



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

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá, D.C., treinta (30) de octubre de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2013-01194-01 (22942)
Demandante: ALFANGEL Y COMPAÑÍA S.A.
Demandado: SECRETARÍA DE HACIENDA DISTRITAL

Temas: Sanción por no declarar impuesto de ICA. Territorialidad del impuesto. Valor probatorio.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección Cuarta a decidir el recurso de apelación interpuesto por el apoderado de la Secretaría de Hacienda Distrital, parte demandada en el presente proceso, contra la sentencia del 2 de noviembre de 2016 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, que dispuso:

PRIMERO: DECLARASE LA NULIDAD de la Resolución Sanción No. 769-DDI-012789 del 27 de abril de 2012, por medio de la cual se impone la sanción a la sociedad ALFANGEL Y COMPAÑÍA S.A. por no presentar las declaraciones del impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros correspondiente a los bimestres 2° a 6° del año gravable 2007 y 1° a 6° de los años gravables 2008, 2009 y 2010; de la Resolución No. 1280-DDI-038446 del 24 de julio de 2012, porque le practicó a la referida sociedad la Liquidación Oficial de Aforo respecto del impuesto de ICA por los bimestres 4°, 5° y 6° del año gravable 2007 y 1° a 6° de los años gravables 2008, 2009 y 2010, actos administrativos proferidos por la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Secretaría de Hacienda Distrital, y de la Resolución No. DDI-024935 de 7 de mayo de 2013 que resolvió los recursos de reconsideración interpuestos contra las

dos anteriores, expedida por la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRESE** que la sociedad ALFANGEL Y COMPAÑÍA S.A. no está obligada a declarar y pagar el impuesto de ICA por los por los bimestres 4°, 5° y 6° del año gravable 2007 y 1° a 6° de los años gravables 2008, 2009 y 2010, y por ende no está obligada a pagar las sumas liquidadas en los actos que se anulan

TERCERO: No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.

CUARTO: Reconócese personería jurídica a la Dra. María Yamilet Capera Casas como apoderada de la parte demandada en los términos y para los efectos del poder conferido visible a folio 240 del expediente.

QUINTO: En firme, archívese el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen y del excedente de gastos del proceso. Déjense las constancias del caso

ANTECEDENTES

1. Demanda

1.1. Pretensiones

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad Alfangel y Compañía S.A., solicitó que se hicieran las siguientes declaraciones y condenas:

1. La nulidad de la Resolución Sanción por no declarar No. 769-DDI-012789 por medio de la cual se impuso sanción por no declarar por los bimestres 2°, 3, 4° 5°, y 6° del año gravable 2007 y por los bimestres 1° a 6° de los años 2008, 2009, 2010, proferida por el Jefe de la Oficina (E) de la subdirección de Impuestos a la Producción y al consumo de la Alcaldía Mayor de Bogotá D.C.

2. La nulidad de la Resolución No. 1280-DDI-038446 del 24 de julio de 2012 proferida por el jefe de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Secretaría de Hacienda – Alcaldía Mayor de Bogotá D.C – por medio de la cual practicaron liquidaciones de aforo por los bimestres 4°, 5° y 6° del año 2007 y bimestres 1° al 6° de los años gravables 2008, 2009 y 2010.

3. La nulidad de la Resolución No. DDI-024935 del 7 de mayo de 2013 proferida por el jefe de la Oficina Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Bogotá – DIB, por medio de la cual se

resolvieron los recursos interpuestos por la sociedad Alfangel y CIA S.A.

4. Que como consecuencia de dichas nulidades, y para restablecer a la demandante en su derecho, declare que la sociedad ALFANGEL Y CIA S.A., Nit. 860.517.108 – 7, no se encuentra obligada a la pagar las sanciones por no declarar por los periodos 2° al 6° del año 2007, 1° al 6° del año 2008, 1° al 6° del año 2009 y 1° a 6° del año gravable 2010.

