CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

MAGISTRADA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., ocho (8) de octubre de dos mil veintiséis (2026)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	73001-23-33-000-2020-00466-01 (30914)
Demandante	PASE EXPRESS S.A.
Demandado	MUNICIPIO DE IBAGUÉ
Temas	Impuesto de industria y comercio. Año gravable 2017. Liquidación oficial de aforo. Territorialidad. Determinación de la base gravable. Carga de la prueba.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sección decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 25 de septiembre de 2025, proferida por el Tribunal Administrativo del Tolima, que resolvió[1]:

> **PRIMERO: NEGAR** LAS PRETENSIONES DE LA DEMANDA formulada por la Sociedad PASE EXPRESS S.A contra el MUNICIPIO DE IBAGUÉ – SECRETARÍA DE HACIENDA de conformidad a lo expuesto en la parte considerativa de esta providencia.
>
> **SEGUNDO**: **CONDENAR** en costas a la parte demandante, conforme lo preceptuado en el artículo 188 del C.P.A.C.A., según se encuentren probadas y causadas. Por Secretaría, liquídense.
>
> Fíjese como agencias en derecho, el valor equivalente a un (1) salario mínimo legal mensual vigente.
>
> **TERCERO**: Una vez en firme esta providencia, archívese y devuélvase los remanentes de los gastos del proceso a la parte accionante, si los hubiere.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Previo emplazamiento para declarar y su respuesta, el Municipio de Ibagué profirió a PASE EXPRESS S.A., la Liquidación Oficial de Aforo 2019-1033-14-0271 del 1 de marzo de 2019, mediante la cual determinó el impuesto de industria y comercio (ICA) por el año gravable 2017 e impuso sanción por no declarar[2]. La liquidación fue confirmada por la resolución FISC 2020-1340-00225 del 1 de julio de 2020[3] que resolvió el recurso de reconsideración.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

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

---

1 Samai del tribunal, Índice 46, página 30.
2 Samai del tribunal, índice 34, EXPEDIENTE DIGITAL 4_73001233300020200046600 1EXPEDIENTEDIGI20220725120702.zip, 012ANEXOSDELADEMANDA, anexo 4
3 Ibidem, anexo 6.

Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones[4]:

5.1. Principales.

5.1.1. **Primera Principal**. **Declárese la nulidad** de la Resolución No. FISC 2020-1340-00222 (sic) del 1 de julio de 2020 y de la liquidación de aforo No. 2019-1033-14-0271, "Acto Tributario FISC _ED 1033-2018-000505 del 27 de diciembre de 2018" de fecha 1 de marzo de 2019, **bajo la medida que mi representada no está llamada a declarar el ICA** en el Municipio de Ibagué, bajo la consideración que las tasas de tránsito (valor que pagan los usuarios por la expedición de licencias de conducción, licencias de tránsito y placas únicas nacionales) son de naturaleza tributaria, por ser un servicio estatal, sin tener en consideración si se delega a un ente público o privado. En consecuencia, no pueden ser gravadas con otro tributo, como lo es el Impuesto de Industria y Comercio.

5.1.2. **Segunda Principal**. **Declárese la nulidad** de la Resolución No. FISC 2020-1340-00222 (sic) del 1 de julio de 2020 y la liquidación de aforo No. 2019-1033-14-0271, "Acto Tributario FISC _ ED 1033-2018-000505 del 27 de diciembre de 2018" de fecha 1 de marzo de 2019, teniendo en cuenta que PASE EXPRESS. S.A, Sociedad identificada con el Nit. 811.001.560 –1 **no es sujeto pasivo del impuesto de Avisos y Tableros** respecto del año gravable 2017**.**

5.2. Subsidiaria.

Declárese la **nulidad** (sic) la Resolución No. FISC 2020-1340-00222 (sic) del 1 de julio de 2020 y la liquidación de aforo No. 2019-1033-14-0271, "Acto Tributario FISC _ ED 1033-2018-000505 del 27 de diciembre de 2018" de fecha 1 de marzo de 2019, teniendo en cuenta que los ingresos ordinarios y extraordinarios en el Municipio de Ibagué, ascienden a la suma de $1.435.903.000,oo para el año gravable 2017, y no $7.231.193.000, suma que erradamente tiene en cuenta la autoridad tributaria y que corresponde al total de ingresos ordinarios y extraordinarios del período en todo el país de la compañía.

5.3. **SEGUNDA**: Como consecuencia de lo anterior:

5.3.1. **Respecto de la Primera y Segunda Pretensión Principal**: Exonérese a PASE EXPRESS S.A. de la obligación de declarar el IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO, AVISOS Y TABLEROS del año gravable 2017 en el municipio de Ibagué.

5.3.2. **Respecto de la Pretensión Subsidiaria**. Teniendo en cuenta que los ingresos que obtuvo PASE EXPRESS. S.A, para el año gravable **2017** en la suma de Ibagué corresponde a $1.435.903.000,oo, por tanto, es con base en esa suma que se debe realizar la liquidación del ICA.

5.4. Se solicita tener en cuenta lo señalado en el artículo 16 de la ley 446 de 1998, que señala que *"Dentro de cualquier proceso que se surta ante la Administración de Justicia, la valoración de daños irrogados a las personas y a las cosas, atenderá los principios de reparación integral y equidad y observará los criterios técnicos actuariales".*

5.5. Que se condene a la demandada a pagar a favor de la parte demandante las **costas** que se generen como consecuencia de este proceso, así como las agencias en derecho.

