

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

**CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

**Bogotá D.C., veintidós (22) de septiembre de dos mil dieciséis (2016)**

**Radicación:** 050012333000201300059-01 (20648)  
**Demandante:** P.S.H. S.A.  
**Demandado:** MUNICIPIO DE COPACABANA  
**Referencia:** Impuesto de industria y comercio año gravable 2009

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

---

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por la sociedad P.S.H. S.A., contra la sentencia de 20 de septiembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que dispuso:

*“**PRIMERO. NEGAR** las pretensiones de la demanda interpuesta por la sociedad P.S.H. S.A., contra el Municipio de Copacabana Antioquia.*

***SEGUNDO. CONDENAR** en costas a la sociedad P.S.H. S.A., conforme a los artículos 188 del CPCA en armonía con el artículo 392 del CPC. Líquidense por Secretaría. Se fijan las agencias en derecho, en primera instancia en CUATRO MILLONES CUARENTA Y OCHO MIL TRESCIENTOS VEINTITRES PESOS M.L. (\$4.048.323) equivalente al 0.5% de la estimación razonada de la cuantía.*

*...”*

**ANTECEDENTES**

## 1. Hechos de la demanda

1.1. La sociedad P.S.H. S.A. presentó la declaración del impuesto de industria y comercio y avisos, correspondiente al año gravable 2009, el 29 de abril de 2010, por las actividades desarrolladas en la jurisdicción del Municipio de Copacabana<sup>1</sup>.

1.2. El 15 de septiembre de 2010, el Secretario de Hacienda del Municipio de Copacabana le profirió la Resolución No. 1269, mediante la cual practicó liquidación oficial de revisión del impuesto de industria y comercio a cargo de la sociedad P.S.H. S.A., como responsable de las actividades gravadas desarrolladas en esa jurisdicción, respecto al periodo gravable 2009<sup>2</sup>.

1.3. Contra el anterior acto la sociedad interpuso recurso de reconsideración, el 27 de septiembre de 2010<sup>3</sup>.

1.4. El 11 de octubre de 2010, el Secretario de Hacienda del Municipio de Copacabana expidió la Resolución No. 1348, por medio de la cual acepta el recurso de reconsideración y procede a anular (sic) la Resolución No. 1269 de 15 de septiembre de 2010<sup>4</sup>.

1.5. El Secretario de Hacienda del Municipio de Copacabana profirió el Requerimiento Especial No. 2010-001-5071 de 17 de noviembre de 2010, mediante el cual propone modificar la declaración privada presentada por la sociedad P.S.H. S.A., por el impuesto de industria y comercio por el año gravable 2009<sup>5</sup>.

1.6. La sociedad demandante dio respuesta al requerimiento especial, el 11 de febrero de 2011<sup>6</sup>.

1.7. El 5 de julio de 2011, el Secretario de Hacienda del Municipio de Copacabana expidió la Resolución No. 1045, mediante la cual practicó liquidación oficial de revisión del impuesto de industria y comercio a cargo de la sociedad P.S.H. S.A., como responsable por las actividades gravadas desarrolladas en esa jurisdicción, con respecto al periodo gravable 2009<sup>7</sup>.

1.8. Contra el anterior acto, la sociedad interpuso recurso de reconsideración, el que fue decidido por medio de la Resolución No. 779 de 17 de agosto de 2012, confirmando la liquidación oficial de revisión<sup>8</sup>.

---

<sup>1</sup> Fl. 114 c.p.

<sup>2</sup> Fls. 7-11 c.p.

<sup>3</sup> Fls. 101-103 c.p.

<sup>4</sup> Fls. 95-96 c.p.

<sup>5</sup> Fls. 104-107 c.p.

<sup>6</sup> Fls. 108-109 c.p.

<sup>7</sup> Fls. 88-90 c.p.

<sup>8</sup> Fls. 110-113 y 91-94 c.p.

