



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

**CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

Bogotá, D.C., seis (06) de octubre de dos mil veintidós (2022)

**Referencia:** Nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación:** 76001-23-33-000-2016-01413-01 (24934)  
**Demandante:** Masser SAS  
**Demandado:** Municipio de Santiago de Cali

**Temas:** ICA. 2012. Congruencia de la sentencia. Extraterritorialidad de ingresos. Ingresos por actividades no sujetas. Pruebas.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 17 de julio de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que resolvió (f. 165):

Primero: declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial nro. 4131.1.21.1331 del 09 de abril de 2015 y de la Resolución nro. 4131.1.21.1705 del 12 de mayo de 2016 proferidas por la subdirección de impuestos y rentas que modificaron la liquidación privada del impuesto de industria y comercio año gravable 2012 de la sociedad Masser S.A.S.

Segundo: a título de restablecimiento del derecho se ordenará al municipio de Cali que emita un nuevo acto administrativo, en el que calcule nuevamente el renglón 23 "*menos otros ingresos fuera del municipio*" conforme a los valores efectivamente reportados en las declaraciones privadas que integran el expediente administrativo, sin considerar las de Barrancabermeja, Bucaramanga y Buenaventura conforme a lo explicado en la parte motiva, para posteriormente determinar el mayor valor a pagar por concepto de ICA y la sanción por inexactitud a cargo de la sociedad accionante.

Tercero: sin condena en costas por las razones expuestas en la parte motiva.

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión nro. 4131.1.21.1331, del 09 de abril de 2015 (ff. 32 a 49), la demandada modificó la declaración del Impuesto de Industria y Comercio (ICA) de la actora correspondiente al período gravable 2012, para disminuir los ingresos que declaró haber percibido fuera del municipio de Cali; rechazar la totalidad de los ingresos derivados de actividades no sujetas; e imponer sanción por inexactitud. Al resolver el recurso de reconsideración interpuesto, la Administración confirmó la liquidación oficial con la Resolución nro. 4131.1.21.1705, del 12 de mayo de 2016 (ff. 50 a 59).

**ANTECEDENTES PROCESALES**

**Demanda**

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el



artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la actora formuló las siguientes pretensiones (f. 2):

Previo el análisis de los hechos, los argumentos de derecho y las pruebas, respetuosamente solicito a esta H. corporación que declare la nulidad de los actos acusados, como fueran relacionados en la referencia de este escrito de demanda.

Además, a modo de restablecimiento del derecho solicito que como consecuencia de la anulación de los actos acusados se declare (i) que Masser no adeuda suma alguna al municipio de Santiago de Cali por el ICA del año gravable 2012, (ii) que el municipio de Santiago de Cali debe archivar el expediente que por este particular se haya abierto en contra de la compañía, (iii) que no son de cargo de mi representada las costas en que haya incurrido el municipio de Santiago de Cali con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso, y (iv) que el municipio de Santiago de Cali debe pagar las costas incurridas por la compañía con ocasión de este proceso.

A los anteriores efectos, invocó como vulnerados los artículos 29 y 95.9 de la Constitución; 32 de la Ley 14 de 1983; 66 y 67 de la Ley 383 de 1997; 59 de la Ley 788 de 2002; y el parágrafo 1.º del artículo 79 y el artículo 84.2 del Decreto extraordinario 411.0.20.0259 de 2015, expedido por el municipio de Cali, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 6 a 18):

Censuró que una misma dependencia de la demandada expidiera el acto de determinación oficial y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra aquel.

Sostuvo que, contrariando los artículos 32 de la Ley 14 de 1983 y 195 del Decreto 1333 de 1986, los actos censurados gravaron con ICA los ingresos que percibió en otros municipios distintos a Cali, pese a haber acreditado su obtención por fuera de este municipio con las declaraciones del ICA presentadas en las otras jurisdicciones; los certificados expedidos por su revisor fiscal; los auxiliares de cuentas de sus ingresos netos y los que percibió en la jurisdicción de la demandada; y el acuerdo suscrito con una compañía para operar sus estaciones de servicio.

Expuso que la base gravable en el ICA que le era aplicable dado que su objeto social principal (*i.e.* comercio al por menor de combustibles para vehículos automotores), correspondía al margen bruto de comercialización según lo dispuesto en el artículo 67 de la Ley 383 de 1997, de suerte que para la determinación de su impuesto a cargo debía detracer el valor de las compras de combustible que vendió en Cali. Además, afirmó que los ingresos compuestos por reintegros de gastos, descuentos por pronto pago y recuperación de otros gastos no estaban gravados con ICA pues no provenían del desarrollo de actividades industriales, comerciales o de servicios y, en todo caso, no los obtuvo en la jurisdicción de la demandada. Por las anteriores razones, defendió la procedencia de las sumas que autoliquidó en el renglón 23 de la declaración revisada «*otras deducciones, actividades no sujetas*» por los mencionados conceptos (*i.e.* compras de combustible e ingresos por reintegros de gastos, descuentos por pronto pago y recuperación de otros gastos).

Agregó que su contabilidad constituía prueba a su favor, pues no fue controvertida por la Administración y alegó que su contraparte no valoró los medios de prueba obrantes en el plenario ni desvirtuó la presunción de veracidad de su liquidación privada.

Se opuso a la sanción por inexactitud, planteó el error sobre el derecho aplicable como causal de exoneración punitiva y precisó que la demandada omitió aplicar el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 porque la multa no atendió a la gravedad de la conducta y en consideración a que no obró con ánimo defraudatorio.

## Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 81 a 95), para lo cual manifestó que, en virtud del artículo 2.º del Acuerdo municipal nro. 0219 de 2007, los actos censurados fueron proferidos por funcionarios competentes.

Adujo que las pruebas del plenario no permitían determinar si los ingresos discutidos fueron obtenidos en municipios distintos a Cali, puesto que algunas de las declaraciones privadas presentadas por la actora en otras jurisdicciones tenían valores ilegibles; la contribuyente omitió aportar algunas de ellas; y los ingresos percibidos en otros municipios no concordaban con los detraídos en la determinación del impuesto estudiado. Añadió que la información contable remitida por la actora no brindó el grado de convicción necesaria para darle pleno valor probatorio.

Rechazó la base gravable especial del margen bruto de comercialización determinada por la demandante pues aseguró que los certificados del revisor fiscal allegados por ella no tenían los soportes de las operaciones, tales como las facturas de compra del combustible vendido en Cali. No se pronunció sobre los ingresos compuestos por reintegros, descuentos por pronto pago y recuperación de otros gastos.

