

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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., cuatro (4) de abril de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 08001-23-33-000-2013-00057-01 (21356)
Demandante: APPLUS NORCONTROL COLOMBIA LTDA.
Demandado: DISTRITO ESPECIAL, INDUSTRIAL Y PORTUARIO DE BARRANQUILLA

Temas: Impuesto de industria y comercio. Ingresos extraterritoriales - medio de prueba idóneo – Base gravable - Actividad no sujeta.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante, contra la sentencia del 15 de julio de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, Sala de Oralidad, que en la parte resolutive dispuso:

«PRIMERO: Declarar no probadas las excepciones propuestas por el apoderado del Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla.

SEGUNDO: Negar las súplicas de la demanda.

TERCERO: Sin costas».

ANTECEDENTES

Los días 1º de marzo de 2010 y 28 de febrero de 2011, la sociedad Applus Norcontrol Colombia Ltda. presentó en el Distrito Especial, Industrial y

Portuario de Barranquilla, las declaraciones anuales del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, correspondientes a los periodos gravables 2009 y 2010¹, respectivamente.

El 11 de enero de 2012, la Gerencia de Gestión de Ingresos de la Secretaría de Hacienda Pública Distrital de Barranquilla profirió el Requerimiento Especial No. GGI- FI- RE-00040-12, por medio del cual modificó las declaraciones del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros presentadas por la contribuyente, correspondientes a los periodos gravables antes señalados, en el sentido de *i)* adicionar a la base gravable ingresos que fueron declarados como obtenidos *fuera del Distrito Especial de Barranquilla* y como actividades *no sujetas*, *ii)* rechazar algunas de las retenciones en la fuente practicadas y *iii)* liquidar sanción por inexactitud². El 24 de abril de 2012, la actora dio respuesta al requerimiento especial³.

El 14 de septiembre de 2012, la entidad demandada profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. GGI-FI-LR-00249-12, en la cual mantuvo la adición de ingresos a la base gravable e impuso sanción por inexactitud⁴.

La contribuyente no interpuso recurso de reconsideración, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 720 E.T., en concordancia con el artículo 278 del Acuerdo 030 de 2008, expedido por el Concejo Distrital de Barranquilla⁵.

DEMANDA

Applus Norcontrol Colombia Ltda., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

- «A. *Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No.- GGI-FI-LR-0024912 del 14 de septiembre de 2012, proferida por la Gerencia de Ingresos de la Secretaria de Hacienda Distrital de Barranquilla, por medio de la cual se liquidó oficialmente el impuesto de industria y comercio (en*

¹ Fls. 78 y 112 c.a.

² Fls. 32-48 c.a.

³ Fls. 49-72 c.a.

⁴ Fls. 46-62 c.p.

⁵ La normativa de este Acuerdo fue posteriormente compilada en los Decretos 010 de 2010 y 0924 de 2011, expedidos por el Alcalde Distrital de Barranquilla.

adelante ICA) a cargo de APPLUS por los periodos gravables 2009 y 2010.

B. Que como consecuencia de lo anterior se restablezca el derecho de APPLUS en los siguientes términos:

1. Declarando que los valores denunciados por mi representada en los formularios de declaración de ICA de los años gravables 2009 y 2010, son correctos.

2. Declarando que no procede la sanción por inexactitud impuesta a mi representada por la declaración de ICA correspondiente a los periodos 2009 y 2010.

3. Declarando que las declaraciones de ICA por los años gravables 2009 y 2010 que presentó mi representada, están en firme.

4. Declarando que no son de cargo de la Compañía las costas en que hubieren incurrido la Secretaria de Hacienda Distrital de Barranquilla con relación a la actuación administrativa demandada, ni de este proceso»⁶.

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 95 (numeral 9), 209, 338 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 3 y 42 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.
- Artículos 647, 683, 742, 778 y 779 del Estatuto Tributario.
- Artículos 32 y 33 de la Ley 14 de 1983.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Indicó que la Administración debió realizar una investigación más exhaustiva y no solo limitarse a solicitar las declaraciones del impuesto presentadas en los otros municipios porque, de acuerdo con el ordenamiento municipal y la jurisprudencia del Consejo de Estado, se pueden probar los ingresos percibidos por fuera del municipio o distrito, a través de otros medios probatorios, como facturas, soportes contables, entre otros.

Alegó que el acto administrativo demandado vulnera el derecho al debido proceso al no valorar las pruebas aportadas con la respuesta al requerimiento especial, con las cuales se demuestra que las sumas rechazadas sí fueron ingresos percibidos por fuera del Distrito de Barranquilla.

⁶ Fls. 1-2 c.p.

En relación con los rubros rechazados por concepto de ingresos por actividades no sujetas, explicó que la actora incluyó en el renglón 15 ingresos que se consideran deducibles de la base gravable, como son: ingresos obtenidos por la exportación de servicios, rendimientos financieros, ajuste por diferencia en cambio y reintegro de costos y gastos, estos últimos corresponden a recuperaciones por provisiones y gastos de vigencias anteriores, conceptos que no corresponden al hecho generador del impuesto de industria y comercio.