5. Que como consecuencia de dichas nulidades, se declare que la sociedad ALFANGEL Y CIA S.A. no se encuentra obligada a cancelar los impuestos de industria y comercio determinados según las liquidaciones de aforo practicadas por los periodos 4° a 6° del año 2007, 1° al 6° del año 2008 y 1° al 6 del año 2009°. (sic)

6. Que se condene en costas a la parte demandada.

7. Que se comuniquen la sentencia a quien corresponda para su debido cumplimiento¹.

1.2. Hechos relevantes para el asunto

1.2.1. El 13 de junio de 2011, la oficina de fiscalización de la Subdirección de Impuestos a la Producción y Consumo de la dirección Distrital de Impuestos profirió el requerimiento de información No. 2011 EE 229046 a la sociedad ALFANGEL y CIA S.A. sobre los ingresos obtenidos por la sociedad en otros municipios y el soporte de pago de los respectivos impuestos causados en estos.

1.2.2. El 27 de abril de 2012, el jefe de la oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo profirió la Resolución Sanción No. 769-DDI-012789 en contra de la sociedad demandante, por no declarar el impuesto de Industria y Comercio en los bimestres 2°, 3°, 4° 5° y 6° del año 2007 y por los bimestres 1° al 6° de los años 2008, 2009 y 2010. El contribuyente presentó en término recurso de reconsideración en contra de la resolución.

1.2.3. El 24 de julio de 2012, la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Secretaría de Hacienda profirió, la liquidación de aforo con la Resolución No. 1280-DDI-038446. Contra esta resolución, el contribuyente presentó recurso de reconsideración en término.

1.2.4. El 7 de mayo de 2013, la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá profirió la resolución No. DDI-024935 por medio de la cual se resolvieron de manera desfavorable los recursos de reconsideración presentados por la sociedad demandante.

¹ Fl. 10.

1.2.5. Lo que se debate en el presente proceso es la territorialidad de los ingresos generados por la sociedad demandante y la presunción empleada por la administración para indicar que estos se generaron en el Distrito Capital.

1.3. Normas violadas y concepto de la violación

1.3.1. El hecho generador, percepción del ingreso, sujeto pasivo y base gravable

Argumentó que en el curso de la actuación administrativa, la sociedad demandante aportó abundantes pruebas que establecían la extraterritorialidad de los ingresos obtenidos en los municipios de La Dorada, Puerto Boyacá, Lérída, Mariquita y Puerto Berrio. Sin embargo, dicha evidencia no fue tomada en cuenta por la administración; por el contrario, para adoptar la sanción por no declarar, la administración sólo aceptó algunos rubros como ingresos extraterritoriales, realizando la operación de tomar los ingresos brutos obtenidos en la declaración de renta de cada vigencia y restándole parcialmente los valores por ingresos generados en cada uno de los municipios. Indicó que, producto de esta operación, surgió una aparente diferencia no justificada que la administración tomó como base para liquidar la sanción por no declarar el impuesto de Industria y Comercio.

En el mismo sentido, indicó que para determinar la liquidación de aforo la administración tomó el total de los ingresos brutos expresados en la declaración de renta y le restó los ingresos obtenidos fuera del Distrito Capital y las devoluciones en ventas, para así obtener la base gravable del impuesto de Industria y Comercio en este municipio.

En el caso de los ingresos percibidos en el municipio de La Dorada, explicó que para las vigencias fiscales de los años 2007 a 2009, la Secretaría de Hacienda Distrital tomó el promedio del valor mensual de ingresos como el valor total de los ingresos anuales, por lo tanto, solo contabilizó los ingresos de un mes y no de los once meses restantes. Para respaldar esto, aportó certificación de la Secretaría de Hacienda de ese municipio, donde se constata lo señalado.

De los ingresos percibidos en el municipio de Lérída en el periodo de 2007 a 2009, indicó que la Secretaría de Hacienda Distrital no aceptó ningún valor relativo a los ingresos declarados porque estos no se especificaron; sin embargo, reconoció en los actos administrativos demandados que el contribuyente si tributó en dicho municipio. Al respecto, señaló que en el trámite del procedimiento administrativo anexó certificaciones del revisor fiscal y copia auténtica de los libros de contabilidad donde se certificaban los ingresos percibidos en dicho municipio para la vigencia del año fiscal 2007, sin embargo, la Secretaría de Hacienda Distrital no los tuvo en cuenta.

Respecto de este punto, concluyó que, con la inclusión de los valores correspondientes a la diferencia entre el valor declarado por el contribuyente y el valor reconocido por la administración relativo a los ingresos reportados en estos dos municipios, se explica la suma faltante que dio origen a la imposición de la sanción.