## **2. Pretensiones**

Las pretensiones son las siguientes:

### *PRETENSIONES PRINCIPALES.*

*Con fundamento en los hechos y los razonamientos jurídicos que más adelante expondré en este escrito introductorio, con todo respeto demando ante usted Señor Juez, que se declare la nulidad de los actos administrativos acusados y enunciados en el numeral anterior de este escrito, por haber sido expedidos con infracción de las normas en que debían fundarse, sin competencia y en forma irregular.*

*Pido que como restablecimiento del derecho se declare en firme la liquidación privada del Impuesto de Industria y Comercio del Municipio de Copacabana, presentada por mi mandante por el año gravable 2009.*

### *PRETENSIONES SUBSIDIARIAS.*

*Para el caso de que ese Despacho considere que la primera Liquidación Oficial de Revisión, relacionada en el numeral "2.1" del acápite anterior, esto es la No. 1269 de 15 de Septiembre de 2010, quedó sin efecto por el hecho de haber sido revocada de manera expresa en la Resolución relacionada en el numeral "2.2" del anterior acápite, esto es la No. 1348 de 11 de Octubre de 2010, respetuosamente solicito que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión contenida en la Resolución 1045 de 5 de Julio de 2011, relacionada en el numeral "2.4" del capítulo anterior de esta demanda, así como también de la Resolución 779 del 17 de Agosto de 2012, relacionada en el numeral "2.5" del mismo acápite, "Por medio de la cual se resuelve Recurso de Reconsideración frente a una liquidación oficial de Revisión", por haber sido expedidos tales actos administrativos con infracción de las normas en que debían fundarse, sin competencia y en forma irregular.*

*Pido que como restablecimiento del derecho se declare en firme la liquidación privada del Impuesto de Industria y Comercio del Municipio de Copacabana, presentada por mi mandante por el año gravable 2009.*

## **3. Normas violadas y concepto de la violación**

La demandante citó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política; 59 de la Ley 788 de 2002; 702 y 703 del Estatuto Tributario; 87 de la Ley

1437 de 2011; 32 de la Ley 14 de 1983; y 1 del Acuerdo 070 de 1984 del Concejo Municipal de Copacabana.

El concepto de la violación se resume de la siguiente forma:

### **3.1. Violación del artículo 29 de la Constitución Política**

3.1.1. El Municipio de Copacabana profirió contra la sociedad la Liquidación Oficial No. 1269 de 15 de septiembre de 2010, en relación con el impuesto de industria y comercio por el año gravable 2009, que fue anulada con ocasión de la interposición del recurso de reconsideración, mediante la Resolución No. 1348 de 11 de octubre de 2010, por no haberse proferido requerimiento especial previo a la liquidación oficial.

3.1.2. No obstante, quedar agotada la vía gubernativa con la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, el municipio expidió el Requerimiento Especial No. 2010-001 de 17 de noviembre de 2010, y posteriormente profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 1045 de 5 de julio de 2011, la que fue confirmada por la Resolución No. 779 de 17 de agosto de 2012, por lo que se vulneró el derecho al debido proceso.

### **3.2. Violación del artículo 702 del Estatuto Tributario**

3.2.1. La norma imprime certeza y seguridad jurídica a la actuación administrativa, como garantía de los derechos del contribuyente, evitando que se expidan más de una liquidación oficial en el mismo periodo gravable, acto que debe practicarse por una sola vez, al responsable como medio de defensa, solo le queda el recurso de reconsideración, y queda agotada la vía gubernativa.

3.2.2. En el presente caso el municipio violó la citada disposición al producir dos liquidaciones oficiales de revisión, la primera contenida en la Resolución No. 1269 de 15 de septiembre de 2010 y la otra, mediante la Resolución No. 1045 de 5 de julio de 2011.

### **3.3. Violación del artículo 703 del Estatuto Tributario**

3.3.1. El procedimiento adelantado por el municipio fue irregular, primero, porque en relación con el requerimiento especial se dejó de practicar previó la expedición de la liquidación oficial y, segundo, decide practicarse antes de la segunda

liquidación oficial de revisión, cuando ya estaba agotada la vía gubernativa y no era procedente, dado que se debía interpretar en armonía con el artículo 702 ib.

#### **3.4. Violación del artículo 87 de la Ley 1437 de 2011**

3.4.1. En los actos acusados se desconoció la firmeza de la primera liquidación oficial, contenida en la Resolución No. 1348 de 11 de octubre de 2010, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración. La firmeza operó por cuanto contra ella no procedía ningún recurso después del día siguiente a su notificación, por esto se vulneró la citada norma.