Invocó como **normas violadas** los artículos 29 y 338 de la Constitución Política; 32 de la Ley 14 de 1983; 117 y 777 del Estatuto Tributario Nacional; 137 y 138 de la Ley 1437 de 2011; y 220, 260 y 264 del Decreto 370 de 2013 del Municipio de Ibagué. El **concepto de la violación** se resume a continuación:

Advirtió que era improcedente que el municipio gravara con ICA **los ingresos por tasas de tránsito**, derivados del servicio de expedición de licencias de conducción, licencias de tránsito y placas únicas nacionales, que presta en esa jurisdicción.

Explicó que celebró el contrato de prestación de servicios 31-493 del 6 de noviembre de 2007 con el Municipio de Ibagué, cuyo objeto fue la elaboración y suministro de licencias de conducción y otros servicios asociados a los trámites de tránsito.

[4] Ibidem, página 12.

Precisó que los valores pagados por los usuarios para la expedición de licencias de conducción eran una tasa de tránsito, por ser un servicio estatal, que corresponde a una fuente de financiación endógena[5], y, por tanto, tenían carácter tributario, independientemente de que la actividad se delegue a un ente público o privado. De ahí que no constituyen ingresos gravados con ICA, pues lo contrario sería desconocer la **prohibición constitucional de cobrar impuestos sobre impuestos**[6].

Señaló que la administración vulneró **el debido proceso e incurre en indebida motivación** porque: *i)* no tuvo en cuenta la declaración de ICA presentada, pese a que ello se menciona en el emplazamiento para declarar; *ii)* tomó como ingresos gravables obtenidos en Ibagué la suma de $7.231.193.000, pese a que, conforme a la certificación del revisor fiscal, ese valor correspondía a los ingresos brutos operacionales nacionales.

iii) desconoció que los ingresos obtenidos en el municipio de Medellín son $2.906.120.000, y que la base gravable de ICA es de $1.435.903.000, pese a que estaban acreditados en el certificado de revisor fiscal, y en las declaraciones de ICA presentadas en otras jurisdicciones, pruebas el municipio no valoró; *iv)* no intentó visita o inspección a su contabilidad ni produjo un requerimiento de información que le permitiera dar a conocerla, pese a que el artículo 220 del Decreto 370 de 2013 indica que el acta de visita debe hacer parte integrante de la liquidación de aforo.

En virtud de lo anterior, alegó que se desconoció el **principio de territorialidad del ICA** y se determinó de manera arbitraria la base gravable, al incluir ingresos obtenidos por la sociedad en jurisdicciones diferentes de Ibagué en las que había declarado y pagado ICA. Invocando jurisprudencia de la Corte Constitucional[7], señaló que el hecho gravado es el ejercicio de actividades industriales, comerciales o de servicios en el municipio, por lo que únicamente puede integrar la base del impuesto los ingresos gravados obtenidos en la correspondiente jurisdicción; por ende, también se violó el principio de capacidad contributiva en material tributaria y el principio de progresividad

Finalmente, agregó que la sociedad **no era sujeto pasivo del impuesto de avisos y tableros por el año gravable 2017**, porque durante la ejecución del contrato de prestación de servicios 31-493 de 2007 no utilizó avisos, tableros o emblemas en la vía pública. Que si bien, la base gravable de este tributo es el ICA, también lo es que tiene un hecho generador diferente, que en este caso no se configura.

Oposición de la demanda

El Municipio de Ibagué se opuso a todas las pretensiones de la demanda.[8]

Sostuvo que los ingresos generados por la demandante en el municipio por los **contratos de prestación de servicios** 493 de 2007 y 2643 de 2015 no estaban exentos de ICA. Precisó que, para el año 2017 ya no se encontraba vigente el contrato de prestación de servicios 493 de 2007, relativo al suministro de licencias de conducción, sino el contrato 2643 del 29 de septiembre de 2015, cuyo objeto era apoyo logístico para la elaboración de licencias de tránsito, licencias de conducción y especies venales -placas de vehículos y motocicletas- con el servicio de impresión.

---

5 Citó en respaldo la sentencia C-925 de la Corte Constitucional.
6 Invocó la sentencia de la Corte Constitucional C-517 de 2007, y refirió Oficio 7071 del 29 de marzo de 2017 de la DIAN.
7 Corte Constitucional, Sentencia C-056 del 13 de febrero de 2019, exp. D-12418, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.
8 Samai del tribunal, índice 34, EXPEDIENTE DIGITAL_4_73001233300020200046600 1EXPEDIENTEDIGI20220725120702.zip, 023_Contestación de la Dda Mpio de Ibagué.pdf

Sostuvo que el hecho generador del ICA previsto en el artículo 16 del Decreto municipal 1000-0370 del 21 de junio de 2013 es el ejercicio o realización, directa o indirecta, de actividades industriales, comerciales o de servicios en su jurisdicción y que la actividad económica principal de la demandante -con código CIIU 1812- corresponde a servicios relacionados con la impresión, y la actividad secundaria -con código 6201- la relativa al desarrollo de sistemas informáticos.

A partir de la actividad económica de la sociedad y del objeto del contrato vigente en 2017, afirmó que el hecho generador fue la realización directa de un servicio, relativo a la impresión de licencias de tránsito, licencias de conducción y especies venales, conforme con el artículo 345 de la Ley 1819 de 2016 -definición de actividad de servicio gravado con ICA-, y al artículo 2 del Acuerdo Municipal 298 de 2014 que incluye los códigos CIIU 1812 y 6201 como actividades objeto del gravamen.

