



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., veintitrés (23) de mayo de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2019-00023-01 (27906)
Demandante	TELLUS INGENIERÍA S.A.S.
Demandado	SECRETARÍA DISTRITAL DE HACIENDA DE BOGOTÁ
Temas	Impuesto de Industria y Comercio. Principio de Territorialidad. Percepción de ingreso.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 22 de julio de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió lo siguiente:

“PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad de la Resolución No. DDI-038661 del 28 de agosto de 2017, por medio de la cual le fue proferida a la demandante liquidación oficial de aforo por el impuesto de ICA para los bimestres 4º, 5º y 6º de 2012, 1º a 6º de 2013, 1º, 2º y 6º de 2014 y 1º, 2º, 4º, 5º y 6º de 2015; y de la Resolución No. DDI-037811 del 29 de agosto de 2018, que modificó la anterior al desatar el recurso de reconsideración interpuesto, 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, **DECLÁRASE** que la sociedad TELLUS INGENIERÍA SAS, no está obligada a pagar el impuesto de ICA por los bimestres 4, 5 y 6 del año 2012, 1, 2, 3, 4, 5 y 6 del año 2013 y 1, 2 y 6 del año 2014. (sic) liquidado en los actos que se anulan.

TERCERO: No se condena en costas. (...)”¹ (negrilla y subrayado del original).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Previo expedición del emplazamiento para declarar No. 2017EE116426 del 23 de junio de 2017, la Secretaría de Hacienda de Bogotá expidió la Liquidación Oficial de Aforo Nro. DDI038661 del 28 de agosto de 2017², determinando a cargo de Tellus Ingeniería S.A.S. el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros correspondiente a los períodos 4 a 6 de 2012, 1 a 6 de 2013, 1, 2 y 6 de 2014, y 1, 2, 4, 5 y 6 de 2015; e impuso sanción por no declarar.

Contra la anterior decisión, la sociedad actora interpuso recurso de reconsideración, el cual fue decidido por la Resolución DDI037811 del 29 de agosto de 2018³, que modificó el acto liquidatorio en el sentido de excluir los períodos fiscales 1, 2, 4, 5 y 6 del año 2015 y confirmar las liquidaciones de aforo y la sanción por no declarar por los períodos 4 a 6 de 2012, 1 a 6 de 2013, y 1, 2 y 6 de 2014.

¹ Samai del Tribunal, índice 38, página 20.

² Samai, índice 2, páginas 71 a 76, “ED_C01_01 OTROS-CUADERNO 01 PRINCIPAL-DEMANDA Y ANEXOS.(.pdf)” NroActua 2

³ Samai, índice 26, página 54.

ANTECEDENTES PROCESALES

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 Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones⁴:

“Primera: Que son nulos los actos administrativos contenidos en la Resolución N° DDI038661 del 28 de agosto de 2017, expedida por el jefe de Oficina de Liquidación - Subdirección de Determinación, por la cual se profiere liquidación oficial de Aforo del Impuesto de Industria y Comercio Avisos y Tableros, en contra de la sociedad TELLUS INGENIERIA S.A.S por los períodos y vigencias, correspondientes a: 2012-4, 2012-5, 2012-6; 2013-1, 2013-2; 2013-3, 2013-4, 2013-5, 2013-6; 2014-1, 2014-2 y 2014-6; 2015-1, 2015-2, 2015-4, 2015-5, 2015-6, y ii) Resolución N° DDI037811 del 29 de agosto del 2018, expedida por el Jefe de la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, de la Secretaría de Hacienda, por medio de la cual se resuelve el recurso de Reconsideración, acto mediante el cual la administración procede a modificar parcialmente las sumas en discusión, resolución esta última con la cual se agotó en debida forma la vía gubernativa.

Segunda: Que como consecuencia de la anterior declaración, se dejen sin efecto los impuestos y las sanciones que persisten una vez resuelto por la administración distrital el recurso de reconsideración, por los períodos: 2012- bimestres 4º, 5º y 6º; 2013 bimestres del 1º al 6º; 2014 bimestres 1º, 2º, y 6º; 2015 bimestres 1º, 2º, 4º, 5º, y 6º, por las razones de hecho y derecho que se expondrán más adelante con ocasión de la sustentación de la demanda que hoy se presenta.” (negrilla y subrayado del original)

A los anteriores efectos, la demandante invocó como violados los artículos 95-9 y 338 de la Constitución Política; 32 y 33 de la Ley 14 de 1983; 768 a 791 del Estatuto Tributario Nacional; 167 del Código General del Proceso; 1757 del Código Civil; 7 del Acuerdo 469 del 2011 expedido por el Concejo Distrital de Bogotá; 60 del Decreto 362 de 2002; y 54 del Decreto 352 de 2002; proferidos por la Alcaldía Mayor de Bogotá.