#### **3.5. Violación del artículo 32 de la Ley 14 de 1983 y 1 del Acuerdo 070 de 1984 del Concejo Municipal de Copacabana**

3.5.1. El municipio contrarió el principio de territorialidad consagrado en la ley, al pretender gravar a la sociedad con el impuesto de industria y comercio con ingresos obtenidos en el desarrollo de la actividad comercial desarrollada en otros municipios, esto es, por fuera de la jurisdicción territorial del municipio de Copacabana, a pesar de que se probó, a partir de la contabilidad, que la sociedad realizó ventas por fuera de esa jurisdicción.

3.5.2. Por las mismas razones, se vulneró el artículo 1 del Acuerdo 070 del Concejo municipal de Copacabana, norma que es más explícita que la anterior, porque exige para la configuración del hecho generador que haya una utilización efectiva, en el desarrollo de la actividad gravada, de los recursos físicos situados dentro de la jurisdicción del Municipio de Copacabana, violando así el principio de territorialidad.

#### **3.6. Violación de los numerales 1, 2, 5 y 6 del artículo 730 del Estatuto Tributario**

3.6.1. Los actos acusados evidencian el desconocimiento de las causales de nulidad consagradas en los numerales citados por lo siguiente:

Numeral 1. La Administración Tributaria de Copacabana perdió competencia una vez resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la primera liquidación oficial de revisión, ya que con ese acto se agotó la vía gubernativa.

Numeral 2. La omisión del requerimiento especial como requisito previo a la primera liquidación oficial de revisión.

Numeral 5. La segunda liquidación oficial de revisión proferida y la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, corresponden a actos producidos en relación con un proceso administrativo legalmente concluido.

Numeral 6. Por cuanto la actuación adolece de violación del debido proceso, expedición irregular y falsa motivación.

### **3.7. Nulidad de los actos acusados por falsa motivación**

3.7.1. La liquidación oficial de revisión acusada adolece de falsa motivación al omitir los antecedentes procesales de la actuación, dejando de mencionar que a esa liquidación oficial precedió otra liquidación oficial, contrariando el debido proceso.

## **4. Oposición**

El Municipio de Copacabana se opuso a las pretensiones de la demanda, toda vez que los actos gozan de plena validez y los mismos fueron expedidos respetando el debido proceso.

En cuanto a los cargos propuestos en la demanda, expresa:

La sociedad demandante, ante los diferentes requerimientos expedidos por el municipio, nunca aportó la prueba de que sus ingresos los obtuvo en diferentes municipios del territorio nacional, por lo que la Administración municipal concluyó que en la declaración presentada omitió ingresos.

La demandante muestra en sus declaraciones *un total de ingresos totales brutos y además muestra ingresos totales obtenidos fuera de Copacabana que es el renglón 17 de la declaración.*

En el primer requerimiento expedido, la Administración solicitó a la sociedad anexara copia de las declaraciones presentadas en los otros municipios para soportar esos ingresos que se estaba restando del total obtenido. No obstante, la demandante nunca aportó documentos.

**SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Antioquia, mediante sentencia del 20 de septiembre de 2013, negó las pretensiones de la demanda, y condenó en costas a la sociedad.

Como fundamento de su decisión, expuso lo siguiente:

La declaratoria de nulidad por la Administración Municipal de la Resolución No. 1269 de 15 de septiembre de 2010, por medio de la cual se practicó liquidación oficial de corrección, obedeció a un vicio invalidante de dicho acto administrativo, por incumplir el procedimiento de formación del acto, por lo tanto, ese acto, junto con la Resolución No 1348 de 11 de octubre de 2011, no constituyen actos objeto de control jurisdiccional, al quedar sin efecto.

De otra parte, la liquidación privada no adquirió firmeza, teniendo en cuenta que ésta fue presentada el 29 de abril de 2010, y el Requerimiento Especial No. 2010-001 de 17 de noviembre de 2010 fue notificado el 19 del mismo mes y año, es decir, dentro de los dos años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar, de manera que las actuaciones posteriores no resultan extemporáneas, ni por el hecho de ser declarada nula la Resolución No. 1269, el municipio pierde potestad de revisión, cuando aún se encontraba dentro del término para hacerlo.