Defendió la imposición de la multa por inexactitud.

Formuló la excepción previa de «*legalidad de los actos administrativos demandados*» pues sostuvo que observó los preceptos constitucionales y legales para su expedición. En audiencia inicial, el *a quo* consideró que se trataba de una excepción de fondo, por lo que no adelantó el trámite particular (f. 115).

## Sentencia apelada

El tribunal declaró la nulidad parcial de los actos acusados, sin imponer condena en costas (ff. 155 a 165). Juzgó que los funcionarios de la dependencia encargada de proferir los actos demandados eran competentes, conforme con el artículo 90 del Decreto extraordinario 0203 de 2001, expedido por el municipio de Cali.

Señaló que la autoridad tributaria valoró incorrectamente las liquidaciones privadas aportadas por la demandante con los ingresos obtenidos fuera de Cali, pues tomó cifras distintas a las autoliquidadas por la contribuyente, y por ello le ordenó al extremo pasivo proferir un nuevo acto administrativo en el cual estableciera los ingresos en cuestión atendiendo las sumas efectivamente declaradas en otras jurisdicciones. Pero sin incluir los ingresos percibidos en los municipios de Barrancabermeja, Buenaventura y Bucaramanga, en la medida en que la actora no aportó la autoliquidación de la primera jurisdicción, la de la segunda era ilegible, y no se podía determinar el monto del ingreso en la tercera liquidación privada.

Aunque relató que, según el dictamen pericial practicado en sede judicial, «*la base gravable se determinó adecuadamente*» en la medida en que «*el margen bruto de comercialización (...) se calcula con la diferencia entre el precio de compra al mayorista y el valor de venta al público y aseguró que así fue como lo calculó la sociedad accionada*», no se pronunció frente a la procedencia de la suma detraída por la actora por concepto de compras de combustibles.

Respecto al «*reintegro de gastos – otros servicios*», expuso que el referido dictamen no permitía establecer los valores y conceptos que conformaban tal rubro y los soportes



contables no contenían la información desglosada para verificar los valores autoliquidados en la declaración. Además, precisó que el certificado expedido por el revisor fiscal de la actora no servía para acreditar estos conceptos pues la información certificada no estaba soportada con la contabilidad de la demandante.

Con base en las anteriores consideraciones, ordenó a la demandada determinar el monto de la sanción por inexactitud correspondiente. No condenó en costas.

### **Recurso de apelación**

La sentencia de primera instancia fue apelada por ambas partes, con base en los siguientes argumentos:

La actora impugnó el fallo de primera instancia (ff. 179 a 191), para lo cual señaló que el tribunal transgredió la congruencia interna de las providencias judiciales, pues, si bien aceptó que declaró y pagó en otros municipios distintos a Cali los valores detraídos de la autoliquidación revisada, agregó que se debían excluir del cálculo los ingresos obtenidos en Barrancabermeja, Buenaventura y Bucaramanga. Añadió que el *a quo* no se pronunció en la parte resolutive de la providencia sobre los ingresos por actividades no sujetas al ICA correspondientes a reintegros de gastos, descuentos por pronto pago y recuperaciones de otros gastos.

Reiteró que acreditó la obtención de los ingresos cuestionados en jurisdicciones distintas a Cali mediante las declaraciones del ICA presentadas en los otros municipios, junto con los certificados de su revisor fiscal. Además, manifestó que el debate sobre la declaración de los ingresos obtenidos en los otros municipios era irrelevante porque en todo caso se trató de ingresos no percibidos en Cali, y precisó que el parágrafo 1.º del artículo 79 del Decreto extraordinario 411.0.20.0259 de 2015 no exigía dicha demostración, *i.e.* su declaración en otras jurisdicciones, a efectos de poder detraerlos de la autoliquidación revisada. En ese sentido, añadió que su contraparte no controvertió los medios de convicción concernientes a los ingresos de \$46.178.737.313 percibidos en Cali durante el período revisado.

Sostuvo que la autoridad tributaria omitió valorar las pruebas aportadas, las cuales demostraban que \$41.097.611.029 correspondían a compras de combustibles susceptibles de ser detraídas en la determinación de su margen bruto de comercialización. Asimismo, puntualizó que los ingresos por reintegros, descuentos por pronto pago y recuperaciones de otros gastos no estaban gravados con ICA ni se originaron en la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios en Cali; y reprochó que el tribunal concluyera que no demostró su origen pues fue acreditado mediante el dictamen pericial practicado en sede judicial, el cual no fue controvertido.

Indicó que la contabilidad constituía prueba a su favor porque la llevaba en debida forma y no fue cuestionada por la Administración.

Señaló que el restablecimiento del derecho ordenado por el tribunal era improcedente pues el término que tenía la autoridad tributaria para proferir el acto de liquidación oficial había fenecido.

Se opuso a la sanción por inexactitud e insistió en la configuración de la causal exculpatoria y en la falta de aplicación de los principios que regían la imposición de las sanciones consagrados en la Ley 1607 de 2012. Subsidiariamente, solicitó la reducción de la sanción en aplicación del principio de favorabilidad. Finalmente, instó a que su

contraparte fuera condenada en costas.

En su escrito de apelación, la demandada solicitó la imposición de condena en costas a cargo de la actora (ff. 170 a 175).

### **Alegatos de conclusión**

La demandante insistió en los argumentos expuestos con anterioridad (índice<sup>1</sup> 23). La demandada guardó silencio. El ministerio público solicitó confirmar el fallo apelado pues aseguró que no era posible determinar los ingresos obtenidos por la actora en Barrancabermeja, Buenaventura y Bucaramanga, ni se acreditó la declaración y pago del ICA en estas jurisdicciones, por lo que era procedente su exclusión del nuevo cálculo de los ingresos obtenidos en otros municipios ordenado por el tribunal. Manifestó que los reintegros de gastos, descuentos por pronto pago y recuperación de otros gastos no estaban probados. Consideró procedente la multa por inexactitud impuesta pero advirtió que debía reducirse en aplicación del principio de favorabilidad (índice 24).