Sostuvo que lo sometido al ICA era la actividad desarrollada por la sociedad, que le permitió celebrar el contrato de prestación de servicios y obtener una contraprestación económica, determinada por el número de licencias impresas y entregadas mensualmente y que la contraprestación provenía del cobro por impresión, equipos, software, insumos para las placas, láminas para las tarjetas de conducción y licencias de tránsito y mano de obra, entre otros conceptos, y no «del derecho de tránsito y transporte». En consecuencia, concluyó que no había fundamento legal expreso para exonerar a la sociedad de la obligación de declarar el ICA.

Señaló que **la certificación expedida por el contador no cumplía los requisitos exigidos para que tuviera eficacia como prueba contable** e invocó jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado[9] para destacar que las certificaciones de contadores públicos o revisores fiscales deben contener algún grado de detalle sobre los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que se pretenden demostrar.

Afirmó que, aunque la certificación del 17 de mayo de 2019 señalaba que los libros de contabilidad estaban debidamente llevados, soportados por documentos contables internos y externos, registrados en la Cámara de Comercio, y que la contabilidad atendía las prescripciones legales, no contenía detalle de libros, cuentas o asientos relativos a los hechos que se pretendía demostrar. Consideró que no se cumplió las exigencias señaladas en la jurisprudencia.

Afirmó que **el formulario único nacional de declaración y pago del ICA** presentado por la demandante con el recurso de reconsideración **para probar la extraterritorialidad de** los ingresos percibidos en el año 2017 no cumplía los lineamientos del Estatuto Tributario Municipal -artículo 185 del Decreto Municipal 370 de 2013- ni daba certeza de su pago.

Precisó que ese formulario no cuenta con los requisitos mínimos que permitan verificar que la declaración fue presentada en el Municipio de Medellín y pagada por medios electrónicos o en bancos, pues carece de código de barras o de sello de pago de entidad financiera. Que, además, al consultar la plataforma PISAMI, no se encontró registrado pago del ICA por la vigencia 2017, y que, el formulario único nacional diseñado por la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público solo estaba vigente desde el año 2018, conforme con el parágrafo del artículo 344 de la Ley 1819 de 2016.

[9] Sentencias del 12 de diciembre de 2018, exp. 20379, M.P. Milton Chaves García; del 6 de marzo de 2008, exp. 15931; y del 7 de noviembre de 2012, exp. 16964, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

Sentencia apelada

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la demandante, conforme a los siguientes argumentos[10]:

En cuanto a la **naturaleza jurídica de los ingresos gravados con ICA**, a partir del certificado de existencia y representación legal de la sociedad y del Acuerdo Municipal 029 de 2014, advirtió que la actividades principal y secundaria correspondían, respectivamente, a los códigos CIIU 1812, servicios relacionados con la impresión, y 6201, desarrollo de sistemas informáticos, las cuales estaban sujetas al ICA a la tarifa del siete por mil, y fueron ejecutadas en el marco del objeto contractual con el municipio, a cambio de una contraprestación económica.

Desestimó el planteamiento de la demandante relativo a la **doble tributación**, pues lo gravado con ICA era la actividad desarrollada por la sociedad y remunerada en ejecución de los contratos y no las tasas de tránsito y, al no existir una prohibición legal que impidiera gravar esa actividad, la sociedad estaba obligada a tributar por las actividades desarrolladas en el municipio durante el año gravable 2017.

Examinó **el Formulario Único Nacional de Declaración y Pago del ICA del año 2017**, aportado por la sociedad y señaló que, el artículo 344 de la Ley 1819 de 2016 aplicaba a las declaraciones que debían presentarse a partir de la vigencia 2018 y que, desde entonces, se permite el pago por medios electrónicos, «***sin perjuicio de remitir la constancia de declaración y pago a la entidad territorial sujeto activo del tributo***».

Señaló que el formulario no tenía sello ni código de barras que permitiera establecer que hubiera sido presentado y pagado en una entidad bancaria y que, según la verificación efectuada por la Secretaría de Hacienda de Ibagué, en la plataforma PISAMI tampoco aparecía el pago. Añadió que ni en sede administrativa ni judicial, la demandante aportó prueba de que declaró el ICA por el año gravable 2017 ni que efectuó el pago por el valor indicado en ese formulario.

Frente al **principio de territorialidad**, señaló que, con fundamento en el artículo 32 de la Ley 14 de 1983 y en la jurisprudencia[11], el ICA se causa en el lugar donde se realiza la actividad comercial o industrial o se presta el servicio y que la falta de pago del tributo no había sido controvertida por la sociedad pese a que tuvo la oportunidad de hacerlo durante el trámite de emplazamiento. Concluyó que no se acreditó el pago del valor que se afirmaba declarado por las operaciones en Medellín ni el correspondiente al Municipio de Ibagué y que la sociedad omitió el deber de declarar los ingresos percibidos durante 2017 por los servicios gravados con ICA.

Restó valor probatorio al **certificado de contador público** y lo calificó de genérico, toda vez que no indicaba que las operaciones estuvieran respaldadas por comprobantes internos y externos ni que reflejaran la situación financiera de la sociedad, y tampoco detallaba los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretendían demostrarse, lo cual contraría el criterio jurisprudencial[12].

