ni los fundamentos facticos y jurídicos de esa decisión. Por ende, juzgó que procedía su detracción de la base gravable del ICA.

Por lo expuesto, concluyó que la actora solo estaba obligada a pagar el mayor impuesto, la sanción por inexactitud y los intereses moratorios sobre la suma de \$564.475.761, en tanto omitió demostrar que fueron ingresos percibidos en otra jurisdicción.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del tribunal (índice 2), para lo cual planteó que el certificado de revisor fiscal aportado sí cumplía los requisitos previstos en el artículo 777 del ET. Por tanto, alega que debía reconocerse su idoneidad probatoria para demostrar que la suma de \$564.475.761 eran ingresos percibidos por dos proyectos de construcción desarrollados en el municipio de Betulia, Santander, de manera que procedía su aminoración de la base gravable del ICA en la jurisdicción del demandado. Agregó que como su contraparte no se opuso a ese medio de prueba no había motivos para excluirle valor probatorio.

Pronunciamientos sobre el recurso

El demandado y el ministerio público guardaron silencio.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación planteados por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que accedió parcialmente a sus pretensiones y condenó en costas al demandado. Por ende, corresponde establecer si el certificado de revisor fiscal que obra en el plenario acredita que los ingresos por \$564.475.761 fueron percibidos por proyectos desarrollados por la actora en un municipio distinto al demandado y, por tanto, procedía su aminoración de la base gravable del ICA a su cargo en esa jurisdicción.

Análisis del caso concreto

2- Sobre la cuestión debatida, el tribunal explicó que el ordenamiento jurídico reconocía libertad probatoria para acreditar la territorialidad de los ingresos a efectos del ICA, sin perjuicio de lo cual juzgó procedente que el ente territorial demandado exigiera su demostración a través de las declaraciones del ICA presentadas y pagadas en las demás jurisdicciones. Por lo anterior, consideró que era improcedente detraer de la base gravable del ICA a cargo de la actora el monto de \$564.475.761, porque omitió demostrar que los obtuvo por el desarrollo de su actividad gravada en otro municipio. Al efecto, negó valor probatorio al certificado de revisor fiscal aportado, toda vez que no identificó los asientos contables que lo respaldaban, conforme lo ordenado por el artículo 777 del ET. A esa decisión se opone la apelante única, quien asegura que ese certificado sí cumplía los requisitos previstos en el artículo 777 del ET y, por ello, debía reconocerse su idoneidad probatoria para demostrar que la suma cuya aminoración de la base gravable fue rechazada eran ingresos percibidos por dos proyectos desarrollados en el municipio de Betulia, Santander, por lo cual debía detraerse de la base gravable del ICA a su cargo en el distrito demandado. Añade que como su contraparte no se opuso a ese medio de prueba no había motivos para que el *a quo* le excluyera valor probatorio.

Siguiendo esos planteamientos, el debate se concentra en la idoneidad probatoria del certificado de revisor fiscal que, a juicio de la actora, es suficiente para demostrar que las sumas que avaló el tribunal como ingresos gravados con el ICA para el año gravable 2013 no pueden atribuirse a Cartagena. De ahí que el pronunciamiento que debe emitir la Sala se circunscribe a establecer si ese medio de prueba acredita la extraterritorialidad, esto es, la no sujeción al ICA de esos réditos en el distrito demandado.

2.1- Al respecto, la Sala puntualiza que de la formulación legal del hecho imponible del ICA se ocupó el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, posteriormente codificado en el artículo 195 del CRM (Código de Régimen Municipal, Decreto 1333 de 1986). Según ese precepto, el impuesto grava, además de las actividades industriales y comerciales, la prestación de servicios *«que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales»*. Esta regla fue recogida en el artículo 87 del Acuerdo 041 de 2006 (entonces vigente) que dispuso como hecho generador del ICA *«el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción de Cartagena»*. Dispuso el artículo 98 que el impuesto se determina *«con base en los ingresos brutos del contribuyente obtenidos durante el período»*, pudiéndose excluir aquellos obtenidos en otras jurisdicciones municipales.