Alegó que no procede la sanción por inexactitud, porque los hechos y cifras denunciados por la contribuyente son completos y verdaderos siendo inexistente el ánimo defraudatorio con lo cual no se configura ninguna de las conductas sancionadas por el artículo 647 del Estatuto Tributario.

OPOSICIÓN

El Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla se opuso a las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones:

Propuso las excepciones de *falta de agotamiento de la vía gubernativa e improcedibilidad de la demanda*, al considerar que la demandante no dio respuesta en debida forma el requerimiento especial, toda vez que no se trataba de simples interpretaciones de tipo legal sino de allegar las pruebas y soportes que desvirtuaran las circunstancias que llevaron a la Administración a expedir el acto demandado. Además, propuso la *excepción de buena fe*, por cuanto el distrito siempre ha entendido que actuó conforme a derecho.

Manifestó que, si bien el ordenamiento tributario distrital señala que el contribuyente debe demostrar mediante diferentes medios de prueba el origen extraterritorial de los ingresos, no es menos cierto que la jurisprudencia del Consejo de Estado ha reiterado que, para demostrar la existencia de rubros por fuera del distrito, es necesario allegar la declaración presentada en los otros municipios.

Afirmó que la sociedad demandante no demostró que el origen de las deducciones realizadas a la base gravable corresponde a ingresos obtenidos fuera de Barranquilla e indicó que ninguno de los conceptos de ingresos de actividades no sujetas detraídos de la base se encuentra en la lista establecida en el artículo 57 del Decreto 0180 de 2010 y no fueron soportados.

Indicó que, en la respuesta al requerimiento especial, la actora no dilucidó la inexactitud encontrada que se presentó en la base gravable, lo que llevó a la expedición de la liquidación oficial de revisión.

AUDIENCIA INICIAL

El 9 de diciembre de 2013, se realizó la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011⁷. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, nulidades y no se propusieron excepciones previas ni se solicitaron medidas cautelares. El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos acusados, por medio de los cuales se liquidó oficialmente las declaraciones del impuesto de industria y comercios, avisos y tableros correspondiente a los periodos gravables 2009 y 2010, en cuanto la actora *«declaró por concepto de ingresos fuera del distrito (...) sumas no soportadas y descontó en exceso en el renglón de ingresos por actividades no sujetas, sin ningún soporte jurídico que los ampare»*.

Respecto al decreto de pruebas, el *a quo* ordenó la práctica de un **dictamen pericial** con el objeto de determinar *si los ingresos restados a la base gravable fueron obtenidos en otros municipios*⁸.

En la audiencia de pruebas realizada el 29 de mayo de 2014, el perito rindió informe sobre el dictamen, **el cual no fue objetado por las partes** y se corrió traslado para alegar de conclusión⁹.

SENTENCIA APELADA

La Sala de Oralidad del Tribunal Administrativo del Atlántico declaró no probadas las excepciones propuestas por la demandada y negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

En relación con las excepciones de *falta de agotamiento de la vía gubernativa e improcedibilidad de la demanda*, el *a quo* indicó que, revisada la respuesta al requerimiento especial, se advierte que éste fue atendido en debida forma por el contribuyente, toda vez que se presentó dentro del término legal y se atacaron las glosas formuladas. Y, en cuanto a *excepción de buena fe*, sostuvo que, aún en caso de demostrarse la buena fe en la

⁷ Fls. 190-197 c.p.

⁸ Fl. 95 c.p.

⁹ Fls. 212-216 c.p.

actividad de la Administración, si se llegara a encontrar probada alguna de las causales de anulación, se debe declarar la nulidad de la actuación demandada.

Indicó que la demandante no puede pasar por alto la exigencia probatoria relacionada con la presentación de la declaración del impuesto en los otros municipios para probar los ingresos obtenidos en otras jurisdicciones, puesto que dicha exigencia está incluida en las normas tributarias y ha sido precisada por la jurisprudencia del Consejo de Estado. Al respecto transcribió un aparte de la sentencia del 3 de marzo de 2011, Exp. 18409, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

El Tribunal explicó, con fundamento en lo dispuesto en los artículos 47 y 48 del Decreto 924 de 2011, expedido por el Alcalde Distrital de Barranquilla, que la exigencia probatoria de las declaraciones presentadas en otros municipios está incluida en la normativa tributaria distrital, por lo que no puede el contribuyente eximirse de su obligación de probar el pago pues, si bien las normas contemplan una aparente libertad probatoria, del espíritu de estas deviene su finalidad consistente en demostrar que se hizo el pago por estos conceptos en el lugar donde se causaron.

El *a quo* sostuvo que, de acuerdo con el artículo 46 del Decreto 924 de 2011, expedido por el Alcalde Distrital de Barranquilla, que prevé la base gravable del impuesto de industria y comercio, la actora no demostró que los ingresos detraídos de la base del tributo correspondían a actividades no sujetas y puntualizó, en relación con los rendimientos financieros, que la actora debía demostrar si pertenecían o no al giro ordinario de sus negocios.

Manifestó que no existe violación al debido proceso y a la defensa, toda vez que la demandante pudo aportar las pruebas necesarias para sustentar lo expuesto en la respuesta al requerimiento especial.