En cuanto a la **base gravable utilizada en la liquidación oficial de aforo**, indicó que el monto considerado por el ente territorial coincidía con el consignado en el Formulario Único Nacional de Declaración y Pago del ICA que allegó la sociedad,

[10] Samai del Tribunal, índice 46.
[11] Invocó la sentencia C-121 de 2006 de la Corte Constitucional y la sentencia del 12 de marzo de 2020, exp. 23304 del Consejo de Estado.
[12] Sección Cuarta del Consejo de Estado, en sentencias del 18 de enero, exp. 15357 y del 27 de enero de 2011, exp. 17222.

pero que este fue “aparentemente” presentado en Medellín, ya que no existía prueba del cumplimiento de esa obligación tributaria. Agregó que, si existía diferencia entre los ingresos por las actividades desarrolladas en Ibagué y el valor incluido en la liquidación de aforo, correspondía a la sociedad acreditar los valores exactos, lo cual no ocurrió en el presente caso.

Precisó que, dentro del proceso administrativo, la demandante no solicitó la inspección de los libros de contabilidad con el fin de corroborar el valor de las operaciones y que el asunto no correspondía a una inexactitud, sino a la falta de presentación de la declaración del ICA y avisos y tableros, circunstancia que llevó al municipio a practicar la liquidación de aforo.

Condenó en costas a la demandante, de conformidad con los artículos 188 de la Ley 1437 de 2011 y 365 y 366 del Código General del Proceso, y fijó las agencias en derecho en 1 SMLMV.

Recurso de apelación

La parte demandante presentó recurso de apelación[13].

Alegó la **violación del derecho al debido proceso y el desconocimiento del deber de investigación de la administración**. Sostuvo que, conforme al artículo 220 del Decreto Municipal 370 de 2013 -que regula el procedimiento de aforo-, correspondía a la administración investigar los hechos económicos que sustentaban la determinación oficial y que el acta de visita debía integrar la liquidación de aforo.

Reprochó que el municipio expidiera la liquidación de aforo sin que previamente se hubiere realizado una visita fiscal, inspeccionado la contabilidad, requerido la información comercial ni analizado el contrato del cual provenían los ingresos obtenidos en Ibagué. A su juicio, solo después de que la administración cumpliera esa labor investigativa surgía para el contribuyente la carga de desvirtuar los hechos establecidos, por lo que cuestionó que el tribunal le atribuyera la obligación de solicitar la inspección tributaria y aportar las pruebas necesarias para controvertir la liquidación.

Consideró contradictorio que la administración desconociera como declaración tributaria el formulario aportado por la sociedad y, simultáneamente, utilizara la cifra allí consignada para determinar la base gravable, pese a que, según afirmó, correspondía a los ingresos operacionales obtenidos en todo el país.

Insistió en que se configura una **falsa motivación y el desconocimiento de los principios de territorialidad y capacidad contributiva** por la inclusión de una base gravable que calificó como irreal, al incluirse en la liquidación los ingresos brutos nacionales de 2017. Precisó que la sociedad “no desconoce que las actividades de servicios de impresión y desarrollo de sistemas informáticos que constituyen su objeto social se encuentran gravadas con el impuesto de industria y comercio conforme a la clasificación de actividades económicas vigentes en el Municipio de Ibagué”, sino la cuantificación de los ingresos atribuibles a esa jurisdicción.

En ese sentido, sostuvo que la falta de prueba del pago del impuesto en otros municipios no facultaba a Ibagué para gravar ingresos provenientes de actividades realizadas fuera de su territorio.

[13] Samai del Tribunal, índice 20, 16_MemorialWeb_Recurso-APELACIONSENTENCIA(.pdf) NroActua 50

Afirmó que la certificación del revisor fiscal establecía ingresos brutos operacionales del año 2017 de $7.062.821.000 y una base gravable en Ibagué de $1.435.903.000 y cuestionó que el tribunal le restara valor probatorio por considerarla genérica. Invocó el artículo 777 del Estatuto Tributario y sostuvo que la exigencia de individualizar libros, cuentas y asientos resultaba pertinente para controversias sobre operaciones específicas, pero no para certificar el resultado de un proceso contable respaldado en los estados financieros. Agregó que la administración podía comprobar esa información mediante la inspección tributaria que no practicó.

También adujo que los contratos de prestación de servicios celebrados con el Municipio de Ibagué constituían elementos relevantes para establecer los ingresos percibidos en esa entidad territorial. Señaló que los contratos de 2007 y 2015 tenían valores referenciales de $450.000.000 y $100.000.000, respectivamente, por lo que resultaba desproporcionado atribuir a Ibagué ingresos superiores a $7.000 millones durante 2017.

Por ello, sostuvo que la determinación oficial excedía en más de 5 veces los ingresos realmente obtenidos en el municipio y vulneraba el principio de capacidad contributiva previsto en el artículo 363 de la Constitución.

Finalmente, cuestionó la **valoración de las pruebas documentales realizada por el tribunal**, por excesivo formalismo al descalificar el formulario de declaración por carecer de código de barras o sello de pago. Que, "si bien es cierto que el formulario carece de esos elementos formales, también es cierto que el artículo 344 de la Ley 1819 de 2016 solamente autorizó el pago electrónico y la presentación de declaraciones desde cualquier lugar del país a partir de la vigencia fiscal 2018, de modo que para el año gravable 2017 aún no existía la infraestructura tecnológica que permitiera la generación automática de códigos de barras en todos los municipios del país".

Señaló que el formulario contenía información sobre ingresos, base gravable, impuesto y retenciones que, según afirmó, coincidía sustancialmente con la certificación del revisor fiscal, y daba cuenta de la información suministrada a la administración al responder el emplazamiento.

Afirmó que la desestimación del formulario y de la certificación del revisor fiscal vació de contenido el derecho de defensa y desconoció el principio de sana crítica. Que, a su vez, los contratos debieron ser valorados para efectos de determinar la base gravable del tributo.