Sobre la vigencia fiscal del año 2010, la Secretaría de Hacienda Distrital, no encontró diferencias entre lo declarado y lo reconocido por la misma

administración, sin embargo, aplicó la sanción por no declarar. Sobre esta situación argumentó que, por disposición del artículo 26 de Decreto 807 de 1993, solo estaban en obligación de presentar la declaración del impuesto de Industria y Comercio las personas que realizaran operaciones gravadas o exentas en el Distrito Capital, situación que a juicio del demandante no aconteció en su caso.

1.3.2. Prohibición de gravar actividades que se ejerzan en otras jurisdicciones territoriales

Explicó que la misma administración distrital reconoció en el concepto No. 586 del 13 de agosto de 1997, la imposibilidad de gravar con el impuesto del ICA las actividades que se ejercieran fuera de su jurisdicción. También manifestó que el Concepto No. 1169 del 10 de enero de 2008 de la DIAN expresa la base gravable que se debe tener en cuenta para determinar la sanción por no declarar. Para fundamentar su posición, transcribió apartes del concepto.

1.3.3. Percepción del ingreso. Inexistencia de ingresos gravados en el Distrito Capital

Conforme a lo dispuesto por el inciso segundo del artículo 37 del Decreto Distrital 352 de 2002, el Distrito Capital está autorizado para tomar como percibidos los ingresos originados por actividades comerciales o de servicios, cuando estas no se realicen a través de un establecimiento de comercio registrado en otro municipio y no se tribute en este municipio. Bajo este derrotero, estima la demandante que la norma citada deslegitima a la administración municipal para gravar ingresos obtenidos en una jurisdicción territorial distinta.

Reiteró que los ingresos percibidos en la vigencia fiscal de los años 2007 a 2010, se obtuvieron en los municipios de La Dorada, Puerto Boyacá, Mariquita, Lérída y Puerto Berrio, donde contaba con establecimientos de comercio registrados, sobre los que declaró y pagó los respectivos impuestos causados en ese periodo en cada una de esas municipalidades.

Indicó que la Secretaría de Hacienda Distrital se valió de dos presunciones para establecer la sanción por no declarar y la liquidación de aforo practicadas. La primera presunción correspondió a que el domicilio de la sociedad es la ciudad de Bogotá D.C.; y la segunda se fundamenta en el hecho de que la sociedad demandante fue objeto de retención en la fuente a título de Industria y Comercio en la ciudad de Bogotá. Frente a esta última, manifestó que pese a haber sustentado dicha situación en el recurso de reconsideración la administración no se pronunció al respecto.

2. Oposición

Mediante apoderado judicial, la Secretaría de Hacienda Distrital compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

2.1. Sobre la legalidad de los actos administrativos

Explicó que por disposición del artículo 322 de la Constitución Política, el Distrito Capital goza de autonomía para gestionar sus intereses dentro del

marco de la misma Constitución y la ley. Por lo anterior, el Gobierno Nacional profirió el Decreto No. 1421 de 1993 “Por el cual se dicta el régimen especial para el Distrito Capital de Santafé de Bogotá” y específicamente en su artículo 154 numeral tercero, se estableció la regla según la cual *“Se entienden percibidos en el Distrito los ingresos de actividades comerciales o de servicios cuando no se realicen o prestan a través de un establecimiento de comercio registrado en otro municipio y que tributen en él.”* (cursiva fuera de texto)

Recordó que el artículo 32 del Decreto 352 de 2002, establece el hecho generador del Impuesto de Industria y Comercio en el Distrito Capital, como la realización de forma directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en su jurisdicción. En el mismo sentido, el artículo 34 del Decreto citado contempla la actividad comercial, como la actividad destinada al expendio, compraventa o distribución de bienes y mercancías.

Por su parte, el artículo 37 del Decreto 352 de 2002 señala la presunción según la cual *“Se entienden percibidos en el Distrito Capital, 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.”*

Indicó que, el artículo 117 del Decreto distrital 807 de 1993, modificado por el artículo 63 del Decreto 362 de 2002, autoriza a la administración Distrital a estimar la base gravable del impuesto de industria y comercio cuando el contribuyente no justifica en debida forma sus ingresos.

