

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Materia imponible / SUJETOS PASIVOS DEL ICA – Deben llevar registros contables separados por cada municipio donde ejerzan actividades industriales, comerciales y de servicios / INGRESOS GRAVADOS – El contribuyente debe demostrar que pagó impuestos en otros municipios para que sean deducibles / IMPUESTOS DESCONTABLES EN ICA – Debe probarse su pago en los otros municipios para que proceda

El artículo 32 de la Ley 14 de 1983 coincide en su texto con los artículos 195 del Decreto 1333 Código de Régimen Municipal y 1° del Acuerdo Municipal N° 035 de 1985, que para la ciudad de Cali ordena: “El impuesto de Industria y Comercio y su complementario de Avisos y Tableros recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicios que se ejerzan o realicen directa o indirectamente en el municipio de Santiago de Cali, por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos”. A su vez el Decreto 3070 en su artículo 1° ordena a todos los sujetos pasivos del ICA, 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, y, el artículo 28 del Acuerdo 035 permite deducir los ingresos obtenidos en territorio diferente, siempre que se acredite “Haber pagado los impuestos de industria y comercio fuera de Cali...” De acuerdo con dichas normas, avaladas por jurisprudencia de la Sala, mientras el contribuyente no demuestre el pago de las obligaciones sobre los ingresos que pretende deducir como causados “fuera del municipio”, serán gravados en el territorio donde se presentó la declaración analizada. Es claro que la normativa separa cada una de las actividades de las que se deriva el ingreso gravado con ICA y para ello, define la “Actividad Industrial” en los artículos 34 de la Ley 14 de 1983 y 2° del Acuerdo 35 de 1995 y la diferencia de la “Actividad Comercial”, definida por los artículos 35 de la misma Ley y 3° del Acuerdo 035 de Cali.

FUENTE FORMAL: LEY 14 DE 1983 – ARTICULO 32 / DECRETO 1333 CÓDIGO DE RÉGIMEN MUNICIPAL – ARTICULO 195

VENTA DE VEHICULOS – Base gravable / MARGEN DE INTERMEDIACION – No está incluido en la base gravable por la venta de vehículos

Como se observa, el artículo citado determina que la base gravable, para la venta de vehículos, “es la diferencia entre los ingresos brutos y el valor cancelado al industrial por el automotor”. Esta norma, si bien establece una base diferente a la aplicada por el municipio, en ningún momento involucra en ella el “Margen de Intermediación” que el demandante determina en el 8%, sin prueba alguna que lo respalde, sino que, simplemente ordena tomar la base resultante de restar del valor total de la venta, el precio pagado al fabricante por el vehículo que se enajena, valor que tampoco se encuentra demostrado en el expediente. Para el evento en estudio, el comercializador no aporta las facturas de compra de los carros vendidos, ni otro documento en el que se pueda establecer “el valor cancelado al industrial por el automotor”, por tanto, no es viable sustituir la base gravable, ni el tributo liquidado, por cuanto implicaría la aplicación de una tarifa superior (11 por mil) a la tenida en cuenta en los actos acusados (7.7 por mil), lo que haría más gravosa la situación del contribuyente

INSPECCION TRIBUTARIA – Esta diligencia exige la suscripción y traslado de un acta / ACTA DE INSPECCION TRIBUTARIA – Sólo es obligatoria en esta diligencia

Es claro que las normas citadas exigen la elaboración de un Acta que cierre la Inspección Tributaria, dentro de la cual puede estar incluida, aunque no necesariamente, la inspección contable, y que dicha acta se incorpore a los actos administrativos, o se dé traslado de ella al contribuyente. No obstante, este no es el caso, ya que no fue practicada inspección tributaria alguna, sino que, mediante auto de verificación se revisó la documentación, se ordenaron los cruces con terceros y se recaudaron las pruebas pertinentes, procedimiento autorizado por la normativa vigente, tanto nacional como municipal. Por lo anterior, no era procedente suscribir ni dar traslado de acta alguna, ya que esta exigencia solo es obligatoria cuando se ha ordenado Inspección Tributaria.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: Dra MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C, tres (3) de marzo de dos mil once (2011)

Radicación número: 76001-23-31-000-2008-00488-01(18409)

Actor: VEHIVALLE S.A.

Demandado: MUNICIPIO DE SANTIAGO DE CALI-VALLE

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la Sentencia del 25 de mayo de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, respecto de la demanda instaurada por VEHIVALLE S.A. contra la Liquidación de Revisión y la Resolución que la confirmó al decidir el recurso de reconsideración, correspondiente al impuesto de Industria y Comercio por el año gravable 2003, la cual dispuso:

“NIÉGANSE las pretensiones de la demanda [...]”

I - ANTECEDENTES

1. LA DEMANDA.

1.1. HECHOS: VEHIVALLE S.A, con domicilio en Yumbo (Valle), presentó el 27 de abril de 2007 la declaración de ICA del año gravable de 2003 en Santiago de Cali, en la que incluyó ingresos gravables por \$377.372.908 y como saldo a pagar \$1.449.000.