Oposición al recurso de apelación

El municipio demandado guardó silencio.

Intervención del Ministerio Público

El agente del Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde decidir la legalidad de los actos demandados expedidos por el Municipio de Ibagué que determinaron el ICA del año 2017 a cargo de la demandante e impusieron sanción por no declarar.

1. Problema jurídico. Alcance del recurso de apelación

Previo a resolver los cargos de apelación, la Sección observa que, en la apelación, ya no se controvierte que las actividades de servicios de expedición de licencias de conducción y demás trámites de tránsito, desarrolladas en el Municipio de Ibagué durante el año gravable 2017, estaban gravadas con ICA, sino que se precisa que la inconformidad recae sobre la determinación de la base gravable efectuada por el municipio.

También se advierte que en la apelación no se controvierte la procedencia de la sanción por no declarar, y tampoco la sujeción pasiva del impuesto de avisos y tableros -que había cuestionado en la demanda-. Por lo anterior, estos aspectos no serán objeto de estudio en esta instancia, en aplicación del principio de congruencia de los artículos 320 y 328 del Código General del Proceso.

Dicho ello, atendiendo los términos del recurso, **el problema jurídico** se concreta en establecer si la base gravable del impuesto en discusión fue determinada por la administración con observancia del derecho al debido proceso, y de los principios de territorialidad y capacidad económica.

2. Procedencia de la base gravable del tributo

En los actos acusados, el demandado determinó a cargo de la demandante el ICA correspondiente al año 2017, por los ingresos derivados de la actividad económica 1812 "actividades de servicios relacionadas con la impresión", después de considerar que esta había omitido el deber de declarar; que la demandante estaba en mejor posición de probar la extraterritorialidad de los ingresos y no lo hizo.

Indicó que el formulario de declaración de ICA aportado no correspondía al utilizado en el municipio ni acreditaba el pago del tributo; que la plataforma PISAMI -Plataforma Integrada de Sistemas de la Alcaldía de Ibagué- no registraba pagos por ese concepto; y que la declaración de ICA presentada en Medellín no contenía sello ni comprobante de pago.

Por ello, los actos liquidaron el impuesto sobre los "Ingresos brutos **declarados en renta año gravable**" de $7.231.193.000, lo cual fue avalado por el tribunal.

En la apelación, la demandante discute que se presenta una violación al debido proceso, porque el municipio no investigó los hechos económicos que sustentan la determinación del tributo -no realizó una visita fiscal, no inspeccionó la contabilidad, no requirió información comercial, no analizó el contrato del cual provenían los ingresos obtenidos en Ibagué-. Sostuvo que, la carga de acreditar los ingresos gravados correspondía inicialmente a la administración y que solo una vez cumplida esta podía trasladarse a la sociedad, en contravía de lo señalado por el Tribunal.

Consideró que la base gravable determinada desconoce los principios de territorialidad y capacidad económica, al incluir los ingresos nacionales del año 2017 y resaltó que el certificado de revisor fiscal acreditaba la base gravable relativa al Municipio de Ibagué, y que el nivel de detalle de libros y cuentas solo resultaba pertinente para operaciones específicas, y no frente a un proceso contable integral respaldado en los estados financieros. Que los contratos también debían tenerse en cuenta para verificar la base gravable del municipio, pues sus valores -$450 y $100 millones- resultan desproporcionados frente a los ingresos gravados -$7 mil millones-.

Así mismo, señaló que el formulario coincide con lo certificado por el revisor fiscal, pero fue desconocido por carecer de código de barras, pese a que para ese momento aun no existía la infraestructura tecnológica para ello. Además, consideró contradictorio que se desconozca la declaración, pero se utilizara para determinar la base gravable con los ingresos nacionales.

A efectos de resolver el problema jurídico, la Sección pone de presente que el artículo 32 de la Ley 14 de 1983 dispone que el impuesto de industria y comercio recae sobre las actividades industriales, comerciales y de servicios realizadas en las respectivas jurisdicciones municipales. Para el período discutido, esta regla debe armonizarse con el artículo 343 de la Ley 1819 de 2016, según el cual, tratándose de actividades de servicios, el ingreso se entiende percibido en el lugar donde se ejecuta la prestación.

En concordancia, los artículos 16 y 21 del Decreto 1000-0370 del 21 de junio de 2013[14] establecen que el hecho generador está constituido por «el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en jurisdicción del Municipio de Ibagué» y que la base gravable corresponde a los ingresos brutos obtenidos por su realización. Así, la determinación del tributo exige establecer no solo la existencia de una actividad gravada, sino que es necesario identificar los ingresos obtenidos por la realización de esa actividad en el respectivo municipio.

A esos efectos, debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con el artículo 167 del Código General del Proceso, los hechos deben ser demostrados por quien los invoca a su favor. De ahí que, tratándose de establecer ingresos sometidos a tributación, la prueba recae, en principio, sobre la administración en ejercicio de sus amplias facultades de fiscalización, pues como se ha reconocido en jurisprudencia reiterada «**corresponde a la Administración demostrar que las operaciones sometidas a tributación se causaron en su jurisdicción**, pues este se constituye en el sujeto que inicia la actuación administrativa tendiente a liquidar el tributo oficialmente»[15]. Lo anterior, obedece al deber de la administración de agotar una actividad de verificación suficiente respecto de la liquidación de los tributos.

En ese sentido, la carga de la prueba de los ingresos gravados recae en la entidad territorial, quien debe demostrar que estos fueron obtenidos por el ejercicio de las actividades sujetas al ICA en su jurisdicción, y así conformar la base gravable del tributo, por lo que no le es posible gravar todos los ingresos del contribuyente sin sustentar la territorialidad de las operaciones que los originaron. Una vez la administración cumple con dicha carga, y demuestra los ingresos gravados, al administrado le corresponde desvirtuar los hallazgos de aquella.