El concepto de la violación de esas disposiciones se resume así:

1. Principio de la territorialidad en el impuesto de industria y comercio

La demandante sostuvo que el principio de territorialidad es uno de los elementos indispensables para determinar el municipio en que se debe declarar y pagar el impuesto de industria y comercio por configurarse en ese territorio el hecho generador del tributo.

De igual forma, refirió que el artículo 33 de la Ley 14 de 1983 prevé que la base gravable del impuesto se encuentra constituida “por los ingresos obtenidos en la respectiva jurisdicción municipal”. Que por tanto, los ingresos que obtuvo la sociedad por una actividad desarrollada fuera del Distrito Capital de Bogotá, no pueden ser gravados por esa entidad territorial.

Sostuvo que el artículo 343 de la Ley 1819 de 2016 ratifica que en la prestación de servicios, el hecho generador del impuesto de industria y comercio se configura en el municipio en que se realice la actividad gravada, que para el caso, corresponde a municipios diferentes a Bogotá D.C.

⁴ Samai, PDF del cuaderno principal, índice 2, páginas 6 y 7.

De conformidad con lo planteado manifestó que no es posible “*bajo la figura de una presunción*” que se impongan sanciones y cobros de impuestos inexistentes y lesivos.

2. La carga de la prueba de los ingresos gravados recae en la Administración

Señaló que, desde la respuesta al emplazamiento para declarar, la demandante ha afirmado que no ha desarrollado actividades gravadas en Bogotá D.C. en los bimestres en que la Administración pretende que se cumpla con la obligación de declarar y pagar el impuesto de industria y comercio. Aclaró que en esa jurisdicción presentó declaraciones por los períodos 2012-1, 2012-2; 2014-3, 2014-4, 2014-5 y 2015-3, debido a que en dichos períodos sí se desarrollaron actividades gravadas.

Refirió que, según el artículo 1757 del Código Civil, le corresponde a la Administración probar que la sociedad realizó actividades gravadas en el Distrito Capital, lo cual no se ha llevado a cabo.

Afirmó que no existe ningún señalamiento legal ni constitucional que permita establecer que la contribuyente deba aportar a la Administración documento o prueba específica para desvirtuar que no desarrolló ninguna de las actividades que se le imputa haber ejercido en su jurisdicción.

Por lo anterior, la sociedad estimó suficiente informar que la prestación del servicio se había realizado en los municipios productores y/o explotadores de hidrocarburos y de gas natural, las cuales no son ejercidas en el Distrito Capital.

Advirtió que la Administración no requirió las declaraciones presentadas en otros municipios, y que en todo caso, sobre ésta recaía la carga de la prueba del hecho generador⁵, la cual no ejerció, pues presume la existencia de ese elemento de la obligación tributaria, pero no lo soporta en ningún documento.

Que no obstante lo anterior, con la demanda se anexa la prueba del pago del impuesto de industria y comercio realizados en otras jurisdicciones. A partir de esto, señaló que el hecho de desconocer que tales ingresos se obtuvieron en otros municipios, configuraría un enriquecimiento sin causa a favor del Distrito Capital o un doble pago del tributo.

3. Violación del principio de justicia y equidad

Señaló que la actuación de la Administración viola el numeral 9 del artículo 95 constitucional, debido a que su actuar es arbitrario, desproporcionado y confiscatorio, al tasar sanciones que desconocen la realidad tributaria de la sociedad.

Reprochó que la Administración realizara el cálculo del impuesto y la sanción tomando la información de las declaraciones del impuesto de renta y de IVA, en tanto solo se debió considerar los ingresos generados por actividades en Bogotá, y no los reportados a nivel nacional⁶.

⁵ Al respecto citó la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 15 de marzo de 1996, expediente 7312, C.P. Delio Gómez Leyva.