Finalmente, el Tribunal indicó que en atención a que no se soportaron en debida forma los conceptos declarados, era procedente la sanción por inexactitud.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante, inconforme con la decisión de primera instancia, interpuso recurso de apelación, con fundamento en lo siguiente:

Manifestó que el *a quo* no valoró las pruebas aportadas y decretadas en el proceso, es decir, no tuvo en cuenta las declaraciones de ICA presentadas por los años gravables 2009 y 2010, la contabilidad y el dictamen pericial el cual no fue objetado por la demandada. Puntualizó que, al no existir tarifa legal de prueba en el ordenamiento tributario municipal, el *a quo* no podía exigir las declaraciones de ICA como única prueba de los ingresos realizados en otras jurisdicciones.

Hizo una transcripción de algunos apartes del dictamen pericial y manifestó que esta prueba demuestra que, durante las vigencias 2009 y 2010, la sociedad i) presentó las declaraciones en debida forma en otros municipios; ii) prestó servicios en diferentes ciudades del país y iii) los ingresos restados de la base gravable efectivamente fueron obtenidos en otros municipios por la prestación de servicios.

Reiteró que se encuentra demostrado que se presentaron actividades no sujetas al impuesto como son: los ingresos exentos por exportación de servicios, la diferencia en cambio y el reintegro de costos y gastos.

Afirmó que, al estar demostrada la veracidad de los ingresos que se restaron de la base gravable, la sanción por inexactitud resulta improcedente, puesto que la sociedad no ha incluido datos falsos o equívocos, incompletos o desfigurados.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación. Enfatizó que el *a quo* no realizó una valoración de los documentos aportados así como del dictamen procesal decretado el cual no fue objetado.

La **parte demandada** no intervino en esta etapa procesal.

El **Ministerio Público** solicitó que se declare la nulidad parcial de la liquidación oficial de revisión. Al efecto, manifestó que la demandante aportó algunas declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas en otras jurisdicciones cuyos rubros coinciden con lo registrado en las declaraciones objeto de liquidación, por tanto, los pagos soportados en dichas declaraciones deben ser detraídos de la base gravable.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad del acto administrativo mediante el cual la Secretaria de Hacienda del Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla, modificó las declaraciones privadas del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros correspondientes a los periodos gravables 2009 y 2010, presentadas por la sociedad APPLUS NORCONTROL COLOMBIA LTDA., e impuso sanción por inexactitud.

En los términos del recurso de apelación, se debe determinar i) si la demandante acreditó la extraterritorialidad de los ingresos que restó de la base gravable como obtenidos fuera del Distrito, ii) si los ingresos incluidos como actividades no sujetas corresponden a este concepto y fueron debidamente soportados y iii) si procede la sanción por inexactitud.

Ingresos percibidos en otros municipios – Medio de prueba idóneo - Reiteración jurisprudencial¹⁰.

Conforme con el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, en concordancia con el artículo 36 del Acuerdo 030 de 2008, proferido por el Concejo Distrital de Barranquilla, el hecho generador del impuesto de industria y comercio «recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio **que ejerzan 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». (Negrilla fuera de texto)

En relación con la base gravable del tributo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, en concordancia con el artículo 46 del Acuerdo 030 de 2008, norma distrital antes mencionada, se conforma por «el promedio mensual de ingresos brutos obtenidos en el año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional, con exclusión de la devoluciones, ingresos provenientes de la venta de activos fijos y de exportaciones, recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios».

Ahora bien, frente al tema debatido en el proceso, el artículo 48 del Acuerdo 030 de 2008, prevé los requisitos para excluir de la base gravable, ingresos obtenidos fuera de la jurisdicción del distrito demandado, así:

¹⁰ Sentencia de 22 de septiembre de 2016, Exp. No. 20648, M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, reiterado en las sentencias del 5 de diciembre de 2018, Exp. 21921 y 21526, M.P. Dr. Milton Chaves García. Sentencia del 26 de septiembre de 2018, Exp. 22625, C.P. Milton Chaves García, sentencia del 23 de agosto de 2018, Exp. 22186, M.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

ARTÍCULO 48. REQUISITOS PARA EXCLUIR DE LA BASE GRAVABLE INGRESOS PERCIBIDOS FUERA DEL DISTRITO ESPECIAL, INDUSTRIAL Y PORTUARIO DE BARRANQUILLA. Sin perjuicio de las facultades de fiscalización que posee el Distrito, para la procedencia de la exclusión de los ingresos obtenidos fuera del Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla, **en el caso de actividades comerciales y de servicios realizadas fuera de esta jurisdicción, el contribuyente deberá demostrar mediante facturas de venta, soportes contables u otros medios probatorios el origen extraterritorial de los ingresos, tales como los recibos de pago de estos impuestos en otros municipios.** En el caso de actividades industriales ejercidas en varios municipios, deberá acreditar el origen de los ingresos percibidos en cada actividad mediante registros contables separados por cada planta o sitio de producción, así como facturas de venta expedidas en cada municipio, u otras pruebas que permitan establecer la relación entre la actividad territorial y el ingreso derivado de ella. (Negrilla fuera de texto).