El 10 de marzo de 2006, el Municipio de Santiago de Cali expidió el Emplazamiento para Corregir N° 200, por medio del cual solicitó corregir la

declaración de ICA 2003, para incluir ingresos gravables por \$14.693.069.000, los que originan un impuesto de \$130.107.000, adicionado con una sanción por corrección de \$19.014.000, dado que las cifras anotadas difieren de las obtenidas por el municipio en el renglón 16 "Ingresos fuera del Municipio", *"debido a que, efectuado el cruce de información se verificó que la venta es efectuada en el municipio de Cali, según visita realizada el primero de marzo de 2006"*.

El 28 de diciembre de 2006, previo requerimiento especial, el municipio profiere la Liquidación Oficial de Revisión N° 4131.1.12.6-1541, en la que incrementó el tributo en \$127.266.000 e impuso sanción por inexactitud de \$178.172.000.

Este acto administrativo fue objeto de recurso de reconsideración, y confirmado por Resolución N° 4131.1.1.2.6-00359 del 15 de febrero de 2008, notificada el 20 del mismo mes y año.

1.2. PRETENSIONES: El actor solicita la nulidad de la Liquidación de Revisión N° 4131.1.12.6-1541 de fecha 28 de diciembre de 2006 y de la Resolución N° 41.31.1.12.6-00359 del 15 de febrero de 2008, que decidió, para confirmar, el recurso de reconsideración.

1.3. NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN: Invocó como normas violadas los artículos 95, numeral 9° y 209 de la Constitución Política; 32 de la Ley 14 de 1983; 1° del Decreto 3070 de 1983; 195 del Decreto 1333 de 1986; 1° del Acuerdo Municipal N° 035 de 1985 y 3° del Acuerdo Municipal N° 057 del Municipio de Santiago de Cali.

En el concepto de la violación, el demandante propuso los siguientes cargos:

1.3.1. Incompetencia del Municipio para gravar ingresos obtenidos en otras municipalidades.

Tanto con la respuesta al emplazamiento como con la del requerimiento especial, la compañía informó que realiza todas las operaciones por venta de vehículos desde su sede principal en Yumbo (Valle) y que en Cali únicamente posee una sala de exhibición en la que no se cierra operación comercial alguna, por lo que en esta ciudad solo se tributa por servicios de taller. Además, las cifras incluidas en los actos oficiales no coinciden con los registros contables.

El artículo 32 de la Ley 14 de 1983, incluido en el Acuerdo 35 de 1985 del municipio de Cali, expone que el impuesto recae sobre el ejercicio de una actividad industrial, comercial o de servicios que se realice directa o indirectamente en la jurisdicción del municipio.

Por su parte el artículo 1° del Decreto 3070 de 1983 dispone que los ingresos de otras ciudades se prueban con los registros contables, y para este caso, el contribuyente tiene debidamente registrados sus libros y discriminados en ellos sus ingresos, sin embargo no se analizaron los argumentos esgrimidos por el declarante en los actos demandados.

Además, el artículo 195 del Decreto Ejecutivo 1333 de 1986 que compila el artículo 32 de la ley 14 de 1983 establece que *"El impuesto de industria y comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales..."*

Esta norma es incorporada al reglamento municipal mediante el Acuerdo 035 de 1985 que retoma el texto antedicho, haciendo alusión concreta a las actividades gravables desarrolladas en el municipio de Santiago de Cali, de donde los Concejos municipales carecen de facultad para gravar operaciones realizadas en otros municipios.

Reitera que las facturas expedidas por VEHIVALLE claramente expresan en su texto que *“El lugar de enajenación es el municipio de Yumbo, siendo este el sitio acordado para la entrega”*

Se refiere posteriormente al artículo 28 del mismo Acuerdo que autoriza deducir los ingresos obtenidos en otros municipios, siempre y cuando se acredite haber pagado el ICA fuera del municipio de Santiago de Cali.

Advirtió que, si en gracia de discusión se aceptara que los ingresos adicionados fueran gravados en Cali, a ellos sería procedente aplicar la base gravable del artículo 3° del Acuerdo Municipal 057 de 1999, especial para entidades que comercializan automotores. Dicha base está constituida *“por la diferencia entre los ingresos brutos de esta comercialización y el valor cancelado al industrial por el automotor, sin perjuicio de los demás ingresos percibidos. La tarifa que se aplicará a esta actividad será del once por mil (11x 1000), código 307-26”*

Lo anterior por cuanto en el caso de los vehículos, el comercializador es un intermediario entre el productor y el comprador, de donde el tributo no puede recaer sobre el total de la venta, sino sobre la diferencia entre el precio en fábrica y el de venta pagado por el comprador, de conformidad con el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, donde se estableció una base especial para los intermediarios.

Desde el punto de vista comercial, el promedio de intermediación de un concesionario es aproximadamente del 8% sobre el valor de enajenación de cada vehículo, por tanto, si se le adiciona el valor bruto de las ventas por \$14.315.696.000, a este valor se debe aplicar el 8%, de esta forma, si se acepta la tesis del municipio, el valor real para adicionar sería de \$1.145.255.680, y, la tarifa aplicable el 11 por mil.

1.3.2. Falsa motivación del acto administrativo por indebida valoración de la prueba.

El municipio se basa en presunciones como la exhibición de carros en el municipio, la dirección de los compradores que figura en la factura, la publicación en el “El País” de Cali, donde se anuncia, en la dirección de dicho municipio, la venta, servicios y repuestos por parte de VEHIVALLE, y el testimonio de dos personas que afirman haber adquirido el vehículo en Cali, haciendo caso omiso de los registros contables aportados.