⁶ Citó la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 24 de octubre de 2013, expediente 19676, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

4. Improcedencia del cálculo de la sanción por no declarar

Cuestionó que la demandada desconociera los parámetros previstos en el artículo 60 del Decreto Distrital 362 de 2002, para el cálculo de la sanción por no declarar, por cuanto no fue determinada con *“los ingresos obtenidos en Bogotá ni los ingresos que figuran en la última declaración presentada por dicho impuesto, sino que extrañamente la establece sobre unas presunciones no autorizadas para establecer ingresos”*. Con lo cual, además se desconoce que esa normativa prevé que en el evento de no tener impuesto a cargo la sanción por no declarar será equivalente a 1.5 salarios mínimos por cada mes de retardo en su presentación.

5. Indebido cambio de código y tarifa

Indicó que de conformidad con el artículo 54 del Decreto 352 de 2002, cuando el contribuyente realice varias actividades, los ingresos se deben liquidar de conformidad con la tarifa que corresponda a cada una de estas. Que en el presente caso, la sociedad tiene como actividad principal el apoyo para la extracción de Petróleo y de Gas Natural *“código 910”*, la secundaria consiste en Comercio al por mayor de otro tipo de maquinaria y equipo N.C.P *“código 4659”*, y en otras actividades, están la arquitectura, ingeniería y consultoría técnica *“código 7110”*. Por lo cual reprochó que la Administración no exponga los motivos para liquidar el impuesto en algunos bimestres con una tarifa de 6.9 por mil y en otros por 9.66 por mil.

6. La sociedad no debía presentar declaraciones del impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital de Bogotá.

Dijo que por medio del Acuerdo 469 de 2011, el Concejo Distrital de Bogotá estableció la no obligatoriedad en la presentación de las declaraciones de industria y comercio, avisos y tableros para los contribuyentes que durante el período no efectúen operaciones sometidas al impuesto. Que por tanto, la sociedad actuó de conformidad a esa normativa y no presentó declaración de aquellos periodos en los cuales los ingresos se obtuvieron por fuera de Bogotá D.C.

Oposición a la demanda

La Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá contravirtió las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos:

En cuanto a la carga de la prueba, arguyó que en virtud del artículo 167 del Código General del Proceso las partes tienen la autorresponsabilidad de acreditar los hechos que afirman o en que funden sus pretensiones, de igual forma manifestó que el Consejo de Estado ha establecido de manera reiterativa, que en materia tributaria la obligación de desvirtuar los ingresos presuntos que toma la Administración dentro del proceso sancionatorio se encuentra en cabeza del contribuyente⁷.

Explicó que la Administración inició un proceso de fiscalización al contribuyente considerando sus declaraciones del impuesto de *“RENTA e IVA”*, que registran ingresos por el desarrollo de actividades clasificadas con el código CIU 7421 y 7110 relativos a *“actividades de arquitectura e ingeniería y actividades conexas de asesoramiento técnico”*, las cuales se encuentran gravadas con el impuesto de industria y comercio.

⁷ Al respecto, citó la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 16 de marzo de 2011, expediente 16522, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

Señaló que el artículo 66 define la presunción como *“el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancia conocidas”*, y que por su parte, el artículo 756 del Estatuto Tributario Nacional prevé que las presunciones sirven para determinar las obligaciones tributarias. Que por tanto, ante la ausencia de pruebas directas de las actividades gravadas con el tributo en el Distrito Capital, la Administración mediante la presunción determinó los ingresos derivados de tales operaciones.

Explicó que el artículo 117 del Decreto Distrital 807 de 1993 establece una presunción legal, en virtud de la cual, cuando el contribuyente no demuestre el monto de sus ingresos, la Administración podrá mediante un estimativo fijar la base gravable del tributo, teniendo como fuente de información los cruces realizados con la DIAN y las pruebas indiciarias. Agregó que si bien, las presunciones admiten prueba en contrario, cuando se pretenda demostrar los hechos base de la presunción con la contabilidad, el contribuyente o responsable deberá acreditar pruebas adicionales⁸.

Finalmente, señaló que procede la sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio, debido a que la información recopilada dentro del expediente demuestra que los ingresos percibidos por la sociedad se derivan de actividades gravadas con el tributo. Lo que sustentó en que el Consejo de Estado ha señalado que el hecho generador del impuesto de industria y comercio se configura en el lugar en que se desarrolla la actividad gravada, y no donde se entiende realizada la venta⁹.