Por lo expuesto, la Liquidación Oficial de Revisión No. 1045 de 5 de julio de 2011 y la Resolución No. 779 de 17 de agosto de 2012, no transgredieron el procedimiento administrativo, ya que contaban con el requerimiento especial previo y, por tanto, no afectaba la legalidad de la liquidación oficial de revisión.

En consecuencia, la liquidación privada del contribuyente fue modificada por una sola vez, por el municipio de Copacabana mediante la Resolución No. 1045 de 5 de julio de 2011, contrario al criterio del actor, cuando afirma que se profirieron más de una liquidación oficial y se violó el artículo 702 del Estatuto Tributario.

Respecto a la territorialidad del ingreso, concluye que la sociedad tenía la obligación de probar los ingresos brutos totales anuales obtenidos por fuera del municipio de Copacabana, presentando las correspondientes declaraciones y el pago del ICA en otros municipios, donde afirma haber efectuado la actividad de comercialización, tampoco probó llevar registros contables separados para cada municipio donde ejerce su actividad de comercialización, ni el registro de su actividad. Por lo tanto, niega las pretensiones de la demanda, y condena en costas a la sociedad.

## **RECURSO DE APELACIÓN**

La sociedad P.S.H. S.A., apeló la sentencia de primera instancia y solicitó que se revoque.

Como fundamentos del recurso expone:

En el proceso administrativo tributario que dio lugar a los actos administrativos acusados, contrario a lo manifestado por el A quo se produjo una evidente violación al debido proceso, como quiera que el artículo 702 del Estatuto Tributario, dispone que solo se puede modificar la liquidación privada del contribuyente mediante liquidación oficial de revisión por una sola vez, y de manera improcedente el municipio deja sin efecto la liquidación oficial que produjo contra la sociedad y emite una segunda liquidación oficial.

Y si se tiene en cuenta que esa liquidación oficial de revisión es el acto definitivo mediante el cual culmina todo proceso administrativo tributario de determinación del tributo, resulta lógico concluir que al desaparecer del mundo jurídico dicho acto en virtud de su reconsideración, se agotó definitivamente la vía gubernativa. Cualquier acto posterior adolece de nulidad no solo por violación al debido proceso, sino por incompetencia del ente oficial territorial.

Además, se violó el numeral segundo del artículo 87 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, que establece que se produce la firmeza de los actos administrativos *desde el día siguiente a la publicación, comunicación o notificación de la decisión sobre los recursos interpuestos.*

Así como hay términos preclusivos para el contribuyente, existen también para la Administración. Y aceptar la sentencia proferida por el Tribunal lleva al abuso y a la arbitrariedad.

Por otra parte, se violó el principio de territorialidad, porque una cosa es que exista norma jurídica tributaria que inste al contribuyente a llevar contabilidad en una forma tal que permita establecer las bases gravables de los distintos entes territoriales y, otra muy distinta que de esa disposición pueda deducirse la posibilidad de establecer una presunción de base gravable, contraria al principio de territorialidad y a la doble tributación. Y si existe duda probatoria, debe resolverse a favor del contribuyente, como lo dispone el artículo 745 del Estatuto Tributario.

## **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA**

**La demandada** no presentó alegatos de conclusión.



La **demandante** presentó alegatos de conclusión, en los que reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

## CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público no rindió concepto.

## CONSIDERACIONES

### 1. Problema jurídico

Corresponde a la Sección, en los términos del recurso de apelación determinar i) Si la actuación de la Administración violó el debido proceso, al expedir dos liquidaciones oficiales de revisión, ii) Si se violó el principio de territorialidad.

### 2. Violación del debido proceso. Existencia de dos liquidaciones oficiales de revisión

2.1 De acuerdo con el artículo 702 del Estatuto Tributario, la Administración de impuestos puede modificar, por una sola vez, mediante liquidación de revisión, las declaraciones privadas de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, previo a lo cual les enviará, por una sola vez, un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga modificar, con explicación de las razones en las que se sustenta<sup>9</sup>.