Por otra parte, conforme a los artículos 745 y 746 E.T. la carga de la prueba le corresponde al ente fiscalizador, dada la presunción de veracidad de que gozan las declaraciones tributarias.

1.3.3- Error de procedimiento por cuanto las actas de visita no se incorporan al requerimiento, ni se dio traslado de ellas al contribuyente.

Los artículos 779 y 782 E.T. establecen que si al concluir la inspección, tributaria o contable, de ella se deriva una actuación administrativa, el acta de visita debe formar parte de ella. De igual forma, cuando no proceda requerimiento especial o

pliego de cargos, debe darse traslado del acta al afectado¹. En este caso, no se levantó acta ni se dio traslado al contribuyente y tampoco se incorporó al requerimiento especial practicado.

1.3.4- Falsa Motivación del acto administrativo por referirse a otro contribuyente y período gravable.

En el folio 4 en la Resolución que decidió el recurso contra la liquidación oficial se indicó como contribuyente a la “Comercializadora la Pampa S.A.” y en el inciso siguiente se refiere al expediente del año gravable 2004, lo que a las claras indica que la administración se equivocó de empresa y también de año gravable, razón suficiente para que se decrete la nulidad del acto acusado.

1.3.5. Improcedencia de la Sanción por Inexactitud por inexistencia del hecho generador de la misma y diferencia de criterio.

La administración no puede afirmar que la empresa disminuyó intencionalmente sus ingresos porque la información consignada en los libros es cierta y corresponden a los hechos económicos del año discutido.

Aún si se aceptara, en gracia de discusión, que la determinación de la base gravable es cierta, no procede la sanción porque se presenta una clara diferencia de criterio, toda vez que jamás serán falsos los valores llevados a las declaraciones cuando se originan en los parámetros establecidos por los entes administrativos.

1.3.6. Procedencia de la condena en costas al municipio.

Existen elementos de juicio para condenar en costas al municipio de Santiago de Cali, de acuerdo con lo preceptuado por el artículo 171 del C.P.C. dado que durante la vía gubernativa los funcionarios del ente municipal asumieron conductas contrarias al derecho y al principio de justicia.

La conducta del municipio riñe en forma grave contra los principios constitucionales del debido proceso, la adecuada administración de justicia y los principios que deben imperar en toda actuación tributaria, razón por la cual, la condena en costas es procedente.

2- CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA:

El Departamento Administrativo de Hacienda Municipal de Cali argumentó su oposición como sigue:

Citó para iniciar su alegato, el Capítulo II, artículos 32 a 39 de la Ley 14 de 1983, en lo que hace a las definiciones de sujetos pasivos, hecho generador, base gravable e impuesto de Industria y Comercio, conceptos recogidos para el municipio de Cali por el Acuerdo Municipal N° 035 de 1985.

La Administración profirió los actos demandados conforme a derecho y respetando los principios constitucionales, pues dio a conocer cada una de las actuaciones dentro de la oportunidad procesal y se respetó el derecho de defensa de la parte actora.

¹ Artículo 783 E.T.

Lo anterior, por cuanto no se puede pasar por alto que los municipios tienen un régimen fiscal de autonomía sobre las rentas y tributos que permite sancionar Acuerdos que regulan el ICA, de obligatorio cumplimiento para los contribuyentes.

El municipio de Cali aplicó para el caso concreto, el artículo 28 del Acuerdo 35 de 1985, el cual entre otras cosas ordena *“Los ingresos obtenidos en otros territorios, se deducirán al acreditar haber pagado los impuestos municipales de Industria y Comercio fuera de Cali”*.

Sin embargo, como se puede observar en las pruebas allegadas por el contribuyente al proceso, este en ningún momento aporta copia del pago del ICA en Yumbo por las ventas efectuadas.

En cuanto a la falsa motivación del acto administrativo, la motivación envuelve dos aspectos: el primero se refiere a falta de motivación en cuanto ausencia total de la administración para fundamentar su decisión y el segundo, o falsa motivación, cuando fundamenta las actuaciones en datos falsos o fraudulentos con el fin de ocultar la verdad, aspectos totalmente diferentes.

Para este evento, la administración desde el mismo momento de la expedición de sus actos le dio a conocer al contribuyente las razones de hecho y derecho que lo llevaron a tomar su decisión. Diferente es que al contribuyente no le sean suficientes las explicaciones dadas por la administración municipal, lo que demuestra que el municipio de Santiago de Cali motivó sus actos conforme al artículo 35 C.C.A.

En lo que hace a la violación del debido proceso y el error de procedimiento por no traslado del acta de visita, el ente municipal agotó los procesos de fiscalización, determinación y discusión y, desde el inicio, el contribuyente tuvo conocimiento de los actos. Prueba de esto es que los controvertió dando respuesta al emplazamiento para corregir, al requerimiento especial y, además, interpuso el recurso de reconsideración, todo dentro de la oportunidad legal.

Respecto del acta de visita, el actor confunde lo que es una verificación de documentos contables con una inspección contable o tributaria. Mediante auto de verificación del 16 de agosto de 2006, el municipio comisionó a un funcionario para verificar y adelantar las investigaciones necesarias para determinar la exactitud de la declaración privada de ICA presentada por VEHIVALLE por el año 2003.