Sentencia apelada

El Tribunal declaró la nulidad de los actos demandados y no condenó en costas, de conformidad con las siguientes consideraciones:

Puso de presente que la obligación tributaria que genera la causación del impuesto de industria y comercio, es la realización efectiva de la actividad gravada en el respectivo municipio, independientemente de la forma como esta se realice, el domicilio principal del sujeto pasivo, o el lugar en el cual se firme el contrato¹⁰.

A continuación, señaló que el artículo 44 del Decreto 352 de 2002 prevé que para excluir de la base gravable los ingresos obtenidos fuera del Distrito Capital, el contribuyente debe demostrar el origen extraterritorial de los ingresos mediante facturas de venta, soportes contables u otros medios probatorios, como los recibos de pago de estos impuestos en otros municipios.

Teniendo presente lo anterior, indicó que para la vigencia 2012, bimestres 4°, 5° y 6°, la demandante pagó en los años 2014 a 2018, con sanción por extemporaneidad, el impuesto de industria y comercio en los siguientes municipios: Cimitarra- Santander, Nunchía-Casanare, Aguazul-Casanare, Maní-Casanare, San Luis de Palenque-Casanare, La Primavera-Vichada, Puerto Berrio-Antioquia, Villanueva- Casanare, Pore-Casanare, Paz de Ariporo, Villavicencio, Orocué, Acacias, y Tauramena. Que además, se allegaron certificaciones de retenciones practicadas por las empresas que contrataron la prestación del servicio.

⁸ Citó la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 29 de septiembre de 2011, expediente 18413, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁹ Citó la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 22 de junio de 1990, expediente 2180, C.P. Delio Gómez Leyva.

¹⁰ Al respecto citó la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 21 de octubre de 2021, expediente 25599, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

Por su parte, para la vigencia 2013, bimestres 1º, 2º, 3º, 4º, 5º y 6º, la sociedad pagó entre los años 2014 a 2018, con sanción por extemporaneidad, el impuesto de industria y comercio en los siguientes municipios: Puerto Boyacá, Puerto Gaitán, San Luis de Palenque, Paz de Ariporo, Puerto Berrio-Antioquia, Villanueva-Casanare, Maní-Casanare, Tauramena-Casanare, Trinidad-Casanare, Acacias-Meta, Villavicencio-Meta y Orocué. Adicionó que también se allegaron certificaciones de retenciones practicadas por las empresas que contrataron la prestación del servicio.

Finalmente, para la vigencia 2014, bimestres 1º, 2º y 6º, la empresa demandante pagó entre los años 2014 y 2018, con sanción por extemporaneidad, el impuesto de industria y comercio en los municipios: San Luis de Palenque, Paz de Ariporo, Orocué, Puerto Boyacá, Villanueva, Yopal, Maní y Aguazul.

Luego, indicó que la sociedad demandante allegó un cuadro donde se explican las bases gravadas y los pagos realizados en las diferentes jurisdicciones municipales.

De conformidad con dichas pruebas, afirmó que la sociedad demandante probó de forma suficiente la extraterritorialidad de los ingresos, desvirtuando la presunción aplicada por la Administración y, por ende, resulta improcedente la sanción impuesta en los actos demandados, en razón a que no se tipifica ninguno de los hechos que el artículo 60 del Decreto Distrital 807 de 1993 señala como sancionables.

Por lo expuesto, el *a quo* declaró la nulidad de los actos acusados, y a título de restablecimiento del derecho, dispuso que la sociedad no estaba obligada a declarar ni pagar el impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital durante los años 2012 a 2014. Además, al no encontrarse probadas, no condenó en costas.

Recurso de apelación

La parte demandada puso de presente que los actos administrativos fueron proferidos con fundamento en lo demostrado por la parte demandante.

Reprochó que el Tribunal no valoró debidamente la jurisprudencia del Consejo de Estado, según la cual, el hecho generador del impuesto de industria y comercio se configura en el lugar en que se desarrolla la actividad gravada, y no donde se entiende realizada la venta¹¹. Que además, esas particularidades no fueron demostradas por parte del contribuyente, en tanto no allegó los elementos probatorios que permitieran determinar con plena certeza, que el lugar en que debía tributar en los períodos objeto de litigio, era un sitio distinto al Distrito Capital.

Señaló que las pruebas aportadas por la demandante en la jurisdicción, con base en las cuales el Tribunal tomó su decisión, no son suficientes para desvirtuar la presunción de legalidad de los actos acusados, debido a que el cuadro (en el que se explican las bases gravables y los pagos realizados en otras jurisdicciones) carece de validez al no haberse emitido por un revisor fiscal.