2.2- En torno a la regla de territorialidad de los ingresos obtenidos de la prestación de servicios, el artículo 195 del Acuerdo 041 de 2006, con carácter general, señala que la prestación de servicios estará gravada con el ICA en la jurisdicción donde *«se ejerzan o*



*realicen» las actividades correspondientes². En línea con lo cual, el artículo 93 *ibidem*, prevé que están gravados en la jurisdicción demandada «los ingresos originados en actividades comerciales o de servicios cuando no se realizan o prestan a través de un establecimiento de comercio registrado en otro municipio y que tributen en él». A la luz de lo anterior, la conclusión acerca de la localización de los servicios a efectos del ICA queda sujeta a la demostración efectuada sobre el lugar donde se realizaron las concretas prestaciones que corresponden al cumplimiento o desarrollo de los contratos de servicios por los cuales el obligado percibió ingresos gravados con dicho impuesto.*

Al respecto, la Sala ha precisado además, que si bien es «*procedente deducir de la base gravable total, el ingreso obtenido en otros territorios ... no es menos cierto que se requiere, necesariamente, que el contribuyente acredite por cualquier medio idóneo el origen extraterritorial de los ingresos*»³, para lo cual, la letra c. del ordinal 3.º del artículo 99 *ibidem* prevé que «*en el momento que lo solicite la administración tributaria Distrital ... deberá mostrar la declaración tributaria presentada en el municipio donde se presentó el hecho generador del impuesto*». Sobre esta previsión normativa, esta Sección⁴ ha precisado que no puede entenderse como la única prueba de los ingresos que constituyen la base gravable del ICA en cada ente territorial, pues no existe una disposición normativa que preestablezca un determinado medio probatorio para acreditar la extraterritorialidad de los ingresos a efectos de la causación del impuesto.

Lo anterior, se encuentra respaldado por el artículo 1.º del Decreto 3070 de 1983 según el cual «*los contribuyentes que realicen actividades industriales, comerciales o de servicios en más de un municipio, a través de sucursales o agencias ... o de establecimientos de comercio debidamente inscritos, deberán registrar su actividad en cada municipio y llevar registros contables que permitan la determinación del volumen de ingresos obtenidos por las operaciones realizadas en dichos municipios*»; de suerte que esos registros contables, debidamente soportados con los documentos internos y externos, constituyen una prueba idónea de la territorialidad de los ingresos. Al efecto, el contribuyente se puede servir de un certificado de revisoría fiscal, que ostentará la calidad de prueba contable de que trata el artículo 777 del ET, sin perjuicio de la facultad que tiene la administración de hacer las comprobaciones pertinentes⁵. Con todo, como se anotó, también serán procedentes otros medios de prueba que permitan establecer la territorialidad del hecho generador de la actividad de servicio gravada con el ICA.

2.3- En el caso *sub examine*, el revisor fiscal certificó que la actora «*registró en su contabilidad en la cuenta de ingresos diferidos \$38.560.490.738,78 correspondientes a los proyectos 2455 y 2509*», de los cuales \$564.475.761,78 registrados en la cuenta 4155-50-004-1-2455 «*ingresos a facturar ISA – Subestación Sogamoso 500/230*» corresponden al municipio de «*Betulia, Santander*». Explicó que ese monto no se incluyó a la declaración el ICA presentada en esa municipalidad para el periodo 2013 porque «*los valores contabilizados como ingresos diferidos corresponde a aquellos ingresos que fueron facturados durante el año gravable 2013, dando cumplimiento a los términos contractuales, pero el avance de la obra fue ejecutado en años posteriores*», de manera que «*se registran en la cuenta contable 2705-95-001-1 denominada ingresos recibidos por anticipado, son reconocidos como ingresos en años posteriores tanto contable como*

² Al respecto se pueden consultar entre otras, las sentencias del 12 de diciembre de 2018 (exp. 20781, CP: Jorge Octavio Ramírez); 12 de marzo de 2020 (exp. 24097, CP: Julio Roberto Piza); y del 16 de junio de 2022 (exp. 26311, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

³ Sentencias del 22 de septiembre de 2016 y del 10 de mayo de 2018 (exps. 20648 y 21323, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

⁴ Entre otras, en las sentencias del 22 de septiembre de 2016, 10 de mayo y 23 de agosto de 2018 (exps. 20648, 21323 y 22186, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez); del 14 de marzo de 2019 (exp. 22241, CP: Milton Chaves García) y del 4 de abril de 2019 (exp. 21356, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

⁵ Al respecto se pueden consultar entre otras, las sentencias del 18 de febrero de 2021, exp. 23015, CP: Julio Roberto Piza y 21 de marzo de 2024, exp. 28100, CP: Myriam Stella Gutiérrez.



fiscalmente y sirven como base para presentar y pagar el impuesto de industria y comercio del respectivo municipio, para este caso Betulia – Santander», del periodo en el que se causen. Finalmente, dejó constancia que verificó «que las cifras certificadas corresponden a las incluidas en los libros oficiales» (índice 1).