En cuanto a la improcedencia de la sanción por inexactitud, ésta se encuentra prevista en el artículo 75 del Estatuto Tributario Municipal para quienes hayan omitido ingresos e impuestos generados por operaciones gravadas, de cuya actuación se derive un menor impuesto o mayor saldo a favor del declarante.

En lo pertinente a la condena en costas a cargo del municipio, la actuación de la administración en ningún momento puede calificarse de arbitraria, temeraria ni abusiva hacia la parte demandante, luego, ésta condena no procede.

Concluyó respecto de las causales de anulación de los actos administrativos solicitados, que no basta manifestarlas, sino probarlas para poder desvirtuar la presunción de legalidad de la cual están investidos los actos administrativos.

II- LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda.

Se refiere inicialmente a los artículos 32 y 35 de la Ley 14 de 1983 que tratan de las actividades generadoras de ICA y definen la actividad comercial, al artículo 7 del Decreto 3070 del mismo año sobre la obligación de declarar anualmente; y al artículo 77 de la Ley 49 de 1990 que puntualiza la territorialidad de dicho tributo.

Transcribe, luego, los argumentos expuestos por la administración municipal en el emplazamiento y concluye que las ventas, a pesar de que los contratos se perfeccionan en Yumbo (Valle), ciudad donde se imponen las condiciones de la negociación, se tramitan los créditos etc, tal como lo reconocen todos los testigos, se realizan en el municipio de Cali.

La sociedad no logró demostrar que dichas ventas se efectuaron fuera de Cali, toda vez que de las pruebas aportadas se coligió que se realizaban a través de vendedores que laboraban en Cali y atendían allí, personalmente, a los clientes y recibían la orden de compra. Así, a pesar de que la actora facturara las ventas realizadas en Cali desde el municipio de Yumbo, probatoriamente no controvertió las conclusiones a las que llegó la Administración Municipal.

No es suficiente afirmar que el municipio no apreció las pruebas en sede gubernativa, ya que el hecho de que las conclusiones sean contrarias, no indica que hayan sido erróneamente apreciadas.

Tratándose del ICA, quien desarrolla la actividad comercial en un municipio distinto al de la actividad industrial, como ocurre en el presente caso, al vender parte de la producción, no en su sede fabril, sino en el municipio de Cali, debe tributar en el lugar que ejerce la actividad comercial, dado el carácter local del impuesto que restringe su aplicación para que la base gravable esté conformada por los ingresos generados por la actividad desarrollada en el respectivo municipio.

III- EL RECURSO DE APELACION

3.1. SUSTENTACIÓN: El actor apeló la sentencia de primera instancia.

Adujo que el *a quo* sólo analizó de manera parcial la incompetencia del municipio para gravar ingresos de otras municipalidades. Es así como da plena validez a dos respuestas de una compradora y otro tercero, que manifestaron haber adquirido el vehículo en Cali, porque fueron a la sala de exhibición que funciona en dicho municipio y allí se toman los pedidos, pero los bienes se entregan en Yumbo que es el lugar de domicilio de la compañía.

Transcribe el artículo 28 del Acuerdo N° 35 de la ciudad de Cali, que establece:

“Cuando una empresa comercial o de servicios ubicada en Cali, obtenga ingresos en Cali y otros territorios, se aplicará la tarifa correspondiente sobre el promedio mensual de los ingresos brutos. Los ingresos obtenidos en otros territorios, se deducirán al acreditar haber pagado los impuestos municipales de industria y comercio fuera de Cali...”

Ahora, si en gracia de discusión se aceptara que la actividad en ese municipio se encuentra gravada, lo procedente es aplicar la base gravable especial prevista en el artículo 3 del Acuerdo Municipal N° 57 de 1999 que ordena:

*“Modifíquese las bases gravables para entidades que comercializan automotores. **La base gravable será la diferencia entre los ingresos brutos de esta comercialización y el valor cancelado al industrial por el automotor**, sin perjuicio de los demás ingresos percibidos, sin perjuicio de los demás ingresos percibidos. La tarifa que se aplicará a esta actividad será del once por mil (110/00), código 307-26”.*

Esto quiere decir, que esta actividad no tributa sobre el total de la venta, sino por la diferencia entre el precio del vehículo en fábrica y el de venta al comprador que es la utilidad del concesionario. Esto de conformidad con el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, donde se reconoce una base especial para los intermediarios.

Como se observa, la liquidación oficial modificó la declaración presentada adicionando ingresos gravados por venta de vehículos por \$14.315.696.000 a los cuales les aplicó la tarifa del 7.7 por mil -demás actividades comerciales-, y determinó un mayor valor entre impuestos y sanciones de \$ 304.237.168, sin tener en cuenta la base especial para intermediarios.

Desde el punto de vista comercial, el promedio del valor recibido como intermediario de un concesionario es aproximadamente el 8% sobre el valor de la venta de un vehículo, lo que arrojaría, en este caso la suma de \$1.145.255.680 que sería el valor a adicionar, en caso de aceptarse la tesis del municipio de Cali, tema sobre el cual no se ha referido.