Consideró que tales pruebas no permiten demostrar que la sociedad no ejerció actividades gravadas en el Distrito Capital, y que la sola afirmación de que el hecho generador se configuró en municipios distintos no desvirtúa la decisión administrativa.

¹¹ Citó la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 22 de junio de 1990, expediente 2180, C.P. Delio Gómez Leyva.



Indicó que “*las declaraciones presentadas y pagadas en los municipios*” no acreditan el aspecto espacial real del hecho generador del impuesto, y por tanto, no se evidencia el origen extraterritorial de los ingresos, pues para ello, la sociedad debía allegar los medios de prueba idóneos que permitieran establecer “*la espacialidad de la actividad de servicio gravada*”, como los soportes contables o documentos expedidos por el revisor fiscal.

Puso de presente que ante la ausencia de pruebas contundentes se debe dar aplicación a la presunción del artículo 66 del Código Civil. Preciso que las declaraciones que aduce el demandante haber presentado en otros municipios no son claras debido a que algunas se realizaron de forma posterior al emplazamiento para declarar del 23 de junio de 2017.

Insistió en que el Consejo de Estado de forma reiterativa ha establecido que el contribuyente debe desvirtuar los ingresos presuntos que toma la Administración dentro del proceso sancionatorio¹².

Que por lo expuesto, la sociedad actora no desvirtuó la presunción aplicada por la Administración, en la que se toma como base los reportes de las “*declaraciones de RENTA e IVA*” que informan la obtención de ingresos por actividades gravadas por el impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital. Agregó que, los artículos 54, 55, 56 y 60 del Decreto 807 de 1993 (modificados por el Decreto Distrital 362 de 2002) facultan a la Administración a fundamentarse en la información contenida en la declaración de renta del contribuyente.

Sostuvo que debe mantenerse la sanción por no declarar, ante la falta de pruebas que permitan desvirtuar la legalidad de los actos administrativos, en la medida en que el actor no demostró en dónde realizó la actividad de servicio, ni que la misma se hubiere desarrollado por fuera del Distrito Capital de Bogotá.

Oposición a la apelación

La demandante guardó silencio.

Concepto del Ministerio Público

El agente del Ministerio Público rindió concepto solicitando a la Sala confirmar la sentencia de primera instancia, con fundamento en que la presunción de ingresos no opera de plano, y en el presente asunto, fue desvirtuada por la sociedad actora, porque demostró que declaró y pagó el tributo en los municipios donde realizó la actividad gravada, los cuales corresponden a jurisdicciones diferentes al Distrito Capital. Y consideró que se debía condenar en costas a la entidad demandada, porque pese a estar demostrada la imposibilidad de aplicar la presunción de ingresos, ésta aforó a la sociedad actora, y la llevó a desplegar la actividad judicial.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de las Resoluciones Nros. DDI-038661 del 28 de agosto de 2017, y DDI-037811 del 29 de agosto de 2018, mediante las cuales se determinó el impuesto de industria y comercio a cargo de Tellus

¹² Al respecto citó la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 16 de marzo de 2011, expediente 16522, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

Ingeniería S.A.S. por los bimestres 4 a 6 de 2012, 1 a 6 de 2013, y 1, 2 y 6 de 2014, y se impuso sanción por no declarar.

El problema jurídico se centra en determinar si la sociedad actora realizó el hecho generador del impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital de Bogotá respecto de los ingresos obtenidos en los períodos discutidos. A partir de esto, se establecerá la procedencia de la determinación del tributo y de la sanción por no declarar.

1. Hecho generador del impuesto de industria y comercio. Principio de territorialidad

La Administración sostiene que la actora obtuvo ingresos por realizar “*actividades de arquitectura e ingeniería y otras actividades conexas de consultoría técnica*” que se encuentran gravadas con el impuesto de industria y comercio en la ciudad de Bogotá, lo que “*presume*” de los reportes de las declaraciones del impuesto de renta y de IVA de la sociedad, en tanto no se aportaron pruebas directas. Que lo anterior, no se desvirtúa con los soportes anexados con la demanda (cuadro y declaraciones que relacionan los pagos realizados en otras jurisdicciones), en tanto la territorialidad de los ingresos se debe demostrar con documentos contables o expedidos por revisor fiscal, y repara que algunas declaraciones fueron presentadas con posterioridad al emplazamiento para declarar.