En relación con la norma territorial transcrita, en un asunto similar, la Sala se pronunció para indicar que **«la extraterritorialidad de los ingresos no se prueba solo con las declaraciones tributarias presentadas en otros municipios, pues como lo establece el artículo 48 del Acuerdo 030 de 2008, puede ser probado con “facturas de venta, soportes contables u otros medios probatorios tales como los recibos de pago de estos impuestos en otros municipios”, porque “no existe una tarifa legal preestablecida”»**¹¹. (Negrilla fuera de texto)

En efecto, el criterio actual de la Sección permite afirmar que **«(...)es procedente deducir de la base gravable total, el ingreso obtenido en otros territorios, (...) pero no es menos cierto que se requiere, necesariamente, que el contribuyente acredite por cualquier medio idóneo el origen extraterritorial de los ingresos»**¹².

De esta manera, si **«el contribuyente logra demostrar por medios idóneos aportados en la oportunidad legal, con el cumplimiento de los requisitos de ley y permite determinar el volumen de ingresos obtenidos por las operaciones realizadas en cada uno de los municipios, es decir, que además de oportuno, resulte suficiente para probar el hecho o que valorado con otros medios de prueba, conduzcan al convencimiento de que al contribuyente le asiste el derecho»**¹³.

Ahora bien, en el caso concreto, se advierte que en el expediente se encuentran probados los siguientes hechos:

¹¹ Sentencia del 5 de diciembre de 2018, Exp. 21921, M.P. Dr. Milton Chaves García.

¹² Sentencia de 22 de septiembre de 2016, Exp. No. 20648, M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, reiterado en las sentencias del 5 de diciembre de 2018, Exp. 21921 y 21526, M.P. Dr. Milton Chaves García. Sentencia del 26 de septiembre de 2018, Exp. 22625, M.P. Milton Chaves García, sentencia del 23 de agosto de 2018, Exp. 22186, M.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹³ Sentencia del 23 de agosto de 2018. Exp. 22186. C.P. Dr. Jorge Octavio Ramirez.

APPLUS NORCONTROL COLOMBIA LTDA., tiene domicilio en Bogotá y su **objeto social** principal es «[!]la realización y prestación de todo tipo de servicios de inspección, ensayo, medidas, control de calidad, cantidad, interventorías jurídicas, técnicas, administrativas y financieras (...).».¹⁴

Los días 1º de marzo de 2010 y 28 de febrero de 2011, la actora presentó en el Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla las declaraciones anuales del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, correspondiente a los periodos gravables 2009 y 2010. En tales declaraciones se registraron como ingresos obtenidos fuera del ente distrital para las vigencias 2009 y 2010 las sumas de \$42.643.675.000 y \$42.662.764.000, respectivamente¹⁵.

El 24 de abril de 2012, la sociedad demandante presentó respuesta al referido requerimiento especial, en el cual expone, entre otros aspectos, que se encuentran probados los ingresos obtenidos fuera del distrito especial. Con esta respuesta, la actora aportó las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas en las vigencias 2009 y 2010 en otras jurisdicciones como Bogotá D.C., Neiva, Santa Marta, Barrancabermeja, Villavicencio, Montería y Cartagena¹⁶.

El 14 de septiembre de 2012, la entidad demandada profirió la Liquidación Oficial de Revisión, en la cual modificó las declaraciones del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros de los periodos gravables 2009 y 2010, en el siguiente sentido¹⁷:

Determinación de la base gravable 2009		
	Liq. Privada	Liq. Oficial
Total Ingresos brutos ordinarios y extraordinarios del periodo gravable	53.752.453.000	53.752.453.000
(menos) Total Ingresos obtenidos fuera del distrito	42.643.675.000	26.612.540.000
TOTAL INGRESOS BRUTOS OBTENIDOS EN EL DISTRITO	11.108.780.000	27.139.913.000
(menos) Devoluciones, rebajas y descuentos		
(menos) Ingresos por actividades no sujetas	314.282.000	0
INGRESOS NETOS GRAVABLES	10.794.498.000	27.139.913.000

Determinación de la base gravable 2010		
---	--	--

¹⁴ Fl. 39 vto. c.p.

¹⁵ Fls. 78 y 112 c.a.

¹⁶ Fls. 73-143 c.a.

¹⁷ Fl. 46 c.p.

	Liq. Privada	Liq. Oficial
Total Ingresos brutos ordinarios y extraordinarios del periodo gravable	71.666.697.000	71.666.697.000
(menos) Total Ingresos obtenidos fuera del distrito	42.662.764.000	26.096.088.000
TOTAL INGRESOS BRUTOS OBTENIDOS EN EL DISTRITO	29.003.933.000	45.570.609.000
(menos) Devoluciones, rebajas y descuentos	0	0
(menos) Ingresos por actividades no sujetas	1.064.324.000	0
INGRESOS NETOS GRAVABLES	27.939.609.000	45.570.609.000

Ahora bien, en primera instancia y por solicitud de la parte demandante, el *a quo* decretó la práctica del dictamen pericial con el fin de verificar “*si los ingresos restados de la base gravable del impuesto de industria y comercio en los años gravables cuestionados fueron obtenidos en otros municipios*”¹⁸. El dictamen se rindió el 29 de mayo del 2014, en la «audiencia de pruebas» en la cual **no se presentó ninguna objeción a la prueba por las partes** y se indicó por el magistrado ponente **que el dictamen está acorde con el objeto de la prueba**¹⁹.