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por las partes contra la sentencia del tribunal que declaró su nulidad parcial, sin condenar en costas. Así, corresponde establecer si el fallo apelado transgredió la congruencia interna de las providencias judiciales al excluir los ingresos que la actora alega haber percibido en Barrancabermeja, Buenaventura y Bucaramanga del cálculo de los ingresos obtenidos en jurisdicciones distintas a Cali; y al omitir pronunciarse, en la parte resolutive del fallo, respecto a los reintegros de gastos, recuperaciones de otros gastos y descuentos por pronto pago. Definida esa cuestión, se estudiará si la contribuyente acreditó la obtención de ingresos por fuera de la jurisdicción de la demandada, con el fin de excluirlos en la determinación del impuesto revisado. Seguidamente, se juzgará si, en el marco de la determinación de su base gravable especial, el extremo activo acreditó la procedencia de la detracción de las compras de combustibles que realizó para luego ser vendidos en Cali. A continuación, se establecerá si los ingresos por reintegros, recuperaciones de otros gastos y descuentos por pronto pago debían hacer parte de la base gravable del impuesto analizado y si la demandante acreditó los montos autoliquidados. De resolverse las anteriores cuestiones en contra de los intereses de la actora, se determinará si el tribunal podía ordenar, a título de restablecimiento del derecho, la expedición de un nuevo acto administrativo acorde con la decisión tomada en el fallo apelado. Finalmente, se examinará la procedencia de la sanción por inexactitud impuesta y de la condena en costas solicitada por las partes.

2- En el proceso convocado, la demandante expone que la sentencia apelada es incongruente, pues el *a quo* ordenó calcular los ingresos que obtuvo en otras jurisdicciones distintas a Cali sin considerar los percibidos en Barrancabermeja, Buenaventura y Bucaramanga, pese a haber concluido que sí había declarado y pagado en otros municipios los valores detraídos de la declaración revisada. Además, sostiene que, si bien el *a quo* se pronunció en su motivación acerca de los ingresos no sujetos por concepto de reintegros de gastos, descuentos por pronto pago y recuperaciones de otros gastos, no fijó una decisión sobre dicho particular en la parte resolutive de la providencia. En ese contexto, le corresponde a la Sala determinar si el fallo apelado transgredió la congruencia interna de las providencias judiciales al excluir los ingresos que la actora

<sup>1</sup> Del historial de actuaciones del aplicativo informático Samai.

alega haber percibido en Barrancabermeja, Buenaventura y Bucaramanga del cálculo de los ingresos obtenidos en jurisdicciones distintas a Cali; y al omitir pronunciarse, en la parte resolutive del fallo, respecto a los reintegros de gastos, descuentos por pronto pago y recuperaciones de otros gastos.

2.1- El principio de congruencia interna se refiere a la armonía que debe existir entre la parte motiva y la parte resolutive de la sentencia (artículo 187 CPACA), con el objetivo de que los extremos procesales obtengan una decisión acorde al debido proceso y que resuelva acertadamente la controversia planteada al juzgador sin incurrir en órdenes que excedan o menoscaben las pretensiones<sup>2</sup>.

2.2- Sobre la cuestión planteada, se observa que el tribunal determinó que *«el municipio de Cali deberá revisar y volver a calcular el renglón 23 tomando los valores efectivamente declarados y pagados por la sociedad en otras jurisdicciones»* atendiendo a que el extremo pasivo tomó cifras distintas a las autoliquidadas por la actora en diferentes municipios, pero excluyó de tal determinación los ingresos de Barrancabermeja, Buenaventura y Bucaramanga *«porque no se allegó [la autoliquidación] al debate judicial, es ilegible y no contiene el monto del ingreso en ese municipio, respectivamente»*. De esta manera, la Sala juzga que la sentencia apelada no transgredió la congruencia interna de las providencias judiciales pues ordenó que se determinaran los ingresos obtenidos por la demandante en jurisdicciones distintas a Cali según los valores que encontró acreditados con las autoliquidaciones aportadas, sin tener en cuenta, por lo tanto, los ingresos de tres municipios, pues no demostró los ingresos percibidos con las declaraciones privadas. Consecuentemente, el tribunal no aceptó, en sus consideraciones, que la contribuyente hubiere declarado y pagado el impuesto debatido en todos los municipios objeto de debate según el dicho de la contribuyente, por lo que la parte resolutive de la sentencia recurrida guarda total correspondencia con su parte motiva.

Asimismo, el *a quo* juzgó que con relación *«a la glosa propuesta al renglón 24 correspondiente a deducción por "otras actividades no sujetas" se concluye que la experticia no permitió establecer con claridad y certeza los valores y conceptos correspondientes a las actividades no gravadas con ICA, principalmente, la correspondiente al ítem "reintegro de gastos-otros servicios" por valor de \$877.903.39012»*. Así, el rechazo del monto cuestionado y de los ingresos obtenidos en los municipios de Barrancabermeja, Buenaventura y Bucaramanga conllevaron a la nulidad parcial de los actos censurados, por lo que la decisión tomada por el tribunal respecto a los ingresos por actividades no sujetas se refleja en el ordinal primero de la parte resolutive de la sentencia. No prospera el cargo de apelación.

3- Definida esa cuestión, le corresponde a la Sala estudiar si la contribuyente acreditó la obtención de ingresos en jurisdicciones distintas a Cali, con el fin de excluirlas de la base gravable de la autoliquidación revisada. Sobre el particular, la actora precisó que el debate sobre la declaración de los ingresos que obtuvo en otros municipios es irrelevante, en la medida en que se trataba de ingresos no percibidos en Cali, sumado a que el párrafo 1.º del artículo 79 del Decreto extraordinario 411.0.20.0259 de 2015 no exigía presentar las declaraciones con los ingresos obtenidos en otras jurisdicciones para excluirlas. Por ello, advierte que las evidencias que acreditan la obtención de ingresos de \$46.178.737.313 en Cali durante el período revisado no fueron controvertidas ni desvirtuadas por el extremo pasivo. Con todo, manifiesta haber demostrado la obtención de los ingresos debatidos en municipios distintos al de la demandada mediante las

<sup>2</sup> Sentencias del 29 de abril de 2020 (exp. 22085, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto); y del 29 de abril de 2020 (exp. 24915, CP: Julio Roberto Piza).

autoliquidaciones de ICA presentadas en otras jurisdicciones, junto con los certificados de su revisor fiscal.

En contraste, la Administración sostiene que las pruebas aportadas por su contraparte no permiten determinar los ingresos percibidos fuera de su jurisdicción porque las declaraciones presentadas por la contribuyente tenían valores ilegibles; otras no fueron suministradas por la demandante; y los ingresos percibidos en otros municipios no concordaban con los detraídos en la determinación del impuesto estudiado.