2.2 Este **requerimiento, como acto imprescindible** de trámite, deberá contener la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones, que se pretende adicionar a la liquidación privada<sup>10</sup>, es decir, junto con la declaración privada, constituye el marco dentro del cual la Administración de impuestos puede expedir la **liquidación oficial de revisión**, este último acto, de carácter definitivo, que por disposición legal<sup>11</sup>, deberá contener entre otros fecha, periodo gravable a que corresponda, nombre o razón social del contribuyente, Nit, bases de cuantificación del tributo, monto de los tributos y sanciones, explicación que aunque puede ser sumaria, debe ser suficiente para garantizar el derecho de defensa<sup>12</sup>.

---

<sup>9</sup> Artículo 703 del Estatuto Tributario.

<sup>10</sup> Artículo 704 ibidem

<sup>11</sup> Artículo 712 ib

<sup>12</sup> En este sentido ver la sentencia del 9 de diciembre de 2010, radicado Nro. 18121, C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

2.3 En concordancia con lo anterior, el artículo 730 del Estatuto Tributario establece que los actos de liquidación de impuestos y resolución de recursos proferidos por la Administración son nulos cuando se omita el requerimiento especial previo a la liquidación de revisión.

2.4 En el caso concreto, se advierte que mediante **Resolución No. 1269 de 15 de septiembre de 2010**, la Secretaría de Hacienda del Municipio de Copacabana le practicó Liquidación Oficial de Revisión del impuesto de industria y comercio a cargo de la sociedad P.S.H. S.A., respecto al periodo gravable 2009. Contra ese acto, la sociedad interpuso recurso de reconsideración, solicitando la revocatoria de la liquidación oficial, entre otras, por violación al debido proceso, por no estar precedida por requerimiento especial.

2.5 Esta liquidación oficial de revisión se anuló por el mismo funcionario que la profirió, mediante la **Resolución No. 1348 del 11 de octubre de 2010**, *“Por medio del cual se resuelve un Recurso de Reconsideración frente a una Liquidación Oficial de Revisión”*, con el argumento: *“En pro del principio de buena fe, justicia, legalidad y derecho al debido proceso, esta dependencia propugna por permitirle al contribuyente un proceso en el cual le otorgue los máximos tiempos posibles en pro de que aporte las pruebas y anexos para demostrar las cifras consignadas en su declaración. ARTÍCULO OCTAVO Aceptar el recurso de reconsideración y se procede a anular la resolución No. 1269 de septiembre 15 de 2010, así como ordenar el ajuste en el debido cobrar del impuesto de Industria y Comercio”*.

2.6 De acuerdo con lo anterior la Sala observa que al omitir proferir requerimiento especial, acto de carácter imprescindible, la conducta, lógica, por lo demás, era retrotraer la actuación para subsanar el vicio de forma, sustancial, en que había incurrido, decisión que se produjo en desarrollo del recurso de reconsideración que interpuso la sociedad contra aquel acto, es decir, se trata de una verdadera revocación dentro de la vía gubernativa, independiente del nombre que se le haya otorgado en el acto revocatorio.

2.7 En este orden de ideas se concluye que ante la irregularidad que presentaba la Resolución No. 1269 de 15 de septiembre de 2010, por omitir la expedición previa del requerimiento especial, era válida la revocatoria del acto como lo solicitó la misma sociedad en la interposición del recurso de reconsideración, porque en definitiva, era improcedente continuar con el trámite administrativo, a sabiendas que se vulneraba el derecho de defensa y contradicción del contribuyente.

2.8 Además, la situación jurídica que se creó mediante la citada resolución no logró consolidarse, toda vez que la misma nunca cobró firmeza, por cuanto, de conformidad con el artículo 55 del Código Contencioso Administrativo<sup>13</sup>, los recursos interpuestos en vía gubernativa se conceden en el efecto suspensivo, de

---

<sup>13</sup> Hoy artículo 79 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo

donde resulta que su interposición impide la ejecutoria del acto administrativo recurrido, lo cual significa que la situación jurídica precedente permanece tal cual era, con sus cualidades y defectos, inmodificada, y no produce sus efectos justamente por haber sido objeto de los recursos admisibles en la vía gubernativa.

2.9 Al revocarse un acto administrativo, todo vuelve al estado en que se encontraba antes de que se iniciara el proceso que implicó que se profiriera la liquidación de revisión, y eso explica que se reinicie el procedimiento administrativo de determinación oficial del impuesto.