En cuanto a la territorialidad y cuantía de los ingresos, indicó que luego de realizar un cotejo entre los ingresos declarados y la declaración de renta del contribuyente se advirtió una inconsistencia que llevó a la administración distrital a presumir válidamente que estas sumas fueron obtenidas en Bogotá D.C. Frente a este punto, indicó que era deber del contribuyente aportar la totalidad de las declaraciones, a fin de determinar cuál fue el monto total de los ingresos anuales, situación que a su juicio no se materializó.

Explicó que, para el caso del municipio de La Dorada, se realizó la operación aritmética de multiplicar por doce (12) el valor reportado en cada una de las declaraciones de los años gravables 2007 a 2009 (esto de acuerdo a lo expresado por el contribuyente, ya que según su dicho, en el comprobante de recaudo sólo se evidenciaba el promedio de ingresos mensuales y no la totalidad de lo percibido en el año). De esta operación la administración concluyó que, los valores no coincidían con la certificación expedida por el revisor fiscal, ni con los registros contables de la sociedad.

Respecto de municipio de Lérida, indicó que, para la vigencia fiscal del año 2007, la sociedad demandante solo aportó comprobante de pago por valor de cuatro millones seiscientos cuarenta y nueve mil seiscientos cuarenta y seis pesos (\$4.649.646) sin especificar el valor sobre el cual se calculó el impuesto, por lo tanto, la administración no tuvo suficientes elementos de juicio para establecer los ingresos percibidos en ese municipio.

Concluyó recalcando que, a la hora de calcular el impuesto y determinar la sanción, la administración se basó en los hechos demostrados en el expediente de acuerdo a lo señalado por el artículo 742 del Estatuto Tributario nacional.

3. Sentencia de primera instancia

Mediante sentencia del 2 de noviembre de 2016, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, accedió a las pretensiones de la demanda y en consecuencia declaró la nulidad de los actos administrativos demandados.

Explicó el Tribunal que, contrario a lo señalado por la administración, el hecho de que la sociedad demandante poseyera su domicilio social en la ciudad de Bogotá no determinaba la obligación de liquidar y pagar el impuesto de Industria y Comercio en el Distrito Capital, por cuanto la obligación surge por la realización efectiva de actividades gravadas en dicha jurisdicción.

Indicó que de las pruebas presentadas en el proceso, se puede establecer que: (i) la sociedad demandante desarrolló su objeto social en los municipios de La Dorada, Puerto Boyacá, Lérída, Mariquita y Puerto Berrio, donde cuenta con establecimientos de comercio registrados en cada municipio, (ii) que para las vigencias fiscales de los años 2007 a 2010 tributó en cada uno de ellos por concepto del impuesto de Industria y Comercio y, (iii) que las pruebas aportadas al expediente permiten determinar con claridad que los ingresos percibidos por la sociedad en los años 2007 a 2009, fueron generados por actividades comerciales desarrolladas fuera del Distrito Capital.

Respecto de los actos acusados, señaló que, en estos, se impuso la sanción al contribuyente por no declarar el impuesto del ICA y se expidió la liquidación de aforo de dicho impuesto, en razón a que la Administración revisó el comportamiento tributario de la sociedad y encontró diferencias entre los ingresos registrados en las declaraciones de ICA y la declaración de renta, por lo cual presumió que dicha diferencia correspondía ingresos percibidos en el Distrito Capital.

Sin embargo, el contribuyente aportó en sede administrativa certificación de su revisor fiscal que a juicio del Tribunal cumplió con los preceptos señalados por el Consejo de Estado² para que fuera tenida en cuenta como prueba válida dentro del proceso. En ese orden de ideas, argumentó el Tribunal que, si la administración presentaba dudas sobre el certificado expuesto, era imperativo que las evidenciara dentro del procedimiento administrativo para así desvirtuar la prueba contable, situación que no ocurrió y por lo tanto llevó al juez de instancia a determinar que la sola manifestación de la administración no era suficiente para demostrar las diferencias encontradas entre los ingresos percibidos y la declaración de renta.

Adicional a esto, y en gracia de discusión concluyó el Tribunal que, si el debate se hubiera centrado en que el contribuyente no reportó este tipo de ingresos, la presunción prevista en el artículo 37 del Decreto 352 de 2002 no se podría aplicar toda vez que la sociedad tenía registrados establecimientos de comercio en otras jurisdicciones y tributó en estos, razón por la cual no se podría presumir que los ingresos obtenidos se hubieran originado en Bogotá.

² Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia No. 2500-23-27-000-2002-91426-01 del 6 de marzo de 2008. M.P. Ligia López Díaz

4. Recurso de apelación

La Secretaría de Hacienda Distrital apeló la sentencia de primera instancia con el fin de que sea revocada y, en su lugar, se declare la firmeza de los actos administrativos demandados.

Indicó que la sociedad demandante desarrolló actividades de comercio en el Distrito Capital, por dos vías, la presuntiva y la fáctica. El primer componente, señala que, para los periodos gravables demandados, la sociedad se encontraba inscrita en el registro mercantil de la Cámara de Comercio de Bogotá y por tal razón se presumió válidamente que ejerció actividades comerciales en el Distrito Capital conforme al artículo 13 del Código de Comercio; adicional a esto, el demandante se anunciaba al público a través del portal web *paginasamarillas.com*. El componente fáctico, señala que agentes retenedores del impuesto de Industria y Comercio le practicaron retenciones en la fuente a la sociedad demandante por concepto de intervenciones en actos u operaciones que le generaron ingresos en actividades gravadas para el pago o abono en cuenta.

Recalcó que, fue un hecho probado y no discutido que el demandante tenía su domicilio social en la ciudad de Bogotá y que adicionalmente tenía registrados establecimientos de comercio y sucursales en las cámaras de comercio de las ciudades de La Dorada, Puerto Boyacá, Puerto Salgar y Oriente de Caldas. Habida cuenta de esto, la Secretaría de Hacienda procedió a darle aplicación al numeral 3 de artículo 154 del Decreto 1421 de 1993, en el sentido de entender como percibidos en el Distrito Capital, los ingresos originados en actividades comerciales o de servicios que no se realicen o presten a través de los establecimientos de comercio registrados en otros municipios.

Con lo anterior, y para depurar la base gravable del impuesto de industria y comercio generado en el Distrito Capital, la Secretaría de Hacienda tomó como soporte las declaraciones de renta aportadas por la sociedad y le excluyó los ingresos percibidos por esta fuera de su jurisdicción. Con lo cual, se acreditaron algunos ingresos, pero con las sumas que no pudieron ser justificadas se presumió válidamente que fueron obtenidas en la ciudad de Bogotá. Indicó que, el Tribunal no realizó el análisis de las circunstancias señaladas anteriormente y que fruto de esto, no tuvo en cuenta que con las pruebas aportadas se concluía que parte de los ingresos percibidos por la sociedad se originaron por actividades comerciales desarrolladas en el Distrito Capital.

En cuanto al valor probatorio de la certificación expedida por el revisor fiscal de la sociedad demandante, indicó que esta no constituye un soporte suficiente para acreditar la extraterritorialidad de los ingresos gravados, toda vez que con la información allí contenida no fue posible aclarar la diferencia de los ingresos obtenidos anualmente. Adicionó que, el documento no lleva al convencimiento del hecho que se pretende probar, ya que no informó si las operaciones estaban respaldadas por comprobantes internos y externos que reflejaran la situación financiera de la sociedad, también indicó que los valores declarados no coinciden con las sumas consignadas en la certificación aportada. Por lo tanto, enfatizó en que esta prueba contable no puede ser tenida como una válida.

5. Alegatos de conclusión en segunda instancia

La apoderada de la parte demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

El apoderado de la sociedad demandante guardó silencio en esta etapa procesal.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado ante el Consejo de Estado solicitó confirmar la sentencia de primera instancia con base en los siguientes argumentos.

Explicó que, el Tribunal fundamentó su decisión sobre la certificación expedida por el revisor fiscal de la sociedad demandante ya que a criterio de esa corporación cumplió con los requisitos suficientes para que pudiera ser tenida como prueba válida toda vez que, señalaba los ingresos percibidos y su procedencia e indicaba los soportes que sustentaban las cifras allí contenidas. En el mismo sentido, la certificación indicaba que los ingresos allí reportados se generaron fuera de Bogotá y adicionalmente puntualizó que, no obraba en el expediente prueba de que la demandante obtuviera ingresos en dicha jurisdicción.

En cuanto a la intención de la Secretaría de Hacienda de desvirtuar la certificación aportada, indicó que la entidad se limitó a señalar que esta no cumplía con los requisitos necesarios para ser tenida como prueba y a manifestar que persistía una diferencia entre los valores reportados en la declaración del ICA y la declaración de renta, sin especificar realmente la diferencia entre los valores indicados.