En la sentencia apelada, el tribunal consideró que la autoridad tributaria valoró indebidamente las pruebas de los ingresos percibidos por la actora fuera de Cali, dado que tomó cifras diferentes a las declaradas por la demandante, con lo cual le ordenó a la Administración proferir un nuevo acto administrativo con la determinación de los ingresos, atendiendo los valores correctos autoliquidados en otras jurisdicciones, y excluyendo los ingresos percibidos en los municipios de Barrancabermeja, Bucaramanga y Buenaventura, en la medida en que la actora no aportó la declaración de la primera jurisdicción, la de la segunda era ilegible, y no se podía determinar el monto del ingreso en la tercera autoliquidación.

En ese contexto, le corresponde a la Sala determinar si, conforme con las pruebas que obran en el plenario, estaban sujetos a imposición en la jurisdicción demandada los ingresos que la demandante sostiene haber obtenido en otras jurisdicciones.

3.1- Con miras a desatar la litis, la Sala parte de precisar que el Estatuto Tributario de Cali (Acuerdo nro. 321 de 2011), vigente para la época de los hechos debatidos, establecía que para excluir de la base gravable del ICA los ingresos obtenidos en otros municipios, el obligado tributario debía acreditar que tales ingresos habían sido percibidos por el ejercicio de actividades gravadas con el impuesto en cuestión en dichos municipios (parágrafo 1.º del artículo 74). Ahora bien, se destaca que en casos en los cuales se ha juzgado la procedencia de la acreditación de la extraterritorialidad de los ingresos mediante las liquidaciones privadas presentadas en otras jurisdicciones, esta Sección ha sostenido que ellas sirven de medio de convicción para demostrarlas, pero sin ser la única prueba conducente y pertinente, pues «no existe una tarifa legal preestablecida», por lo cual, siempre que ofrezcan certeza del hecho que pretenden probar, los contribuyentes pueden acreditar «por cualquier medio idóneo el origen extraterritorial de los ingresos»<sup>3</sup>. De otra parte, frente a la modificación de la liquidación privada objeto de debate, se pone de presente que la misma recae sobre la adición de un factor positivo de la base gravable del ICA (i.e. ingresos gravados), razón por la cual le corresponde a la Administración la carga de demostrar su origen y acreditar su cuantía, porque es el sujeto que invoca a su favor un aspecto que incrementaría el impuesto a cargo (artículo 167 CGP)<sup>4</sup>. Por consiguiente, la legalidad de los actos de determinación oficial del impuesto objeto de pronunciamiento depende de que motiven con suficiencia fáctica y jurídica la realización del hecho generador que da lugar a la adición de ingresos.

3.2- Respecto de la obtención de ingresos en jurisdicciones distintas a Cali, la Sala encuentra probados los siguientes hechos relevantes:

(i) El 22 de abril de 2013 la actora presentó su declaración del ICA correspondiente al

<sup>3</sup> Sentencias del 22 de septiembre de 2016 y del 10 de mayo y del 23 de agosto de 2018 (exps. 20648, 21323 y 22186, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez); y del 26 de septiembre de 2018 (exp. 22625, CP: Milton Chaves García).

<sup>4</sup> Sentencias del 31 de mayo de 2018 (exp. 20813); del 21 de febrero de 2019 (exp. 21366); del 08 de marzo de 2019 (exp. 21295); del 29 de agosto de 2019 (exp. 21349); del 19 de febrero de 2020 (exp. 23296); del 27 de agosto de 2020 (exp. 21852); del 03 de septiembre de 2020 (exp. 21156); del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329) y del 28 de octubre de 2021 (exp. 24985), CP: Julio Roberto Piza.

año gravable 2012, en la que autoliquidó en el renglón 21 «total ingresos ordinarios y extraordinarios del año» el valor de \$486.295.611.000; en el renglón 22 «menos devoluciones» \$380.010.000 y en el renglón 23 «menos: total de ingresos fuera del municipio» la suma de \$439.736.864.000 (f. 26 caa).

(ii) Mediante el Requerimiento Especial nro. 4131.1.12.6, del 08 de noviembre de 2014, la Administración propuso desconocer la totalidad de los ingresos autoliquidados fuera de Cali, para lo cual argumentó que «*verificada la declaración del impuesto de industria y comercio año gravable 2012, presentada por el contribuyente, así como los documentos soportes se pudo establecer que se descontó (...) en el renglón 23 menos: total ingresos fuera del municipio el valor de \$439.736.863.970, partidas en las cuales el contribuyente no presentó los documentos soportes contables y tributarios que brindarían respaldo a dichas deducciones registradas en la declaración del impuesto de industria y comercio (...)*» (f. 159 caa).

(iii) A efectos de soportar los valores autoliquidados, en la respuesta al requerimiento especial la demandante expresó que «*de la totalidad de los ingresos brutos anuales percibidos a nivel nacional se detrajeron los ingresos percibidos por fuera del municipio de Cali, tal como se prueba con las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas por fuera del municipio de Cali por el año gravable 2012 y certificado de revisor fiscal que certifica los ingresos obtenidos en la jurisdicción del municipio de Cali y anexa relación de los ingresos obtenidos en todas las jurisdicciones (...)*». Luego, en línea con lo certificado por el revisor fiscal, discriminó los ingresos que obtuvo en 60 municipios (\$486.295.610.954); dentro de los cuales se encuentran los percibidos en Cali (\$46.178.737.313); el valor de las devoluciones (\$380.010.000); y el resultado de los ingresos obtenidos por fuera de la jurisdicción de la demandada (\$439.736.863.970) (ff. 172 a 176 caa). Como soporte, obran los auxiliares contables de los ingresos netos obtenidos (f. 301 caa) y de los ingresos percibidos en el municipio de Cali (f. 304 caa), en los cuales se detalla que dichas sumas ascendieron, respectivamente, a \$485.915.601.283 y a \$46.178.737.313; cifras que coinciden con las reportadas en el «libro mayor y balances» (ff. 95 a 105 caa); y en la «conciliación ingresos» (f. 114 caa).

(iv) Mediante la Liquidación Oficial de Revisión nro. 4131.1.21.1331, del 09 de abril de 2015, la demandada señaló que «*revisó cada una de las declaraciones que ha entregado como prueba de los ingresos percibidos fuera de la jurisdicción del municipio de Santiago de Cali*» y, con base en lo anterior, aceptó la detracción de la base gravable del ICA de \$396.856.471.000 y, consecuentemente, rechazó la diferencia de \$42.880.393.000, pues adujo que la actora no «*envía la declaración de los municipios de Barrancabermeja, Santana, Sylvania, igualmente en la copia de la declaración de Bucaramanga es imposible obtener el ingreso correspondiente a este ente territorial*» y debido a que «*la sumatoria de los ingresos de los demás entes territoriales no concuerdan plenamente con los registrados en la declaración privada presentada en el municipio de Santiago de Cali*» (ff. 332 a 335 caa).