2.10 En el presente caso se observa que la declaración del impuesto de industria y comercio y avisos presentada por la sociedad, por el año gravable 2009, no adquirió firmeza porque el Secretario de Hacienda del Municipio de Copacabana expidió el Requerimiento Especial No. 2010-001-5071 el 17 de noviembre de 2010 dentro del término previsto en el artículo 714 del Estatuto Tributario<sup>14</sup>, si se tiene en cuenta que la declaración del impuesto por el año gravable 2009 se presentó el 29 de abril de 2010<sup>15</sup> y el citado requerimiento especial se notificó el 19 de noviembre de 2010<sup>16</sup>.

2.11 Este requerimiento especial fue contestado el 11 de febrero de 2011 por el apoderado especial de la sociedad P.S.H. S.A.<sup>17</sup>, y el 5 de julio de 2011, el Secretario de Hacienda del Municipio de Copacabana expidió la Resolución No. 1045, mediante la cual practicó liquidación oficial de revisión del impuesto de industria y comercio a cargo de la sociedad P.S.H. S.A. por el año gravable 2009,<sup>18</sup> y contra ese acto la sociedad interpuso recurso de reconsideración decidido por medio de la Resolución No. 779 de 17 de agosto de 2012, actuación que se desarrolló dentro de los términos establecidos en los artículos 710 y 732 ibídem.

2.12 Conforme con lo anterior y teniendo en cuenta las circunstancias que se presentaron en este asunto, se concluye que no se profirieron dos liquidaciones oficiales de revisión. Se trata de una sola, porque como quedó visto la Liquidación de Revisión No. 1269 de 15 de septiembre de 2010, es inexistente. Por tales razones no se violó el debido proceso.

### **3. Territorialidad del impuesto de industria y comercio**

---

<sup>14</sup> Artículo 714 E.T. "Firmeza de la Liquidación Privada. La declaración tributaria quedará en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos (2) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. La declaración tributaria que presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, quedará en firme si dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación no se ha notificado requerimiento especial. También quedará en firme la declaración tributaria, si vencido el término para practicar la liquidación de revisión, esta no se notificó.

<sup>15</sup> Fl. 114 c.p.

<sup>16</sup> Fl 21 c.p.

<sup>17</sup> Fls. 108-109 c.p.

<sup>18</sup> Fls. 88-90 c.p.

3.1. El impuesto de Industria y Comercio es un tributo municipal, que grava la realización de actividades industriales, comerciales y de servicio. Es criterio uniforme y consolidado de la Sala<sup>19</sup>, que su causación, cuando se trata de actividades comerciales de venta de bienes, tiene lugar en el sitio en que concurren los elementos del contrato de compraventa, esto es, el precio, el plazo de pago y la cosa que se vende. Así mismo, que para determinar la jurisdicción en que se configura la obligación tributaria, no resulta relevante establecer el lugar desde el cual se realizan los pedidos<sup>20</sup>.

Además, a diferencia de lo que sucede con las actividades industriales, en el caso de las actividades comerciales no existe un precepto legal que fije un criterio único que permita circunscribirlas a determinado territorio, luego resulta necesario, que *“...éste se determine,...mediante el análisis de las piezas probatorias allegadas al proceso, partiendo de la definición de lo que se entiende por “Actividad Comercial”*.”<sup>21</sup>

3.2. De acuerdo con lo reseñado en los actos administrativos demandados y en el escrito de demanda, la sociedad P.S.H. S.A. presentó en el Municipio de Copacabana la declaración del impuesto de industria y comercio y avisos por el año gravable 2009 en la que, de los ingresos brutos declarados (\$2.231.451.000), dedujo ingresos brutos totales anuales obtenidos fuera del municipio de Copacabana (\$2.076.326.000), por lo que únicamente tributó en el municipio por la suma de \$72.949.000.

3.3. El Secretario de Hacienda del municipio de Copacabana, en la Resolución No. 1045 de 5 de julio de 2011, adicionó los ingresos por lo siguiente:

“...