Por todo lo anterior, el agente del Ministerio Público señaló que la administración no pudo probar que los ingresos percibidos por la sociedad demandante se hubieran originado en jurisdicción del Distrito Capital.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1.- Marco del recurso de apelación

En el caso concreto, la administración aplicó la presunción contenida en el inciso segundo del artículo 37 de Decreto 352 de 2002, para sancionar a la contribuyente por no declarar el impuesto de industria y comercio en los bimestres 2° a 6° del año gravable 2007 y 1° a 6° de los años gravables 2008, 2009 y 2010 y liquidar de aforo los bimestres 4, 5 y 6, del año gravable 2007 y los seis (6) bimestres de los años gravables 2008, 2009 y 2010.

Para fundamentar esa presunción, la administración se valió principalmente de las siguientes razones: **(i)** a la contribuyente se le practicaron retenciones en la fuente por el ejercicio de actividades comerciales en el Distrito Capital, **(ii)** existían inconsistencias entre las declaraciones del Impuesto de Industria y Comercio presentadas fuera del Distrito Capital y las declaraciones de renta exhibidas por la contribuyente y, **(iii)** la sociedad se encontraba inscrita

en el registro mercantil de la Cámara de Comercio de Bogotá y se anunciaba al público como comerciante en el portal web *paginasamarillas.com*.

A fin de determinar si resultaba procedente la aplicación de la presunción señalada, la Sala analizará cada uno de los argumentos invocados por la administración, para luego establecer si los actos administrativos demandados se ajustan a derecho.

2. Sobre la prueba de las retenciones en la fuente practicadas al contribuyente

2.1.- La Administración indicó que las empresas Acerías de Colombia Acesco y Cía. S. C.A. y Texdicol S.A., le practicaron a la contribuyente retenciones en la fuente por concepto del impuesto del ICA en los años gravables 2009 y 2010. Sin embargo, del estudio del expediente, se constató que durante el trámite del procedimiento administrativo y del proceso judicial la administración no sustentó este hecho en debida forma.

A esta conclusión se arriba luego de realizar el siguiente análisis:

(i) El hecho fue expuesto por la administración en la Resolución 1280-DDI-038446 del 24 de julio de 2012³, por medio de la cual se profirió liquidación de aforo; sin embargo, en dicho acto la administración se limitó en mencionarlo, sin indicar el soporte probatorio de sus afirmaciones o referir información adicional al respecto.

(ii) La contribuyente presentó y sustentó en el recurso de reconsideración⁴ las razones por las que consideró que las retenciones practicadas por las sociedades Acesco y CIA S.C.A. y Texdicol S.A. fueron incorrectas.

Respecto de las transacciones efectuadas con Acesco y CIA S.C.A., puntualizó que sus registros contables únicamente evidenciaban la existencia de dos facturas⁵ emitidas en la ciudad de La Dorada, cuyos valores fueron reportados en la declaración del impuesto del ICA presentado en esa ciudad.

Frente a las operaciones celebradas con Texdicol S.A., señaló que sus registros contables solo reflejaban operaciones de compra, puesto que esta sociedad correspondía a uno de sus proveedores⁶ y por lo tanto no se le realizaban ventas sino compras.

(iii) En la Resolución No. DDI – 024935 del 7 de mayo de 2013, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración, la administración guardó silencio respecto de los argumentos expresados por la contribuyente;

(iv) En el escrito de la demanda⁷, la contribuyente puso de manifiesto el silencio de la administración y reiteró los argumentos expuestos en el recurso de reconsideración;

³ Fls. 94 – 105 cuaderno de antecedentes administrativos No. 3

⁴ Fls. 513 – 544 cuaderno de antecedentes administrativos No. 3

⁵ Fl. 542 cuaderno de antecedentes administrativos No. 3

⁶ Fl. 543 cuaderno de antecedentes administrativos No. 3

⁷ Fls. 2 – 83 cuaderno principal

(v) En la contestación de la demanda y en los alegatos de conclusión de la primera instancia, la administración nuevamente guardó silencio;

(vi) Finalmente, en el recurso de apelación y en los alegatos de conclusión de segunda instancia la administración mencionó nuevamente el argumento, pero no presentó soporte alguno al respecto.