En el dictamen pericial, el auxiliar de la justicia concluyó²⁰:

« - **Verifiqué la contabilidad de la sociedad demandante y constaté que aparecen registrados la totalidad de los ingresos declarados y del mismo modo los correspondientes a servicios prestados por fuera del Distrito de Barranquilla.**

- *Practiqué prueba selectiva sobre la facturación e ingresos de la empresa demandante y en ella se evidencia que las sumas propuestas en la liquidación oficial de revisión propuestas por la entidad demandada de \$42.673.673.000 año 2009 y de \$42.662.764.000 no se obtuvieron en la ciudad de Barranquilla.*

- **Que los valores propuestos por la entidad demandada en la liquidación oficial de revisión de \$42.673.673.000 año 2009 y de \$42.662.764.000 no obtenidos en la ciudad de Barranquilla. Se encuentran soportados con declaraciones de impuesto de industria y comercio y facturas presentadas en los diferentes municipios en donde la empresa demandante prestó servicios.**

- *De la anterior prueba practicada sobre los documentos examinados me permito inferir que los ingresos restados de la base gravable del impuesto de industria y comercio declarados en los años gravables 2009 – 2010. Efectivamente fueron prestados y obtenidos en otros municipios del país, y que provienen de la prestación de servicios conforme al objeto de contratos suscritos entre la sociedad demandante con diferentes empresas.*

- *Esta afirmación se corrobora con las certificaciones de retención de ICA practicadas por los clientes, a la empresa Applus Norcontrol en las vigencias fiscales 2009 y 2010 (ver Legajador AZ No.2) (ver anexo de*

¹⁸ Fls. 195 c.p.

¹⁹ Fl. 215 c.p.

²⁰ Fls. 18-20 AZ 1

contratos y certificaciones de retenciones de industria y comercio practicadas)».

Así mismo, en el dictamen se hace una descripción detallada de los ingresos declarados en las jurisdicciones diferentes al Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla, cuyos soportes, es decir, las «*declaraciones del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros y retenciones del impuesto*» y facturas se encuentran del folio 489 al 681 de la carpeta AZ No. 2, todo lo cual sirve para sustentar los valores declarados por la demandante y que coinciden con los que fueron detraídos de la base gravable del impuesto en el ente demandado²¹, conclusiones que, se insiste, no fueron controvertidas por la parte demandada.

En este punto es relevante resaltar que «*Es criterio unificado de la Sección la admisibilidad en el proceso judicial, de aquellas pruebas no presentadas en sede administrativa. Esto es así, en virtud del principio de libertad probatoria y el consecuente derecho que le asiste a las partes de aportar los medios de prueba necesarios a fin de acreditar los supuestos de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen*²²».

Lo anterior lleva a la Sala a concluir que, contrario a lo dicho por el *a quo* y la demandada, la actora acreditó con el dictamen pericial -*el cual se elaboró con fundamento en la contabilidad y los diferentes soportes contables aportados por la demandante, entre ellos las declaraciones presentadas en otros municipios*²³-, que los ingresos extraterritoriales que se restaron a la base gravable y que se declararon por la suma de \$42.643.675.000 y \$42.662.764.000, en las vigencias 2009 y 2010, respectivamente, se encuentran debidamente probados, por lo que, procede la disminución a la base gravable, por este concepto.

Actividades no sujetas al impuesto de industria y comercio

El artículo 57 del Acuerdo 030 de 2008²⁴, proferido por el Concejo Distrital de Barranquilla, enlista las actividades que se consideran no sujetas del

²¹ Ver cuadros en los folios 19 y 20 del AZ 1

²² Cfr. artículo 177. Código de Procedimiento Civil.

²³ Todos los soportes se encuentran contenidos en tres AZ con la cuales se acompañó el dictamen pericial, así como en los anexos con los cuales la sociedad demandante dio respuesta al requerimiento especial. Fls. 72 – 135 c.a.

²⁴ **Acuerdo 030 de 2008. Artículo 57. ARTÍCULO 57. ACTIVIDADES NO SUJETAS AL IMPUESTO INDUSTRIA Y COMERCIO.** Las siguientes actividades no están sujetas al impuesto de industria y comercio: 1. La producción agrícola primaria, ganadera y avícola, sin que se incluyan en esta prohibición la fabricación de productos alimenticios o de toda industria donde haya un proceso de transformación por elemental que éste sea. 2. **Los artículos de producción nacional destinados a la exportación.** 3. Los establecimientos educativos públicos, las

impuesto de industria y comercio, es decir, aquellas sobre las cuales no se configura el hecho generador, por no ser consideradas una actividad industrial, comercial o de servicios.

La sociedad demandante detrajo de la base gravable unos ingresos por concepto de i) exportaciones, ii) diferencia en cambio, iii) rendimientos financieros, y, iv) restitución de gastos o costos. Para la demandada, los valores declarados por la actora deben ser rechazados porque no hacen parte de las actividades que expresamente han sido señaladas como no sujetas en la normativa territorial y, además, porque “no están soportados”²⁵.

