

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



CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., abril quince (15) de dos mil quince (2015)

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 76001-23-31-000-2009-00555-01 (19483)
Demandante: VEHIVALLE S.A.
Demandado: MUNICIPIO DE SANTIAGO DE CALI

Temas: i) Competencia de la Administración para expedir actos de revocatoria directa. ii) Excepción de ilegalidad de acto particular. iii) Impuesto de industria y comercio por la comercialización de vehículos –materia imponible, base gravable, tarifa-. Carga de la prueba. iv) Procedencia de la sanción por inexactitud.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por la sociedad Vehivalle S.A., contra la sentencia del 6 de julio de 2011, proferida

por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, por la que se negaron las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

1. Hechos de la demanda

1.1.- Dentro del término de ley, la sociedad Vehivalle S.A. presentó la declaración del impuesto de industria y comercio en el municipio de Santiago de Cali, por el año gravable 2004, vigencia fiscal 2005.

1.2.- La Administración Municipal expidió el emplazamiento para corregir No. 4131.1.12.6-384 del 21 de noviembre de 2006, por el que, supuestamente, le solicitó a Vehivalle corregir la declaración del ICA del año 2004. Sin embargo, el acto no fue notificado a la sociedad.

1.3.- El 27 de marzo de 2007, el municipio de Santiago de Cali le notificó a Vehivalle el requerimiento especial No. 4113.1.12.6-39, en el que propuso modificar la declaración del ICA por el año 2004, aumentando el saldo a pagar por el impuesto e imponiendo sanción por inexactitud.

1.4.- Mediante liquidación oficial de revisión No. 4113.1.12.6-2627 del 17 de noviembre de 2007, notificada el 20 de noviembre de ese año por conducta concluyente, la Administración Municipal modificó la declaración privada en los mismos términos del requerimiento especial.

1.5.- El 19 de enero de 2009, el ente territorial le notificó a la sociedad la Resolución No. 05486 del 31 de diciembre de 2008, por la que se resolvió de manera desfavorable el recurso de reconsideración interpuesto y, en consecuencia, se confirmó la liquidación oficial de revisión.

2. Pretensiones

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

*“1. **DECLARAR LA NULIDAD** de los siguientes actos administrativos:*

- *Liquidación Oficial de Revisión No. 4131.1.12.6-2627 del 17 de Noviembre de 2007, por medio de la cual, la entonces Subdirección Administrativa de Impuestos, Rentas y Catastro del Municipio de Santiago de Cali, modifica la declaración privada del año gravable 2004 vigencia fiscal 2005 del impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros de VEHIVALLE S.A.*
- *Resolución No. 05486 del 31 de Diciembre de 2008, por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración presentado contra el acto administrativo anterior, y notificada al apoderado de VEHIVALLE S.A. el día 19 de Enero de 2009.*

*2. Como consecuencia de la anterior declaratoria, **RESTABLECER EN SU DERECHO** a la empresa VEHIVALLE S.A. Nit. 805.000.309, disponiendo que el tratamiento tributario dado a los valores discutidos por el Municipio de Santiago de Cali en la declaración del Impuesto de Industria y Comercio y su Complementario de Avisos y Tableros en el año gravable 2004 Vigencia fiscal 2005, está acorde con las disposiciones de las normas que rigen dicho tributo y que, por tanto, la EMPRESA, no está obligada a pagar suma adicional alguna.*

3. Condenar al Municipio de Santiago de Cali, a pagar las costas del proceso incluidas las agencias en derecho.”

3. Normas violadas y concepto de la violación

Para la sociedad Vehivalle los actos administrativos demandados vulneran los artículos 29, 95 (numeral 9) y 209 de la Constitución, 32 de la Ley 14 de 1983, 1º del Decreto 3070 de 1983, 711, 742 y 745 del Estatuto Tributario y 3º del Acuerdo Municipal No. 057 de 1999.

Como concepto de la violación, desarrolla los cargos que se pasan a resumir:

3.1.- Nulidad de la actuación por incompetencia territorial

El Municipio de Cali vulneró el debido proceso de la sociedad, al efectuar, el 27 de julio de 2006, una visita a las instalaciones ubicadas en la ciudad de Yumbo (Valle), pues excedió su competencia territorial para ejercer actuaciones administrativas y actividades de fiscalización respecto al impuesto de industria y comercio, lo que hace nula la prueba recaudada en dicha diligencia.

Lo indicado era que la Administración Municipal comisionara a la Secretaria de Hacienda del Municipio de Yumbo para practicar la visita y recaudar las pruebas necesarias.

3.2.- Desconocimiento de la contabilidad de la sociedad

3.2.1.- El Municipio de Santiago de Cali presume que la sociedad Vehivalle realiza una actividad comercial en su jurisdicción porque: a) tiene una sala de exhibición de vehículos en la ciudad; b) en algunas de las facturas de venta recaudadas en la visita realizada se registra como domicilio de los compradores de los vehículos la ciudad de Cali y; c) tanto en el directorio telefónico, como en una publicación en un diario de la ciudad, se hace publicidad a la actividad de venta de vehículos y reparación prestada por la sociedad.

No obstante, la Administración Municipal desconoce que la prueba idónea en materia de industria y comercio, para efectos de determinar los ingresos percibidos en los municipios en que se ejerza una actividad gravada, es la contable, tal como lo establece el artículo 1º del Decreto 3070 de 1983, por lo que no puede basar su decisión en simples presunciones.

3.2.2.- Los registros contables de la sociedad permiten apreciar que en el período gravable de 2004, Vehivalle no obtuvo ingresos por concepto de venta de vehículos en la ciudad de Cali, sino, únicamente, por la prestación del servicio de taller, tal como se declaró en la liquidación privada.

No es dable, entonces, que la Administración le otorgue mayor peso probatorio a un muestreo de facturas en las que se registró como domicilio de los compradores la ciudad de Cali, pues, independientemente de la dirección consignada, el negocio de compraventa se celebró en el municipio de Yumbo y, mucho menos, a unos avisos

publicitarios que, por demás, se refieren al año 2003 y sólo fueron referenciados en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

3.2.3.- Adicional a lo anterior, la Administración Tributaria apoyó su decisión en unas supuestas encuestas o requerimientos de información que se les hicieron a algunos compradores domiciliados en la ciudad de Cali. Pero, dicha información no fue conocida por la sociedad y, por ende, no pudo ser controvertida, por lo que carece de valor probatorio.

3.3.- Falta de motivación

En la vía gubernativa, la Administración Tributaria no se refirió al argumento de incompetencia para gravar ingresos obtenidos en otras municipalidades, puesto de presente por la sociedad.

Tampoco se le otorgó, como se dijo, mérito a la contabilidad –en la que no se registró ningún ingreso por venta de vehículos en esa ciudad en el período investigado-, ni se realizó una visita a la sala de exhibición ubicada en la ciudad de Cali para efectos de determinar la verdadera actividad que se llevaba a cabo en dicho lugar.

3.4.- Falta de aplicación de la base gravable especial del artículo 3º del Acuerdo Municipal No. 057 de 1999

Si en gracia de discusión se aceptara que los ingresos que adicionó la Administración en la liquidación oficial de revisión están gravados en Cali, dicho acto debe anularse ya que la base gravable del ICA no se liquidó conforme con lo dispuesto en el artículo 3º del Acuerdo Municipal No. 057 de 1999.

De acuerdo con la norma en mención, la base gravable para los comercializadores de vehículos *“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”*.

Así las cosas, como desde el punto de vista comercial el promedio de intermediación de un concesionario es el 8% sobre el valor de venta de un vehículo, sobre el mayor valor a adicionar, esto es, \$12.726.507.000 (valor bruto de venta de vehículos), se debe calcular dicho margen de intermediación (8%), lo que arroja un valor de \$1.018.121.000, que sería la base gravable del ICA.

3.5.- Improcedencia de la sanción por inexactitud

La sanción por inexactitud es improcedente en el caso concreto porque la información suministrada por la sociedad Vehivalle en la declaración privada es verdadera y está conforme con lo consignado en los libros de contabilidad.

Pero, si en gracia de discusión se acepta que el Municipio de Cali tiene razón en la forma de liquidar el ICA, no es posible aplicar la sanción porque se presenta una diferencia de criterio respecto del derecho aplicable, *“toda vez que jamás serán falsos los valores llevados a las declaraciones tributarias cuando se originen en la aplicación de los parámetros entregados por los entes administrativos oficiales, en este caso, el municipal”*.

4. Oposición

El Municipio de Cali compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda. Como fundamentos de la defensa, manifestó:

4.1.- Sobre la incompetencia territorial alegada

La Administración Tributaria Municipal, al ejercer sus facultades de fiscalización en el caso concreto, no invadió la jurisdicción ni la competencia del Municipio de Yumbo, ni interfirió en los procedimientos tributarios de dicha municipalidad, pues lo que hizo fue modificar la declaración privada presentada por Vehivalle en el Municipio de Cali y no la presentada en el Municipio de Yumbo.