(v) El 02 de septiembre de 2016, el revisor fiscal de la actora certificó que «*de acuerdo con los libros oficiales a 31 de diciembre de 2012 la compañía registró un saldo de \$485.915.601.283 en la cuenta contable denominada “ingresos”, según se detalla en el anexo denominado “ingresos por municipio año 2012” preparado por la administración de la compañía y adjunto en esta certificación. 5. Los registros anteriormente mencionados se pueden observar en el folio No. 12 del libro mayor y balances correspondiente al año 2012*» (f. 60). Al respecto, en el anexo mencionado (i.e. «*ingresos por municipio año 2012*») se evidencia que durante el año 2012 la actora percibió ingresos en Cali por \$46.178.737.313 (f. 61).

(vi) El 19 de octubre de 2017, en el marco de la prueba pericial decretada por el tribunal, el experto designado precisó que «*de acuerdo a la revisión efectuada a los listados del balance/PyG real comparación real (...) de los ingresos del año 2012 percibidos por la sociedad (...) en municipios distintos del municipio de Santiago de Cali, según listados que adjunto en 67 folios, ascendieron a \$439.736.863.970 (en el renglón 23 del formulario de declaración de ICA de la sociedad Operaciones y Servicios de Combustibles S.A.S., se informó como ingresos fuera del municipio \$439.736.864.000 (...). Ingresos totales todos los municipios: \$485.915.601.283. Menos ingreso del municipio de Santiago de Cali: \$46.178.737.313. Ingresos fuera del municipio de Santiago de Cali: \$439.736.863.970*» (f. 6 c dictamen pericial). Sobre el particular, en los referidos «*balance/PyG*» de cada municipio, se evidencian los ingresos obtenidos por la actora de manera desglosada por valores, conceptos y cuentas contables en las que fueron registrados (ff. 21 a 82 c dictamen pericial).

(vii) En el fallo apelado, aunque el tribunal no determinó el monto correspondiente, reconoció la procedencia de la detracción de los ingresos declarados por la actora en las jurisdicciones diferentes a Cali, pero excluyó de dicho cálculo los ingresos originados en Barrancabermeja, Bucaramanga y Buenaventura, por no estar acreditados con las respectivas autoliquidaciones.

3.3- A la luz de los hechos probados y del derecho aplicable, la Sala encuentra que en la autoliquidación revisada la actora declaró \$439.736.864.000 de ingresos percibidos fuera de Cali, de los cuales su contraparte aceptó, con base en las declaraciones presentadas en otros municipios, el valor de \$396.856.471.000, rechazando por tanto la diferencia de \$42.880.393.000. Al resolver la litis, el *a quo* determinó que la demandada valoró indebidamente las autoliquidaciones obrantes en el plenario pues tomó cifras diferentes a las declaradas por la demandante, de ahí que, sin determinar la cifra correspondiente, ordenara el reconocimiento de los valores efectivamente autoliquidados por la actora, pero excluyendo los ingresos percibidos en los municipios de Barrancabermeja, Bucaramanga y Buenaventura, en la medida en que no estaban soportados en las respectivas declaraciones. De lo anterior, se resalta que tanto la Administración como el tribunal sustentaron la exclusión de los ingresos percibidos por fuera de Cali teniendo en cuenta únicamente las liquidaciones privadas presentadas por la actora fuera de dicha jurisdicción municipal.

Al respecto, de conformidad con el fundamento jurídico nro. 3.1 de esta providencia, la Sala reitera que el artículo 74 del Estatuto Tributario de Cali, vigente para la época de los hechos debatidos, no exigía para la exclusión de los ingresos obtenidos en otros municipios de la base gravable del ICA las autoliquidaciones presentadas en esas jurisdicciones; en línea con lo cual esta Sección ha establecido que la acreditación del origen extraterritorial de los ingresos puede probarse mediante cualquier medio probatorio idóneo, al no existir una tarifa legal preestablecida. Sobre esa base, dado que no era imperativo demostrar la procedencia del valor detráido en la autoliquidación revisada mediante las declaraciones presentadas en otras jurisdicciones municipales, la demandante suministró, adicionalmente, los auxiliares contables de los ingresos netos obtenidos (\$485.915.601.283) y de aquellos los percibidos en el municipio de Cali (\$46.178.737.313); sumado a que aportó certificados de su revisor fiscal que dan fe sobre las mencionadas cifras; las cuales, a su vez, se encuentran respaldadas en el dictamen pericial practicado en sede de primera instancia, sin que dichas pruebas fueran cuestionadas por la demandada.

Frente a lo anterior, por tratarse de la modificación de un aspecto positivo de la base

imponible del tributo, se advierte además que el ejercicio probatorio de la Administración no podía estar limitado a argumentar que la suma reportada por la actora, relativa a ingresos extraterritoriales, no coincidía con las declaradas en otras jurisdicciones diferentes a la suya. Aunque este aspecto bien puede demostrar que la contribuyente no autoliquidó la totalidad de los ingresos percibidos en otros municipios, lo cierto es que no conduce a afirmar que esos ingresos fueron obtenidos producto de la realización del hecho generador en la jurisdicción del ente demandado. En efecto, no bastaba con que la autoridad tributaria endilgara a la contribuyente la percepción de ingresos adicionales por no coincidir plenamente con aquellos declarados en otros municipios, sino que debía verificar que tales ingresos efectivamente se hubieran percibido en su jurisdicción. En contraste, se destaca que en la autoliquidación revisada la actora reportó ingresos totales en todos los municipios por el valor de \$485.915.601.283 y en Cali por \$46.178.737.313, montos que no son controvertidos por la Administración y que se encuentran respaldados en las pruebas referidas, para un total de ingresos obtenidos fuera de la jurisdicción de la demandada de \$439.736.863.970, tal como fue declarado por la actora.

Así, teniendo en cuenta que el extremo activo podía probar la extraterritorialidad de los ingresos estudiados con cualquier medio de prueba idóneo, sin estar limitada su acreditación con las declaraciones de ICA presentadas en las otras jurisdicciones, y que en el plenario se encuentran demostrados los ingresos totales percibidos por la actora y los obtenidos en Cali, sin que sean objeto de cuestionamiento, la Sala juzga que le asiste la razón a la demandante en sus alegatos, pues su contraparte, en ejercicio de su potestad de fiscalización, no agotó su actividad de verificación para sustentar que los ingresos debatidos debían ser gravados en su jurisdicción. Prospera el cargo de apelación.