En relación con la **actividad de exportación**, el artículo 33 de la Ley 14 de 1983²⁶, la establece como actividad no sujeta del tributo al determinar como excluidos de la base gravable los ingresos provenientes de exportaciones, sin cualificar entre productos o servicios, lo que implica que cuando se obtienen ingresos por concepto de exportación de servicios dichos rubros no se encuentran gravados por el impuesto de industria y comercio.

Frente a los **ingresos por la diferencia en cambio**, esta Corporación ha señalado, que «*consiste en un ajuste que refleja la oscilación a la que se encuentra sometida una moneda frente a otra divisa*²⁷, bien sea por devaluación o revaluación y ha precisado que los activos representados en moneda extranjera no están expuestos propiamente a la inflación», es decir, a la pérdida del valor adquisitivo del peso, sino a una diferencia cambiaria como consecuencia de la variación de las tasas de cambio de la moneda nacional²⁸.

entidades de beneficencia, las culturales y deportivas, los sindicatos, las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, los partidos políticos y las Instituciones Prestadoras de Salud en lo pertinente a los planes obligatorios de salud. 4. La primera etapa de transformación realizada en predios rurales cuando se trate de actividades de producción agropecuaria, con excepción de toda industria donde haya una transformación por elemental que ésta sea. 5. Las de tránsito de los artículos de cualquier género que atraviesen por el territorio del Distrito Capital, encaminados a un lugar diferente del Distrito, consagradas en la Ley 26 de 1904. 6. La persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal, en relación con las actividades propias de su objeto social, de conformidad con lo establecido en el artículo 195 del Decreto Ley 1333 de 1986. 7. Los proyectos energéticos que presenten las entidades territoriales de las zonas no interconectadas del Sistema Eléctrico Nacional al Fondo Nacional de Regalías. 8. Los juegos de suerte y azar en los términos establecidos en el artículo 49 de la Ley 643 de 2001. 9. El Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla y sus secretarías. 10. Las actividades artesanales, entendidas como aquella realizada por personas naturales, de manera manual y desautomatizada, cuya producción en serie no sea repetitiva e idéntica, sin que en esta transformación intervengan más de cinco personas, simultáneamente, y siempre que estas personas no tengan otra actividad económica diferente.

²⁵ Fl. 48 c.p. – Liquidación Oficial de Revisión

²⁶ **Ley 14 de 1983. Artículo 33.** El Impuesto de Industria y Comercio se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional y obtenidos por las personas y sociedades de hecho indicadas en el artículo anterior, **con exclusión de:** Devoluciones ingresos proveniente de venta de activos fijos y **de exportaciones**, recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios.

²⁷ Sentencia 10 de julio de 2014, Exp. 18850. C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

²⁸ Sentencia de 29 de noviembre de 2012. Exp. 18235. C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. reiterada en sentencias 10 de julio de 2014. Exp. 18850. C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

Así mismo, esta Sección ha manifestado que la intención del Legislador al incorporar el artículo 335 del E.T. -*capítulo de los ajustes por inflación de los activos en el Estatuto Tributario* -, era la de otorgar al ajuste por diferencia en cambio, la misma connotación de los ajustes integrales por inflación²⁹. Lo que conlleva a concluir que, si el ajuste por diferencia en cambio constituye una de las modalidades que el Estatuto Tributario consagraba como ajuste integral por inflación, **«las partidas reflejadas en el estado de resultados como un ingreso, provenientes de la aplicación de dicho sistema, no pueden estar gravadas con el impuesto de industria y comercio»**³⁰.

Respecto de los ingresos por los **rendimientos financieros**, esta Sala ha sostenido que *«para determinar si los ingresos por rendimientos financieros se encuentran gravados por el impuesto de industria y comercio, ha examinado si se producen o registran como consecuencia o en ejercicio de una actividad gravada por este tributo. De este modo, si los ingresos por rendimientos financieros no se producen en ejercicio de una actividad industrial, comercial o de servicio, no procede tributar sobre ellos»*³¹.

Por último, en relación con el **reintegro de costos y gastos**, la Sala encuentra que este concepto resulta netamente contable e implica el registro en la cuenta 425050 del Plan Único de Cuentas -PUC, de algunos ingresos extraordinarios originados en la recuperación de costos o gastos en el periodo, provenientes de la recuperación de activos o el reintegro de provisiones creadas en ejercicios anteriores que han quedado sin efecto por haber desaparecido o disminuido las causas que las originaron o por ser excesivas.

Lo anterior implica que, respecto a este tipo de ingresos provenientes de este registro contable no se causa el hecho generador del impuesto de industria y comercio, pues es claro que el ingreso no proviene de una actividad comercial, industrial o de servicio, sino de un movimiento puramente contable, por ende, este tipo de rubros no pueden formar parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio.

Ahora bien, como en el caso concreto, la entidad cuestionó que las sumas declaradas como actividades no sujetas, no estaban soportados, la Sala advierte lo siguiente:

²⁹ Sentencias de 25 de junio del 2012. Exp. 17761 C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, 29 de marzo de 2009. Exp. 16782 C.P. Dra. Ligia López Díaz; 26 de marzo de 2009, Exp. 16584, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia., 17761; 25 de marzo de 2011, Exp. 17205. C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. y 31 de mayo de 2002, Exp. 18277.C.P. Dr. William Giraldo.