4.2.- Fundamentos de la modificación de la declaración privada

4.2.1.- En el proceso tributario surtido durante la etapa de fiscalización, determinación y discusión del impuesto, se concluyó, con base en las facturas recaudadas y en los requerimientos hechos a los clientes de la sociedad, que Vehivalle, mediante la utilización de su *“sala de exhibición”*, ejerció la actividad comercial de compraventa de automóviles en la ciudad de Cali.

4.2.2.- De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 515 y 516 del Código de Comercio, es claro que lo que la sociedad demandante denomina *“sala de exhibición”*, es un establecimiento de comercio donde ejerce una actividad comercial, *“pues la finalidad de la misma es ofrecer un bien y mantener cautiva una clientela”*.

Partiendo de ese supuesto, como en la contabilidad de Vehivalle no se registraron ingresos por la venta de vehículos en la ciudad de Cali, la Administración Tributaria procedió a revisar la facturación, *“de la cual se tomaron los clientes con direcciones de Cali, realizando un selectivo requerimiento de información y autos de verificación”*, de lo que se *“corroboró que en la Calle 9 Carrera 62 Esquina venden los vehículos, reciben el dinero y entregan el vehículo. Por lo anterior, se tiene que la mayoría de ingresos por venta de vehículos se percibieron en el municipio de Cali”*.

4.2.3.- La potestad de recopilar información mediante requerimientos hechos a los clientes de la sociedad demandante, tiene sustento en el artículo 93 del Decreto 523 de 1999 –Estatuto Tributario Municipal-, por lo que debe concluirse que la Administración cumplió con las formalidades previstas para el recaudo de pruebas.

4.3.- Sobre la motivación de los actos

Los actos administrativos demandados se encuentran debidamente motivados, en tanto contienen:

- a) El sustento o principio de la causa (legalidad de la norma en que se fundamenta).
- b) La verificación de los antecedentes mediante visitas y recopilación de documentos (certeza objetiva de los hechos).
- c) Una debida calificación (apreciación y análisis normativo).
- d) Valoración de los argumentos y pruebas del contribuyente (apreciación razonable de las pruebas).

Cosa distinta es que la contribuyente no esté conforme con las explicaciones dadas por la Administración Municipal, o que las pruebas que obran en el expediente no sean suficientes para acceder a sus pretensiones.

4.4.- De la base gravable especial del artículo 3º del Acuerdo Municipal No. 057 de 1999

La base gravable establecida en el artículo 3º del Acuerdo 057 de 1999 no es aplicable al caso de la contribuyente porque dicha sociedad no comercializa vehículos comprados directamente a la industria automotriz, sino que compra los vehículos importados por otras empresas, por lo que ejerce una actividad de compraventa (actividad comercial) y no una actividad de servicios de intermediación, que es el supuesto fáctico de la norma invocada.

4.5.- Sobre la sanción por inexactitud

La sanción por inexactitud es procedente ya que la sociedad Vehivalle se encuentra dentro del supuesto previsto en el artículo 75 del Decreto 523 de 1999.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, mediante sentencia del 6 de julio de 2011, negó las pretensiones de la demanda.

Como fundamentos de su decisión manifestó:

1.- Sobre la competencia territorial para realizar la visita de inspección

La inspección que realizó el Municipio de Cali a las instalaciones de la sociedad demandante en el Municipio de Yumbo, se ajustó a derecho por cuanto fue decretada mediante auto de verificación No. 32 del 10 de junio de 2006, debidamente notificado a Vehivalle.

El hecho de que funcionarios de la Administración de Cali se hubieran trasladado al Municipio de Yumbo, no viola el debido proceso de la contribuyente, pues la ley tributaria admite, en materia probatoria, la aplicación de las normas del Código de Procedimiento Civil.

2.- Sobre la motivación de los actos y el fundamento de la liquidación oficial de revisión

En el caso concreto no existe falsa motivación porque los actos administrativos demandados se fundamentan en hechos reales y demostrados por la Administración municipal: La sociedad Vehivalle tiene en el municipio de Cali una sala de exhibición de vehículos en la que realiza la actividad comercial de venta de los mismos.

De las pruebas aportadas al expediente –actos demandados y requerimiento especial- se puede concluir que Vehivalle no comercializa los vehículos en el municipio de Yumbo, sino en la ciudad de Cali, por lo que es ese ente territorial el que tiene derecho a cobrar el ICA por las actividades comerciales desarrolladas en su jurisdicción.

Si bien la sociedad no tiene en Cali un establecimiento comercial de venta directa, *“a pesar de que los contratos se perfeccionan en Yumbo (Valle), la ciudad donde se imponen las condiciones de la negociación, se tramitan los créditos, etc., tal como lo reconocen todos los testigos”* es Cali.

Además, Vehivalle *“no logró probar que las 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”*.

Obsérvese que ni siquiera aportó la declaración presentada en el Municipio de Yumbo, lo que hace imposible verificar el pago del impuesto en ese municipio, sobre la cifra rechazada.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que el artículo 28 del Acuerdo 035 de 1985, si bien autoriza deducir de la base total del ICA, el ingreso obtenido en otros territorios, se requiere, necesariamente, que el contribuyente acredite el pago del ICA fuera de Cali y su inscripción en el sistema de ICA donde paga el impuesto.

3.- Sobre la aplicación de la base gravable especial regulada en el artículo 3º del Acuerdo 057 de 1999

No existen elementos probatorios para establecer qué base gravable se le debe aplicar a la sociedad contribuyente y, tampoco, para determinar qué valores fueron

pagados a la empresa industrializadora de los vehículos, en caso de que se haya hecho.

4.- De la sanción por inexactitud

Es procedente la imposición de la sanción por inexactitud porque la sociedad contribuyente se encuentra en el supuesto consagrado en el artículo 647 del Estatuto Tributario: omisión de ingresos generados por operaciones gravadas.

Por lo mismo, no puede hablarse de diferencia de criterio en cuanto al derecho aplicable porque de lo que se trató fue de una deducción indebida por concepto de ingresos de otros municipios.

RECURSO DE APELACIÓN

La sociedad Vehivalle S.A. interpuso recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, con el fin de que sea revocada y, en su lugar, se acceda a las pretensiones de la demanda.

En términos generales, reitera todos los argumentos expuestos en la demanda y, adicionalmente, manifiesta que:

1.- La sentencia incurre en un defecto fáctico, ya que convalida una actuación –visita de inspección- efectuada por un funcionario incompetente, en tanto la competencia del Municipio de Cali está delimitada geográficamente.

2.- En el trámite administrativo tributario, Vehivalle solicitó que se le liquidara la base gravable del ICA conforme con lo dispuesto en el artículo 3º del Acuerdo 057 de 1999. No obstante, el Municipio de Cali guardó silencio frente a dicha solicitud, a pesar de que en el expediente administrativo estaba la prueba contable necesaria para acceder a la petición.

Sobre el asunto, el Tribunal, en la sentencia apelada, *“pide una prueba que nunca fue solicitada por el municipio y sobre un tema que tampoco fue discutido por el Ente Estatal durante la vía gubernativa y es la demostración del pago de las facturas al industrial”*. Pero, independientemente de la falta de dicha prueba –que está a cargo del ente territorial, pues en materia tributaria la carga de la prueba está en cabeza del Estado-, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- a) El artículo 3º del Acuerdo 057 de 1999 no prevé que para que se tenga derecho a liquidar la base gravable en la forma establecida, el pago al fabricante de los vehículos deba hacerse de manera directa.

Y eso es así porque los comercializadores de los vehículos importados no venden sus productos directamente, sino que lo hacen mediante concesionarios y comercializadores calificados. Así, cuando Vehivalle *“vende un vehículo de marca FORD o, MAZDA lo está vendiendo del fabricante en Estados Unidos y Japón, independientemente que el importador sea otro comerciante o el mismo fabricante que actúa a través de uno de sus vinculados económicos. La razón, las fábricas FORD y MAZDA no tienen ensambladoras en Colombia pero si venden sus vehículos en el país y para el caso han establecido sus distribuidores, quienes representan los intereses de esos fabricantes en el país. Estas distribuidoras son quienes seleccionan y califican los comercializadores, otorgan los contratos de concesión y están definidas a nivel mundial en los contratos firmados con los fabricantes de los vehículos, como miembros de la organización de ventas de la empresa fabricante, hecho que puede ser verificado con los contratos de concesión.”* (Subrayas originales).

- b) Ningún industrial de vehículos vende en forma directa su producción, sino que lo hace por medio de sus representantes, que pueden ser casas matrices o distribuidores autorizados.

Por tal razón, *“no se entiende entonces cómo el Honorable Tribunal Administrativo del Valle del Cauca puede considerar que los pagos no se están haciendo al industrial”*.

3.- La sentencia incurre en un defecto fáctico, ya que desconoce que la única prueba válida para determinar los ingresos de Vehivalle por venta de vehículos en la ciudad de Cali es la contable.

4.- La decisión del Tribunal respecto a la procedencia de la sanción por inexactitud, contraviene la posición reiterada del Consejo de Estado, *“porque así no se tenga derecho a descontar el valor de los ingresos adicionados por el municipio, estos son*

reales, están debidamente soportados y registrados en los libros de contabilidad de la compañía y provienen de operaciones reales”.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

El Municipio de Santiago de Cali no presentó alegatos de conclusión en segunda instancia.