4- Con relación a la determinación de la base gravable especial en el ICA aplicada por la actora, la demandante sostiene que para determinar su margen bruto de comercialización debía deducir las compras de combustible realizadas, cuyo valor alega estar acreditado mediante diferentes evidencias, sin que fueran valoradas por su contraparte. En contraste, la demandada niega el reconocimiento de la base gravable determinada por la actora pues expone que los certificados del revisor fiscal allegados carecen de soportes de las operaciones. Sobre el particular, aunque el *a quo* expuso que en el dictamen pericial practicado en sede de primera instancia se concluyó que la actora determinó adecuadamente su margen bruto de comercialización, no se pronunció frente a la procedencia de la suma detrída por concepto de compras de combustibles.

Por ello, se juzgará si, en el marco de la determinación de su base gravable especial, el extremo activo acreditó la procedencia de la deducción de las compras de combustibles que realizó para luego ser vendidos en Cali.

4.1- Sobre el problema jurídico que convoca a las partes, se destaca que esta Sección ha reconocido<sup>5</sup> que el legislador estableció en el artículo 67 de la Ley 383 de 1997 una base gravable especial en el impuesto de industria y comercio aplicable a los distribuidores de derivados del petróleo y demás combustibles, determinada por el «*margen bruto de comercialización de los combustibles*», el cual, para el caso de distribuidores minoristas, como la actora, se encuentra determinado por la diferencia entre el precio de compra al distribuidor mayorista o al intermediario distribuidor, y el precio de venta al público. Dicha norma fue replicada por la demandada en el artículo 79 del entonces Estatuto Tributario vigente.

<sup>5</sup> Sentencias del 04 de abril de 2013 (exp. 18674, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez); del 29 de octubre de 2014 (exp. 19514, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez); y del 16 de octubre de 2019 (exp. 20889, CP: Milton Chaves García).

4.2- De otra parte, en lo que respecta al valor probatorio de las certificaciones proferidas por contadores públicos y revisores fiscales, el artículo 777 del ET establece que dichos medios probatorios son suficientes cuando se trate de acreditar ante la Administración una prueba contable, sin perjuicio de la facultad que tiene la autoridad tributaria de hacer las comprobaciones pertinentes. Sobre el particular, se destaca que esta Sección ha precisado que *«la idoneidad probatoria de esos certificados depende de su grado de detalle y de la calidad de los comprobantes que los acompañen»*<sup>6</sup>, por lo cual no pueden versar sobre simples afirmaciones o enunciados sin respaldo documental o contable alguno<sup>7</sup>. De ese modo, dichas certificaciones deben llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar y su valoración debe ser realizada de acuerdo con las reglas de la sana crítica (artículo 743 del ET).

4.3- Con base en lo anterior, a fin de determinar si se encuentran acreditadas las sumas que la actora detrajo para determinar su base gravable especial constituida por su margen bruto de comercialización, en el plenario se encuentran probados los siguientes hechos relevantes:

(i) En la declaración del ICA revisada, la actora autoliquidó en el renglón 24 *«menos otras deducciones, actividades no sujetas»* la suma de \$41.991.808.000 (f. 26 caa), respecto de la cual precisa que \$41.097.611.029 corresponden a costos de ventas de combustibles (f. 4).

(ii) El 03 de octubre de 2014, el revisor fiscal de la demandante certificó que, *«de acuerdo con los registros contables del sistema integrado de información financiera SAP»*, el valor de las compras de la actora por concepto de combustible y gas natural vehicular en el período gravable 2012 ascendió a \$41.097.611.029, suma compuesta por los rubros determinados en las cuentas contables: 6135080117 *«gasol cte oxigenada»* por \$15.497.943.966; 6135080118 *«gas extra oxigenada»* por \$946.269.413; 6135080126 *«biodisel b10»* por \$6.161.623.205; 6135080202 *«gas licua petrol glp»* por \$3.696.873; 6135082101 *«gas natural vehicular»* por \$18.486.88.096; y 6135082102 *«variación gas natural»* por \$1.197.476 (f. 198 caa).

(iii) Seguidamente, el 02 de septiembre de 2016, el revisor fiscal de la contribuyente certificó que *«de acuerdo con libros oficiales a 31 de diciembre de 2012, la compañía registró el costo por ventas de combustible en las cuentas contables que se relacionan a continuación, según se detalla en el anexo denominado "costo combustible 2012" preparado por la administración de la compañía y adjunto a esta certificación: (...) total: \$437.546.374.839. 5. Los registros mencionados anteriormente se pueden observar en los folios no. 30 y 31 del libro mayor y balances correspondientes al año 2012»* (f. 62). De otra parte, el mencionado anexo muestra que, respecto a las operaciones adelantadas en Cali, el costo del combustible fue de \$41.097.611.029 (f. 64).

(iv) En el dictamen pericial practicado en sede judicial, rendido el 19 de octubre de 2017, la auxiliar de la justicia señaló que *«se me pide pronunciarme sobre la facturación que avenga con la compra de combustible y gas vehicular vendido a la demandante por mayoristas para proceder con la comercialización del mismo en Santiago de Cali. Lo anterior en aras de determinar que la aplicación de la base gravable especial se dio teniendo en cuenta la diferencia entre el precio de compra al productor o al importador y*

<sup>6</sup> Sentencias del 21 de junio de 2018 (exp. 22154, CP: Milton Chaves García) y del 30 de mayo y del 02 de octubre de 2019 (exps. 22154 y 21518, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

<sup>7</sup> Sentencias del 05 de diciembre de 2011 (exp. 16332, CP: Hugo Fernando Bastidas); del 13 de octubre de 2016 (exp. 19892, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez); del 15 de noviembre de 2017 (exp. 20393, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto); del 13 de diciembre de 2017 (exp. 20858, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez) y del 21 de febrero de 2019 (exp. 21366, CP: Julio Roberto Piza).

el precio de venta al público», ante lo cual, dictaminó que el valor de los ingresos obtenidos en Cali por concepto de combustibles fue de \$23.885.588.554 y por concepto de gas natural vehicular de \$20.975.226.332, para un total de ingresos de \$44.860.814.886, y que los costos de venta de los combustibles y del gas natural vehicular fueron de \$22.609.533.457 y \$18.488.077.572, respectivamente, para un total de \$41.097.611.029 (f. 7 c dictamen pericial). Además, para soportar la pericia realizada, la experta encargada entregó un listado de la totalidad de las compras realizadas por la actora a dos compañías distribuidoras mayoristas de combustibles (ff. 22 a 42 y 98 a 105 c dictamen pericial), en el que se detalla, entre otra información, el número de las facturas de las compras realizadas, el concepto (e.g. gas natural vehicular; biodiésel b10; gasolina corriente 8% oxigenada) y el valor de la venta, al tiempo que aportó algunas de las facturas referidas en los listados (ff. 43 a 97 y 106 a 132 c dictamen pericial).