³⁰ Sentencia de 10 de julio de 2014. Exp. 18850. C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

³¹ Sentencia del 8 de junio de 2016, Exp. 20306, M.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

a) En relación con los ingresos relacionados con las **operaciones de exportación**, correspondientes a los años gravables 2009 y 2010, se observa que la actora ni en sede administrativa ni ante esta jurisdicción probó estos ingresos, por tanto, se mantendrá su rechazo. [\$314.282.000 (2009) y \$337.796.000 (2010)]

b) En relación con los conceptos de **diferencia en cambio** [\$687.568.000] y **reembolso de costos y gastos** [\$3.524.000], la Sala observa que estos fueron soportados en unas hojas impresas³² del “Libro Mayor”, que no dan cuenta de la fecha de impresión, no están firmadas por el revisor fiscal o certificados por este y no están acompañadas de comprobantes internos o externos³³. Al respecto, esta Corporación ha precisado que los libros contables, *«para que sean tenidos como plena prueba en materia tributaria, implica una debida correspondencia entre los asientos o registros contables de las respectivas cuentas y los comprobantes que los soportan, al punto de que la contabilidad refleje la verdadera situación económica de la empresa. En otras palabras, los registros contables deben estar debidamente soportados por comprobantes internos o externos y las operaciones de la empresa debidamente contabilizadas, de manera que sea posible su verificación»*³⁴,³⁵.

Además de lo anterior y para efectos de la diferencia en cambio, se aportan copias de: i) los contratos suscritos entre la sociedad demandante y Applus Norcontrol S. L.U., ii) los Oficios Nos. ITS 280157³⁶ y ITS 260192³⁷ del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, y iii) el formulario para el registro de **importación** de tecnología con fecha de iniciación el **primero de enero de 2005 y finalización el 1 de enero de 2006**³⁸. Sin embargo, dichas pruebas no logran demostrar de manera idónea que la demandante percibió ingresos por dicho concepto **en los años 2009 y 2010**, puesto que, además,

³² Fls. 85 a 89 c.p.

³³ C.Co. Artículo 774. REQUISITOS PARA QUE LA CONTABILIDAD CONSTITUYA PRUEBA. Reglamentado por el Decreto Nacional 2548 de 2014. Tanto para los obligados legalmente a llevar libros de contabilidad como para quienes no estando legalmente obligados lleven libros de contabilidad, éstos serán prueba suficiente, siempre que reúnan los siguientes requisitos: 1. Estar registrados en la Cámara de Comercio o en la Administración de Impuestos Nacionales, según el caso. 2. Estar respaldados por comprobantes internos y externos. 3. Reflejar completamente la situación de la entidad o persona natural. 4. No haber sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley. 5. No encontrarse en las circunstancias del Artículo 74 del Código de Comercio [llevar doble contabilidad].” (Subrayas fuera de texto).

³⁴ Cfr. Elizabeth Whittingham García. Las pruebas en el proceso tributario. Editorial Temis. Segunda Edición. 2011. Págs. 99-108.

³⁵ Sentencia del 3 de junio de 2015, Exp. 19312, M.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

³⁶ En este Oficio se indica el registro de la facturación generada **durante el año 2007** por la suma de USD \$121.000. Año que no es objeto de liquidación oficial. Fl. 91 c.p.

³⁷ En este Oficio se indica el registro del Contrato de Asistencia Técnica del **2 de enero de 2006**, suministrada por la demandante por un valor de EUR 220.000. Fl. 92 c.p.

³⁸ Estos registros obedecen a contratos de **importación de tecnología**, cuyo receptor de tecnología es la **sociedad demandante**. Fl. 93 c.p.

obedecen a periodos que no se están discutiendo, razón por la cual, la Sala procederá a su rechazo.

Respecto de los **rendimientos financieros** [\$35.698.000], la Sala encuentra que la actora aportó los certificados expedidos por las entidades bancarias³⁹, los cuales permiten soportar parcialmente los rendimientos financieros percibidos, sin embargo, se advierte que la demandante no demostró que esos ingresos no se obtuvieron por el ejercicio de actividades de industriales, comerciales o de servicios⁴⁰.

Sanción por inexactitud - Aplicación del Principio de Favorabilidad

Con respecto a la **sanción por inexactitud**, se observa que la misma es procedente, toda vez que la actora detrajo de la base gravable ingresos que no fueron debidamente demostrados.

No obstante, la Sala considera que en acatamiento del **principio de favorabilidad en materia sancionatoria** establecido en el parágrafo 5 del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, aplicable al caso por virtud de la remisión prevista en el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, procede la reducción de la sanción por inexactitud del 160%⁴¹ al 100%, como lo disponen los artículos 287 y 288⁴² de la Ley 1819 de 2016.

Así, de conformidad con el principio de favorabilidad y por ser, en este caso, menos gravosa la sanción prevista en los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016, que la establecida por las normas vigentes al momento en que se impuso la sanción, procede reliquidar la sanción por inexactitud a la tarifa general del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado oficialmente y el determinado privadamente.