Por su parte, el apoderado de la sociedad demandante solicitó que se accediera a las pretensiones de la demanda por los argumentos expuestos en el trámite judicial y, además, porque el Municipio de Santiago de Cali, mediante la Resolución No. 4131.1.12.6-2883 del 31 de octubre de 2012 – que obra en los folios 345 a 347 del expediente-, revocó la liquidación oficial de revisión No. 4131.1.12.6-2627 del 17 de noviembre de 2007 –acto demandado-, toda vez que con su expedición se le causó un agravio injustificado a la sociedad Vehivalle.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público solicitó que se confirmara la sentencia apelada. Como fundamentos de su concepto manifestó:

1.- De conformidad con lo dispuesto en el Decreto 523 de 1999, la Administración Tributaria del Municipio de Cali está facultada para realizar, en forma directa, la verificación sobre las declaraciones de los contribuyentes y adelantar visitas y diligencias necesarias para la correcta determinación de los impuestos.

La posibilidad de comisionar a otros municipios para efectuar las visitas de inspección y diligencias, *“no sólo no está contemplada en tal normativa, sino que resulta improcedente en virtud de la autonomía de cada municipio para la gestión de sus intereses y la administración de sus recursos conforme a la Constitución y a la*

ley, además porque no existe subordinación jerárquica entre municipios para ese fin”.

2.- La investigación realizada por la Administración de Impuestos de Cali está acorde con el procedimiento y las diligencias autorizadas en la norma local y fue dada a conocer a la sociedad contribuyente en el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión.

Los registros contables constituyen tan sólo un elemento de prueba en la investigación tributaria. No es cierto, como lo concluye la apelante, que el artículo 1º del Decreto 3070 de 1983 disponga que la contabilidad es la única prueba válida dentro del proceso de fiscalización.

3.- Es innegable que la sociedad demandante realiza una actividad comercial en Cali y que los ingresos que declaró como recibidos en otros municipios, efectivamente fueron recibidos en dicho Cali.

Por eso, “carece de sustento la inconformidad planteada en la apelación por la actora sobre la ausencia de revisión de toda la facturación por esa cuantificación, puesto que su monto no dependía de esa revisión en cuanto la fiscalización tomó la cifra declarada por la actora para demostrar que los obtuvo en Cali”.

Le correspondía a la demandante demostrar qué ingresos había recibido en el Municipio de Yumbo, para que fueran descontados de la liquidación del ICA en el Municipio de Cali.

4.- No es posible determinar la base gravable conforme lo dispone el artículo 3º del Acuerdo 057 de 1999, por cuanto no se cuenta con la información sobre la diferencia entre el valor pagado al industrial o importador y el de la venta del vehículo, ni con el supuesto margen de intermediación del 8% que reclama.

5.- Al comprobarse que los ingresos declarados por la contribuyente fueron obtenidos por la actividad comercial realizada en Cali y no en el municipio de Yumbo, es procedente la imposición de la sanción por inexactitud. Dicho hecho, si bien no es una omisión de ingresos, sí constituye una inexactitud sancionable por la utilización de datos equivocados.

No se configura una diferencia de criterios, puesto que la controversia no se centró en la aplicación o interpretación de una norma, sino en un aspecto probatorio.

CONSIDERACIONES

1. Problema jurídico

1.1.- En los términos del recurso de apelación, le corresponde a la Sección estudiar la legalidad de los actos administrativos demandados, por los que la Administración Tributaria de Cali, revisó y liquidó oficialmente el impuesto de industria y comercio a cargo de la sociedad Vehivalle, por el año gravable 2004.

Para el efecto, se deberá analizar: i) la competencia de la Administración para realizar visita de inspección a las instalaciones de la sociedad ubicada en el Municipio de Yumbo; ii) el sustento probatorio de la decisión de la Administración de adicionar ingresos a la declaración privada presentada por la sociedad; iii) la forma de liquidar la base gravable en atención a la actividad desarrollada por la demandante y, iv) la procedencia de la sanción por inexactitud.

1.2.- No obstante, dado que mediante la Resolución No. 4131.1.12.6-2883 del 31 de octubre de 2012, el municipio de Santiago de Cali revocó, de manera oficiosa, la liquidación oficial de revisión No. 4131.1.12.6-2627 del 14 de noviembre de 2007 (fl. 345 a 347), acto demandado en el presente proceso, es del caso estudiar, además, la facultad de la Administración para revocar de oficio una liquidación oficial de revisión y las consecuencias de la expedición de dicho acto administrativo en relación con el presente proceso judicial.

2. Revocación directa de los actos administrativos en materia tributaria

2.1.- La Ley 1437 de 2011 –Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA)-, que comenzó a regir desde el 2 de julio de 2012¹, regula, en el capítulo IX, la revocación directa de los actos administrativos.

¹ Artículo 308 de la Ley 1437 de 2011.

En virtud de dicha normativa, los actos administrativos **deberán** ser revocados por los mismos funcionarios que los hayan expedido o por sus inmediatos superiores, cuando: i) sea manifiesta su oposición a la Constitución Política o a la ley, ii) no estén conformes con el interés público o social, o atenten contra él y, iii) con ellos se cause agravio injustificado a una persona (artículo 93 CPACA).

Cuando se trate de una **solicitud de parte**, la revocatoria de un acto por razones de legalidad –manifiesta oposición a la Constitución Política o a la ley-, sólo procederá si el peticionario no interpuso los recursos de ley, siempre que no haya operado la caducidad de la acción, de acuerdo con la previsión del artículo 94 del CPACA.

Dicha limitación no opera para los casos en que la revocatoria se haga de oficio y se fundamente en razones de mérito, oportunidad o conveniencia, como se explicará más adelante.

2.2.- Cabe agregar que la Ley 1437 de 2011 admite, igualmente, que la revocatoria directa, pueda “*cumplirse*” aun cuando se haya acudido ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, siempre que no se haya notificado auto admisorio de la demanda.

Pero al mismo tiempo autoriza que en el curso de un proceso judicial, hasta antes de que se profiera sentencia de segunda instancia, de oficio o a petición del interesado o del Ministerio Público, las autoridades demandadas pueden formular oferta de revocatoria de los actos administrativos demandados (artículo 95 *ibídem*).

2.3.- Por su parte, los artículos 736 a 738-1 del Estatuto Tributario nacional, incluidos en el Título V “*Discusión de los actos de la administración*”, regulan la revocatoria directa así:

“Artículo 736. Revocatoria directa. Sólo procederá la revocatoria directa prevista en el Código Contencioso Administrativo, cuando el contribuyente no hubiere interpuesto los recursos por la vía gubernativa.

Artículo 737. Oportunidad. El término para ejercitar la revocatoria directa será de dos (2) años a partir de la ejecutoria del correspondiente acto administrativo.

Artículo 738. Competencia. Radica en el Administrador de Impuestos Nacionales respectivo, o su delegado, la competencia para fallar las solicitudes de revocatoria directa.

Artículo 738-1. Término para resolver las solicitudes de Revocatoria Directa. <Artículo adicionado por el artículo 136 de la Ley 223 de 1995> Las solicitudes de revocatoria directa deberán fallarse dentro del término de un (1) año contado a partir de su petición en debida forma. Si dentro de éste término no se profiere decisión, se entenderá resuelta a favor del solicitante, debiendo ser declarado de oficio o a petición de parte el silencio administrativo positivo.

Parágrafo Transitorio. Para las solicitudes de revocatoria directa pendientes de fallo, el término señalado en este artículo empezará a correr a partir del mes siguiente de la vigencia de la presente ley.” (Subrayas fuera de texto).

Como puede verse, dichas normas regulan las “*solicitudes de revocatoria directa*”, es decir, las presentadas por los contribuyentes o administrados,

para lo que establecen un procedimiento y término especial, pero no se refieren a la revocatoria de oficio por la Administración.

2.4.- Ahora bien, en virtud de lo dispuesto en el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, los departamentos y municipios están en el deber de aplicar *“los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, **discusión**, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluida su imposición, a los impuestos por ellos administrados”*, así como el *“procedimiento administrativo de cobro a las multas, derechos y **demás recursos territoriales**”*, pudiendo disminuir y simplificar el monto de las sanciones y el término de la aplicación de los procedimientos, acorde con la naturaleza de sus tributos.

En esas circunstancias, la *“revocatoria”* de actos administrativos expedidos por las entidades territoriales, referidos a dichas materias, se rigen por el Estatuto Tributario, precisamente para garantizar la uniformidad de trato o unidad normativa de las situaciones que se generen en el orden nacional y territorial, idea que en su momento inspiró al legislador para privilegiar el principio de eficacia de la gestión tributaria y fijar unas reglas claras y ciertas al contribuyente, garantizando así el debido proceso.

Eso explica que una indispensable armonía no afecta la autonomía territorial, necesidad que se hace más evidente si se recuerda que se trata de normas especiales, como ocurre con los artículos 736 a 738-1 del Estatuto Tributario nacional.