Además, explica que la sentencia de primera instancia está indebidamente motivada, por cuanto en ella no se hace referencia, ni siquiera parcial, a los cargos 2 a 5, presentados en el libelo de la demanda, los cuales son: a) Falsa motivación del acto administrativo por indebida valoración de las pruebas que son idóneas, pertinentes y conducentes para los fines del proceso; por violación del debido proceso, y por haber citado una empresa y un año gravable diferente. b) Improcedencia de la “presunción” como plena prueba para derivar la responsabilidad tributaria de Vehivalle por ICA en Cali. c) Error de procedimiento por no haber trasladado el acta de visita de inspección tributaria, d) Improcedencia de la sanción por inexactitud a la cual el *a quo* no se refirió ni siquiera de manera parcial, y en la que se presentó una clara diferencia de criterio en cuanto al derecho aplicable, y e) Procedencia de la condena en costas al municipio.

3.2. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN.

Ni la parte **demandante** ni la parte **demandada** alegan de conclusión.

IV - CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El procurador delegado no interviene en esta instancia del proceso.

V- CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a esta Corporación decidir sobre la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales el Municipio de Santiago de Cali incrementó la base gravable del ICA declarado por el año gravable 2003, con el consecuente aumento del impuesto e imposición de sanción por inexactitud.

En los términos del recurso de apelación instaurado por la demandante, se debe precisar si los actos de la Administración Municipal se ajustan a derecho, o si, por el contrario, le asiste la razón jurídica al actor y la sentencia apelada debe ser revocada.

La sociedad VEHIVALLE S.A. presentó en el Municipio de Santiago de Cali la declaración de ICA por el año gravable 2003 en la que, de los ingresos brutos declarados en cuantía de \$20.966.580.741, dedujo \$19.509.490.196 correspondientes a “Ingresos percibidos fuera del municipio”, de donde, únicamente tributó, sobre una base gravable de \$377.372.908 por “servicios de taller”. Del valor detráido, el Municipio de Santiago de Cali, adicionó en los actos demandados \$14.315.688.196 que, según la entidad fiscal corresponden a “Venta de vehículos” realizadas en dicho municipio.

El actor discute el proceder de la administración, con el argumento de que el domicilio social de la empresa es Yumbo (Valle) y es allí donde se perfeccionan los negocios de ventas de los automotores y se hace la entrega de la mercancía al cliente, mientras en Cali poseen únicamente una sala de exhibición, pero allí no se efectúan las ventas.

El a quo niega las pretensiones de la demanda, basado en que “tratándose del ICA, quien ejerce la actividad comercial en un municipio distinto a donde ejerce la actividad industrial, al vender parte de su producción, no en su sede fabril, sino en el municipio de Cali, debe tributar donde ejerce la actividad comercial, dado el carácter local del impuesto que restringe su aplicación para que la base gravable esté conformada por los ingresos generados por la actividad desarrollada en el respectivo municipio”.

El apelante aduce que el Tribunal analizó sólo en forma parcial el primer punto de la demanda y no tuvo en cuenta los demás argumentos expuestos en ella. Las causales invocadas por el actor son las siguientes:

- 5.1- Incompetencia del municipio para gravar ingresos obtenidos en otras municipalidades.*
- 5.2- Falsa motivación del acto administrativo por indebida valoración de la prueba.*
- 5.3- Error de procedimiento por cuanto las actas de visita no se incorporan al requerimiento, ni se dio traslado de ellas al contribuyente.*
- 5.4- Falsa motivación por referirse el acto administrativo a otro contribuyente y periodo gravable.*
- 5.5- Improcedencia de la sanción por inexactitud por inexistencia del hecho generador y diferencia de criterio, y*
- 5.6- Procedencia de condena en costas a cargo del municipio.*

De la lectura del fallo de primera instancia se observa que no se decidió sobre todos los argumentos expuestos en la demanda, lo que lleva a que la Sala efectúe el correspondiente análisis y decida al respecto.

5.1. Incompetencia del municipio para gravar ingresos obtenidos en otras municipalidades.

El actor invocó en su defensa los artículos 32 de la Ley 14 de 1983, 1° del Decreto 3070 de 1983, 195 del Decreto Ejecutivo 1333 de 1986 y 28 del Acuerdo 035 expedido por el Concejo Municipal de Santiago de Cali en 1985. Respecto de ellos concluyó, que los entes territoriales carecen de facultad para gravar operaciones realizadas en otras ciudades, y por tanto, no le era dable al Municipio de Santiago de Cali incluir como ingresos gravados, los percibidos por venta de vehículos, dado que todas las operaciones por dicha actividad se realizan en la ciudad de Yumbo (Valle) y, en Cali, únicamente posee una sala de exhibición en la que no se cierra operación comercial alguna. En esta ciudad solo se tributa por servicios de taller.

El artículo 32 de la Ley 14 de 1983 coincide en su texto con los artículos 195 del Decreto 1333 Código de Régimen Municipal y 1° del Acuerdo Municipal N° 035 de 1985, que para la ciudad de Cali ordena: *“El impuesto de Industria y Comercio y su complementario de Avisos y Tableros recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicios que se ejerzan o realicen **directa o indirectamente** en el municipio de Santiago de Cali, por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, **ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional**, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos”*.