Al respecto, se pone de presente que de acuerdo con la regulación legal del hecho generador del impuesto de industria y comercio (original del artículo 32 de la Ley 14 de 1983, codificado en el artículo 195 del Decreto Ley 1333 de 1986 y adoptado para el Distrito Capital mediante el artículo 154 del Decreto-Ley 1421 de 1993 y por la norma local vigente para la época de los hechos, artículo 32 del Decreto 352 de 2002), se encuentra sometido a imposición la realización de toda actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción local, ya sea ejercida “*de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos*”; por lo cual se gravan las ganancias ordinarias y extraordinarias producidas en el periodo por cada actividad.

En lo pertinente al caso, en cuanto al lugar de causación del impuesto de industria y comercio, tratándose de la actividad de servicios, el artículo 37 del Decreto 352 de 2002, dispone que “*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*”. (Énfasis de la Sala).

Sobre el particular, la Sección¹³ ha precisado que, “*la prestación de servicios estará gravada con el ICA en la jurisdicción municipal donde «se ejerzan o realicen» las actividades correspondientes*”. Así, los antecedentes jurisprudenciales sobre la materia permiten afirmar que existe una regla general sobre la territorialidad del impuesto de industria y comercio en las actividades de servicios, según la cual, el impuesto se causa en el lugar en que este se presta.

Esto cobra relevancia, si se considera que el principio de territorialidad implica, entre otras cosas que, los municipios solo pueden cobrar el impuesto sobre los ingresos obtenidos en su jurisdicción, al tiempo que los contribuyentes deben declarar en cada municipio únicamente los ingresos gravados causados en ese territorio, y en

¹³ Sentencia del 03 de marzo de 2022, expediente 24919, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, que reitera las sentencias del 8 de septiembre de 2016, Exp. 19265, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, y del 20 de septiembre de 2017, Exp. 20797, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto (E).

caso de que la actividad gravada se ejerza en más de una jurisdicción, deberá declararse de manera independiente en cada ente territorial según los ingresos que le correspondan.

Luego entonces, en virtud del principio de territorialidad, en lo que respecta a las actividades de servicios, el municipio o distrito competente para exigir el pago del impuesto de industria y comercio, será el de la jurisdicción donde se realiza la prestación de esa actividad, esto es, la obligación de hacer.

Con esto presente, se debe tener en cuenta que, la Sala¹⁴ ha precisado que “en aplicación del principio general de la carga de la prueba contenido en el artículo 177 CPC, reiterado por el artículo 167 CGP, **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”. Todo, porque “cuando se pretenda alterar el aspecto positivo de la base gravable (con la **adición de ingresos** u operaciones sometidos a tributación), **la carga de la prueba se asigna a la autoridad que constituye el sujeto que invoca a su favor la modificación del caso**. Lo anterior obedece al deber de la Administración de agotar una actividad de verificación suficiente respecto de la liquidación de los tributos que efectúan los sujetos pasivos”¹⁵. (Énfasis de la Sala).

De manera que, sobre la Administración Distrital recae la carga de la prueba de los ingresos gravados por la actividad de servicio, para lo cual debe demostrar que esa operación se realizó dentro de su jurisdicción.

A su vez, se destaca que, la extraterritorialidad de los ingresos puede cuestionarse o soportarse con cualquier medio probatorio, en la medida que, **no existe una tarifa legal preestablecida**¹⁶. Y ello es así, porque lo que corresponde demostrar es el origen de los ingresos de las actividades gravadas.

Verificados los actos demandados se encuentra que *la Administración cuestiona la extraterritorialidad de los ingresos* aplicando una “presunción” a partir de la información declarada por el impuesto de renta y de IVA. No obstante, se advierte que los ingresos gravados con el impuesto de industria y comercio se determinó con lo reportado por IVA, así: año 2012: \$2.194.283.000, 2013 \$2.946.453.000, y 2014 \$3.317.345.000¹⁷. La presunción fue sustentada en los artículos 103¹⁸, 116¹⁹ y 117²⁰

¹⁴ Sentencia del 23 de febrero de 2023, exp. 27037, CP: Wilson Ramos Girón.

¹⁵ Sentencia del 27 de abril de 2023, exp. 27082, CP: Wilson Ramos Girón.