2.5.- Naturalmente que al referirse dichas normas especiales a la revocatoria por solicitud de parte, el ejercicio oficioso por parte de la Administración,

tanto local como nacional, en materia impositiva, se rige por las normas generales, en este caso las contenidas en los artículos 93 a 97 del CPACA, que complementan y fijan el alcance de las normas especiales y suplen los vacíos no regulados por las mismas.

Normas que deben ser interpretadas conforme con los principios generales del derecho, especialmente con el de mutabilidad de los actos administrativos, que son los que inspiran las reglas previstas en la Ley 1437 de 2011.

2.6.- De acuerdo con las anteriores premisas, debe concluirse que, en materia tributaria:

- a) Al armonizar el artículo 736 del Estatuto Tributario, con la regla general prevista en el artículo 94 de la Ley 1437 –antes 70 del C.C.A.-, se impone afirmar que esa limitante –el ejercicio de los recursos gubernativos- para efectos de la revocatoria directa por **ilegalidad** sólo se aplica en los casos en que medie **solicitud de parte**².
- b) Si la revocatoria por razones de **mérito** es provocada por **solicitud de parte**, tampoco opera la limitación sobre el ejercicio de los recursos gubernativos, dado el claro tenor literal del artículo 94 del CPACA.

² **Artículo 94. Improcedencia.** La revocación directa de los actos administrativos a solicitud de parte no procederá por la causal del numeral 1 del artículo anterior [cuando sea manifiesta su oposición a la Constitución Política o a la ley], cuando el peticionario haya interpuesto los recursos de que dichos actos sean susceptibles, ni en relación con los cuales haya operado la caducidad para su control judicial.

- c) Cuando se trate de **revocatoria de oficio por ilegalidad o conveniencia**, no se enerva la facultad o potestad de la Administración, por el ejercicio o no de los recursos gubernativos.

Tal afirmación tiene sustento en las reglas generales previstas en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo ya citadas, y en el principio que informa la actividad de la Administración Pública –dinámica por su misma naturaleza-, que explica que sus decisiones, esto es, los actos administrativos, sean, por esencia, modificables o mutables –respetando los derechos adquiridos o las situaciones jurídicas definidas-. Todo, si se tienen en cuenta los cometidos propios de la función administrativa y del interés general que guían su gestión, y el objeto o contenido del acto como creador de derechos, pues no puede tener el mismo tratamiento si este impone obligaciones o penas³.

En ese orden de ideas, con las precisiones hechas, se entiende la regla de que **sólo en el caso de revocatoria de actos por ilegalidad a solicitud del interesado**, opera la limitante expuesta –el ejercicio de los recursos gubernativos; artículo 94 del CPACA-, aplicable en materia impositiva conforme al artículo 736 del Estatuto Tributario.

En el caso de la revocatoria de oficio, por ilegalidad del acto, no existiría esa condición, con la salvedad que surge de la obligación del consentimiento

³ De ahí que el artículo 97 de la Ley 1437, fije, como regla general, el consentimiento previo del interesado cuando se trate de revocatoria de actos que originen situaciones jurídicas particulares o que reconozcan derechos.

previo del interesado, conforme al artículo 97 ibídem⁴ y a la limitante temporal del artículo 95 ibídem⁵.

2.7.- Conviene advertir que si la revocatoria directa de un acto de la administración tributaria ocurre por **razones de mérito, oportunidad o conveniencia**, ésta es procedente así el peticionario haya interpuesto recursos o haya operado la caducidad de la acción, ya que la revocación por dichas causales puede ser declarada en cualquier momento.

Tanto la doctrina nacional como la extranjera, han concluido que es posible revocar un acto por razones de oportunidad, mérito o conveniencia, en cualquier tiempo, incluso existiendo sentencia en firme, aún más cuando se trata de un acto que no crea derechos, sino que impone gravámenes⁶.

⁴ **Artículo 97. Revocación de actos de carácter particular y concreto.** Salvo las excepciones establecidas en la ley, cuando un acto administrativo, bien sea expreso o ficto, haya creado o modificado una situación jurídica de carácter particular y concreto o reconocido un derecho de igual categoría, no podrá ser revocado sin el consentimiento previo, expreso y escrito del respectivo titular.

Si el titular niega su consentimiento y la autoridad considera que el acto es contrario a la Constitución o a la ley, deberá demandarlo ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

Si la Administración considera que el acto ocurrió por medios ilegales o fraudulentos lo demandará sin acudir al procedimiento previo de conciliación y solicitará al juez su suspensión provisional.

⁵ **Artículo 95. Oportunidad.** La revocación directa de los actos administrativos podrá cumplirse aun cuando se haya acudido ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, siempre que no se haya notificado auto admisorio de la demanda.

Las solicitudes de revocación directa deberán ser resueltas por la autoridad competente dentro de los dos (2) meses siguientes a la presentación de la solicitud.

Contra la decisión que resuelve la solicitud de revocación directa no procede recurso.

Parágrafo. No obstante, en el curso de un proceso judicial, hasta antes de que se profiera sentencia de segunda instancia, de oficio o a petición del interesado o del Ministerio Público, las autoridades demandadas podrán formular oferta de revocatoria de los actos administrativos impugnados previa aprobación del Comité de Conciliación de la entidad. La oferta de revocatoria señalará los actos y las decisiones objeto de la misma y la forma en que se propone restablecer el derecho conculcado o reparar los perjuicios causados con los actos demandados.

Si el Juez encuentra que la oferta se ajusta al ordenamiento jurídico, ordenará ponerla en conocimiento del demandante quien deberá manifestar si la acepta en el término que se le señale para tal efecto, evento en el cual el proceso se dará por terminado mediante auto que prestará mérito ejecutivo, en el que se especificarán las obligaciones que la autoridad demandada deberá cumplir a partir de su ejecutoria.

⁶ Cuando se trate de un acto que crea derechos, también se ha aceptado, por razones de mérito, la revocatoria en cualquier tiempo, pero supeditada a la indemnización de los perjuicios causados.

En palabras de Miguel González Rodríguez⁷:

“La revocación podrá cumplirse o pedirse en cualquier tiempo, inclusive en relación con actos en firme o aun cuando se haya acudido a los tribunales de lo contencioso-administrativo, siempre que en este último casos no hayan aquéllos dictado el auto admisorio de la demanda, pues no existe disposición expresa en nuestro ordenamiento que señale un plazo para ello. Esto es, que lo único que se puede exigir es que el acto administrativo, cuya revocación se solicita o se va a decretar oficiosamente, esté vigente, o, en otras palabras, que esté surtiendo efectos jurídicos: que no haya sido revocado con anterioridad o anulado por la jurisdicción de lo contencioso-administrativo, por cuanto, de lo contrario, habría sustracción de materia.

Varias son las observaciones que deben hacerse en relación con el precepto contenido en el art. 71 del estatuto procesal. En primer término, no obstante el tenor literal de la norma, es evidente e incontrovertible la facultad constitucional y legal de las autoridades administrativas – presidente de la República, asambleas departamentales, consejos intendenciales o comisariales, concejos municipales, etc.- de decretar o disponer la extinción de un acto administrativo por derogación, aún en el supuesto de encontrarse sometido al control de la jurisdicción contenciosa y haberse admitido la demanda por ella, cuando ese acto sea creador de situaciones jurídicas generales, impersonales o abstractas, ya que el poder o facultad constitucional y legal de derogar la norma existente no puede estar sometido a la decisión del juez administrativo sobre la constitucionalidad o legalidad del acto.

(...)

*En segundo término, y también a pesar del tenor literal de la norma, **es incontrovertible y evidente la competencia de las autoridades administrativas para revocar actos jurídicos administrativos creadores de situaciones jurídicas individuales, particulares o***

⁷ Ibíd., pág. 111-113.

concretas, aún después de un pronunciamiento por parte del juez administrativo sobre la constitucionalidad o legalidad de aquéllos, cuando la revocación se fundamente en razones de conveniencia, oportunidad o mérito, pues es claro que sobre estos aspectos – como sí acontece en los aspectos de juridicidad- no puede existir cosa juzgada administrativa.” (Resaltos fuera de texto).

Por su parte, Marienhoff⁸ explica la oportunidad de la Administración para revocar actos por causales de oportunidad, mérito o conveniencia, y su relación con la cosa juzgada administrativa, en los siguientes términos:

*“En cuanto al tiempo dentro del cual la Administración Pública puede revocar un acto administrativo por razones de oportunidad, **cabe advertir que puede hacerlo en cualquier momento**: al respecto no hay término. Es comprensible que así sea, pues el fundamento de revocación por razones de oportunidad, es análogo al de la expropiación, ya que los fundamentos de aquélla y de ésta –“interés público” y “utilidad pública”, respectivamente- son equivalentes; de ello deriva que la revocación resultante de esta causal, puede ser declarada cuando el interés público así lo requiera, es decir, **en cualquier momento**, tal como ocurre en materia expropiatoria.*

(...)