A su vez el Decreto 3070 en su artículo 1° ordena a todos los sujetos pasivos del ICA, 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, y, el artículo 28 del Acuerdo 035 permite deducir los ingresos obtenidos en territorio diferente, siempre que se acredite *“**Haber pagado los impuestos de industria y comercio fuera de Cali...**”*

De acuerdo con dichas normas, avaladas por jurisprudencia de la Sala², mientras el contribuyente no demuestre el pago de las obligaciones sobre los ingresos que pretende deducir como causados “fuera del municipio”, serán gravados en el territorio donde se presentó la declaración analizada.

Es claro que la normativa separa cada una de las actividades de las que se deriva el ingreso gravado con ICA y para ello, define la “Actividad Industrial” en los artículos 34 de la Ley 14 de 1983³ y 2° del Acuerdo 35 de 1995 y la diferencia de la “Actividad Comercial”, definida por los artículos 35 de la misma Ley⁴ y 3° del Acuerdo 035 de Cali.

El objeto social de la actora, certificado por la Cámara de Comercio de Cali⁵, consiste en *“La **importación, compra, comercialización, distribución y venta de vehículos automotores, camionetas, camperos, camiones y repuestos para los mismos...**”*, es obvio entonces, que su actividad es exclusivamente comercial y,

² Consejo de Estado – Sentencia 17362 del 25 de mayo de 2010. C.P. Dra Martha teresa Briceño de Valencia.

³ **Artículo 34 Ley 14 de 1983:** “Para los fines de esta Ley, se consideran actividades industriales las dedicadas a la producción, extracción, fabricación, confección, preparación, transformación, reparación, manufactura y ensamblaje de cualquier clase de materiales o bienes”.

³ **Artículo 35 Ley 14 de 1983.** Se entienden por actividades comerciales, las destinadas al expendio, compraventa, o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor, y las demás definidas como tales por el Código de Comercio **siempre y cuando no estén consideradas por el mismo Código o por esta Ley, como actividades industriales o de servicios.**

⁵ Folio 2 c.p.

por tanto, no tienen ninguna aplicabilidad las normas atinentes a la base gravable cuando se comercializa la producción del declarante.

Por tanto, no es acertado el argumento de la sentencia apelada cuando afirma que *“Tratándose de ICA, quien ejerce la actividad comercial en un municipio distinto a donde ejerce la actividad industrial, como ocurre en el presente caso, al vender parte de la producción, no en su sede fabril, sino en el municipio de Cali, debe tributar en el lugar donde ejerce la actividad comercial, dado el carácter local del impuesto que restringe su aplicación para que la base gravable esté conformada por los ingresos generados por la actividad desarrollada en el respectivo municipio”*.

VEHIVALLE S.A. no es una sociedad industrial, por esto no es dable referirse a “sede fabril”. Por lo tanto, debe tributar por ICA en los municipios donde ejerce la actividad comercial, sobre los ingresos derivados de tal actividad.

Ahora, si bien la demandante afirma no haber vendido ningún vehículo en Cali, el municipio tomó como referente para proferir los actos demandados, los siguientes hechos comprobados:

- 1) A pesar de que la actora afirma que únicamente posee en Cali una “Sala de Exhibición”, sin embargo, presenta declaración de ICA y tributa sobre “Servicios de taller”.
- 2) Tanto los actos administrativos demandados, como la sentencia de primera instancia dan cuenta de que en la facturación expedida por venta de vehículos, aparecen la mayoría de clientes con direcciones de diferentes sectores de la ciudad de Cali.
- 3) Se allegaron publicaciones del diario “El País” de Cali, del 13 y 16 de marzo de 2003, donde se anuncia la **“venta, servicios y repuestos para automotores de la empresa VEHIVALLE”**, y se indican como direcciones para tal fin: a) Cali sur calle 9ª carrera 62 esquina, b) Avenida 3N N° 73-10 vía Cali- Yumbo y c) Tulúa Carrera 40 N° 43-88”.
- 4) El municipio remitió a varios compradores requerimientos ordinarios de información. Con las respuestas se corroboró que en la calle 9 carrera 62 esquina de Cali, venden los vehículos y reciben el dinero por medio de vendedores de la sociedad.
- 5) La sociedad declaró ICA en Cali, pero no incluyó el ingreso por venta de vehículos, por lo que el municipio procedió a adicionarlos.
- 6) El actor no aportó la declaración presentada en Yumbo, lo que hace imposible verificar el pago del tributo en ese municipio sobre la cifra rechazada.

El actor invoca el artículo 1° del Decreto 3070 de 1983 y afirma haber entregado desde la vía gubernativa los registros contables necesarios para determinar la base gravable en Cali y en otras ciudades. No obstante, revisada toda la documentación obrante en el expediente, no se halla prueba contable alguna que demuestre de manera fehaciente la veracidad de su aserto. En esa medida, como lo expone el *a quo*, la sociedad no logra demostrar que dichas ventas se efectúan fuera de Cali, toda vez que de las pruebas aportadas se colige que estas se realizaban a través de vendedores que laboraban en dicho municipio y que allí atendían a los clientes y emitían la orden de compra. Luego, a pesar de que la sociedad facturara las ventas de Cali desde el municipio de Yumbo, *“probatoriamente no ha controvertido las conclusiones a las que llegó la administración municipal”*.