³⁹ Fls. 101-106 c.p.

⁴⁰ Sentencia del 17 de marzo de 2016, Exp. 20933, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁴¹ **Acuerdo. 030/08. Artículo 230. Sanción por inexactitud.** Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de deducciones, descuentos, exenciones, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor del contribuyente o declarante. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior. La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente o responsable. (...)

⁴² **ARTÍCULO 288.** Modifíquese el artículo 648 del Estatuto Tributario el cual quedara así: **Artículo 648. Sanción por inexactitud.** La sanción por inexactitud será equivalente al ciento por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, agente retenedor o responsable, o al quince por ciento (15%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio.

Con fundamento en las razones anteriores se revocará la sentencia apelada y, en su lugar, se anulará parcialmente el acto demandado para reliquidar el impuesto a cargo de la demandante por los periodos discutidos, en el sentido de: i) aceptar los ingresos obtenidos fuera del ente demandado, como fueron declarados por la actora, ii) mantener el rechazo de los ingresos declarados como actividades no sujetas, por concepto de exportaciones, diferencia en cambio y rendimientos financieros, y iii) liquidar la sanción por inexactitud a la tarifa del 100%, así:

AÑO GRAVABLE 2009			
DESCRIPCION	LIQ PRIVADA	LIQ OFICIAL	LIQ C. DE E.
Ingresos brutos ordinarios y extraordinarios	53.752.453.000	53.752.453.000	53.752.453.000
Menos: Ingreso obtenidos fuera del Distrito	42.643.673.000	26.612.540.000	42.643.673.000
Total ingresos brutos obtenidos en el Distrito	11.108.780.000	27.139.913.000	11.108.780.000
Menos: Ingresos por actividades no sujetas	314.282.000		
Total ingresos netos gravables	10.794.498.000	27.139.913.000	11.108.780.000
Impuesto de Industria y Comercio	103.627.000	260.543.000	106.644.000
Sobretasa Bomberil	3.109.000	7.816.000	3.199.000
Total impuesto a cargo	106.736.000	268.359.000	109.843.000
Autorretenciones efectuadas durante el período	106.736.000	106.736.000	106.736.000
Total autorretenciones, saldos a favor y anticipos	106.736.000	106.736.000	106.736.000
Más sanciones	0	258.597.000	3.107.000
Total saldo a cargo	0	420.220.000	6.214.000

Cálculo Sanción por inexactitud		
Impuesto a cargo contribuyente	106.736.000	
Impuesto a cargo C. de E.	109.843.000	
Base sanción por inexactitud		3.107.000
Tarifa (E.T. arts 640 y 648)		100%
Sanción por inexactitud		3.107.000

AÑO GRAVABLE 2010			
DESCRIPCION	LIQ PRIVADA	LIQ OFICIAL	LIQ C. DE E.
Ingresos brutos ordinarios y extraordinarios	71.666.697.000	71.666.697.000	71.666.697.000
Menos: Ingreso obtenidos fuera del Distrito	42.662.764.000	26.096.088.000	42.662.764.000
Total ingresos brutos obtenidos en el Distrito	29.003.933.000	45.570.609.000	29.003.933.000

Menos: Ingresos por actividades no sujetas	1.064.324.000		0
Total ingresos netos gravables	27.939.609.000	45.570.609.000	29.003.923.000
Impuesto de Industria y Comercio	269.897.000	437.478.000	278.438.000
Sobretasa Bomberil	8.097.000	13.124.000	8.353.000
Total impuesto a cargo	277.994.000	450.602.000	286.791.000
Autorretenciones efectuadas durante el período	277.994.000	277.994.000	277.994.000
Totasl autorretenciones, saldos a favor y anticipos	277.994.000	277.994.000	277.994.000
Más sanciones	0	276.173.000	8.797.000
Total saldo a cargo	0	448.781.000	17.594.000

Cálculo Sanción por inexactitud		
Impuesto a cargo contribuyente	277.994.000	
Impuesto a cargo C. de E.	286.791.000	
Base sanción por inexactitud		8.797.000
Tarifa (E.T. arts 640 y 648)		100%
Sanción por inexactitud		8.797.000

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso⁴³, no se condenará en costas, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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 el numeral segundo de la sentencia proferida el 15 de julio de 2014, por el Tribunal Administrativo del Atlántico – Sala de Oralidad. En su lugar, se dispone:

⁴³**C.G.P. Art. 365. Condena en costas.** En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.

ANULAR parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión N° GGI FI LR 00249 -12 del 14 de septiembre de 2012, proferida por la Secretaría de Hacienda Pública Distrital de Barranquilla, por medio de la cual se modificaron las declaraciones del impuesto de industria y comercio de los periodos gravables 2009 y 2010, presentadas por la contribuyente APPLUS NORCONTROL COLOMBIA LTDA.

A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** como valor a pagar a cargo de APPLUS NORCONTROL COLOMBIA LTDA., por concepto del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros de los periodos 2009 y 2010, las sumas determinadas en las liquidaciones contenidas en la parte considerativa de esta providencia.

2. CONFIRMAR en lo demás la sentencia recurrida.

3. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
BASTO**
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL

**MILTON CHAVES GARCÍA
RAMÍREZ**

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