*Ante todo cuadra aclarar que la “cosa juzgada administrativa” únicamente se vincula a la revocación por “ilegitimidad”. **Sería insensato invocar la cosa juzgada administrativa frente a la revocación por razones de oportunidad a efectos de oponerse a ésta**. Es sabido que este tipo de revocación, tendiendo a la mejor satisfacción del interés público, es substancialmente análogo a la expropiación por utilidad pública, por lo cual, y no refiriéndose a actos que hayan violado el orden jurídico positivo, sino a actos legítimos, la revocación por razones de*

⁸ Miguel S. Marienhoff. Tratado de derecho administrativo. Servicios públicos. Actos de la Administración Pública. Tomo II. Abeledo-Perrot. Tercera edición. Pág. 600 y 609-610.

*“oportunidad” escapa al ámbito de vigencia de la cosa juzgada administrativa. Una y otra se mueven en esferas paralelas, que jamás se rozan. Para satisfacer el “interés público” (revocación por razones de oportunidad) o la “utilidad pública” (expropiación) la Administración Pública –“Estado” lato sensu- no está limitada por situación jurídica alguna de los administrados: **puede revocar por oportunidad o expropiar cuando así lo juzgue pertinente, en tanto sean respetados los principios constitucionales aplicables al caso.** Pero estos principios constitucionales nada tienen que ver con la llamada cosa juzgada administrativa. Esta última, pues, es inaplicable tratándose de una revocación por razones de oportunidad. Intuitivamente la doctrina y la jurisprudencia siguen tal criterio, pues entre los requisitos para la irrevocabilidad del acto administrativo, o para que a éste se le reconozca efectos de cosa juzgada administrativa, mencionan con insistencia que el acto sea “regular”, lo cual contempla cierto aspecto de la “legitimidad” del mismo, y de ningún modo aspectos de su “oportunidad”, “mérito” o “conveniencia”.” (Resaltos propios).*

2.8.- En síntesis:

- i) La revocatoria por razones de **legalidad**, cuando medie **solicitud de parte**, se enerva si se ejercieron los recursos por vía gubernativa o si ha operado el fenómeno de la caducidad de la acción respecto del acto que se solicita revocar –artículo 94 del CPACA-.

Frente a este tipo de revocatoria, también opera la limitante temporal establecida en el artículo 95 del CPACA, por lo que sólo sería procedente la revocatoria si no se ha admitido y notificado el auto admisorio de la demanda contra el acto, salvo que se promueva oferta de revocatoria en el proceso judicial. Todo, porque admitida y notificada la demanda, el control de legalidad del

acto se desplaza de la Administración al juez, que es el que aprehende el examen de su legalidad, lo que apareja que precluye la posibilidad de que la Administración revoque, por sí y ante sí, la decisión que se encuentra *sub judice*.

Cuando el acto que se solicita revocar, crea o modifica una situación jurídica particular o reconoce un derecho, sólo procederá la revocatoria siempre y cuando se cuente con el consentimiento expreso y escrito del titular del derecho o la situación jurídica que se reconoce en el acto –artículo 97 del CPACA-.

- ii) La revocatoria de **oficio por razones de legalidad** no está supeditada al ejercicio de los recursos gubernativos ni a la caducidad de la acción.

Pero sí está condicionada al consentimiento previo del interesado – artículo 97 del CPACA-, según el caso, y a la limitante de que no se haya admitido y notificado demanda contra los actos, salvo que se promueva oferta de revocatoria –artículo 95 del CPACA-, por tratarse, como se dijo antes, de un asunto de legalidad que ya es del resorte del juez administrativo.

- iii) La revocatoria, **a solicitud de parte o de oficio, por razones de oportunidad, mérito o conveniencia**, no está supeditada al ejercicio de los recursos gubernativos ni al término de la caducidad de la acción.

Tampoco está sujeta a la limitante temporal del artículo 95 del CPACA –que no se haya notificado auto admisorio de la demanda contra el acto-, porque en tales casos no se discute la legalidad de la decisión, sino su oportunidad, mérito o conveniencia.

Únicamente requerirá consentimiento del interesado, si el acto que se pretende revocar, crea o modifica una situación jurídica particular o reconoce un derecho –artículo 97 del CPACA-.

3. De la revocatoria de la liquidación oficial de revisión No. 4131.1.12.6-2627 del 14 de noviembre de 2007: Excepción de ilegalidad

3.1.- De acuerdo con el documento que obra en los folios 345 a 347 del expediente, se tiene probado que el municipio de Santiago de Cali, mediante la Resolución No. 4131.1.12.6-2883 del 31 de octubre de 2012, revocó, de manera oficiosa, la liquidación oficial de revisión No. 4131.1.12.6-2627 del 14 de noviembre de 2007 –acto principal demandado-, toda vez que, en su sentir, se le causó un “agravio injustificado” a la sociedad Vehivalle.

Si bien la doctrina nacional ha calificado el “agravio injustificado”, como una causal de revocatoria del acto administrativo, de mérito, oportunidad o conveniencia, prevista en el numeral 3º del artículo 69 del Código Contencioso Administrativo, hoy 93 del CPACA⁹, no es menos cierto que de la lectura de la escasa motivación del acto de revocatoria se deduce, con

⁹ Miguel González Rodríguez. Derecho Procesal Administrativo. Actuación administrativa y vía gubernativa. Tomo I. Librería Jurídica Wilches. Novena Edición, 1995, pág. 106 y 111.

claridad, que **las verdaderas razones que motivaron a la Administración para expedir el acto de revocatoria fueron de legalidad**, pues se fundamenta en *“una mala interpretación o aplicación”* del artículo 1º del Acuerdo 035 de 1985, que condujo a que se gravaran con ICA *“ingresos ajenos al territorio”* de la sociedad Vehivalle.

En ese sentido, como en el caso concreto nos encontramos frente a un acto de revocatoria, **fundado en razones de legalidad y proferido de oficio por la Administración Municipal**, las normas aplicables son, entonces, los artículos 93 y siguientes del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo –Ley 1437 de 2011-¹⁰.

3.2.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 95 del CPACA, la Administración está facultada para revocar un acto aun cuando se haya acudido ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, siempre que no se haya notificado auto admisorio de la demanda.

Dicha limitante temporal, es aplicable únicamente, como se dijo, a la revocatoria por razones de legalidad, ya que cuando medien razones de oportunidad, mérito o conveniencia, la revocatoria directa puede hacerse en cualquier tiempo, incluso existiendo sentencia en firme.

Esto, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo del mismo artículo 95, que prevé un procedimiento para que en el curso de un proceso judicial la Administración pueda revocar el acto demandado, aún por razones de legalidad:

¹⁰ El acto de revocatoria directa fue proferido el 31 de octubre de 2012, esto es, en vigencia del CPACA.

“PARÁGRAFO. No obstante, en el curso de un proceso judicial, hasta antes de que se profiera sentencia de segunda instancia, de oficio o a petición del interesado o del Ministerio Público, las autoridades demandadas podrán formular oferta de revocatoria de los actos administrativos impugnados previa aprobación del Comité de Conciliación de la entidad. La oferta de revocatoria señalará los actos y las decisiones objeto de la misma y la forma en que se propone restablecer el derecho conculcado o reparar los perjuicios causados con los actos demandados.

Si el Juez encuentra que la oferta se ajusta al ordenamiento jurídico, ordenará ponerla en conocimiento del demandante quien deberá manifestar si la acepta en el término que se le señale para tal efecto, evento en el cual el proceso se dará por terminado mediante auto que prestará mérito ejecutivo, en el que se especificarán las obligaciones que la autoridad demandada deberá cumplir a partir de su ejecutoria”.

3.3.- De lo expuesto, es indiscutible que el Municipio de Santiago de Cali, al expedir el acto de revocatoria, vulneró lo previsto en el artículo 95 del CPACA, ya que no podía revocar de manera oficiosa y por razones de legalidad, la liquidación oficial de revisión No. 4131.1.12.6-2627 del 14 de noviembre de 2007, después de notificado el auto admisorio de la demanda e, incluso, después de notificada la sentencia de primera instancia en la que se negaron las pretensiones de la demanda.

Lo indicado era, como lo previó el legislador, que se formulara en el presente proceso judicial, oferta de revocatoria de los actos administrativos demandados, previa aprobación del Comité de Conciliación, para que el juez estudiara si la misma se ajustaba al ordenamiento jurídico.

En ese sentido, lo procedente es **declarar probada la excepción de ilegalidad y, en consecuencia, inaplicar la Resolución No. 4131.1.12.6-2883 del 31 de octubre de 2012**, para pasar a estudiar el fondo del asunto.