*8. Que tal como lo ha manifestado las altas cortes, especialmente el Consejo de Estado en el sentido de que la actividad comercial, se entiende está gravada donde se despliega la actividad por parte del contribuyente (vendedor) y por el lugar donde se realiza la entrega de las mercancías (Sentencia junio 22 de 1990 exp. 2180 y Sentencia noviembre 16 de 2001 exp. 12440) que confirman la territorialidad del impuesto de industria y comercio, los ingresos se declaran en el lugar donde se ejerza la actividad industrial, comercial o de servicios, sea con establecimientos de comercio o sin ellos, acorde a los art. 195 y 196 del decreto 1333 de 1986 ...*

*9. Que con base en los ingresos totales informados en su declaración de industria y comercio, en su declaración de renta y en sus libros oficiales, **la falta de existencia de soportes como lo son las declaraciones de industria y comercio de otros municipios donde sea sujeto pasivo**, la falta de DEX o CP y demás pruebas que reposan en el expediente suministrado por el contribuyente, se procede a modificar mediante LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN, la liquidación Privada del contribuyente presentada el 29 de abril de 2010, en los términos que se presentan a continuación:*

<sup>19</sup> Sentencias de 28 de julio de 2005, Exp. 13885, C.P. HÉCTOR ROMERO DÍAZ; 28 de agosto de 2014, Exp. 19256 C.P. JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ, de 8 de junio de 2016 Exp. 21681 C.P. MARTHA TERESA BRICEÑO;

<sup>20</sup> Sentencia ibídem.

<sup>21</sup> Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia de veintinueve (29) de septiembre de dos mil once (2011), Radicación número: 25000-23-27-000-2009-00046-01(18413), C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

RESUELVE

ARTICULO PRIMERO. Practicar Liquidación Oficial de Revisión del impuesto de Industria y Comercio a cargo de P.S.H. S.A. identificado con Nit. 811.038.818-4, como responsable del impuesto por las actividades gravables desarrolladas en esta jurisdicción, con respecto al periodo gravable 2009, así:

CONCEPTO	DECLARACIÓN Y LIQUIDACIÓN PRIVADA	DETERMINACIÓN OFICIAL	MAYOR VALOR DETERMINACIÓN OFICIAL
Ingresos brutos	<b>2.231.451.000</b>	<b>2.231.451.000</b>	0
Ingresos brutos fuera de Copa.	<b>2.076.326.000</b>	<b>0</b>	-2.076.326.000
Deducciones	82.176.000	310.400	-81.865.600
Base gravable	72.949.000	2.231.451.000	2.158.194.600
Tarifa aplicable	9 X mil	9 X mil	9 X mil
Impuesto de Industria	656.541	20.080.000	19.243.459
Impuesto de avisos y tableros	98.482	3.012.000	2.913.518
Sobretasa Bomberil	19.697	602.000	582.303
Total impuesto a cargo	774.720	23.694.000	22.919.280
Mas sanción por inexactitud	0	36.671.000	36.671.000
Interés de mora	0	-	6.354.000
Reajuste menor valor cobrado	0	-	15.022.182
<b>TOTAL A PAGAR</b>	<b>774.720</b>	<b>58.892.000</b>	<b>80.966.462</b>

3.4 Para la sociedad demandante, una cosa es que exista norma jurídica tributaria que inste al contribuyente a llevar contabilidad en una forma tal que permita establecer las bases gravables de los distintos entes territoriales y, otra muy distinta que de esa disposición pueda deducirse la posibilidad de establecer una presunción de base gravable, contraria al principio de territorialidad y a la doble tributación.

3.5 El artículo 1 del Acuerdo Municipal No 070 de 1985<sup>22</sup>, que coincide en su texto con los artículos 32 de la Ley 14 de 1983 y 195 del Decreto Ley 1333 –Código de Régimen Municipal-, dispuso “*HECHO GENERADOR: El impuesto de Industria y Comercio recaerá en cuanto a materia imponible, Sobre todas las actividades industriales, comerciales y de servicios que se desarrollen en la jurisdicción del Municipio de Copacabana, por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, con ánimo de lucro, ya sea que se ejerzan permanentemente u ocasionalmente y que utilicen los recursos físicos situados dentro de la jurisdicción de éste Municipio, en inmuebles determinados con establecimientos de comercio o sin ellos.*”

<sup>22</sup> <http://www.copacabana.gov.co/institucional/Normas/Acuerdo%2007> “Por medio del cual se dictan disposiciones sobre industria y comercio y sus complementarios del Concejo Municipal de Copacabana.