En efecto, el artículo 28 del Acuerdo 035 de 1985⁶, si bien autoriza deducir de la base total, el ingreso obtenido en otros territorios, requiere necesariamente

⁶ Artículo 28 Acuerdo 035 de 1985 Santiago de Cali: “Cuando una empresa comercial o de servicios ubicada en Cali, obtenga ingresos en Cali y otros territorios, se aplicará la tarifa correspondiente sobre el promedio mensual de los ingresos brutos. **Los ingresos obtenidos en otros territorios, se deducirán al acreditar haber pagado los impuestos municipales de industria y comercio fuera de Cali.**”

“acreditar haber pagado los impuestos municipales de industria y comercio fuera de Cali”, y para su demostración, exige comprobar que el contribuyente esté matriculado en el sistema de ICA de donde paga el impuesto, y, desde luego, aportar las declaraciones presentadas en ese o esos municipios con el respectivo pago del impuesto sobre la base que corresponda a cada uno.

De acuerdo con el precepto transcrito, la actora estaba en la obligación de probar, que sobre los \$19.509.490.196 declarados en Cali dentro de los \$20.966.580.741 de ingresos brutos, y deducidos como “Ingreso fuera del Municipio”, se presentó la correspondiente declaración y se pagó el gravamen respectivo en el municipio de Yumbo, donde afirma haber efectuado las ventas de los automotores.

Sin embargo, la enunciada circunstancia no se encuentra acreditada en ninguna de las instancias, de forma que, no es procedente aceptar la pretensión del demandante en lo que hace a este punto.

En cuanto a la **Falta de aplicación de la base gravable especial del artículo 3° del Acuerdo Municipal 057 de 1999**⁷, el actor expresa que “Si en gracia de discusión” se le diera la razón al municipio en cuanto a que los ingresos que se adicionan pueden ser gravados en Cali, existe grave error en el acto administrativo, por no aplicar la norma en que debía fundarse, dado que en la venta de automotores, el concesionario solo tiene la calidad de intermediario.

Como se observa, el artículo citado determina que la base gravable, para la venta de vehículos, “es la diferencia entre los ingresos brutos y el valor cancelado al industrial por el automotor”.

Esta norma, si bien establece una base diferente a la aplicada por el municipio, en ningún momento involucra en ella el “*Margen de Intermediación*” que el demandante determina en el 8%, sin prueba alguna que lo respalde, sino que, simplemente ordena tomar la base resultante de restar del valor total de la venta, el precio pagado al fabricante por el vehículo que se enajena, valor que tampoco se encuentra demostrado en el expediente.

Para el evento en estudio, el comercializador no aporta las facturas de compra de los carros vendidos, ni otro documento en el que se pueda establecer “el valor cancelado al industrial por el automotor”, por tanto, no es viable sustituir la base gravable, ni el tributo liquidado, por cuanto implicaría la aplicación de una tarifa superior (11 por mil) a la tenida en cuenta en los actos acusados (7.7 por mil), lo que haría más gravosa la situación del contribuyente.

5.2. Falsa motivación del acto administrativo por indebida valoración de la prueba.

Analizados los actos administrativos proferidos por el municipio de Santiago de Cali, dentro del proceso de determinación del ICA por el año 2003 a cargo de VEHIVALLE, se observa que si bien el emplazamiento para corregir no contiene una explicación detallada de las razones para modificar la declaración presentada, este es un acto preparatorio que no afecta la esfera jurídica del actor por tratarse solo de una invitación a que modifique el denuncia presentado, en forma voluntaria. No sucede lo mismo con la Liquidación Oficial de Revisión⁸ y la Resolución que decidió el recurso de reconsideración⁹ las cuales contienen una

PARÁGRAFO: Para efectos de la declaración y liquidación privada de las actividades comerciales o de servicios, el contribuyente que obtenga ingresos en otros municipios... deberá presentar: Certificación de que está matriculado en el sistema de industria y comercio del municipio donde declara estar pagando impuesto, y certificación de la base gravable del mismo; y Copia autenticada de los recibos de pago del impuesto de industria y comercio”.

⁷ Acuerdo Municipal 057 de 1999, artículo 3°: “Modifíquese las bases gravables para las entidades que comercializan automotores. **La base gravable será la diferencia entre los ingresos brutos de esta comercialización y el valor cancelado al industrial por el automotor**, sin perjuicio de los demás ingresos percibidos. La tarifa que se aplicará a esta actividad, será del once por mil (11o/oo), código N° 307-26”

⁸ Folios 14 y 15.

⁹ Folios 46 a 49.

extensa argumentación que satisface plenamente las exigencias fácticas y normativas al respecto.

No es, por tanto, dable invocar una pretendida “Falsa Motivación”, cuando los actos expedidos se basan en hechos ciertos comunicados en su oportunidad al demandante en cumplimiento de los principios constitucionales de legalidad y publicidad de los actos administrativos, de donde no se evidencia por parte de la administración municipal ninguna intención fraudulenta, ni propósito de ocultar la verdad. En este aspecto no prospera el cargo.

5.3. Error de procedimiento por no traslado del acta de visita de Inspección Tributaria.

El demandante afirma que “con fecha incierta – pues nada se dice en los papeles de trabajo- se practicó visita a la empresa para verificar la información del año gravable 2003.