3.4.- Sobre la excepción de ilegalidad y la facultad de la jurisdicción de lo contencioso administrativo para declararla de oficio, la Corte Constitucional en la sentencia C-037 de 2000¹¹, luego de estudiar el sistema normativo jerárquico en el Estado Social de Derecho y la naturaleza jurídica y aplicación de dicha figura jurídica en el marco de la Constitución, concluyó:

“De todo lo anterior, se concluye que la llamada excepción de ilegalidad se circunscribe entre nosotros a la posibilidad que tiene un juez administrativo de inaplicar, dentro del trámite de una acción sometida a su conocimiento, un acto administrativo que resulta lesivo del orden jurídico superior. Dicha inaplicación puede llevarse a cabo en respuesta a una solicitud de nulidad o de suspensión provisional formulada en la demanda, a una excepción de ilegalidad propiamente tal aducida por el demandado, o aun puede ser pronunciada de oficio. Pero, en virtud de lo dispuesto por la norma sub exámine tal y como ha sido interpretado en la presente decisión, tal inaplicación no puede ser decidida por autoridades administrativas, las cuales, en caso de asumir tal conducta, podrían ser demandadas a través de la acción de cumplimiento, que busca, justamente, hacer efectivo el principio de obligatoriedad y de presunción de legalidad de los actos administrativos.” (Subrayas fuera de texto).

Dicha excepción de ilegalidad, por la finalidad misma que cumple y por la competencia especial de la jurisdicción de lo contencioso administrativo para aplicarla, tal como se desprende de las conclusiones hechas por la Corte Constitucional, no se circunscribe únicamente a los actos administrativos generales,

¹¹ Corte Constitucional. Sentencia C-037 de 2000. Magistrado ponente: Vladimiro Naranjo Mesa.

sino a todo tipo de actos de la administración que vulneren los principios de legalidad y jerarquía normativa¹².

4. De la competencia de la Administración para realizar visita de inspección:

Ausencia de violación del debido proceso

4.1.- Se dice en la demanda y en el recurso de apelación, que el Municipio de Cali vulneró el debido proceso de la sociedad demandante, al efectuar visita de inspección a las instalaciones ubicadas en la ciudad de Yumbo (Valle), pues excedió su competencia territorial para ejercer actuaciones administrativas y actividades de fiscalización respecto al impuesto de industria y comercio, lo que hace nula la prueba recaudada en dicha diligencia y, por ende, los actos administrativos demandados porque se fundan en dicho material probatorio.

Lo indicado era, en su sentir, que la Administración Municipal comisionara a la Secretaria de Hacienda del Municipio de Yumbo para practicar la visita y recaudar las pruebas necesarias para la fiscalización.

4.2.- En el proceso se encuentra probado que el 27 de julio de 2006, en virtud del auto de verificación No. 32 del 10 de julio de ese año, el funcionario Harold Mondragón de la Dirección Administrativa de Impuestos, Rentas y Catastro del Municipio de Cali, se desplazó a las instalaciones principales de la sociedad Vehivalle, ubicadas en la calle 15 No. 36-23 del Municipio de Yumbo, con el fin de realizar la fiscalización de la declaración del impuesto de industria y comercio del año gravable 2004, presentada en la ciudad de Cali (fls. 97-102).

Dicha visita fue atendida por la señora María Cristina Rivera, empleada de la sociedad, que suministró la siguiente documentación:

- Declaración de industria y comercio del año gravable 2004.
- Certificados de la Cámara de Comercio de Cali, Yumbo y Tuluá.

¹² Por citar sólo un ejemplo, la Sección Primera de esta Corporación ha declarado la excepción de ilegalidad frente a actos particulares y, en consecuencia, ha inaplicado licencias de urbanismo y construcción. Al respecto, se puede consultar la sentencia del 2 de mayo de 2013, Consejera ponente: María Elizabeth García González, Radicación número: 68001-23-31-000-2002-00279-01, y del 24 de enero de 2008, Consejero ponente: Rafael E. Ostau de Lafont Pianeta, radicado número: 2011-00675.

- Libro mayor y balance.
- Balance de comprobación.
- Declaraciones de retenciones, renta e IVA.
- Declaraciones presentadas en otros municipios.
- Facturas de venta.

4.3.- Para la Sección, la visita de inspección realizada por la Administración Tributaria de Cali, acorde con lo expuesto por el *a-quo* y el Ministerio Público, no vulneró el debido proceso administrativo de la sociedad actora por el hecho de haberse desarrollado en el Municipio de Yumbo, por tres razones fundamentales:

- a) Porque la Administración Tributaria tenía competencia para adelantar la visita, ya que el proceso de fiscalización se hizo sobre la declaración del impuesto del ICA presentada en el Municipio de Cali por el año gravable 2004, no sobre declaraciones presentadas en el Municipio de Yumbo.
- b) Porque es en dicho municipio donde se encuentran las instalaciones principales de la sociedad y, por ende, donde se encontraba toda la documentación contable y financiera requerida para realizar la fiscalización.
- c) Porque se enmarcó dentro de las facultades de fiscalización consagradas en el artículo 93 del Decreto 523 de 1999 –Estatuto Tributario de Cali-.

4.4.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 93 del Decreto 523 de 1999 –Estatuto Tributario de Cali- (fl. 184), la Administración de Impuestos, en aras de cumplir con su función de fiscalización e investigación, está facultada, entre otras cosas, para adelantar las investigaciones necesarias para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias no declarados, exigir del contribuyente los documentos que registren sus operaciones, y ordenar la exhibición y examen parcial de los libros de contabilidad, comprobantes y documentos.

4.5.- Si bien el artículo 94 *ibídem* (fl. 185) prevé que en las investigaciones y prácticas de pruebas en los procesos de determinación de impuestos se pueden utilizar los instrumentos consagrados en el Código de Procedimiento Penal y en el Código Nacional de Policía, no es menos cierto que dicha remisión no puede entenderse como una autorización para comisionar la práctica de pruebas en otras jurisdicciones –ya sean visitas, inspecciones tributarias o contables, requerimientos de información, etc.-.

Y eso es así porque, ni el Código Nacional de Policía –Decreto 1355 de 1970-, ni el Código de Procedimiento Penal –Ley 906 de 2004-, prevén la posibilidad de comisionar la práctica de pruebas. Todo lo contrario, éste último expresamente lo prohíbe en el artículo 16¹³.

Pero, en caso de considerarse que la Administración Tributaria podía comisionar la práctica de la visita de inspección al Municipio de Yumbo, dicha **posibilidad** no limita a la Administración, porque bien puede, como directora y competente para adelantar el proceso de fiscalización, decidir practicar directamente la prueba.

4.6.- Debe advertirse, además, que uno de los principios rectores del procedimiento de fiscalización tributaria es la **inmediación**, que se concreta, en el caso que se estudia, con la práctica directa de las pruebas necesarias para la determinación del tributo, lo que también promueve la eficacia y eficiencia del proceso y, por ende, redunda en garantías para el debido proceso del administrado.

No puede olvidarse que el debido proceso administrativo está consagrado para *“permitir un desarrollo adecuado de la función pública, persiguiendo el interés general y sin desconocer los derechos fundamentales, bajo los principios orientadores del artículo 209 de la Carta Política. Ello explica, como lo ha señalado la Corte, que el debido proceso administrativo deba armonizar los mandatos del artículo 29 Superior con los principios del artículo 209, ibídem.”*¹⁴ **Y, en términos**

¹³ Artículo 16. *Inmediación*. En el juicio únicamente se estimará como prueba la que haya sido producida o incorporada en forma pública, oral, concentrada, y sujeta a confrontación y contradicción ante el juez de conocimiento. En ningún caso podrá comisionarse para la práctica de pruebas. Sin embargo, en las circunstancias excepcionalmente previstas en este código, podrá tenerse como prueba la producida o incorporada de forma anticipada durante la audiencia ante el juez de control de garantías (Subrayas propias).

¹⁴ Constitución Política. Artículo 209. “La función administrativa está al servicio de los intereses generales y se desarrolla con fundamento en los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, mediante la descentralización, la delegación y la desconcentración de funciones. || Las autoridades administrativas deben coordinar sus actuaciones

concretos, que las garantías deban aplicarse asegurando también la eficacia, celeridad, economía e imparcialidad en la función pública¹⁵ (Negrillas propias).

En aplicación de dicho principio, los administrados tienen derecho, entre otras cuestiones, a conocer las actuaciones de la administración, pedir y controvertir las pruebas, ejercer con plenitud su derecho de defensa – contradicción-, impugnar los actos administrativos, y gozar de las garantías establecidas en su beneficio en el procedimiento específico que se le esté adelantando, derechos y garantías que no se ven vulneradas en el trámite adelantado por el Municipio de Cali.

4.7.- En ese orden de ideas, debe concluirse que la práctica de la visita de inspección en las instalaciones principales de la sociedad Vehivalle ubicadas en el Municipio de Yumbo no vulneró el debido proceso de la sociedad, en tanto la Administración Tributaria de Cali contaba con la competencia para fiscalizar las declaraciones del ICA presentadas por la contribuyente en su jurisdicción, independientemente de su domicilio principal.

Recuérdese que la visita a dicha sede se justificó por la ausencia de sucursal en la ciudad de Cali y por el hecho de que era en Yumbo donde se concentraba la información contable y financiera necesaria para la fiscalización de la declaración investigada.

Por las razones expuestas, el cargo no está llamado a prosperar.

para el adecuado cumplimiento de los fines del Estado. La administración pública, en todos sus órdenes, tendrá un control interno que se ejercerá en los términos que señale la ley”.