2.2.- La Sala revisó el expediente y los antecedentes administrativos, y no encontró documento o algún otro elemento probatorio que permitiera verificar las retenciones en la fuente aducidas por la administración.

2.3.- Así pues, para la Sala resulta evidente que este hecho alegado por la administración, no fue debidamente sustentado pues no cuenta con el soporte fáctico necesario para soportar la presunción invocada.

3. Sobre las inconsistencias y el valor probatorio de la certificación emitida por el revisor fiscal

3.1.- Argumenta la administración que la certificación del revisor fiscal aportada por la sociedad demandante, no puede ser tenida como prueba válida dentro del proceso toda vez que esta no informaba si las operaciones reportadas estaban soportadas por comprobantes internos y externos y además no se precisaba si reflejaba la situación financiera de la sociedad.

3.2. Revisado el documento se pudo constatar que efectivamente este si reflejó el estado de la sociedad al explicar que la sociedad demandante, (i) registró contablemente los ingresos que obtuvo en cada municipio donde poseía un centro de operación⁸; (ii) discriminó, declaró y pagó por los ingresos generados en cada uno de los municipios durante los años gravables 2007 a 2010⁹ e, (iii) indicó que los valores registrados en los libros oficiales de contabilidad eran un fiel reflejo del estado económico y contable de la empresa¹⁰.

De igual forma, la certificación contable si indicó el soporte de los datos presentados al señalar que, (i) llevaba libros de contabilidad debidamente registrados ante la Cámara de Comercio de Bogotá¹¹, (ii) conservaba soportes internos y externos de las operaciones e ingresos percibidos en sus centros de operación¹² y, (iii) poseía las respectivas facturas de venta sobre las que se registraron los ingresos percibidos.¹³

En cuanto a las inconsistencias señaladas por la administración relativas a los valores presentados por la certificación emitida por el revisor fiscal y los registros contables del contribuyente, la Sala observa que la Secretaría de Hacienda Distrital manifestó que existía una inconsistencia entre la certificación contable y lo declarado por el contribuyente.

Pero la sola mención de las inconsistencias no constituye prueba de estas; por lo tanto, era deber de la administración presentarle al contribuyente las

⁸ Fl. 732. Cuaderno de antecedentes No. 3, numeral 2 de la certificación contable.

⁹ Fls. 732 - 737. Cuaderno de antecedentes No. 3, numerales 6, 8 y 9 de la certificación contable.

¹⁰ Fl. 737. Cuaderno de antecedentes No. 3, numeral 10 de la certificación contable.

¹¹ Fl. 732. Cuaderno de antecedentes No. 3, numeral 1 de la certificación contable.

¹² Fl. 737. Cuaderno de antecedentes No. 3, numeral 4 de la certificación contable.

¹³ Fl. 734. Cuaderno de antecedentes No. 3, numeral 7 de la certificación contable.

incongruencias a fin de restarle certeza probatoria al certificado del revisor fiscal, conforme al artículo 777 del estatuto Tributario.

4. Territorialidad del impuesto de Industria y Comercio.

4.1.- Señaló la administración que basada en la presunción contenida en el artículo 13 del Código de Comercio presumió que la sociedad había ejercido actos de comercio en el Distrito Capital por anunciarse como comerciante en el portal web *paginasamarillas.com* y encontrarse inscrita en el registro mercantil de la Cámara de Comercio de Bogotá.

4.2.- La Ley 14 de 1983 define este impuesto así:

“ARTÍCULO 32.- El Impuesto de Industria y Comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejercen o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.” (Subrayas fuera del texto).

En los mismos términos se estableció en el artículo 195 del decreto Ley 1333 de 1986.

4.3.- Acerca de la territorialidad del impuesto, esto es, del lugar en que se causa, puede decirse que existe una regla general que se extrae de la norma transcrita, según la cual, el impuesto se causa en el lugar en que se realiza la actividad comercial, o se presta el servicio¹⁴.

4.4.- La jurisprudencia¹⁵ de esta Sección ha señalado algunos criterios que no son determinantes a la hora de establecer la jurisdicción donde se causa el impuesto de Industria y Comercio. Al respecto ha dicho lo siguiente:

“No serían criterios determinantes para establecer la jurisdicción de causación del impuesto de industria y comercio, los siguientes:

- el lugar donde se formula la orden de pedido
- el lugar donde se coordina la venta
- el lugar de entrega de las mercancías
- el lugar de suscripción del contrato
- el lugar del domicilio del vendedor
- el lugar a donde se envían agentes para concretar la venta.”