A continuación transcribe el texto de los artículos 779, 782 y 783 E.T. que tratan en su orden de la “Inspección Tributaria”, “Inspección Contable” y los “Casos en los cuales debe darse traslado del Acta”, normas que contemplan la obligación de suscribir un acta cuando se realizan las citadas inspecciones y darle traslado de la misma al afectado cuando no proceda requerimiento especial o traslado de cargos.

Revisadas las actuaciones llevadas a cabo por la administración municipal previas a expedir los actos demandados, se verifica que, con fecha 16 de agosto de 2005 se profirió Auto de Apertura de investigación, y en la misma fecha el Auto de verificación o cruce N° 1292, con el fin de verificar la exactitud de la liquidación privada presentada por VEHIVALLE respecto del ICA por el año gravable 2003 en la ciudad de Santiago de Cali. Dicha revisión tuvo como consecuencia el envío del Emplazamiento para Corregir N° 200 del 10 de marzo de 2006.

Es claro que las normas citadas exigen la elaboración de un Acta que cierre la Inspección Tributaria, dentro de la cual puede estar incluida, aunque no necesariamente, la inspección contable, y que dicha acta se incorpore a los actos administrativos, o se dé traslado de ella al contribuyente. No obstante, este no es el caso, ya que no fue practicada inspección tributaria alguna, sino que, mediante auto de verificación se revisó la documentación, se ordenaron los cruces con terceros y se recaudaron las pruebas pertinentes, procedimiento autorizado por la normativa vigente, tanto nacional como municipal¹⁰. Por lo anterior, no era procedente suscribir ni dar traslado de acta alguna, ya que esta exigencia solo es obligatoria cuando se ha ordenado Inspección Tributaria.

5.4. Falsa motivación por referirse el acto administrativo a otro contribuyente y periodo gravable.

Acusa el actor de “ligereza” al municipio en la expedición de los actos acusados, por cuanto en la página cuarta de la Resolución que decidió el recurso de reconsideración, el funcionario al referirse al certificado de la Cámara de Comercio, dice que pertenece al contribuyente “Comercializadora La Pampa S.A.” y dos incisos abajo afirma que el expediente de fiscalización pertenece al “año gravable 2004”. Sin embargo, una cosa muy diferente es un error de transcripción que se cometió por “ligereza”, y otra, que ello configure “Falsa Motivación”, la cual

¹⁰ Decreto Acordal N° 0523 de 1999, artículo 93: “Facultades de Fiscalización e Investigación: La Subdirección Administrativa de impuestos, rentas y catastro municipal, a través de la División de Fiscalización y Control de impuestos municipales ejercerá las siguientes funciones de fiscalización e investigación: a) Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, para establecer la omisión, los errores, la elusión y la evasión de los contribuyentes o de los sujetos pasivos de las rentas e impuestos municipales (...) c) Citar o requerir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones. (...) e) En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos y las rentas, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación”

como ya vimos, se comete con interés fraudulento y con intención de ocultar la verdad, lo que evidentemente no sucede en el proceso estudiado, toda vez que en todos los actos administrativos se citó e identificó en forma correcta al contribuyente, afectado, excepción hecha de la página enunciada, la cual pertenece a la parte considerativa de la resolución aludida, y constituye error de transcripción subsanable en los términos del artículo 866 E.T.

5.5. Improcedencia de la sanción por inexactitud por inexistencia del hecho generador y diferencia de criterio.

Asegura el demandante que en el presente caso no se dan las conductas generadoras de la sanción consignadas en el artículo 647 E.T, porque así no se tenga derecho a descontar el valor de los ingresos adicionados por el municipio, estos son reales, no falsos e inexistentes, pues, así no fuera procedente su deducción, se presenta una clara diferencia de criterio respecto del derecho aplicable.

No concuerda el argumento del actor con las causales que para sancionar por inexactitud consagra el artículo citado, ya que en forma textual indica que son conductas sancionables: ***“la omisión de ingresos, de impuestos generados por operaciones gravadas... así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones...inexistentes..”***

Es claro que no puede hablarse de diferencia de criterio, ni mucho menos “respecto del derecho aplicable”, cuando en la declaración presentada VEHIVALLE incurrió en varias de las conductas tipificadas taxativamente como causales de sanción, ya que no sólo omitió ingresos gravados e impuestos que debió generar, sino que dedujo como *“ingresos de otros municipios”* una suma que no procedía, lo que condujo a que pagara un menor impuesto del que realmente le correspondía, como se confirmó en el análisis efectuado en el numeral 5.1 del presente acápite. Por tanto, la sanción por inexactitud se debe mantener.

5.6. Condena en costas al municipio: A pesar de que el contribuyente solicita dicha condena, es claro que el artículo 171 del C.P.C. establece que el juez, teniendo en cuenta la conducta asumida por las partes *“podrá condenar en costas a la vencida en el proceso”*, de forma que mal podría condenarse a la parte demandada, en esta oportunidad, la vencida es quien solicita su imposición.

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,

F A L L A:

1) **CONFÍRMASE** la Sentencia del 25 de mayo de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca.

3) **RECONÓCESE** personería para actuar a nombre del Municipio de Santiago de Cali a la doctora GLORIA MARINA RIVILLAS QUIROZ, en los términos del poder que obra en el expediente.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y DEVUÉLVASE AL TRIBUNAL DE ORIGEN. CÚMPLASE.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