¹⁵ Corte Constitucional, sentencia C-034 de 2014.

5. Sobre los fundamentos probatorios de la liquidación oficial de revisión y la motivación de los actos demandados

5.1.- En sentencia del 3 de marzo de 2011, proferida en el proceso con radicado 76001-23-31-000-2008-00488-01(18409)¹⁶, la Sección tuvo la oportunidad de analizar los mismos argumentos que se exponen en el presente proceso, al estudiar la legalidad de los actos administrativos proferidos por el Municipio de Cali por los que se modificó, por idénticas razones a las que se analizan, la declaración del ICA presentada por Vehivalle por el año gravable 2003.

Por tal razón, dado que en el presente caso el material probatorio también es escaso¹⁷, se reiterarán los argumentos expuestos en dicha oportunidad.

5.2.- De acuerdo con lo reseñado en los actos administrativos demandados y en el escrito de demanda, la sociedad Vehivalle presentó en el Municipio de Santiago de Cali la declaración de ICA por el año gravable 2004 en la que, de los ingresos brutos declarados, dedujo todos los ingresos percibidos fuera del municipio por concepto de venta de vehículos, por lo que únicamente tributó por los servicios de taller prestados en la ciudad de Cali.

¹⁶ Consejera ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁷ Las únicas pruebas que obran en el proceso son: i) certificado de existencia y representación de la sociedad Vehivalle –fl. 3 a 5-, ii) requerimiento especial –fl. 6-12, iii) respuesta al requerimiento especial –fl. 13 a 41, iv) liquidación oficial de revisión –fl. 42 a 51-, v) recurso de reconsideración –fl. 52 a 80-, vi) auto que inadmite el recurso de reconsideración –fl. 8-, vii) recurso de reposición contra el auto inadmisorio –fl. 82 a 87-, viii) resolución por la que se resuelve el recurso de reconsideración –fl. 88 a 95-, ix) certificado de ubicación de la sede principal de la sociedad Vehivalle –fl. 96- y, x) Informe de visita de inspección –fl. 97 a 102. Si bien con el recurso de apelación se aportó copia de las declaraciones del ICA presentadas por el año gravable 2004 en los municipios de Yumbo y Cali –fl. 316 a 319- y certificado de revisor fiscal sobre las ventas y los costos de los vehículos por la vigencia del año 2004, dichas documentos no pueden ser apreciados en segunda instancia, ya que mediante auto del 11 de diciembre de 2012 se negó la práctica de las mismas por encontrarse extemporáneas – fl. 338 a 340-.

Del valor descontado en la declaración, el Municipio de Santiago de Cali, adicionó los ingresos que consideró percibidos en su jurisdicción, por lo que modificó la declaración privada en los siguientes renglones:

Renglón	Detalles	Valor declarado	Valor determinado
24	Ingresos Ordinarios y extraordinarios	14.251.513.023	14.251.513.000
25	Menos Devoluciones	973.135.123	973.135.000
26	Menos total ingreso fuera del Municipio	0	551.871.000
27	Menos otras actividades no sujetas	0	0
28	Menos Ingresos exonerados	0	0
29	Ingresos netos gravables	478.949.854	12.726.507.000
30	Impuesto anual de industria y Comercio	3.688.000	98.550.000
31	Impuesto anual de avisos y tableros	553.000	14.783.000
32	Valor anual sucursales financieras	0	0
33	Total Impuesto anual	4.241.000	113.333.000
34	Menos retenciones	188.000	188.000
35	Menos saldo a favor	0	0
36	Mas facturación	3.000	3.000
37	Mas sanción	0	152.729.000
38	Saldo a favor del año.	0	0
39	Saldo a pagar del año	4.056.000	265.877.000

5.3.- Para la sociedad demandante, el municipio de Cali no tenía competencia para gravar dichos ingresos, toda vez que: i) en Cali posee únicamente una sala de exhibición en la que no se efectúan ventas de vehículos, ii) el domicilio social de la empresa es Yumbo (Valle), iii) es en dicha ciudad (Yumbo) donde se perfeccionan los negocios de ventas de los automotores y se hace la entrega de la mercancía al cliente y, iv) en la ciudad de Cali solo se prestan los servicios de taller.

5.4.- El artículo 1º del Acuerdo Municipal N° 035 de 1985¹⁸, que coincide en su texto con los artículos 32 de la Ley 14 de 1983 y 195 del Decreto Ley 1333 –Código de Régimen Municipal-, dispone que *“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***

¹⁸ “Por el cual se dictan disposiciones sobre el impuesto municipal de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros”. En: <http://www.concejodecali.gov.co/documentos.php?id=61>.

permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de Comercio o sin ellos.” (Negrillas propias).

En el artículo 28 ibídem, el Concejo Municipal permite deducir los ingresos obtenidos en territorio diferente, siempre y cuando se acredite “**haber pagado los impuestos de industria y comercio fuera de Cali**”.

Prevé la norma en mención:

ARTICULO 28.- 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.

PARAGRAFO.- Para efectos de la declaración y liquidación privada de las actividades comerciales o de servicios, el contribuyente que obtenga ingresos en otros municipios y tenga su contabilidad consolidada en la Oficina de Cali, podrá deducir de sus ingresos brutos aquellos originados en sus sucursales fuera de Cali, de acuerdo con el movimiento en libros de contabilidad y auxiliares legalmente registrados. Para ello, el contribuyente deberá presentar :

- a) - 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.
- b) - Copia autenticada de los recibos de pago del Impuesto de Industria y Comercio.

Todo lo anterior, sin perjuicio de que la División de Rentas pueda hacer uso de sus facultades para confrontar estas informaciones o solicitar otras adicionales.

A su vez, el artículo 1° del Decreto 3070 de 1983¹⁹, obliga a todos los sujetos pasivos del ICA a llevar registros contables separados por cada municipio donde ejerzan actividades industriales, comerciales y de servicios, con el fin de establecer claramente la base gravable en cada uno de ellos.

5.5.- De acuerdo con las normas analizadas, están gravados con el ICA los ingresos que provengan de la realización, directa o indirectamente en el municipio de Cali, de actividades comerciales, industriales y de servicios, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, con establecimientos de comercio o sin ellos.

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

5.6.- Tanto en el trámite administrativo como en esta vía judicial, Vehivalle argumenta que no vendió en el periodo gravable 2004 ningún vehículo en el municipio de Cali, para lo que se apoya en la contabilidad de la empresa.

No obstante, para llegar a la conclusión contraria, la Administración Tributaria se fundamentó en los siguientes hechos:

- a) A pesar de que la sociedad demandante afirma que únicamente posee en Cali una *“sala de exhibición”*, presenta declaración de ICA y tributa sobre los *“servicios de taller”* que presta en dicho lugar.

¹⁹ *“Por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 14 de 1983 y se dictan otras disposiciones”.*

- b) En la facturación expedida por venta de vehículos, se pudo constatar que la mayoría de clientes registran direcciones de la ciudad de Cali.
- c) Mediante publicaciones del 13 y 16 de marzo de 2003 en el diario “El País” de Cali, se anuncia la “**venta, servicios y repuestos para automotores de la empresa VEHIVALLE**”, y se indica que en la ciudad de Cali dichos servicios se prestan en la calle 9ª carrera 62, esquina, esto es, en el punto donde se encuentra la supuesta sala de exhibición.
- d) Con las respuestas a los requerimientos ordinarios de información que hizo la Administración a varios compradores, 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.
- e) Vehivalle no aportó la declaración presentada en Yumbo, lo que hace imposible verificar el pago del tributo en ese municipio sobre la cifra rechazada.

5.7.- La sociedad demandante 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 la prueba que fue debidamente decretada y practicada en el presente proceso, no se encuentran los registros contables mencionados, ni ningún otro documento que demuestre, de manera fehaciente, la veracidad de su dicho, como lo podrían ser, también, los respectivos contratos de compra venta.

Si bien con el recurso de apelación se aportó certificado de revisor fiscal sobre las ventas de los vehículos por la vigencia del año 2004, dichos documentos no pueden ser apreciados en segunda instancia, ya que mediante auto del 11 de diciembre de 2012 se negó la práctica de esas pruebas documentales por encontrarse extemporáneas –fl. 338 a 340-.

5.8.- En esa medida, como lo expone el *a-quo*, la sociedad no logró demostrar que las ventas de vehículos se efectuaron fuera de Cali. De la motivación de los actos administrativos demandados, que no fue desvirtuada en el presente proceso, se

colige, contrario a lo afirmado por Vehivalle, que las ventas de vehículos en Cali se realizaban mediante vendedores que laboraban en dicho municipio y que atendían a los clientes de manera personal 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”*, más si se tiene en cuenta que el artículo 1º del Decreto 3070 de 1983 invocado, no prevé, como parece entenderlo el apoderado de la sociedad, que la única prueba válida para determinar los ingresos percibidos por actividades gravadas con ICA en diferentes municipios, sea la contable.