Para acreditar la extraterritorialidad de los ingresos rige un criterio de libertad probatoria, siempre que los medios sean pertinentes, conducentes y suficientes para demostrar el lugar de generación o percepción de los ingresos y por ello, el acervo probatorio debe valorarse de manera conjunta, atendiendo a los documentos y demás elementos que permitan establecer el origen y la cuantía de los ingresos[16].

Así las cosas, verificada la actuación administrativa, se advierte que el demandado sustentó los ingresos gravados de $7.231.193.000 en los cruces de información

[14] Por medio del cual se compila el régimen tributario en el Municipio de Ibagué.
[15] Sentencia del 18 de junio de 2026, exp. 30153, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello; que reitera las sentencias del 23 de febrero de 2023, exp. 27037, M.P. Wilson Ramos Girón; Sentencia del 27 de abril de 2023, exp. 27082, M.P. Wilson Ramos Girón.
[16] Ibidem.

exógena reportada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) correspondiente a los ingresos declarados en el impuesto de renta, y en que la plataforma PISAMI no registraba pagos del tributo en el municipio; sin allegar prueba alguna que soportara que ellos provenían de actividades realizadas en Ibagué.

Por su parte, la apelante cuestionó la territorialidad de esos ingresos, con las siguientes pruebas, cuya valoración exige expresamente en el recurso de apelación:

- Certificado de revisor fiscal del 30 de diciembre de 2020[17], en el que se informa:

  1. Que los Libros de Contabilidad se encuentran llevados en debida forma, de acuerdo con los Principios de Contabilidad generalmente aceptados y con las normas vigentes sobre la materia.
  2. Que los Libros de Contabilidad reflejan razonablemente la situación financiera de la empresa y se encuentran soportados por documentos contables internos y externos debidamente elaborados; y los datos de sus Estados Financieros han sido tomados fielmente de los Libros de Contabilidad Registrados.
  3. La contabilidad está conformada, utilizando los Libros de Comercio de "Mayor y Balances" 13531 de julio 26 de 2011 y "Caja - Diario" 13520 de julio 26 de 2011.

     Además, el contribuyente cuenta con "Libros Auxiliares" que soportan el cabal entendimiento de su sistema contable y de los Libros de Comercio mencionados.

     Que de los Libros mencionados se ha extractado la siguiente información:

     - La Actividad Principal de la empresa es la adquisición, montaje y explotación de equipos técnicos para elaborar documentos de identificación; contratar con los organismos de transporte y tránsito a nivel Municipal, Departamental y Nacional; contratar con empresas públicas, particulares, etc.
     - El código de actividad para este caso ante la Dian es el 1812 (Actividades de servicio relacionadas con la impresión.

       TARIFA I.C.A. PARA EL MUNICIPIO DE IBAGUE 7 POR MIL
     - Igualmente certifico la debida correspondencia entre los ingresos declarados en el Impuesto de renta del año gravable 2017 con los ingresos declarados en el impuesto de Industria y Comercio del mismo año.

  La siguiente es la discriminación de los ingresos declarados en el Impuesto de Renta del año gravable 2017:

Ingresos Brutos Operacionales		**$ 7.062.821.000**
Ingresos no Operacionales		**$168.372.000**
Rendimientos financieros	$ 6.610.000	
Otros no operacionales	$161.762.000	
Menos Devoluciones		$2.730.620.000
Menos Ingresos no sometidos a I.C.A. – arrendamiento		$159.550.000
TOTAL INGRESOS NETOS DECLARADOS EN 2017		$ 4.341.023.000
Menos:		
Ingresos Municipio de Medellín		**$2.906.120.000**
BASE GRAVABLE MUNICIPIO DE IBAGUÉ		**$1.435.903.000**

- Contrato de prestación de servicios 493 de 2007[18], que informa ingresos por $450.000.000 en el plazo de 5 años y contrato de prestación de servicios 2643 de 2015[19], que informa ingresos obtenidos en el Municipio de Ibagué por valor de $100.000.000 en el plazo de tres años, con lugar de ejecución en el municipio de Ibagué. Este último es el que se encontraba vigente al momento de los hechos como lo reconoce la parte demandada.

[17] Samai del Tribunal, índice 34, EXPEDIENTE DIGITAL 4_73001233300020200046600 1EXPEDIENTEDIGI20220725120702.zip, Anexo de la demanda. Anexo_8
[18] Ibidem. Anexo de la demanda. Anexo 3_ Copia del Contrato_ Ibagué.
[19] Ibidem. 023_Constestación de la Dda Mpio de Ibagué. Pdf. Páginas 388 a 394.

- Formulario Único Nacional de Declaración y Pago del Impuesto de Industria y Comercio, relativo al Municipio de Medellín, por el año gravable 2017[20], del contribuyente Pase Express S.A. con sello de radicado 0000000018829 del 17 de abril de 2018, del cual se resaltan los siguientes rubros: i) ingresos ordinarios y extraordinarios en todo el país y en Medellín por $7.231.194.000; ii) devoluciones por $2.730.620.000; iii) actividades no sujetas por $159.551.000, iv) total de ingresos gravables por $4.341.023.000 y v) saldo a cargo $21.705.115.
- Formulario Único Nacional de Declaración y Pago del Impuesto de Industria y Comercio, relativo al Municipio de Ibagué, por el año gravable 2017[21], del contribuyente Pase Express S.A.[22], del cual se resaltan los siguientes rubros: i) ingresos ordinarios y extraordinarios en todo el país por $7.231.194.000; ii) ingresos por fuera del municipio de $2.906.120.000, y iii) ingresos en el municipio y total de ingresos gravables por $1.435.903.000. Este formulario no tiene sello de presentación ni de pago.