El artículo 20 ibídem, dispuso que “**Los contribuyentes que realicen actividades industriales, comerciales o de servicios en más de un Municipio a través de sucursales o agencias, constituidas de acuerdo con lo definido en los artículos 263 y 264 del código de comercio o de establecimientos de comercio debidamente inscritos, deberán registrar su actividad en cada Municipio y llevar registros contables que permitan la determinación del volumen de ingresos obtenidos por las operaciones realizadas en dichos Municipios. Tales ingresos constituirán la base gravable.**”

A su vez, el artículo 1 del Decreto 3070 de 1983<sup>23</sup> obliga a todos los sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio a llevar registros contables separados por cada municipio donde ejerzan actividades industriales, comerciales y de servicios, con el fin de establecer claramente la base gravable en cada uno de ellos.

3.6 De acuerdo con los artículos citados, están gravados con el impuesto de industria y comercio y avisos los ingresos que provengan de la realización de actividades industriales, comerciales y de servicios, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, con establecimientos de comercio o sin ellos y que utilicen los recursos físicos situados dentro de la jurisdicción del municipio de Copacabana.

Dichos ingresos, si provienen de la realización de la actividad gravada, en municipios diferentes, deben registrarse contablemente de manera separada. No obstante, mientras el contribuyente no demuestre el pago de las obligaciones sobre los ingresos que pretende deducir como causados “fuera del municipio”, serán gravados en Copacabana, por ser el territorio donde se presentó la declaración discutida en el caso concreto.

3.7 La sociedad demandante afirma que al ente territorial se le demostró a satisfacción desde la contabilidad qué ventas se realizaron en Copacabana y cuales fuera de este municipio. No obstante, se observa en los actos acusados que la Administración municipal advirtió que **no existen soportes como lo son las declaraciones de industria y comercio de otros municipios donde sea sujeto pasivo, la falta de declaraciones de exportación DEX o documentos CP de la Comercializadora Internacional y demás pruebas,**<sup>24</sup> y requirió al contribuyente para que aportara, sin que obre documento que demuestre, de manera fehaciente, la veracidad de su dicho.

<sup>23</sup> “Por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 14 de 1983 y se dictan otras disposiciones”.

<sup>24</sup> Fl. 89 vto c.p.

3.8 Por el contrario, obra respuesta al exhorto No. 3032 expedido por el Tribunal Administrativo de Antioquia, por parte de los señores José Raúl Betancur Munera y Genny Hernández Herrera obrando en calidad de representante legal y revisor fiscal, respectivamente, de la sociedad P.S.H. S.A. en el que manifiestan: “ *en respuesta al Exhorto de la referencia, que en los libros y documentación de la Compañía no se encontraron declaraciones del Impuesto de Industria y Comercio por el año 2009 presentadas en otros Municipios distintos de Copacabana (Antioquia)*”<sup>25</sup>.

3.9 Es cierto 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.

3.10 En esa medida, como lo expone el *a-quo*, la sociedad no presentó las pruebas, donde afirma haber efectuado la actividad de comercialización, igualmente no probó llevar registros contables separados por cada municipio donde ejerce su actividad de comercialización, ni el registro de su actividad en cada municipio, u otro medio de convicción que soporte sus afirmaciones.

3.11. Y no es procedente aplicar el artículo 745 del Estatuto Tributario, porque su observancia se da en aquellos eventos en los cuales existen verdaderas dudas provenientes de vacíos probatorios, mas no en el caso de la inactividad probatoria del contribuyente, como en el presente asunto, en el que se debía probar que los ingresos en discusión correspondían a otros municipios.

3.12 De acuerdo con lo expuesto, como la sociedad demandante no logró desvirtuar las conclusiones a las que llegó la Administración en los actos demandados, ni los hechos y pruebas en las que se fundamentó, el **cargo no está llamado a prosperar.**

Por lo anterior, la Sala confirmará la sentencia apelada.

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**

---

<sup>25</sup> Fl. 98A c.p.

Por las razones expuestas, se **CONFIRMA** la sentencia de 20 de septiembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que denegó las pretensiones de la demanda.

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

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidenta de la Sección

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**