4.4- A partir del análisis de los medios de prueba relatados, observa la Sala que, a efectos de acreditar las sumas detraídas de la base gravable especial del ICA, la demandante aportó un certificado de su revisor fiscal proferido el 03 de octubre de 2014, en el cual certificó que el valor de las compras de la contribuyente por concepto de combustible y de gas natural por el período 2012 ascendieron a \$41.097.611.029, y para ello detalló los conceptos, montos y cuentas contables de los que se desglosa dicho total. Ahora bien, aunque dicha certificación omite detallar los soportes contables y los anexos en que se fundó, pues se limita a señalar que la información proviene de los «registros contables del sistema integrado de información financiera SAP», la Sala destaca que a la misma conclusión arribó el certificado del revisor fiscal proferido el 02 de septiembre de 2016 (i.e. que el costo del combustible fue de \$437.546.374.839, suma de la cual \$41.097.611.029 corresponde a Cali), cifras que se encuentran registradas en el «libro mayor y balances correspondiente al año 2012» (f. 34) y en el anexo «costo combustible 2012» (f. 36) preparado por la demandante. Adicionalmente, tras haberse practicado un dictamen pericial en sede de primera instancia, la experta designada por el a quo dictaminó que los costos en los que incurrió la actora por compra de combustibles fueron de \$22.609.533.457 y por concepto de gas natural vehicular de \$18.488.077.572, para un total de compras de \$41.097.611.029, cifra que coincide con las certificadas por el revisor fiscal. Asimismo, en el dictamen pericial se relacionó el listado de las compras realizadas por la actora, en el que se detallan las facturas asociadas a ellas, algunas de las cuales obran en el plenario; de ahí que tales medios de convicción desvirtúan el dicho de la demandada acerca de la falta de pruebas que acreditaran el valor cuestionado.

Así, contrario a lo afirmado por la Administración, la Sala evidencia que los certificados de revisor fiscal aportados por la actora y el dictamen pericial practicado en sede judicial, que no fue controvertido, demuestran que la contribuyente incurrió en el costo de \$41.097.611.029 por concepto de compra de combustibles en el municipio de Cali; de ahí que tal erogación se encuentra soportada y debidamente acreditada. Bajo las anteriores consideraciones, dado que, de conformidad con el artículo 67 de la Ley 383 de 1997, el valor de compra del combustible debía ser detraído para la determinación de la base gravable especial aplicable a la actora, la Sala encuentra que le asiste la razón a la demandante sobre la procedencia de los \$41.097.611.029 debatidos. Prospera el cargo de apelación.

5- De otra parte, la actora plantea que los ingresos por reintegros, recuperaciones de otros gastos y descuentos por pronto pago no están gravados con ICA por no derivarse del ejercicio de actividades industriales, comerciales o de servicios y, en todo caso, no los percibió en Cali, tal y como lo evidencia el dictamen pericial practicado en sede judicial. Además, cuestiona que el tribunal determinara que no estaba acreditado el origen de los conceptos en cita, pese a haber aportado los medios de convicción pertinentes. El

fundamento de la Administración para negar la expensa consistió en que los medios de prueba allegados por la contribuyente no permitieron establecer el origen de las cifras declaradas ni su calidad de no gravables. Así pues, la controversia gira en torno a determinar si los ingresos por reintegros, recuperaciones de otros gastos y descuentos por pronto pago hacen parte de la base gravable del impuesto analizado y si la demandante acreditó dichos montos.

5.1- El artículo 74 del entonces Estatuto Tributario de Cali vigente consagraba que el impuesto de industria y comercio se determinaba sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, con exclusión de las devoluciones, los ingresos provenientes de la venta de activos fijos y de exportaciones, el recaudo de impuestos de los productos con precios regulados por el Estado, y la percepción de subsidios.

Ahora bien, con relación a la determinación de la base gravable del tributo analizado, esta Sección ha señalado que el reintegro de costos y gastos es un concepto netamente contable, respecto de los cuales no se configura el hecho generador del impuesto de industria y comercio, pues el ingreso no proviene de una actividad comercial, industrial o de servicio, de suerte que este tipo de rubros no pueden formar parte de la base gravable del impuesto referido<sup>8</sup>. Asimismo, esta judicatura ha determinado que los descuentos no conforman la base gravable del ICA, habida cuenta de que no constituyen un ingreso para quien los concede, ni tampoco implican un ingreso para el comprador que se beneficia con el descuento pues para él implica un menor costo, sin que exista un incremento de su patrimonio<sup>9</sup>.

5.2- Precisado el derecho aplicable, pasa la Sala a estudiar el caso concreto para definir si la demandante acreditó los ingresos por reintegros, recuperaciones de otros gastos y descuentos por pronto pago detraídos en la determinación de su base gravable:

(i) En la declaración revisada, la actora autoliquidó \$41.991.808.000 de ingresos por actividades no sujetas (f. 26 caa), de los cuales \$894.196.855 corresponden a ingresos por reintegros, descuentos por pronto pago y recuperación de otros gastos (f. 4).

(ii) El 03 de octubre de 2014, el revisor fiscal de la demandante estableció que «*de acuerdo con registros contables del sistema integrado de información financiera SAP, la compañía registró en las siguientes cuentas contables los valores: 4155950107 reintegro gastos \$877.903.390; 4210400001 descuento condicionado por pronto pago \$5.080.629; 4250500002 recuperación otros gastos \$11.212.836; total \$894.196.855*» (f. 198 caa).