Conforme con lo anterior, la Sección observa que el municipio no cumplió con la carga de probar los ingresos gravados. En efecto, en el expediente no obra soporte alguno que dé cuenta de la actividad probatoria desplegada por la administración para demostrar que la base gravable del tributo determinada en los actos acusados se conforma con ingresos obtenidos por la sociedad en su territorio.

La administración debió ejercer sus facultades de fiscalización para obtener, de la misma demandante o de terceros, la información necesaria para acreditar la realización de una actividad gravada en su jurisdicción. Sin embargo, se limitó a tomar los ingresos reportados por el impuesto de renta del año 2017.

Es importante precisar que, aunque la declaración de renta goza de presunción de veracidad, los ingresos que registra corresponden a los obtenidos por el contribuyente a nivel nacional, de ahí que no puedan ser gravados en su totalidad con el impuesto de industria y comercio, a menos que la administración demuestre que los mismos se causaron por realizar actividades gravadas dentro de su territorio, lo que no ocurrió en el presente caso.

De hecho, en los actos acusados tampoco se identifica la actividad objeto del gravamen, esto es, si los ingresos provenían de la prestación de servicios, de una actividad comercial o de una actividad industrial. El municipio solo hizo referencia general a que «el Objeto Contractual y la actividad equivalente registrada en los Contratos de Prestación de Servicios suscritos con la alcaldía de Ibagué (…) son susceptibles del Impuesto de Industria y Comercio»[23]; no obstante, como lo señala la apelante, los valores de dichos contratos correspondían a $450 millones y $100 millones, sumas que no explican los $7.231.193.000 tomados como ingresos gravados. Insiste la Sección en que la administración tampoco identificó alguna otra actividad desarrollada por la sociedad en Ibagué.

Debe hacerse énfasis que, en materia del impuesto de industria y comercio, el municipio no solo debe demostrar la obtención de ingresos por actividades gravadas, sino que, además, tiene la carga de soportar que dicha operación fue realizada en su jurisdicción. Y ello es así, en la medida en que estas entidades solo pueden exigir el pago del gravamen que se cause en su respectivo territorio.

Ahora bien, a pesar de que el municipio no probó la percepción de ingresos gravados en el año 2017, la Sección advierte que la demandante allegó diferentes

[20] Ibidem. Página 499.
[21] Ibidem. Página 499.
[22] Ibidem. Anexos de la demanda. Anexo_5.1_Declaración _Privada,
[23] Ibidem. Anexo de la demanda. Anexo 4. Liquidación Oficial de Aforo. Página 3.

pruebas -como son la certificación del revisor fiscal y la declaración de ICA presentada en Medellín[24]- que valoradas en conjunto demuestran que no todos los ingresos reportados a nivel nacional corresponden a actividades gravadas en el Municipio de Ibagué. No obstante, se precisa que no se otorgará valor probatorio a la declaración relativa al municipio de Ibagué, porque no tiene constancia de presentación ni de pago del tributo y porque el municipio verificó en la plataforma PISAMI que la sociedad no registraba pagos por concepto de ICA en su jurisdicción, lo cual no fue desvirtuado por la demandante.

No sucede lo mismo con el formulario de ICA presentado en Medellín, pues este cuenta con constancia de radicación. Si bien, en esta declaración no obra constancia de pago, ello no desconoce que fue presentada, pues la administración no controvirtió el sello de radicación ni desvirtuó el hecho de su presentación. Por tanto, este documento permite establecer que los ingresos obtenidos a nivel nacional, por $7.231.193.000, no podían ser considerados en su totalidad como ingresos gravados en el municipio de Ibagué, pues $4.341.023.000 fueron declarados como gravados en otra jurisdicción.

Ahora bien, la actora también aportó certificado de revisor fiscal del 30 de diciembre de 2020, el cual fue calificado por el tribunal como genérico. Sobre el particular, la jurisprudencia ha reiterado que para que las certificaciones de contador público o revisor fiscal se tengan como prueba contable deben cumplir los siguientes requisitos[25]: (i) expresar si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales, (ii) si los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio[26], (iii) si reflejan la situación financiera del ente económico, (iv) debe tener 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) llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, con sujeción a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad.

En este caso, se advierte que la certificación del revisor fiscal señala que los libros de contabilidad se llevan de conformidad con los principios contables, reflejan la situación financiera de la empresa y se encuentran debidamente soportados. Asimismo, precisa que la contabilidad está conformada por los libros mayor y balance, caja y diario, y los libros auxiliares y, con fundamento en esta información, explica la actividad principal de la sociedad y discrimina los ingresos registrados en el impuesto sobre la renta. En particular, señala que, de los $7.231.194.000, $4.341.023.000 fueron declarados en el 2017, reconociendo que $2.906.120.000 fueron obtenidos en Medellín, y $1.435.903.000 correspondían a ingresos gravados en Ibagué.

De manera que, este certificado debe tomarse como prueba, en tanto el profesional discriminó los ingresos de la sociedad, y dio fe pública de que esa información reposa en la contabilidad. Cabe insistir en que la parte demandada no controvirtió ni presentó pruebas para desvirtuar la veracidad del certificado de revisor fiscal presentado por la demandante, que lleve a desestimar su contenido.