(Subrayado fuera de texto)

4.5.- Agréguese que la presunción contenida en el artículo 13 del Código de Comercio es válida únicamente para presumir el ejercicio de actos de comercio; pero no para establecer el lugar en que estos se ejecutan.

Por eso, como lo ha dicho la Sala, el domicilio del vendedor no puede ser un

¹⁴ Al respecto ver la sentencia C-121/06. En dicha providencia, la Corte Constitucional se pronunció acerca del alcance de la expresión subrayada, y precisó, que de ella se desprende con claridad la regla general de territorialidad, según la cual, el impuesto se causa en el territorio en el que se realice la actividad comercial o de servicios.

¹⁵ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 25000-23-27-000-2010-00212-01 (19265) M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

criterio determinante a la hora de establecer la jurisdicción de causación del impuesto de industria y comercio, ya que la territorialidad del impuesto del ICA se determina por el lugar donde se ejerce o realiza la actividad de comercio y no el lugar de domicilio de la sociedad.

4.6.- En el caso concreto la inscripción en el registro mercantil o el anunciarse como comerciante al público solo dan cuenta de la condición de comerciante que ostentaba la sociedad demandante, pero no tienen la entidad suficiente para establecer la territorialidad del ejercicio de las actividades comerciales.

5. La presunción señalada en el artículo 37 del Decreto Distrital 352 de 2002

5.1.- La presunción contenida el inciso segundo del artículo 37 de Decreto 352 de 2002 establece que:

“Artículo 37. Percepción del ingreso.

Se entienden percibidos en el Distrito Capital, 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.”

Respecto de esta presunción, la Sala ha dicho:

“En relación con tal presunción, es necesario precisar que esta opera de manera residual. Eso es así, por dos razones:

*La primera, que se desprende del texto antes citado, es que **únicamente** procede cuando el contribuyente **no** acredite que realiza su actividad comercial o de servicio en un establecimiento de comercio registrado en otro municipio y tributa en él. La segunda, que en todo caso, la presunción no puede desconocer el carácter territorial del ICA, de manera que, si está claro que la actividad comercial o de servicios se llevó a cabo en otra jurisdicción, el Distrito Capital no tiene competencia para gravar los ingresos producto de aquella.”¹⁶*

5.2.- Conforme lo señaló la regla anterior, al ser esta una presunción que permite prueba en contrario, la sociedad Alfangel y Compañía S.A., debía acreditar que sus ingresos provenían de actividades comerciales realizadas fuera del Distrito Capital para así desvirtuar la presunción invocada por la administración.

5.3.- Para esto, la sociedad demandante aportó declaraciones y certificaciones contables que daban cuenta del ejercicio de su actividad comercial fuera del Distrito Capital y que explicaban el origen de sus ingresos en otros municipios. Pruebas que no lograron ser desvirtuadas por la Administración.

¹⁶ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 25000-23-37-000-2012-00298-01 (20781) del 12 de diciembre de 2018. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

5.4.- Para la Sala, los medios de convicción estudiados en esta sentencia constituyen elementos de juicio lo suficientemente fuertes para concluir que la parte demandante logró desvirtuar la presunción contenida el inciso segundo del artículo 37 de Decreto 352 de 2002.

En este orden de ideas, al quedar desvirtuada la presunción que fundamenta los actos administrativos demandados, es posible concluir que, la sociedad demandante no era sujeto pasivo del impuesto de Industria y Comercio para los años gravables 2007 a 2010 en el Distrito Capital.

6. Sobre la condena en costas

No habrá lugar a condena en costas (gastos o expensas del proceso y agencias del derecho) porque en el expediente no se probó su causación, como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del CGP, aplicable al caso concreto por expresa remisión del artículo 188 del CPACA.

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. - Por las razones expuestas en la parte motiva de la presente providencia, se confirma la sentencia del 2 de noviembre de 2016 proferida la Sección Cuarta, Subsección “A” del Tribunal Administrativo de Cundinamarca en el proceso de la referencia.

2. – Sin condena en costas en esta instancia.

3. - Ejecutoriada la presente providencia, devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese, cúmplase.

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