(iii) Por la Liquidación Oficial de Revisión nro. 4131.1.21.1331, del 09 de abril de 2015, la autoridad expuso que «*en relación al renglón "menos otras actividades no sujetas" si bien es cierto se observa una certificación por parte del revisor fiscal y este documento es susceptible de admitirse como prueba, no significa ello que lo expresado allí sea la única mediante [la cual] se puedan desvirtuar las pretensiones de la Administración de impuestos del municipio de Santiago de Cali, pues durante las visitas efectuadas por el profesional de fiscalización se tuvo la oportunidad de presentar la contabilidad de manera desglosada y detallada, soportándola con los documentos fuente que dieron origen a dichos registros. Igualmente en la presente instancia el contribuyente se encontraba facultado para allegar todas y cada una de las pruebas que considerara pertinentes, y revisada la documentación, si bien es cierto adjuntan información contable, su presentación no permite determinar las cifras registradas como actividades no sujetas, y*

<sup>8</sup> Sentencia del 04 de abril de 2019 (exp. 21356, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

<sup>9</sup> Sentencias del 13 de noviembre de 2014 (exp. 18810, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia) y del 04 de marzo de 2021 (exp. 24794, CP: Milton Chaves García).

*tampoco allegan los documentos fuente en los cuales se pudiera establecer sin lugar a dudas el origen de dichos ingresos y su calidad de no gravables» (f. 46).*

(iv) El 02 de septiembre de 2016, el revisor fiscal de la contribuyente certificó que «*de acuerdo con libros oficiales a 31 de diciembre de 2012, la compañía registró en las cuentas contables denominadas "reintegro de gastos otras actividades", "descuentos condicionados pronto pago" y "recuperación de otros costos y gastos" valores por \$7.812.256.928, \$64.870.177 y \$61.253.701 respectivamente según se detalla en el anexo denominado "Ingresos no gravados 2012" preparado por la administración de la compañía y adjunto a esta certificación. 7. Los registros mencionados se pueden observar en los folios No. 13 y 14 del libro mayor y balances correspondiente al año 2012» (ff. 62 y 63). En el anexo referido se encuentra registrado que del total de ingresos no gravados de la actora, esta obtuvo en Cali \$5.080.629 por concepto de descuentos condicionados por pronto pago; \$11.212.836 por recuperación de otros gastos; y \$877.903.390 relativos a reintegros de gastos, para un total de \$894.196.855 (f. 65).*

(v) El dictamen pericial practicado en sede judicial, rendido el 19 de octubre de 2017, determinó que «*los ingresos por reintegros, descuentos pronto pago y recuperaciones de otros gastos según los listados de balance P y G comparación real, hoja de trabajo y los listados de cuenta de cada uno de los rubros entregados (los cuales adjunto) se evidencia que los ingresos asciende a la suma de: \$894.196.855 así: Listado reintegro de gastos otros servicios \$ 877.903.390; Listado descuentos condicionados pronto pago \$5.080.629; Listado recuperación de otros gastos \$11.212.836. Total ingresos no gravados \$ 894.196.855 (...)*» (f. 4 c dictamen pericial). Sobre el particular, la experta encargada adjuntó las hojas de trabajo en las que se encuentra desglosado el valor de la cuenta contable 4155950107 por concepto de «*reintegro de gastos otros servicios*» (ff. 9 a 12 c dictamen pericial); el de la cuenta 4210400001 «*descuento condicionado por pronto pago*» (f. 13 c dictamen pericial); y el de la cuenta 4250500002 «*recuperación otros gastos*» (ff. 14 a 18 c dictamen pericial).

5.3- En consideración del derecho aplicable, la Sala reitera que, de conformidad con lo expuesto en el fundamento jurídico nro. 5.1 de este fallo, los ingresos por reintegros, recuperaciones de otros gastos y descuentos por pronto pago no conforman la base gravable del impuesto objeto de estudio, en la medida en que no constituyen ingreso para la contribuyente pues no aumentan su patrimonio, por lo que la Administración no podía rechazar su detracción en la determinación de la base gravable. Ahora bien, de acuerdo con los hechos probados en el plenario, la Sala encuentra que la demandada argumentó que, si bien el certificado del revisor fiscal de la actora proferido el 03 de octubre de 2014 servía para acreditar el tema objeto de prueba, requería pruebas adicionales que brindaran certeza sobre el origen de los ingresos cuestionados. Al respecto, se destaca que posteriormente la demandante aportó otro certificado de su revisor fiscal, en el que se dio fe de las mismas cifras certificadas previamente y se detallaron los soportes en que se fundó; sumado a que en el plenario obra el dictamen pericial practicado en sede judicial, que respalda las cifras autoliquidadas por la contribuyente en la declaración revisada, y en el cual se evidencian las cuentas contables desglosadas con los valores que componen los ingresos por reintegros de gastos, descuentos por pronto pago y recuperación de otros gastos, sin que el mismo fuera controvertido por la Administración. En esa medida, en vista de que los ingresos discutidos no están gravados con el impuesto de industria y comercio, pues los mismos no son producto de una actividad comercial, industrial o de servicios, y que los mismos se encuentran acreditados, la Sala juzga que le asiste la razón a la demandante sobre su procedencia. Prospera el cargo de apelación.

6- Como quedaron desvirtuadas las glosas formuladas en los actos administrativos



demandados, la Sala se releva de estudiar el cargo de nulidad que tenía por objeto determinar si, a título de restablecimiento del derecho, el tribunal podía ordenar la expedición de un nuevo acto administrativo acorde con la decisión tomada en el fallo apelado.

7- Afirmada la juridicidad de la autoliquidación de la demandante, desaparece el fundamento de la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados, en tanto la conducta desplegada es atípica al no existir inexactitud sancionable.

8- En definitiva, la Sala revocará los ordinales primero y segundo de la sentencia apelada para anular los actos administrativos demandados y declarar, a título de restablecimiento del derecho, la firmeza de la liquidación privada del impuesto revisada. En lo demás, se confirmará el fallo de primera instancia.

9- Por no estar probadas en el expediente, la Sala confirmará la decisión del tribunal de no condenar en costas y por la misma razón se abstendrá de imponer condena en esta instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

## FALLA

1. **Revocar** los ordinales primero y segundo de la sentencia apelada. En su lugar:

*Primero. Declarar la nulidad de los actos administrativos demandados.*

*Segundo. A título de restablecimiento del derecho, declarar en firme la declaración privada del impuesto de industria y comercio correspondiente al período gravable 2012, a cargo de la actora.*

2. En lo demás, **confirmar** la sentencia apelada.

3. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

*(Firmado electrónicamente)*  
**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**  
Presidente

*(Firmado electrónicamente)*  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

*(Firmado electrónicamente)*  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado electrónicamente)*  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**