Así las cosas, apreciados de manera conjunta el certificado de revisor fiscal y el formulario de ICA presentado en Medellín, se encuentra que ambos documentos se

[24] Formulario Único Nacional de Declaración y Pago del Impuesto de Industria y Comercio, el cual fue establecido mediante Resolución 4056 de diciembre de 2017 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
[25] Ver sentencias de 25 de septiembre de 2008, exp. 15255 C.P. Héctor J. Romero Díaz, de 28 de febrero de 2013, exp. 18420, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y de 22 de septiembre de 2016, Exp. 20490, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, de 16 de noviembre de 2017, Exp 20529, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.
[26] A partir de la vigencia del Decreto 19 de 2012, de supresión de trámites, los libros de comercio no se inscriben en el registro mercantil (artículo 175).

respaldan entre sí, pues informan que, del total de los ingresos obtenidos en el país, $4.341.023.000 debían declararse en Medellín, lo que desvirtúa que el Municipio de Ibagué pueda gravar la totalidad de los ingresos nacionales registrados en el impuesto sobre la renta. Adicionalmente, el certificado de revisor fiscal da cuenta de que ingresos por valor de $1.435.903.000 fueron obtenidos en el Municipio de Ibagué y, por tanto, estos sí debían tributar en esa jurisdicción.

De manera que, estas pruebas llevan al convencimiento de que es improcedente que la administración determine la base gravable del tributo con fundamento en la totalidad de los ingresos nacionales de $7.231.194.000, porque gran parte de ese valor corresponde a otra jurisdicción, y se encuentra acreditado que, para el año 2017, la sociedad obtuvo en Ibagué ingresos gravados con ICA de $1.435.903.000. En consecuencia, la suma de $1.435.903.000 es la que corresponde a los ingresos gravados con ICA en el Municipio de Ibagué.

Prospera parcialmente el recurso de apelación.

3. Decisión

En atención a que en esta providencia se acepta que los ingresos brutos gravados con el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros en el Municipio de Ibagué, corresponde a $1.435.903.000, la Sección reliquidará el tributo y la sanción por no declarar[27] a cargo de la demandante por el año 2017, así:

Concepto	Liquidación Oficial de Aforo y su confirmatoria	Consejo de Estado
Total ingresos ordinarios y extraordinarios del periodo gravable en todo el país	7.231.193.000	7.231.193.000
Menos: ingresos fuera del municipio, devoluciones, rebajas y descuentos	0	5.795.290.000
Total ingresos brutos obtenidos en el municipio	7.231.193.000	1.435.903.000
Impuesto de industria y comercio (7x1000)	50.618.000	10.051.000
Impuesto de avisos y tableros (15% del impuesto de industria y comercio)	7.593.000	1.507.650
Sobretasa bomberil (6% del impuesto de industria y comercio)	3.037.000	603.000
Subtotal Tributo	61.248.000	**12.162.000**
Más: sanción por no declarar (2% de los ingresos brutos)	144.624.000	**28.718.000**
Total saldo a cargo	205.872.000	**40.880.000**
Total saldo a favor	0	0

En consecuencia, se revocará la sentencia de primera instancia, para en su lugar, declarar la nulidad parcial de los actos acusados, y a título de restablecimiento, ordenar que la liquidación del tributo a cargo de la actora corresponde a la realizada en esta providencia.

Finalmente, se precisa que no hay lugar a la pretensión 5.4 de la demanda, en la que «Se solicita tener en cuenta lo señalado en el artículo 16 de la ley 446 de 1998, que señala que "Dentro de cualquier proceso que se surta ante la Administración de Justicia, la valoración de daños irrogados a las personas y a las cosas, atenderá los principios de reparación integral y equidad y observará los criterios técnicos actuariales»; puesto que la nulidad parcial de los actos no trae como consecuencia directa la indemnización de perjuicios y es carga de quien invoca el daño identificar los elementos de la responsabilidad que endilgan y las pruebas que la sustentan.

[27] Se recalcula el valor de la sanción por no declarar porque en los actos fue determinada con fundamento en el 2% de los ingresos brutos, de conformidad con el artículo 292 del Acuerdo Municipal 031 de 2004.

En todo caso, precisa la Sala que el contribuir con las cargas públicas de impuestos es un **principio y deber constitucional** que deriva del artículo 95 de la Carta y que en el proceso encuentra acreditado que la sociedad no pagó el tributo que le correspondía en el municipio.

Como consecuencia de todo lo expuesto, se niegan las demás pretensiones de la demanda.

Condena en costas

Como se revoca la sentencia de primera instancia y se accede parcialmente a las pretensiones de la demanda, no hay lugar a la condena en costas, de conformidad con el numeral 5 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable por remisión expresa del artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

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

FALLA

1. **REVOCAR** la sentencia de primera instancia proferida el 25 de septiembre de 2025 por el Tribunal Administrativo del Tolima, por las razones expuestas en esta providencia.

2. **DECLARAR** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Aforo LOA 2019-1033-14-0271 del 1º de marzo de 2019 y de la resolución FISC 2020-1340-00225 del 1º de julio de 2020, proferidas por la Secretaría de Hacienda del Municipio de Ibagué, según lo expuesto en esta providencia.

3. A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** que la liquidación del tributo a cargo de la actora corresponde a la realizada en la parte motiva de esta providencia.

4. **REVOCAR** la condena en costas impuesta en primera instancia. Sin condena en costas en esta instancia, en los términos expuestos en la parte motiva.

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)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

Este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica:https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/evalidador