5.9.- El artículo 28 del Acuerdo 035 de 1985 autoriza deducir de la base gravable total, el ingreso obtenido en otros territorios. No obstante, para el efecto se requiere, necesariamente, que el contribuyente acredite el pago del impuesto fuera de Cali, aportando las declaraciones respectivas, y acreditando, además, la matrícula en el sistema de ICA de donde paga el impuesto.

Dicha circunstancia no se acreditó en el trámite probatorio del proceso judicial, pues si bien con el recurso de apelación se aportó copia de las declaraciones del ICA presentadas por el año gravable 2004 en los municipios de Yumbo²⁰ y Cali –fl. 316 a 319- dichos documentos no pueden ser apreciados en segunda instancia, ya que mediante auto del 11 de diciembre de 2012 se negó la práctica de esas pruebas documentales por encontrarse extemporáneas –fl. 338 a 340-, de forma que, no es procedente aceptar la pretensión del demandante en lo que hace a este punto.

5.10.- De acuerdo con lo expuesto, como la sociedad demandante no logró desvirtuar las conclusiones a las que llegó la Administración en los actos demandados, ni los hechos y pruebas en las que se fundamentó, el **cargo no está llamado a prosperar**, ya que no se tiene certeza de si, efectivamente, el Municipio de Cali está gravando ingresos recibidos en el Municipio de Yumbo, en tanto no se conoce qué tipo de actividad se realiza en la llamada sala de exhibición, cómo y dónde se perfeccionan los contratos de compra venta de los vehículos, ni dónde se recibe el dinero y se entrega el bien vendido.

²⁰ En la declaración presentada por el año gravable 2004 en el Municipio de Yumbo, Vehivalle liquidó el impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros por valor de \$116.774.000, correspondiente a ingresos gravables de \$12.692.831.896. No obstante, como en dicho municipio la sociedad tenía una exoneración del 100% del impuesto a cargo, el valor a pagar fue cero.

Recuérdese que en virtud de lo dispuesto en el artículo 167 del Código General del Proceso, le incumbía a Vehivalle probar que en el período gravable 2004 no recibió ningún ingreso por venta de vehículos en la ciudad de Cali y la forma de perfeccionar los contratos y vender los automotores a los clientes domiciliados en dicha ciudad que visitaban, para el efecto, la denominada sala de exhibición, a fin de desvirtuar las pruebas practicadas en el proceso de fiscalización.

5.11.- Independientemente de lo anterior, para la Sala es claro que si Vehivalle utilizaba un inmueble en la ciudad de Cali para vender sus productos, prestar sus servicios, publicitar su actividad comercial, perfeccionar contratos de compraventa, recibir dinero por la realización de su objeto social o entregar los productos negociados –vehículos-, **se encontraba realizando una actividad comercial en dicha jurisdicción y, por ende, era sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio.**

6. De la base gravable aplicada por el Municipio en los actos demandados

6.1.- Para la sociedad demandante, “*si en gracia de discusión*” se aceptara que es procedente adicionar los ingresos en la declaración del ICA del año 2004 por la supuesta venta de vehículos en Cali, existe un grave error en los actos administrativos demandados ya que no liquidaron la base gravable tal como lo dispone el artículo 3° del Acuerdo Municipal 057 de 1999, dado que en la venta de automotores, el concesionario tiene la calidad de intermediario.

6.2.- Dispone la norma invocada:

*“ARTÍCULO TERCERO: 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 este actividad, será del once por mil (11o/oo), código N° 307-26.**” (Negrillas propias).*

6.3.- Como se observa, la norma transcrita establece una base gravable especial para las **empresas comercializadoras de automotores** –diferencia entre los ingresos

brutos de la comercialización y el valor pagado por el vehículo al industrial-, que es diferente a la aplicada por la Administración en los actos demandados, esto es, a la prevista en el artículo 21 del Acuerdo 035 de 1985 –promedio mensual de los ingresos brutos-.

No obstante, para determinar la forma de liquidar la base gravable en el caso concreto y cuál es la tarifa aplicable, es necesario conocer qué tipo de actividad fue desarrollada por Vehivalle en la ciudad de Cali.

6.4.- De acuerdo con el certificado de existencia y representación que obra en los folios 3 a 5 del expediente, se tiene probado que el objeto social de Vehivalle es la importación, compra, comercialización, distribución y venta de vehículos. No obstante, la Sala no tiene elementos para liquidar la base gravable conforme lo prevé el artículo 3º del Acuerdo Municipal 057 de 1999, toda vez que:

- a) No está probado a qué título fueron negociados los vehículos en la ciudad de Cali, si comercialización –supuesto de la norma invocada en la demanda-, compra venta, o distribución.

Si bien en el recurso de apelación se afirma que la actividad desarrollada por Vehivalle es la comercialización de vehículos importados en virtud de los contratos de concesión firmados con los distribuidores, no se allega ninguna prueba que confirme ese dicho.

- b) En caso de que se aceptara que la actividad desarrollada por Vehivalle es la comercialización, tampoco está probada cuál fue la diferencia entre los ingresos brutos de la comercialización efectuada en Cali y el valor pagado por el vehículo al industrial.

No puede la Sección tomar como base para liquidar la base gravable el promedio de intermediación del concesionario, que es, según lo afirma la sociedad demandante sin ninguna prueba que lo respalde, el 8% sobre el valor de venta de un vehículo, porque así no lo previó el artículo 3º del Acuerdo Municipal 057 de 1999.

De acuerdo con lo expuesto, el cargo tampoco está llamado a prosperar.

7. De la sanción por inexactitud

7.1.- Se afirma en la demanda y en el recurso de apelación que la sanción por inexactitud es improcedente en el caso concreto porque la información suministrada por la sociedad Vehivalle en la declaración privada es verdadera y está conforme con lo consignado en los libros de contabilidad.

Por eso, así se acepte que el Municipio de Cali tiene razón en la forma de liquidar el ICA, estaríamos, en su sentir, frente una diferencia de criterio que hace improcedente la sanción, conforme lo dispone el artículo 647 del Estatuto Tributario.

7.2.- El artículo 647 del Estatuto Tributario prevé:

“Artículo 647. SANCIÓN POR INEXACTITUD. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a las oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para él contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.

La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

Sin perjuicio de las sanciones de tipo penal vigentes, por no consignar los valores retenidos, constituye inexactitud de la declaración de retenciones en la fuente, el hecho de no incluir en la declaración la totalidad de retenciones que han debido efectuarse, o el efectuarlas y no declararlas, o el declararlas por un valor inferior. En estos casos la sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) del valor de la retención no efectuada o no declarada.

En el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio, la sanción por inexactitud será del veinte por ciento (20%), de los valores inexactos por las causales enunciadas en el inciso primero del presente Artículo, aunque en dichos casos no exista impuesto a pagar.

La sanción por inexactitud a que se refiere este Artículo, se reducirá cuando se cumplan los supuestos y condiciones de los Artículos 709 y 713.

No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.” (Subrayas propias).

7.3.- Como puede verse, la sanción por inexactitud está prevista para aquellos eventos en los que el contribuyente o responsable omite ingresos o impuestos generados por operaciones gravadas, así como cuando incluya costos, deducciones, exenciones y descuentos inexistentes, con el propósito de obtener un provecho que se traduzca en el menor pago de impuestos o en la determinación de un mayor saldo a favor, independientemente de que la información suministrada sea verdadera o no corresponda con la contabilidad o la realidad de la empresa.

De ahí que se concluya que lo que el legislador quiere sancionar no es sólo la utilización de datos o factores falsos, sino también el uso de información equivocada, incompleta o desfigurada, pues eso, en últimas, es lo que implica la inexistencia de los egresos que se llevan, sin serlo, como costo, deducción, descuento, exención, pasivo, impuesto descontable, retención o anticipo.

7.4.- Por tal razón es procedente la imposición de la sanción en el caso concreto. Nótese que Vehivalle omitió declarar ingresos obtenidos en el Municipio de Cali por la venta de vehículos, lo que generó un menor valor en el impuesto a pagar, en tanto sólo liquidó el ICA por los servicios de taller.

Si bien puede ser cierto que los datos suministrados en la declaración concuerdan con la contabilidad de la empresa –asunto que no se demostró-, no es menos cierto que en el presente proceso judicial Vehivalle no logró acreditar que las ventas de vehículos que la Administración Tributaria dio por realizadas en su jurisdicción, se hubieren hecho en otro municipio y que, sobre dichos ingresos, ya se hubiere declarado y pagado el ICA correspondiente en otra municipalidad.

7.5.- 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.

Por tanto, la sanción por inexactitud se debe mantener.

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.- Por lo expuesto en la presente providencia, se **DECLARA PROBADA** la excepción de ilegalidad y, en consecuencia, se **INAPLICA** la Resolución No. 4131.1.12.6-2883 del 31 de octubre de 2012, por la que el Municipio de Santiago de Cali revocó de manera oficiosa la liquidación oficial de revisión No. 4131.1.12.6-2627 del 14 de noviembre de 2007.

2.- Por las razones expuestas, se **CONFIRMA** la sentencia del 6 de julio de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que negó las pretensiones de la demanda.

3.- DEVUÉLVASE el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