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

¹⁷ Samai Tribunal, índice 26, páginas 56 y vlto.

¹⁸ **Artículo 103°.- Liquidación de Aforo. (...) Parágrafo.- Sin perjuicio de la utilización de los medios de prueba** consagrados en el capítulo VII de este Decreto, la liquidación de aforo del Impuesto de industria, comercio y avisos y tableros **podrá fundamentarse en la información contenida en la declaración de renta** y complementarios del respectivo contribuyente. (Énfasis de la Sala).

¹⁹ **Artículo 116°.- Presunciones.** Las presunciones consagradas en los artículos 755-3, 757 al 763, inclusive, del Estatuto Tributario, serán aplicables por la administración tributaria distrital, para efectos de la determinación oficial de los Impuestos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos, en cuanto sean pertinentes; en consecuencia, los ingresos gravados presumidos se adicionarán en proporción a los ingresos correspondientes a cada uno de los distintos períodos objeto de verificación.

²⁰ **Artículo 117°.- Modificado por el art. 63°, Decreto Distrital 362 de 2002.** <El nuevo texto es el siguiente> Estimación de base gravable en el impuesto de industria y comercio cuando el contribuyente no demuestre el monto de sus ingresos. Agotado el proceso de investigación tributaria, sin que el contribuyente obligado a declarar el impuesto de industria y comercio y avisos y tableros hubiere demostrado, a través de su contabilidad llevada conforme a la ley, el monto de los ingresos brutos registrados en su declaración privada, la Dirección Distrital de Impuestos podrá, mediante estimativo, fijar la base gravable con fundamento en la cual se expedirá la correspondiente liquidación oficial.

del Decreto 807 de 1993, que en general, autorizan a la Administración Distrital a estimar los ingresos consultando varias fuentes de información, entre estas “Cruces con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”.

Por su parte, *la sociedad actora soporta la extraterritorialidad de los ingresos gravados*, en los siguientes documentos:

- i) Cuadro en el que se relaciona los ingresos y el impuesto de industria y comercio pagado en cada una de las jurisdicciones por los años 2012, 2013 y 2014, discriminando el valor pagado por el tributo, sobretasas, sanciones, reteica, e intereses de mora. Se advierte que este documento registra como valor total de ingresos: 2012: \$2.319.469.000, 2013: \$2.938.936.000, y 2014:\$3.957.438.000²¹.
- ii) En cuanto a la vigencia 2012, bimestres 4º, 5º y 6º, el demandante presentó declaraciones y recibos de pago por el impuesto de industria y comercio en los siguientes municipios: Cimitarra- Santander, Nunchía- Casanare, Aguazul- Casanare, Maní- Casanare, San Luis de Palenque- Casanare, La Primavera- Vichada, Puerto Berrio – Antioquia, Villanueva- Casanare, Pore- Casanare, Paz de Ariporo, Villavicencio, Orocué, Acacias, y Tauramena²².
- iii) Respecto de la vigencia 2013, bimestres 1º, 2º, 3º, 4º, 5º y 6º, la sociedad presentó declaraciones y recibos de pago por el impuesto de industria y comercio en los siguientes municipios: Puerto Boyacá, Puerto Gaitán, San Luis de Palenque, Paz de Ariporo, Puerto Berrio-Antioquia, Villanueva- Casanare, Maní- Casanare, Tauramena- Casanare, Villavicencio, Trinidad- Casanare, Acacias- Meta, y Orocué²³.
- iv) Frente a la vigencia 2014, bimestres 1º, 2º y 6º, la empresa presentó declaraciones y recibos de pago por el impuesto de industria y comercio en los siguientes municipios: San Luis de Palenque, Paz de Ariporo, Orocué, Puerto Boyacá, Villanueva, Yopal, Maní y Aguazul²⁴.
- v) Con los anteriores documentos también se anexaron varios certificados de retención expedidos por los adquirentes de sus servicios para los diferentes municipios y en diversos periodos.

Con fundamento en el anterior recuento probatorio, la Sala encuentra que la Administración Distrital no ejerció debidamente la carga de la prueba, pues si bien, puede cuestionar la territorialidad de los ingresos con cualquier medio probatorio, estimando los ingresos a partir de diversas fuentes de información, como las declaraciones de IVA, lo cierto es que, al considerar los valores de estos reportes, no llevó a cabo distinción alguna respecto de los ingresos percibidos en la jurisdicción de Bogotá D.C., de aquellos devengados en el resto del país.