2.4- Para decidir la cuestión discutida, se parte de reiterar que, de acuerdo con los precedentes de la Sección, en el ámbito del ICA, la localización de los servicios queda sujeta a la demostración efectuada sobre el lugar donde se realizaron las prestaciones que corresponden a los acuerdos a partir de cuales el obligado percibió ingresos gravados. Esa demostración se enmarca en la regla general de libertad probatoria, en la medida en que no existen previsiones legales particulares al respecto. Para la Sala, contrariamente a lo que juzgó el tribunal, el certificado del revisor fiscal que obra en el plenario demuestra la obtención de ingresos anticipados por el desarrollo de proyectos de construcción en la jurisdicción de Betulia, Santander por la suma de \$564.475.761,78. Además, por la connotación de anticipo de esos recursos era improcedente su inclusión en la autoliquidación del ICA que presentó la actora en ese municipio para el periodo 2013 (f. 91 caa). Tal y como lo señaló la apelante única, esas pruebas no fueron desvirtuadas por la Administración que se limitó a señalar que no estaba demostrado que la actora hubiere declarado esos ingresos en otros municipios o distritos. Pero, conforme al criterio de decisión de la Sección, 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»⁶ y, en el caso *sub examine*, a partir de la valoración de las pruebas que aportó la demandante sobre los ingresos que obtuvo en Betulia, Santander, estima la Sala que procede su aminoración de la base gravable del ICA en el distrito demandado. Por consiguiente, se desestima su rechazo y prospera el cargo de apelación.

3- Como los anteriores razonamientos jurídicos desvirtúan la modificación oficial de la declaración revisada, desaparece el fundamento para imponer la sanción por inexactitud.

Conclusión

4- Por lo razonado en precedencia, la Sala reitera que el certificado de revisor fiscal constituye una prueba idónea de la territorialidad del hecho generador de las actividades gravadas con el ICA, sin perjuicio de la facultad que tiene el ente territorial de hacer las comprobaciones pertinentes. Con arreglo a esa pauta y dado que la apelación de la actora prosperó, corresponde revocar la sentencia del tribunal para, en su lugar, declarar la nulidad total de los actos acusados.

En cuanto al restablecimiento del derecho, la Sala advierte que por ordenarle al demandado devolver las sumas que hubiera pagado la actora con fundamento en los actos, el *a quo* pasó por alto los artículos 280 y 281 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012) y 187 del CPACA que le imponían ceñirse a lo pedido en la demanda y a lo exceptuado en la contestación. Dada esa contravención, se evidencia un vicio procesal que se concretó en una decisión *extra petita* en la sentencia de primera instancia. Esa circunstancia le impone a la Sala el deber de ajustar el restablecimiento del derecho ordenado por el *a quo*, a fin de reconocer el efectivamente pretendido por la actora que era declarar que no estaba obligada a pagar el mayor ICA, la sanción por inexactitud y los intereses determinados en los actos demandados para el periodo 2013.

⁶ Sentencia del 06 de octubre de 2022 (exp. 24934, CP: Julio Roberto Piza).



En resumen, la Sala revocará los ordinales primero a cuarto de la sentencia apelada y, en su lugar, declarar la nulidad de los actos demandados y, para ajustar el restablecimiento del derecho en los términos anunciados, declarará que la demandante no está obligada al pago de las sumas determinadas en los actos administrativos acusados. En cuanto a la condena en costas impuesta al demandado en primera instancia, la Sala la confirmará considerando que esa decisión no fue apelada.

Costas

5- Finalmente, acatando el criterio de interpretación del artículo 365.8 del CGP acogido por esta Sección, la Sala se abstendrá de imponer condena en costas en esta instancia.

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

FALLA

1. **Revocar** los ordinales primero a cuarto la sentencia apelada. En su lugar:

*Primero: **Declarar** la nulidad de los actos demandados.*

*Segundo: A título de restablecimiento del derecho, **declarar** que la demandante no está obligada al pago de las sumas determinadas en los actos administrativos acusados.*

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

3. Sin condena en costas en segunda instancia.

4. **Reconocer** personería a Ana Milena Macea Ojeda como apoderada del demandado conforme al poder conferido (índice 1).

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

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Este documento fue firmado electrónicamente. La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>