En efecto, no puede perderse de vista que los ingresos reportados en las declaraciones de IVA corresponden a los obtenidos por el contribuyente a nivel nacional, de ahí que no puedan ser gravados en su totalidad por la entidad territorial, a menos que demuestre que los mismos se causaron por realizar actividades gravadas dentro de su territorio, lo que no ocurrió en el presente caso.

El estimativo indicado en el presente artículo se efectuará teniendo en cuenta una o varias de las siguientes fuentes de información: 1. Cruces con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. 2. Cruces con el sector financiero y otras entidades públicas o privadas (Superintendencia de Sociedades, Cámara de Comercio, etc.) 3. Facturas y demás soportes contables que posea el contribuyente. 4. Pruebas indiciarias. 5. Investigación directa.

²¹ Samai Tribunal, índice 26, página 93.

²² Samai Tribunal, índice 26, páginas 99 a 160.

²³ Samai Tribunal, índice 26, páginas 161 a 200; índice 27, páginas 201 a 224.

²⁴ Samai Tribunal, índice 27, páginas 202 a 264.

Debe hacerse énfasis que en materia del impuesto de industria y comercio, el municipio o distrito 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, en virtud del principio de territorialidad. 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.

No obstante lo anterior, se advierte que las presunciones o estimaciones realizadas por la Administración, admiten prueba en contrario, y en este caso, el actor aportó pruebas que sustentan la extraterritorialidad de los ingresos gravados, como son las declaraciones del impuesto de industria y comercio, y un cuadro, que relacionan los valores por ingresos y el tributo pagado en otras jurisdicciones durante los períodos cuestionados.

Contrario a lo señalado por la demandada, la prueba de la extraterritorialidad no se limita a la aportación de documentos contables o expedidos por el revisor fiscal, porque se repite, no está prevista una tarifa legal para probar este hecho. De manera que, resulta admisible cualquier medio de prueba que acredite el origen territorial de los ingresos, por lo que resulta válido aportar como soporte las declaraciones de industria y comercio presentadas en otras jurisdicciones, en la medida que demuestran la causación y el pago del tributo en lugares diferentes a la ciudad de Bogotá D.C. Lo cual además, constituye uno de los supuestos en los que no se entiende percibido el ingreso en el Distrito Capital, conforme con el artículo 37 del Decreto 352 de 2002, citado anteriormente.

Súmese a lo dicho que, si bien el cuadro aportado por el actor no fue suscrito por un revisor fiscal o contador público, lo cierto es que, al compararse ese documento con las declaraciones de industria y comercio aportadas, la Sala destaca que coinciden en los valores registrados por ingresos causados en otras entidades territoriales.

Por tanto, el cuadro encuentra respaldo en dichos reportes tributarios. Así, al cotejarse el valor total de los ingresos calculado en el cuadro²⁵ con el registrado en las declaraciones de IVA²⁶ (que toma la Administración para determinar el tributo), la Sala encuentra justificado que los ingresos gravados por los bimestres cuestionados fueron causados y pagados en otras jurisdicciones.

Ahora, el hecho de que algunas declaraciones se hubieren presentado después del emplazamiento para declarar proferido en este proceso, no desvirtúa la validez de esas liquidaciones privadas ni el pago que de las mismas se hizo en otras jurisdicciones.

Por lo expuesto, la Sala encuentra que el demandante demostró que los ingresos cuestionados fueron causados y tributaron por el impuesto de industria y comercio en otras jurisdicciones, por lo que no procede la determinación del gravamen realizado en los actos demandados, ni la imposición de la sanción por no declarar.

En consecuencia, no prospera el recurso de apelación, por lo que se confirmará la sentencia apelada que accedió a las pretensiones de la demanda.

²⁵ Valor total de ingresos relacionado en el cuadro: 2012: \$2.319.469.000, 2013: \$2.938.936.000, y 2014: \$3.957.438.000

²⁶ Valor total ingresos determinado en las declaraciones de IVA: año 2012: \$2.194.283.000, 2013 \$2.946.453.000, y 2014 \$3.317.345.000



Condena en costas.

No se impondrá condena en costas porque no fue demostrada su causación, tal como lo exige el artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable en virtud del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia del 22 de julio de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A.
2. **Sin condena** en costas.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cumplase.**

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador>