



## TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DEL VALLE DEL CAUCA

Santiago de Cali, seis (06) de marzo de dos mil veinte (2020).

<b>Magistrado Ponente:</b>	<b>OMAR EDGAR BORJA SOTO</b>
<b>Medio de Control</b>	<b>Nulidad y Restablecimiento del derecho (Tributario)</b>
<b>Ref. Proceso</b>	76001-23-33-000-2012-00593-00
<b>Demandante</b>	COMPAÑÍA NACIONAL DE LEVADURAS – LEVAPAN -
<b>Demandado</b>	MUNICIPIO DE CALI
<b>Asunto</b>	Impuesto de Industria y Comercio Falta de pruebas de la actividad comercial realizada por el contribuyente por productos no fabricados.

### SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA No. 168

#### I. OBJETO

Decide el Tribunal, a través de la Sala de Decisión conformada por los doctores **ÓSCAR SILVIO NARVÁEZ DAZA**, **EDUARDO ANTONIO LUBO BARROS** y **OMAR EDGAR BORJA SOTO**, éste último como magistrado ponente sobre el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho (Impuestos) interpuesto por la **COMPAÑÍA NACIONAL DE LEVADURAS – LEVAPAN** - (en adelante la parte demandante) contra el MUNICIPIO DE CALI.

#### II. ANTECEDENTES

##### 1. LA DEMANDA

##### 1.1. PRETENSIONES.

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho la **COMPAÑÍA NACIONAL DE LEVADURAS – LEVAPAN** (en adelante la parte demandante), actuando en su propio nombre y a través de apoderado judicial, pretende la nulidad de las resoluciones Nos. 4131.1.12.6-7782144 de 21 de enero de 2011 y 4131.1.12.6-1431 de 19 de junio de 2012 y a título de restablecimiento del derecho se declare en firme la declaración privada de mi representada del impuesto de industria y comercio por la vigencia 2009.

##### 1.2. HECHOS

Señaló como hechos los siguientes:

La Subdirección de Impuestos y Rentas Municipales profirió el requerimiento especial No. 4131.1.12.6-07, mediante el que propuso modificar la declaración del impuesto de industria y comercio de mi representada por el periodo 2009 en el Municipio de Santiago de Cali.

Para lo anterior, sostuvo que los ingresos obtenidos fuera del municipio eran inferiores a los declarados y que el saldo a favor del periodo anterior era improcedente, razón por la cual determinó un mayor impuesto a cargo y liquidó sanción por inexactitud.

1. Levapan oportunamente dio respuesta al mencionado requerimiento y demostró la improcedencia de las glosas propuestas, en atención a que dichos ingresos fueron obtenidos en desarrollo de la actividad industrial y sobre ellos se tributó en la sede fabril.
2. No obstante lo anterior, la Administración municipal profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 4131.1.12.6.-7782144, porque consideró que mi representada no demostró los valores registrados en la declaración privada.
3. Por su parte, mi representada interpuso oportunamente el recurso de reconsideración contra el mencionado acto administrativo, el cual fue resuelto mediante la Resolución 4131.1.12.6-1431 de 19 de junio de 2012 en el sentido de confirmar la decisión recurrida.

**1.3. NORMAS VIOLADAS.** El actor estima que con la expedición del acto administrativo cuestionado se infringieron las siguientes normas:

Artículo 32 de la Ley 14 de 1983  
Artículo 77 de la Ley 49 de 1990  
Artículo 13 del Decreto 1000 de 1997  
Art. 647 del Estatuto Tributario

Indica la parte demandante que en el municipio de Cali comercializa productos que ella fabrica y bienes producidos por terceros, en consecuencia, en aplicación de las normas transcritas solamente declara y paga el impuesto de industria y comercio sobre los ingresos que obtiene por la comercialización de bienes de terceros, pues sobre la comercialización de los propios declara y cancela el tributo en la sede fabril.

En efecto, como consta en sus asientos contables, en el 2009 la parte demandante obtuvo ingresos ordinarios y extraordinarios por valor de \$150.243.276.000, de los cuales \$149.542.234.000 corresponden a ingresos generados fuera del municipio de Cali, y \$668.366.000 corresponden a los obtenidos por la comercialización en dicha ciudad de productos fabricados y sobre los que mi representada tributó.

De otra parte, aclaro que la sociedad HURTADO BOTERON Y CIA S.A. canceló a mi representada la suma de \$3.469.037.199 y no como se indicó en el

requerimiento especial No. 4131.1.12.6-07, 3.759.349.000 por concepto de la comercialización de productos fabricados por mi poderdante; ingresos sobre los que declaró y canceló el respectivo impuesto en la sede fabril, como consta en las declaraciones del impuesto de industria y comercio de Bogotá y Tuluá.

En consecuencia, quedó demostrado que los ingresos netos gravables que imputó la parte demandante en la liquidación privada de la vigencia de 2009, son \$668.366.000 y no 3.759.349.000 y que por lo tanto, la suma de \$3.469.037.199 corresponde a los ingresos obtenidos por su actividad fabril como efectivamente se declaró.

## 2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA.

### 2.1. MUNICIPIO DE SANTIAGO DE CALI (Fis. 102 - 117)

La entidad demandada contestó oportunamente la demanda indicando lo siguiente:

La Administración Municipal en uso de la función fiscalizadora profirió los actos administrativos conforme a derecho, a los principios constitucionales de la igualdad, justicia, legalidad, equidad y en razón al debido proceso, dio a conocer todas y cada una de las actuaciones dentro del proceso. Teniendo en cuenta que las actuaciones administrativas objeto de recurso fueron notificadas oportunamente, y proferidas por funcionario competente, donde la parte actora tuvo la oportunidad legal de recurridos<sup>^</sup> no es de recibo para la administración Municipal que el contribuyente COMPAÑÍA NACIONAL DE LEVADURA LEVAPAN identificado con el NIT. 860.000.261, por intermedio de su apoderado, considere que los actos administrativos objeto de revisión, están viciados de nulidad, cuando a todas luces, el procedimiento tributario iniciado con el Auto de Apertura Auto de Verificación o Cruce y finalizado con la Resolución por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración, se ajustan exactamente a lo preceptuado en los artículos 123 a 128 del Decreto Extraordinario 0523 de 1999 (modificado por el Acuerdo 0321 de 2011 y derogado en febrero de 2012, por el Decreto 139 de 2012), de conformidad con lo establecido en los artículos 715 a 720 del Estatuto Tributario Nacional.

Ahora bien, antes de dar a conocer estas actuaciones, la Administración estudia y analiza los argumentos de hecho como de derecho además de los elementos de juicio, decreta las pruebas pertinentes dentro del proceso Administrativo, empero el ente descentralizado territorial, está obligado a tomar decisiones conforme a derecho y evaluar las pruebas según el principio de la sana crítica.

(...)

De lo expuesto sistemáticamente, se puede concluir que, todas las personas naturales o jurídicas que desarrollan actividades comerciales, industriales o de servicios, son sujetos pasivos del impuesto de Industria y Comercio sobre los ingresos brutos derivados del ejercicio de la actividad, ya sea que ésta se cumpla en forma permanente o en forma ocasional, salvo que la actividad específica o la naturaleza de la actividad realizada por el contribuyente se encuentre exenta del Tributo del caso concreto por los Acuerdos Municipales vigentes, la cual **para este caso concreto no está considerada como exenta.**

### 3. ALEGATOS DE CONCLUSION.

#### 3.1 ALEGATOS DE LA PARTE DEMANDANTE (FL. 232 - 236).

Señala que contrario a lo que sostiene el apoderado de la parte demandada, este no es un proceso de aforo ni se cuestiona la calidad de contribuyente de mi poderdante, pues como se ha demostrado durante el proceso, el objeto del mismo es la procedencia o no de la modificación de la liquidación privada que presentó Levapan por el año 2009.

Asimismo, resaltó que en este proceso no se ha cuestionado la calidad de contribuyente del impuesto de industria y comercio en Cali, de hecho se ha aceptado que mi poderdante obtuvo unos ingresos que sí eran gravados en el municipio y sobre los que tributó en cumplimiento de las normas municipales. En cumplimiento de lo anterior, señala que la empresa realiza actividades fabriles y comerciales de bienes propios y de terceros, por este período presentó sus declaraciones de industria y comercio.

#### 3.2. ALEGATOS DE LA PARTE DEMANDADA (FL. 237 - 242).

Reiteró que desde la expedición del Auto de Verificación o cruce número, hasta el acto administrativo que agota vía gubernativa, la Administración Municipal motivo cada una de las actuaciones y en ningún momento desconoció los argumentos y pruebas aportadas por el contribuyente, cosa diferente es que una vez realizada y valorada cada uno de los documentos soportes entregados por el año gravable 2009 del contribuyente **COMPAÑÍA NACIONAL DE LEVADURA LEVAPAN S.A.** estos no se consideraron suficientes para acceder a las pretensiones de la parte actora, quien debió haber presentado su declaración privada, tal como lo requirió la administración municipal.

Agrega que toda exención o exclusión tributaria, por constituir un beneficio a favor del contribuyente debe estar regulado expresamente en la ley, por lo que no existe fundamento legal alguno para excluir de la base gravable, ingresos que no están regulados por la ley. Para el caso concreto, la sociedad **COMPAÑÍA NACIONAL DE LEVADURA LEVAPAN.**, se dedujo de la base gravable ingresos argumentando que fueron obtenidos por fuera del municipio de Cali o de productos fabricados por ellos; sin embargo, el contribuyente no ha tenido en cuenta que la

actividad de comercializar productos que no fueron fabricados en su sede fabril en la ciudad de Cali, no fue desvirtuada, razón por la cual, la administración no aceptó la deducción efectuada por el contribuyente siendo necesario modificar la declaración privada presentada, quien hizo caso omiso a los requerimientos de corrección de la Administración Municipal.

### **3.3. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO (FL. 243 - 255).**

Señala que de acuerdo con lo anterior, y teniendo en cuenta que la Gerente de la compañía Hurtado Botero Y CIA .S.A en oficio dirigido el 28 de mayo de 2010, al Subdirector de Impuestos del Municipio de Cali, señaló que la empresa Hurtado Botero y Cía S.A. es distribuidora de la Compañía LEVAPAN S.A. desde el 16 de agosto de 1989, cuando fue constituida y funcionó en Cali hasta el 31 de julio de 2009, ver folio 101 del cuaderno 2. Esta circunstancia, permite determinar que los pagos reportados en el año gravable de 2009 por parte de la compañía Hurtado Botero y Cia S.A. obedecieron a la distribución de los productos que fabrica y comercializa<sup>2</sup> la Compañía LEVAPAN S.A., actividad que es calificada en el artículo 3 del Acuerdo 035 de 1985, como comercial, por lo que sería sujeto pasivo por esta actividad del impuesto de Industria y Comercio en la ciudad de Santiago de Cali; sin embargo, en el mismo oficio la Gerente de la empresa Hurtado Botero y Compañía S.A. aduce que los pedidos los ha realizado por orden de compra, por fax o por Internet a las ciudades de Bogotá D.C. y Tuluá, donde la empresa LEVAPAN S.A., tiene ubicadas las fábricas, de esta forma según lo previsto en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990, los valores pagados por la compañía Hurtado Botero Y CIA S.A a la empresa LEVAPAN S.A, deben ser tributados en las respectivas entidades territoriales donde están ubicadas las sedes fabriles, pues la distribución hace parte de la comercialización, y conforme con la disposición aludida, la comercialización de la producción se grava como actividad industrial pagadera en el municipio donde se encuentra ubicada la fábrica, de no ser así existiría doble tributación.

En efecto, se gravaría por actividad industrial en el municipio donde se ubica la fábrica la producción, extracción, fabricación, confección, preparación, transformación, manufacturación y ensamblaje de materiales; y el producto de esa actividad industrial igualmente se gravaría en la entidad territorial donde se comercialice, distribuya, se expendá, se venda, etc, de ahí que el legislador con el

fin de prevenir esta doble tributación, en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990, señalo que el impuesto de Industria y Comercio de la actividad industrial se pagará en el municipio donde se encuentre ubicada la fábrica, teniendo como base gravable los ingresos brutos de la comercialización de la producción, conforme ésta línea del Consejo de Estado<sup>1</sup>.

#### 4. TRÁMITE PROCESAL.

- a) Se interpuso demanda el 03 de diciembre de 2012 **FI. 58**.
- b) Este despacho profiere el Auto 145 del 03 de mayo de 2013 mediante el cual se admite demanda contra la entidad demandada Municipio de Santiago de Cali **FI. 153**.
- c) Tal como consta en la constancia secretarial del 09 de septiembre de 2013, el demandado contestó la demanda (**FI. 118**).
- d) Mediante providencia No. 589 del 19 de septiembre de 2013 se procedió a convocar audiencia inicial para el día 07 de noviembre de 2013 (**fl. 122**) la cual se celebró ese día tal como se acredita en el acta No. 044 (**fl.156**), sin embargo la misma se decretó la suspensión del proceso por seis meses de conformidad con el art. 170 del C.P.C
- e) Mediante providencia No. 461 del 23 de mayo de 2014 (**fl. 166**) se procedió a continuar con el trámite fijando fecha para celebrar la audiencia inicial para el día 05 de agosto de 2014, la cual se celebró mediante acta No. 044 donde se decretaron pruebas de oficio.
- f) Se celebró audiencia de pruebas tal como consta en acta No. 049 del 03 de octubre de 2014 (**fl. 183**), la cual continuó el 03 de junio de 2015 (Acta No. 17 – **fl. 226**), donde se corrió traslado para alegar de conclusión.
- g) La parte demandante presentó alegatos de conclusión (**FI. 232 - 236**).

<sup>1</sup> CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN CUARTA. Consejero Ponente: JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ. Bogotá, D.C., Ocho (8) de marzo de dos mil dos (2002). Radicación No: 25000-23-27 -000-1999-0497 -01-12300.

h) La parte demandada presentó alegatos de conclusión (FL. 237 - 242).

i) El Ministerio Público presentó su concepto (FL. 243 - 255).

## II. CONSIDERACIÓN PREVIA – solicitud de prejudicialidad -.

El Agente del Ministerio Público<sup>2</sup> y la parte demandante insistentemente han señalado que en este asunto se debe de declarar la suspensión del proceso por prejudicialidad atendiendo que para el año gravable 2008, el saldo a favor lo determinó LEVAPAN en la suma de \$ 23.377.000 y en el año gravable de 2009, en \$ 27.245.000, incidiendo el primer guarismo en el segundo.

En este asunto se pretende la nulidad de las resoluciones Nos. 4131.1.12.6-7782144 de 21 de enero de 2011 y 4131.1.12.6-1431 de 19 de junio de 2012 y a título de restablecimiento del derecho se declare en firme la declaración privada de mi representada del impuesto de industria y comercio por la vigencia fiscal 2009, donde se consignó un saldo a favor (glosa 35) los cuales están siendo discutidos en sede judicial en el proceso adelantado bajo partida No. 2012-00220-00 teniendo a la fecha de esta providencia sentencia de primera instancia por parte del Juzgado Tercero Administrativo Oral de Cali (fl. 216) y estando a la espera de que se surta el recurso de alzada (M.P. Oscar Silvio Narváez Daza) .

El numeral primero del artículo 161 del CGP, aplicable al caso en virtud de la remisión hecha por el artículo 306 del CPACA, dispone como causal de suspensión de los procesos la siguiente

*“Artículo 161. SUSPENSIÓN DEL PROCESO. El juez, a solicitud de parte, formulada antes de la sentencia, decretará la suspensión del proceso en los siguientes casos:*

*1. Cuando la sentencia que deba dictarse dependa necesariamente de lo que se decida en otro proceso judicial que verse sobre cuestión que sea imposible de ventilar en aquel como excepción o mediante demanda de reconvención. El proceso ejecutivo no se suspenderá porque exista un proceso declarativo iniciado antes o después de aquel, que verse sobre la validez o la autenticidad del título ejecutivo, si en este es procedente alegar los mismos hechos como excepción. (...)”*

De esta forma, si bien observa la Sala de decisión que lo decidido en este proceso puede depender necesariamente de lo que resuelva este Tribunal en segunda

<sup>2</sup> Ver folio 254

instancia respecto al saldo a favor, es prudente señalar que la suspensión del proceso no resulta procedente en esta etapa procesal por expresa disposición legal.

En efecto, establece el art. artículo 162 del C.G.P. que *“la suspensión a que se refiere el numeral 1 del artículo precedente solo se decretará mediante la prueba de la existencia del proceso que la determina y una vez que el proceso que debe suspenderse se encuentre en estado de dictar sentencia de segunda o de única instancia”* y es por esta potísima razón que el presente asunto no puede ser objeto de suspensión en esta etapa procesal – primera instancia -.

## CONSIDERACIONES

### 1. COMPETENCIA.

El Tribunal es competente para proferir el presente fallo de conformidad con lo establecido en el art. 125 de la ley 1437, en concordancia con lo establecido en el art. 152.2.

### 2. ACTOS ACUSADOS.

Resoluciones Nos. 4131.1.12.6-7782144 de 21 de enero de 2011 y 4131.1.12.6-1431 de 19 de junio de 2012, por medio de las cuales se modificó la declaración y liquidación privada del impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros del contribuyente LEVAPAN S.A. por el año gravable 2008 vigencia fiscal 2009.

### 3. PROBLEMA JURÍDICO.

Consistirá en establecer ¿si la COMPAÑÍA NACIONAL DE LEVADURAS – LEVAPAN - es sujeto pasivo de impuesto de industria y comercio en el Municipio de Cali, vigencia fiscal 2009, por todos los ingresos brutos obtenidos con ocasión a su actividad industrial y comercial que ejerce?

Para realizar el análisis del caso planteado con la demanda, se abordarán los siguientes temas: a) competencia fiscalizadora del Estado, b) Impuesto de Industria



y Comercio y su complementario de avisos y tableros; c) principio de territorialidad del tributo y, d) Caso concreto.

#### 4. COMPETENCIA FISCALIZADORA DEL ESTADO

El Estado en ejercicio de la potestad fiscalizadora cuenta con amplias facultades de investigación para garantizar el cumplimiento de las cargas impositivas en cabeza de los administrados. Para tal efecto, se puede verificar la exactitud de las declaraciones privadas u otros informes y adelantar las investigaciones que considere pertinentes para establecer los hechos generadores de las obligaciones tributarias que no se hayan declarado<sup>3</sup>.

#### 5. IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO

Ahora bien, tenemos que la Ley 14 de 1983, *“Por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones”*, reguló lo concerniente al Impuesto de Industria y Comercio, a partir del Capítulo II, de la siguiente forma:

*“Artículo 32. El Impuesto de Industria y comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, **sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales**, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.*

*“El impuesto de Industria y Comercio se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional y obtenidos por las personas y sociedades de hecho indicadas en el artículo anterior, con exclusión de: Devoluciones - ingresos provenientes de venta de activos fijos y de exportaciones -, recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios. (...).” (Negritas y subrayado fuera de texto).*

En tal sentido la norma de la referencia definió lo que debe entenderse como actividades industriales, comerciales y de servicios, la norma en comento dispuso:

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

*“Artículo 35. Se entienden por actividades comerciales, las destinadas al expendio, compraventa, o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor, y las demás definidas como tales por el*

<sup>3</sup> Artículo 684 del Estatuto Tributario.

*Código de comercio siempre y cuando no estén consideradas por el mismo Código o por esta Ley, como actividades industriales o de servicios."*

*"Artículo 36. Son actividades de servicios las dedicadas a satisfacer necesidades de la comunidad mediante la realización de una o varias de las siguientes o análogas actividades: expendio de bebidas y comidas; servicio de restaurante, cafés, hoteles, casas de huéspedes, moteles, amoblados, transporte y aparcaderos, formas de intermediación comercial, tales como el corretaje, la comisión, los mandatos y la compraventa y administración de inmuebles; servicios de publicidad, interventoría, construcción y urbanización, radio y televisión, clubes sociales, sitios de recreación, salones de belleza, peluquería, portería, servicios funerarios, talleres de reparaciones eléctricas, mecánicas, automotrices y afines, lavado, limpieza y teñido, salas de cine y arrendamiento de películas y de todo tipo de reproducciones que contenga audio y video, negocios de montepíos y los servicios de consultoría profesional prestados a través de sociedades regulares o de hecho."*

Sobre la naturaleza del impuesto de industria y comercio el H. Consejo de Estado<sup>4</sup> se ha pronunciado en los siguientes términos:

*"El **hecho generador** del impuesto de industria y comercio y, por ende, de **la obligación de declarar y pagar el gravamen**, lo constituyen las **actividades que ejecuta el sujeto pasivo** en el Distrito Capital, y no la naturaleza jurídica de la entidad que realiza las actividades gravadas. Por lo tanto, **independientemente de que se trate de una persona natural o jurídica, de una sociedad de hecho o de una entidad sin ánimo de lucro**, el hecho que determina la sujeción al gravamen es que se realice cualquier actividad que pueda ser calificada como industrial, comercial o de servicios." (Subrayado y negrita fuera de texto)*

De lo expuesto es dable colegir que la imposición del impuesto de industria y comercio deviene del desarrollo de actividades catalogadas como industriales, comerciales o de servicios, de suerte que, sin importar la naturaleza del sujeto pasivo -que bien puede ser una persona natural, una persona jurídica de derecho público o privado o una sociedad de hecho-, estará en obligación de declararlo y pagarlo, siempre que *desarrolle actividades* que se enmarquen dentro del hecho generador. En tal sentido, la norma que regula el impuesto no sólo define qué actividades son pasibles del tributo, sino que precisa quiénes pueden ser sujetos pasivos del gravamen.

En suma, son elementos del impuesto de industria y comercio los siguientes: **1) hecho generador:** la actividad comercial, industrial o de servicios, **2) sujeto pasivo:** personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, **3) sujeto activo:** jurisdicción dentro de la cual se desarrolle la actividad gravada, sobre el cual

<sup>4</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia de 23 de septiembre de 2013, Consejero Ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Radicación No. (18608).

tendrá las potestades tributarias de administración, determinación, control, fiscalización, investigación, discusión, liquidación, cobro, recaudo, devolución e imposición de sanciones, **4) periodo de causación:** El Impuesto de industria y comercio avisos, y tableros, se causará con una periodicidad anual, comprendida entre el primero de enero y treinta y uno de diciembre de cada año, **5) periodo gravable:** corresponde al número de meses del año en los cuales se desarrolla la actividad gravada **6) base gravable:** el Impuesto de industria y comercio se liquida con base en los ingresos brutos del contribuyente obtenidos durante el período gravable inmediatamente anterior, **7) tarifa:** la establecen las entidades territoriales de acuerdo al tipo de actividad.

## 6. EL PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD DEL TRIBUTO

Tenemos que la normatividad traída a colación, establece frente al hecho gravable del impuesto, que recae sobre las actividades comerciales que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.

Por su lado, la H. Corte Constitucional<sup>5</sup> consideró que el hecho gravable:

*"(...) es uno de los elementos esenciales de todo impuesto y ha sido definido por la doctrina y por la jurisprudencia como aquella situación de hecho, **que es indicadora de una capacidad contributiva**, y que la ley establece de manera abstracta como situación susceptible de generar la obligación tributaria, **de suerte que si se realiza concretamente ese presupuesto fáctico, entonces nace al mundo jurídico la correspondiente obligación fiscal.** (...)"*  
 (Subrayado y negrita fuera del texto).

En igual sentido la Doctrina<sup>6</sup> ha planteado que "...las actividades industriales, comerciales o de servicio constitutivas de materia imponible **son hechos económicos**, son la manifestación de riqueza que soporta e identifica el gravamen. Como **hechos "económicos" que son, necesitan encontrar una concreción jurídica para efectos de determinar el nacimiento de la obligación fiscal.** Esa concreción es el hecho generador o presupuesto legal que da vida al tributo en cabeza de un determinado sujeto de derecho: ante la imposibilidad práctica de afectar la materia imponible en el momento exacto en el cual se verifica, la ley lo supone realizado cuando se dan las manifestaciones externas de esa misma materia imponible, que han sido previamente determinadas por la misma ley o hechos generadores". (Subrayado y negrita fuera del texto).

<sup>5</sup> C-992 de 2004.

<sup>6</sup> Antonio Quiñones Montealegre. Impuesto de industria y comercio, conflictos y propuesta de reforma. Editorial Universidad del Rosario. Página 111. Edición 2009.

Así mismo el Consejo de Estado<sup>7</sup>, definió el “hecho generador” y las características que lo comprenden, así:

*“El hecho generador tiene unos elementos que identifican el objeto del tributo, esto es, las cosas, los bienes, las acciones, las actividades o los derechos a los que se les impone el gravamen. Tiene elementos subjetivos, que se refieren al vínculo que une a una persona o entidad con el elemento objetivo, V.gr. ser propietario de un bien, realizar determinada actividad, recibir un ingreso, intervenir en la transmisión de derechos. Así mismo existen elementos temporales y espaciales que se refieren al momento en el que debe producirse el hecho -en un período o instantáneamente- y al lugar donde debe realizarse”.*  
(Subrayado fuera de texto)

De lo anterior se puede extraer que dentro de los elementos del hecho generador se encuentra: *i)* el hecho económico objeto de gravamen, *ii)* el componente espacial que involucra al territorio municipal donde se lleve a cabo y *iii)* el elemento temporal que fija un período o lapso en el cual se origina la obligación tributaria.

En cuanto al elemento espacial, recae sobre la **jurisdicción donde se lleve a cabo la actividad gravada** y sobre inmuebles determinados, el uso de un establecimiento de comercio o sin él, es decir, hace hincapié en el factor territorial como un determinante del tributo al fijar el municipio llamado a percibirlo, en razón a la realización de tales actividades en la jurisdicción respectiva.

Ahora bien, en cuanto al hecho generador -actividad gravada- el artículo 35 de la Ley 14 de 1983, entiende por actividades comerciales las destinadas al expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías, al por mayor o al por menor, y las demás definidas como tales por el Código de Comercio.

Dicha norma se sometió al análisis de exequibilidad por parte de la Corte Constitucional<sup>8</sup> al cuestionarse la presunta vulneración al artículo 338 Superior en tanto que el artículo 35ib es una norma abierta contraria al **principio de certeza del tributo** que dentro de su positivización trazó simplemente el marco dentro del cual los entes territoriales tienen la tarea de señalar por norma local las subclases, siendo así que de la ley es posible distinguir la actividad gravada más no su tipología, lo que conllevó a problemas interpretativos como el que aborda la Sala.

<sup>7</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 4 de junio de 2009, número interno 16086. C.P. Dr. William Giraldo Giraldo.

<sup>8</sup> Sentencia C-121/06, MP. Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra.

Para resolver el problema jurídico la Corte Constitucional en el mismo pronunciamiento efectuó un llamado al legislador para que ajuste el contenido normativo y elimine de su texto aquellas disposiciones que ofrezcan ambigüedad que puedan provocar o dar cabida a un problema de doble tributación; así lo señaló textualmente:

*“La Corte considera que es conveniente la expedición de normas legales que con carácter general señalen pautas, orientaciones, regulaciones o limitaciones relativas al factor territorial como determinante del sujeto activo del impuesto de industria y comercio, para evitar situaciones de doble tributación por el mismo hecho económico, o conflictos entre las administraciones municipales y los contribuyentes, suscitados por la actuación administrativa a la hora de liquidar el tributo de industria y comercio, en aquellos casos en los cuales las actividades gravadas presentan elementos que se vinculan a más de un municipio.”*

Así las cosas de la jurisprudencia en mención se concluyó:

*“La demanda tiene que ver con la indeterminación del hecho gravado con el impuesto de industria y comercio. En efecto, al respecto la demanda reprocha que el legislador haya hecho una remisión a la ley comercial para definir en qué consisten las actividades comerciales gravadas, pues como el Código de Comercio enumera una serie de actos, operaciones y empresas que considera mercantiles, pero esta enumeración es declarativa y no limitativa, la remisión a dicho estatuto no resulta clara en cuanto a lo que ha de entenderse por hecho gravado.*

*La interpretación de las disposición acusada lleva a la Corte a concluir lo siguiente: (i) que lo gravado son la actividades comerciales y no los actos de comercio o las personas que llevan a cabo unas u otros; (ii) que las actividades comerciales gravadas son las que se benefician de la infraestructura y el mercado local municipal; (iii) que por actividades comerciales ha de entenderse “las destinadas al expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor” y “las demás definidas como tales por el Código de Comercio”; y (iv), que no pueden ser consideradas como actividades comerciales las que puedan ser calificadas como industriales o de servicio, según los artículos 197 y 199 del Decreto 1333 de 1986.*

*Ahora bien, la Corte admite que “las demás” actividades comerciales que define el Código de Comercio no constituyen una lista taxativa o cerrada; sin embargo, en modo alguno estima que esa circunstancia devenga en la inconstitucionalidad de la norma acusada, que remite a ese Estatuto. Lo anterior por cuanto dicha remisión constituye tan solo una pauta adicional a otras que, como se vio, emanan de la norma bajo examen interpretada literal, histórica, teleológica y sistemáticamente. Así pues, la Corte estima que la norma parcialmente acusada, correctamente interpretada, proporciona pautas generales suficientes que permiten establecer qué actividades pueden ser calificadas como comerciales para efectos de ser gravadas con el impuesto de industria y comercio. En este sentido responde adecuadamente a las exigencias del principio de legalidad y certeza del tributo”. (Negritas y Subrayado Fuera de texto)*

Del pronunciamiento anterior, se puede colegir que el hecho generador pasible de ser gravado con el impuesto de industria y comercio, en tratándose de actividades comerciales, se causa siempre que se realicen actividades de expendio, venta, compraventa o distribución de bienes y las demás definidas por la ley comercial, sin que ello constituya un listado taxativo, pues sólo se trata de un marco de referencia para su adecuada identificación.

Otro aspecto importante que precisa la Corte es que son las actividades comerciales y no, los actos de comercio o las personas que los realizan, las que están sujetas al impuesto de industria y comercio; de ahí que resulte relevante establecer cuándo se consolida la actividad comercial y qué conductas no son más que aspectos accesorios que no inciden en el perfeccionamiento del negocio.

El Consejo de Estado<sup>9</sup> también se ha ocupado del tema objeto de análisis y en diversos pronunciamientos ha señalado que cuando se trata de establecer la actividad comercial gravada relativa a compra venta de productos *“no es acertado ligar la consecución del cliente y posterior cierre del negocio a la asesoría comercial que se pueda prestar (...)”*, por tanto, se debe puntualizar el lugar donde se perfeccionó la negociación, aun cuando el destino final de los bienes o servicios sea distinto, a fin de establecer el territorio donde habrá de pagarse el gravamen, en tanto que *“el destino de las mercancías no es factor determinante para establecer el hecho generador del impuesto por el ejercicio de la actividad comercial, pues con tal criterio se estaría trasladando el lugar de causación del gravamen, desconociendo el carácter territorial del impuesto”*.

Para ilustrar el tema planteado, resulta importante extraer las consideraciones más relevantes que abordó el Consejo de Estado en un fallo reciente<sup>10</sup> cuyo litigio giró en torno a la territorialidad del impuesto de industria y comercio, específicamente, al lugar donde se debía pagar el tributo en el que concluyó que en tratándose de la actividad comercial de compraventa de mercancías, **el lugar donde se causa el tributo es aquel donde se perfeccionan los elementos esenciales del contrato** (el precio y la cosa que se vende), independientemente de la forma de pago o del sitio donde se tome el pedido. Veamos:

<sup>9</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia de 08 de junio de 2016, Consejera Ponente Martha Teresa Briceño de Valencia, Radicación No. 21681.

<sup>10</sup> Ib.

“De acuerdo con el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, en concordancia con el artículo 32 del Decreto 352 de 2002, el hecho generador del impuesto de industria y comercio es el ejercicio de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en el Distrito Capital.

Conforme con el artículo 35 de la Ley 14 de 1983, en concordancia con el artículo 34 del Decreto Distrital 352 de 2002, son actividades comerciales las destinadas al expendio, compraventa, o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor, y las demás definidas como tales por el Código de Comercio, siempre y cuando no estén consideradas por el mismo Código o por la ley, como actividades industriales o de servicios.

Aunque la normativa del impuesto de industria y comercio no determina expresamente dónde se entiende realizada la actividad comercial y, por ende, cuál es el municipio que tiene derecho a obtener el pago del tributo, partiendo de la definición de la actividad comercial y de los elementos de esta, debe determinarse el **lugar de causación del tributo**, teniendo en cuenta las pruebas allegadas al proceso, en cada caso.

En efecto, **la Sección Cuarta ha precisado que el lugar donde se realiza la actividad comercial de venta de bienes es aquel donde se concretan los elementos esenciales del contrato, esto es, el precio (y dentro de este, la forma de pago) y la cosa que se vende, independientemente del lugar donde se hagan los pedidos.** Así, en sentencia de 22 de enero de 1999, la Sección afirmó lo siguiente:

“De otra parte se encuentran a folios 85 a 133 del cuaderno principal los testimonios recibidos de representantes de algunas droguerías de la ciudad de Medellín, de un visitador médico de la sociedad, del Coordinador de la actora en dicha ciudad, del Jefe de la División Financiera del Hospital San Vicente de Paúl y de la contadora que fue asignada por la Administración municipal para realizar la visita a la oficina de Parke Davis en Medellín y de los cuales se puede concluir que si bien es cierto que los pedidos de compra de los productos elaborados por la sociedad se toman en la ciudad de Medellín, es en la ciudad de Cali donde se efectúa la actividad comercial gravable, pues es allí donde se concretan todos los elementos de la venta, como es el precio, el plazo de pago y el envío de los productos a los clientes en Medellín”. (Subraya la Sala)

A su vez, la Sección ha señalado que labores de coordinación, como las de los visitadores médicos, son distintas de la comercialización de los bienes y, por lo mismo, son insuficientes para que se entienda realizado el hecho imponible en un determinado municipio. Al respecto, la Sección sostuvo lo siguiente:

“La comercialización de sus productos, no la realiza, a lo menos en la ciudad de Medellín, sino que para la venta de los mismos a clientes en aquella recibe los pedidos que le envían sus visitadores médicos a la ciudad de Bogotá, en la cual realiza todas las operaciones atinentes a su venta, entendiéndose ya comercializado el producto cuando cumple con enviarlo a la ciudad de Medellín sin que por este hecho se pueda afirmar que para efectos del impuesto municipal, la venta haya sido realizada en Medellín.

Según se observa, la actividad de los visitadores médicos es de simple coordinación y no de comercialización, lo cual se refuerza por el hecho de que aparece desvirtuada en el proceso, la existencia de sucursales, agencias, almacenes y/o bodegas en Medellín, con manejo independiente de contabilidad que indicaran que efectivamente en esta ciudad se

*cumplen por parte de la sociedad actora actividades comerciales sujetas al gravamen en mención, cumpliéndose en Medellín, una mera labor de coordinación, insuficiente para entender realizado el hecho imponible del impuesto de industria y comercio en los términos de las normas respectivas”.*

*También ha precisado la jurisprudencia que el destino de las mercancías o el lugar donde se suscribe el contrato de compraventa no son factores determinantes para establecer dónde se ejerce la actividad comercial. Y, que las ventas a través de “vendedores comerciales vinculados a la sociedad en Bogotá” no determinan que la actividad comercial se haya desarrollado en dicha ciudad. Sobre el particular, en sentencia de 8 de marzo de 2002, la Sala señaló que:*

*“Para la Sala las pruebas aducidas por la administración para acreditar que las ventas objeto de adición se realizan en Bogotá, no son demostrativas de la realización del hecho generador del impuesto de Industria y Comercio en relación con la actividad comercial, porque como lo ha reiterado en anteriores oportunidades, el destino de las mercancías o el sitio donde se suscribe el contrato de compraventa no son determinantes del hecho generador o manifestación externa del hecho imponible, ya que con tal criterio se estaría trasladando el lugar de la causación del gravamen, desconociendo el carácter territorial del impuesto. Así que, el hecho de que las ventas se hayan realizado a través de los vendedores comerciales vinculados a la sociedad en Bogotá y que estos tengan que asesorar a sus clientes respecto de precios, forma de pago, descuentos, o devoluciones de mercancías, no puede aceptarse como demostrativo de la actividad comercial objeto del gravamen.” (Destaca la Sala)*

*El anterior criterio fue reiterado en sentencia de 19 de mayo de 2005, así:*

*“[...] Para la Sala las pruebas aducidas por la entidad fiscal, para acreditar, que por los períodos gravables aforados, la sociedad actora realizó la actividad comercial en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá, no son demostrativas del hecho generador del impuesto de Industria y Comercio, en relación con la actividad comercial, porque como lo ha reiterado en anteriores oportunidades, el destino de las mercancías o el sitio donde se suscribe el contrato de compraventa no son determinantes del hecho generador o manifestación externa del hecho imponible.*

*Lo anterior, porque con tal criterio se estaría trasladando el lugar de la causación del gravamen, desconociendo el carácter territorial del impuesto. Así que, el hecho de que las ventas se hayan realizado a través de los “representantes de ventas” vinculados a la sociedad en Bogotá, y que éstos tengan la facultad de asesorar a sus clientes respecto del precio y la cosa vendida, no puede aceptarse como demostrativo de la actividad comercial objeto del gravamen”. (Destaca la Sala)*

*Así pues, **el lugar donde se ejerce la actividad comercial de venta y distribución de bienes es aquel donde se fijan los elementos esenciales del acuerdo y no donde se toman los pedidos, se entregan los productos o se ejercen labores de coordinación y asesoría.***

*Por su parte, el artículo 154 del Decreto 1421 de 1993, que fijó algunas reglas especiales para el impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital, al referirse a la actividad comercial, dispuso que:*



*“3. Se entienden percibidos en el Distrito los ingresos originados en actividades comerciales o de servicios cuando no se realizan o prestan a través de un establecimiento de comercio registrado en otro municipio y que tributen en él.”. En consecuencia, si el contribuyente demuestra que ejerció la actividad comercial en otro municipio, a través de un establecimiento de comercio registrado en ese municipio y no en el Distrito Capital y por cuyo ejercicio tributó en esa jurisdicción, el Distrito Capital no puede gravarlo por los ingresos que obtuvo fuera de su territorio.” (Negritas y subrayado fuera de texto)*

De conformidad con lo hasta aquí expuesto, es claro que la sujeción territorial al impuesto de industria y comercio **por la actividad comercial** de compra y venta de mercancías está dada por el lugar en el que se perfecciona el contrato, que se traduce en el sitio donde se pacta la cosa vendida y el precio, sin que tenga incidencia la modalidad y lugar de pago ni el destino final de la mercancía, mucho menos los mecanismos para que se surta el pedido correspondiente.

No obstante a lo anterior, tanto la parte demandante como la demandada admiten que el industrial debe pagar el ICA en municipios diferentes a donde tiene su planta fabril, únicamente cuando en ellos **ejerza la actividad comercial**, evento que solo se presentaría cuando enajene artículos no fabricados, procesados o transformados por él mismo, dado que mientras se trate de elementos producidos en su planta, solo será la fase final de la misma actividad industrial.

El impuesto de industria y comercio es considerado como de carácter territorial, situación que, en principio, puede representar dificultad a la hora de determinar el municipio donde se causa, sin embargo, frente al pago de ICA por actividades industriales, la norma en mención es clara en señalar que éste se causa en el lugar donde se encuentre ubicada la sede de la fábrica, aun cuando la actividad industrial conlleve a la vez una actividad comercial de los bienes que se produzcan, incluyendo en la base gravable los ingresos brutos provenientes de la comercialización de dicha producción. En consecuencia, aun cuando la comercialización de los productos se genere por cuenta de la actividad industrial en un territorio distinto al de la sede donde está ubicada la fábrica o planta de producción, el impuesto sólo se causa y se cobra en el domicilio de la sede fabril.

Ello es de vital importancia en cuanto que en materia tributaria, por principio, no es dable la imposición de un *“doble gravamen”* sobre el mismo ingreso, respecto del territorio en el que debe ser declarado y pagado el ICA, es claro el artículo 77 de la Ley 49 de 1990, cuando ordena:

***“Para el pago del impuesto de Industria y Comercio sobre las actividades industriales, el gravamen sobre la actividad industrial se pagará en el municipio donde se encuentre ubicada la fábrica o planta industrial, teniendo como base gravable los ingresos provenientes de la comercialización de la producción”.***

En ese orden de ideas, el Acuerdo 35 del 16 de septiembre de 1985 del Concejo Municipal de Santiago de Cali, *“Por el cual se dictan disposiciones sobre el Impuesto Municipal de Industria y Comercio y su complementario de Avisos y Tableros”*, dispone lo siguiente:

***“ARTICULO 1º. El Impuesto de Industria y Comercio y su Complementario de Avisos y Tableros recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades Comerciales, Industriales y de Servicios que se ejerzan o realicen directa o indirectamente, en el Municipio de Santiago de Cali, por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados con establecimientos de Comercio o sin ellos.”***

Los artículos 2º, 3º, 4º del citado acuerdo, desarrollan el concepto de actividad Industrial, Comercial, y de Servicios, así:

***“ARTICULO 2º. CONCEPTO DE ACTIVIDAD INDUSTRIAL. Se consideran actividades industriales las dedicadas a la producción, extracción, fabricación, confección, preparación, transformación, manufacturación y ensamblaje de cualquier clase de materiales o bienes.”***

***“ARTICULO 3º. CONCEPTO DE ACTIVIDAD COMERCIAL. Se entienden por actividades comerciales, las destinadas al expendio, compraventa, o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor, y las demás definidas como tales por el Código de Comercio siempre y cuando no estén consideradas por el mismo Código o por la Ley 14 de 1983, como actividades Industriales o de servicios.”***

***“ARTICULO 4º. Son actividades de servicios las dedicadas a satisfacer necesidades de la comunidad mediante la realización de una o varias de las siguientes o análogas actividades”:***

***“Expendio de bebidas y comidas; servicio de restaurante, cafés, hoteles, casas de huéspedes, moteles, amoblados, transporte y aparcaderos, formas de intermediación comercial, tales como el corretaje, la comisión, los mandatos y la compra - venta y administración de inmuebles; servicios de publicidad, interventoría, construcción y urbanización, radio y televisión, clubes sociales, sitios de recreación, salones de belleza, peluquerías, portería, servicios funerarios, talleres de reparaciones eléctricas, mecánica, automoviliarias y afines, lavado, limpieza y teñido, salas de cine y arrendamiento de películas y de todo tipo de reproducciones que contengan audio y vídeo, negocios de montepíos y los servicios de consultoría profesional prestados a través de sociedades regulares o de hecho.”***

Sobre el particular, la sección cuarta del Consejo de Estado se ha pronunciado en diversas oportunidades, para reiterar que entratándose de actividades industriales, el impuesto de industria y comercio se causa en el lugar donde se encuentre ubicada la fábrica. Para ofrecer mayor claridad sobre el particular, resulta pertinente extractar

*“La definición de ingresos originados en la actividad industrial prevista en la citada disposición, corresponde a la a la misma definición de actividad industrial consagrada en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990, por lo que se reitera lo precisado por la Sala en anteriores oportunidades, en el sentido de señalar que de acuerdo con el texto del artículo 77, el impuesto de Industria y Comercio por la actividad industrial debe ser cancelado en el municipio de la sede fabril, tomando como base la totalidad de los ingresos brutos originados por la comercialización de la producción. Lo anterior, porque como lo ha señalado la Sala, la modificación sustancial introducida por el artículo 77, consistió precisamente en que, ante el municipio de la sede fabril, ya no es admisible la prueba de la comercialización de la producción en municipios diferentes, sino que es a estos a los que se les debe probar que los bienes o productos vendidos en sus territorios, son fabricados o manufacturados por el vendedor y sobre los mismos se ha pagado el gravamen sobre la actividad industrial, esto, obviamente con el propósito de que como dijo la Corte Suprema de Justicia en la sentencia de octubre 17 de 1991 que decidió sobre su exequibilidad, no se liquide otro impuesto sobre la misma base gravable.*

*En cuanto a la comercialización de los bienes que se producen por el industrial, ha dicho la Sala que la actividad industrial ejercida por aquel no deja de serlo, ya que legalmente no puede considerarse como comercial la actividad que ha sido definida y catalogada como de carácter industrial.*

*Asimismo ha precisado la Sala que el impuesto por la actividad industrial se causa sobre la totalidad de los ingresos provenientes de la comercialización de la producción, cualquiera que sea el municipio donde ésta se realice y debe pagarse en el municipio de la sede fabril o planta industrial”<sup>11</sup> (Se destaca por la Sala)*

Más adelante, la máxima Corporación reiteró su posición en los términos que pasan a señalarse:

*“El artículo 77 de la Ley 49 de 1990, determinó que el pago del impuesto de industria y comercio sobre las actividades industriales se debe realizar en el municipio donde se encuentre la fábrica o planta industrial, teniendo como base gravable los ingresos brutos cuyo origen sea el de la comercialización de la producción. Al respecto la Sala se pronunció sobre este punto, indicando que “el impuesto de Industria y Comercio por la actividad industrial debe ser pagado en el municipio de la sede fabril, tomando como base la totalidad de los ingresos brutos originados por la comercialización de la producción, cualquiera que sea el municipio donde ésta se realice, en*

<sup>11</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia de Ocho (8) de marzo de dos mil dos (2002) Radicación Número: 25000-23-27-000-1999-0497-01(12300)].

**atención a que la actividad industrial necesariamente envuelve la comercialización de la producción, por lo que independientemente de la forma en que se lleve a cabo esa comercialización, y sea la modalidad de venta, la actividad industrial no deja por ello, de tener tal carácter, pues se repite, no puede considerarse actividad comercial, la que legalmente se conoce como industrial". Otro aspecto importante que debe ser tenido en cuenta sobre la tributación en la sede fabril es que no importa el lugar en el cual se haya suscrito el contrato, pues de ser así se estaría desconociendo el factor territorial del tributo al trasladarse el lugar de su causación, puesto que no importa cuál sea el origen o destino de la comercialización de la producción, pues los ingresos producto de ésta siempre deberán declararse y pagarse en el lugar donde el contribuyente tiene su fábrica. La sede fabril no es el lugar donde se encuentran ubicadas las oficinas, sino donde efectivamente se produce, extrae, fabrica, confecciona, prepara, transforma, repara, manufactura o ensambla el bien.<sup>12</sup> (Se destaca por la Sala)**

En un pronunciamiento el Consejo de Estado reiteró la posición expuesta en líneas anteriores, según la cual, el impuesto de industria y comercio sólo se debe cobrar en el territorio donde se encuentre la sede fabril, sin que la comercialización en otros lugares se pueda catalogar como actividad comercial, pues la comercialización de los productos que se generan por cuenta de la actividad industrial necesariamente deben ser comercializados. Sobre el particular, resulta pertinente y esclarecedor extraer algunos apartes del fallo referido, así:

**"Conforme al artículo 32 de la Ley 14 de 1983, el Impuesto de Industria y Comercio recae, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicios que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos. A su vez, el artículo 34 ibídem prevé que son actividades industriales las de producción, extracción, fabricación, confección, preparación, transformación, reparación, manufactura y ensamblaje de cualquier clase de materiales o bienes. Por su parte, el artículo 77 de la Ley 49 de 1990 prescribe que el Impuesto de Industria y Comercio, en razón de la actividad industrial, debe pagarse en el municipio de la sede fabril, teniendo por base gravable el total de los ingresos brutos generados por la comercialización de la producción. La anterior previsión obedece, según criterio de la Sala, a que el hecho de producir mercancías para mantenerlas en inventario no permite la cuantificación de la base gravable ante la ausencia de ingresos y, además, a que todo industrial fabrica bienes principalmente con el fin de comercializarlos. Ha sostenido la Sección que la comercialización de la producción por parte del industrial no constituye actividad comercial, pues, de una parte, la actividad industrial necesariamente envuelve tal comercialización, y de otra, no puede ser considerada como comercial la actividad que ya es calificada de industrial. En consecuencia, la producción de bienes con la comercialización de los mismos, constituye actividad industrial y es en el municipio de la sede fabril donde la actora debe pagar el Impuesto de Industria y Comercio sobre la totalidad de los ingresos generados por la**

<sup>12</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia de 08 de noviembre de 2007, Consejera Ponente: Ligia López (15381)

*venta de los bienes producidos. También ha dicho reiteradamente la Sala que la modificación sustancial introducida por el artículo 77 de la Ley 49 de 1990, consistió en que, ante el municipio de la sede fabril, ya no es admisible la prueba de la comercialización de la producción en municipios diferentes, sino que es a éstos a los que se les debe acreditar que los bienes o productos vendidos en sus territorios, son fabricados o manufacturados por el vendedor y sobre los mismos se ha pagado en el lugar de la sede fabril el gravamen sobre la actividad industrial. Lo anterior obviamente, sostiene la Sala, con el propósito de que, como dijo la Corte Suprema de Justicia en sentencia del 17 de octubre de 1991, que decidió sobre la exequibilidad de dicha norma, no se liquide otro impuesto sobre la misma base gravable. De acuerdo con la jurisprudencia de la Sección, en relación con el alcance del artículo 77 de la Ley 49 de 1990, con el fin de evitar que en el municipio de Santiago de Cali se le cobrara otro impuesto sobre los ingresos respecto de los cuales había pagado el tributo en Pereira, la demandante demostró que en la sede fabril había declarado y pagado el impuesto sobre los ingresos brutos obtenidos por la comercialización de su producción por concepto de la actividad industrial<sup>13</sup> (Se destaca por la Sala)*

## 8. CASO CONCRETO

En el caso concreto la sociedad COMPAÑÍA NACIONAL DE LEVADURAS – LEVAPAN -demandó la nulidad de los actos administrativos por medio de los cuales el Municipio de Santiago de Cali modificó la liquidación privada e impuso sanción por inexactitud.

De la actuación administrativa sancionatoria desplegada por el Municipio Santiago de Cali que dio lugar a la expedición de los actos administrativos aquí enjuiciados conforme al expediente administrativo allegado oportunamente al plenario encontramos relevante:

### 1) Emplazamiento para corregir No. 4131.1.12.6.14 del 12 de Julio de 2010<sup>14</sup>.

El municipio de Santiago de Cali, indicó lo siguiente:

*Para que en el término de un (1) mes contado a partir de la notificación del presente EMPLAZAMIENTO proceda a CORREGIR su declaración privada del impuesto de Industria y Comercio, correspondiente al Año gravable 2.009, en relación con los renglones 23,25,26,29,32,34,35 y 36, ya que la firma en mención presenta diferencia en el renglón 25 "Ingresos netos gravables" por valor de \$3.100.983.000. El Consejo de Estado en el último fallo retoma la tesis de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia 131 de Octubre de 1991, en el sentido de precisar que el industrial que comercializa directamente su producción desde la sede fabril a otros municipios, tributara exclusivamente por actividad industrial en este*

<sup>13</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia de 11 de noviembre de 2010, Consejero Ponente William Giraldo Giraldo, Radicación No. (17915)

<sup>14</sup> FL. 120 Cuaderno No. 2

***municipio siempre y cuando no posea infraestructura o establecimiento de comercio para vender sus productos, pues de ser así, tributara no solo en el Municipio donde esté ubicada la fábrica, sino también en los otros municipios por actividad comercial, condicionado esta última a la inscripción como contribuyente en el municipio donde comercializa, motivo por el cual debe corregir la declaración y presentarse con los siguientes valores:***

Nótese con lo anterior, que el emplazamiento realizado por el Municipio de Santiago de Cali estaba dirigido inicialmente en establecer que la parte actora al ejercer de forma concomitante una **actividad comercial** (comercialización de productos) y una **industrial**, debía declarar de forma separada por cada actividad; verbi gracia, en la sede fabril: por los productos fabricados y en los demás municipios donde comercializa los mismos.

**2) Requerimiento Especial No. 4131.1.12.6.07 del 25 de agosto de 2010<sup>15</sup>.**

La Subdirección de Impuestos y Rentas Municipales del Departamento Administrativo de Hacienda determinó lo siguiente:

Que verificada la declaración presentada por el contribuyente y hecha la revisión contable de otros documentos soportes se determinó que el contribuyente debe realizar la respectiva corrección a su liquidación privada de industria y comercio del año antes mencionado, lo anterior debido a que el contribuyente presenta diferencia en el renglón 25 (ingresos netos gravables) por un valor de \$3.090.983.000 valor que corresponde a las ventas de productos fabricados y no fabricados por la sociedad COMPAÑÍA NACIONAL DE LEVADURAS LEVAPAN S.A. distribuidos en el Municipio de Cali.

Lo anterior conlleva a concluir que el Municipio de Cali indicó como punto central para modificar la liquidación privada presentada por la parte demandante en los ingresos netos obtenidos dentro del territorio, con ocasión a la venta de productos **fabricados y no fabricados por esta**, siendo por tanto ello el único argumento objeto de debate pues no se hace referencia a los productos que presuntamente comercializó en este Municipio.

**3) Resolución por la cual se resuelve un recurso de reconsideración No. 4131.1.12.6-1431 del 19 de junio de 2012<sup>16</sup>**

Se indicó lo siguiente:

<sup>15</sup> Fl. 137 cuaderno No. 2

<sup>16</sup> Fl. 54

*Que de acuerdo a lo expresado en la norma en su Artículo 77 de la Ley 49 de 1990, la base gravable pagadera en su sede fabril corresponde a los los ingresos brutos provenientes de la comercialización de la producción; es decir que se hace referencia todos los productos que sufren el proceso de transformación por la empresa directamente y no por aquellos productos que son para comercializar y que no son producidos por la misma; no obstante el contribuyente COMPAÑÍA NACIONAL DE LEVADURAS - LEVAPAN S.A identificado con el NIT. 860.000.261 se pudo comprobar que comercializa productos no fabricados por la empresa; dicha afirmación se hace bajo la verificación de soportes probatorios como son facturas a cliente principal en el municipio de Santiago de Cali, documentos que reposan en el expediente 1460884.”*

De esta forma, se logra colegir que en la Resolución por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración se estipuló que la modificación de la liquidación privada estaba encaminada exclusivamente en los productos – no fabricados- que la COMPAÑÍA NACIONAL DE LEVADURAS – LEVAPAN comercializó en el Municipio de Cali.

Conforme al anterior contexto fáctico, lo primero que habrá de señalarse es que, en efecto, la territorialidad del impuesto de industria y comercio nace de la indeterminación de la norma nacional<sup>17</sup> en punto a las características del hecho gravable, lo que demanda un análisis interpretativo a la luz de las pruebas aportadas al proceso, tal como lo señaló la Sección cuarta del H. Consejo de Estado en providencia<sup>18</sup> reciente, donde reiteró “que para determinar la jurisdicción en que se configura la obligación tributaria, no resulta relevante establecer el lugar desde el cual se realizan los pedidos. Además, a diferencia de lo que sucede con las actividades industriales, en el caso de las actividades comerciales no existe un precepto legal que fije un criterio único que permita circunscribirlas a determinado

<sup>17</sup> La Ley 14 de 1986 considera que son actividades comerciales las destinadas al expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías al por mayor y menor, más todas las que se encuentren definidas como tales por el Código de Comercio.

En el Distrito Especial de Buenaventura la norma nacional se reprodujo en el Acuerdo 18 de 2008 reprodujo la norma:

“Artículo 26.- Autorización Legal. El impuesto de industria y comercio está autorizado por la Ley 14 de 1983, el Decreto Reglamentario 3070 de 1983, el Decreto Ley 1333 de 1986 y el artículo 77 de la Ley 49 de 1990.

Artículo 27.- Hecho Generador. Recae en cuanto a materia imponible sobre todas las actividades industriales, comerciales y de servicio que se realicen o que se ejerzan en la jurisdicción del Distrito Especial de Buenaventura, en forma directa o indirecta por personas naturales, jurídicas o sociedades, por entidades oficiales o públicas, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimiento de comercio o sin ellos

Artículo 29.- Actividad Comercial. Es la destinada al expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor y las definidas como tales en el Código de Comercio, siempre que no estén consideradas por la ley como actividades industriales, de servicios o financieras”.

<sup>18</sup> CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCION CUARTA, Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ, Bogotá D.C., veintidós (22) de septiembre de dos mil dieciséis (2016), Radicado interno No. 20648.

*territorio, luego resulta necesario, que “...éste se determine,...mediante el análisis de las piezas probatorias allegadas al proceso, partiendo de la definición de lo que se entiende por “Actividad Comercial”.*

Ahora bien se vislumbra, que la discusión del tributo en sede administrativa se centró en señalar que el accionante realizó **actividades comerciales** en el Municipio de Cali pasibles del impuesto de industria y comercio, al llevar a cabo **la comercialización de productos no fabricados por esta** de los que derivó ingresos que debían ser gravados.

En sentido contrario, la COMPAÑIA NACIONAL DE LEVADURAS – LEVAPAN afirma que los productos vendidos en el Municipio de Cali corresponden a los que ella fabrica, razón por la que dichos ingresos deben ser declarados en la sede fabril.

Por su parte, el Distrito de Buenaventura en los actos acusados se limitó a plantear – de forma abstracta y sin cotejo de los elementos de prueba arribados en sede administrativa- que la COMPAÑIA NACIONAL DE LEVADURAS – LEVAPAN realizó actividades comerciales en su jurisdicción, con fundamento en los ingresos que recibió en el año 2009 por la comercialización de productos en su territorio; sin embargo, los argumentos que sustentan los actos administrativos sancionatorios en manera alguna dan cuenta de cuál o cuáles de las actividades (de acuerdo al objeto social de la accionante) fueron realizadas en ésta jurisdicción y mucho menos estableció que en su territorio se haya concretado la actividad comercial de venta de mercancías, pues tanto en el acto sancionatorio inicial como en el que resolvió el recurso de reconsideración la Administración concentró su exposición de motivos en señalar que la Sociedad ejerció una actividad comercial a través de recibir ingresos por **la comercialización de productos**, pero no estableció cuál fue la actividad desplegada ni que los elementos esenciales del contrato se perfeccionaron en el Distrito de Buenaventura como lo exige la jurisprudencia vigente.

Se debe indicar que el Municipio de Santiago de Cali determinó el ingreso neto percibido y no declarado por la parte demandante, teniendo en cuenta los productos (fabricados y no fabricados) vendidos por la COMPAÑIA NACIONAL DE



LEVADURAS – LEVAPAN por un valor de \$3.090.983.000 a la sociedad HURTADO BOTERO Y CIA.

En efecto, se trae a colación el informe de visita para dar cumplimiento al Auto de Verificación No.4131.1.12.6.06 de Febrero 04 de 2010<sup>19</sup>, lo cual indica lo siguiente:

Se hizo el requerimiento ordinario de información No.4131.1.12.6.-6 de Mayo 13 de 2010 a la empresa HURTADO BOTERO Y CIA S.A. quien respondió que esta empresa es distribuidora de la Compañía LEVAPAN S.A. desde el 16 de agosto de 1.989 y que los pedidos se realizan **con orden de compra, por fax o por Internet** a las ciudades de **Bogota y Tulúa** y que la empresa **LEVAPAN S.A.** funcionó en la calle 55 No. 4N-110, barrio La Flora Industrial hasta el día 31 de julio de 2009.

**Es de aclarar que el contribuyente tiene sede fabril en Bogota y Tulúa, es en estos municipios donde grava los ingresos originados en la industria.**

Una vez revisada la documentación, se toman el valor de los ingresos registrados en libros Contables por centro de costos Cali por valor de \$150.243.276.000 los cuales son los mismos tomados por el contribuyente para la declaración del impuesto de Industria y comercio; se descuentan las devoluciones de Cali.

Revisadas la base para liquidar el valor de las autoretencciones se observa que hasta el mes de marzo realizó autoretencciones a los ingresos por los productos fabricados y no fabricados. A partir del mes de abril del año 2009, se verificó que efectuó autoretencciones solamente **a los productos no fabricados por la compañía**. Teniendo en cuenta que la COMPAÑÍA NACIONAL DE LEVADURAS LEVAPAN S.A. funcionó en el Municipio de Cali hasta el 31 de Julio de 2009, según información reportada por la Sociedad HURTADO BOTERO Y CIA S.A. se procedió a determinar los ingresos netos gravados por la comercialización de los productos **fabricados y no fabricados** por la empresa debido a que tenía su establecimiento de comercio en el Municipio de Cali, se solicitó entonces a la sociedad HURTADO BOTERO Y CIA S.A., los pagos realizados a la COMPAÑÍA NACIONAL DE LEVADURAS LEVAPAN S.A. **reportando un total de \$3.759.348.998 los cuales corresponde a los meses de enero a julio de 2009.** A partir de agosto en adelante la empresa cambio de domicilio al Municipio de Yumbo, desde este lugar distribuye sus productos a través de la empresa HURTADO BOTERO Y CIA S.A., motivo por el cual no declaro los ingresos de agosto a diciembre de 2009, en el Municipio de Cali.

En ese contexto, considera la Sala que, al tratarse de un procedimiento administrativo sancionatorio, el Municipio de Cali en ejercicio de la potestad fiscalizadora que le asiste, debía desplegar una valoración exhaustiva de los medios de prueba aportados por el contribuyente, a fin de determinar si los elementos esenciales del contrato de compraventa derivado por la comercialización de productos y/o prestación de servicios, se perfeccionaron en su territorio para arribar a la realidad material de la causación del tributo, incluso indagando aquello que le fuera favorable al contribuyente, pues se trataba de un proceso punitivo.

<sup>19</sup> FI. 68 – 69 del cuaderno No. 2

Sobre el punto específico, el H. Consejo de Estado sostiene que la labor fiscalizadora de los entes territoriales debe ser activa y desplegada en aras de establecer en grado de certeza la ocurrencia de éste tipo de cargas impositivas.

*“A lo anterior puede agregarse, que la inspección tributaria, a diferencia del emplazamiento para corregir, implica la **constatación directa de los hechos que interesan al proceso adelantado por la administración tributaria**, para verificar su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar.*

*Se trata entonces, de un medio de comprobación cierta (no indiciaria) de la exactitud de las declaraciones, respecto de la efectiva existencia de los hechos gravables declarados y del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales.*

*Por el contrario, el emplazamiento para corregir supone la posibilidad de que sea el contribuyente el que modifique la liquidación privada, **antes de que la administración adelante otra serie de actividades para dilucidar los indicios que tiene en ese momento**, cumpliéndose así, con la máxima de “a menor actividad de la administración, menor sanción”.<sup>20</sup>*

Visto lo anterior, la Sala concluye que la Administración omitió contrastar con tales soportes documentales, aquellos que favorecían a la sociedad COMPAÑÍA NACIONAL DE LEVADURAS LEVAPAN S.A. los que demostraban que las ventas realizadas hacían parte del hecho generador del impuesto en la sede principal de la compañía, valoración que se exige del correcto ejercicio de la facultad fiscalizadora contemplada en el artículo 27 del Estatuto Tributario Local –Acuerdo No. 018 de 2008-.

Como si fuera poco lo ya mencionado, si se interpretara que la sociedad COMPAÑÍA NACIONAL DE LEVADURAS LEVAPAN S.A. debía de declarar en el Municipio de Cali por la actividad industrial (venta de productos fabricados) lo cierto es que se llega a la misma conclusión, si a bien se tiene que la administración Municipal no determinó con claridad a que productos se hacía referencia, si a bien se tiene que a folio 119 del cuaderno No. 2 se trae a colación un cuadro donde se relacionan los productos que le vendió está a la Sociedad HURTADO BOTERO Y CIA S.A., por valor de **\$3.759.348.998** donde se puede colegir que el Municipio de Cali determinó como base gravable del tributo los ingresos obtenidos por la venta de sus productos fabricados tales como “manjar blanco, arequipe, salsa de piña, salsa de mora, mermelada entre otros (fl. 81), los cuales deben ser objeto de tributo

<sup>20</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 18 de febrero de 2016, numero interno 19041. C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

en la sede fabril, al ser este tipo de productos, fabricados, procesados o transformados por él mismo siendo la venta la fase final de la misma actividad industrial.

En un asunto de contornos semejantes, el Alto Tribunal<sup>21</sup> de lo Contencioso Administrativo, indicó:

“Luego, es necesario hacer notar, respecto de los artículos analizados, que mientras la ley no limita el ejercicio de la actividad comercial dentro de la industrial, sí lo hace taxativamente con la figura inversa, vale decir, es posible, y la misma ley lo ordena, que la actividad industrial conlleve la de comercializar los productos fabricados, pero no se puede extender la actividad comercial a las otras dos actividades gravadas, ya que la norma es clara cuando al definir la actividad comercial concluye que ésta se dará “siempre y cuando no estén consideradas por el mismo Código o por esta ley, como actividades industriales o de servicios”.

Por tanto, de acuerdo con el texto legal, lo primero será determinar si los ingresos gravados percibidos por un sujeto pasivo provienen de la actividad industrial, desde luego a través de su comercialización, toda vez que con el solo hecho de fabricar el industrial no percibe contraprestación alguna, en tanto lo que fabrica no sea vendido. Descartada ésta, se determinará, si existe, el valor que provenga de la prestación de servicios y, por último, una vez depurados éstos dos aspectos, se puede considerar que el ingreso restante pertenece a la **actividad comercial**. Al respecto, es pertinente analizar la diferenciación efectuada por la entidad demandada, cuando interpreta la Sentencia de la Corte Suprema de Justicia N° 131 del 17 de octubre de 1991, la cual en últimas, resulta acorde con la interpretación realizada por la jurisprudencia emanada del Consejo de Estado.

(...)

Sin embargo, la diferencia de concepto entre las dos partes del proceso, como ya se vio, quedó absuelta con la misma normativa transcrita, cuando define que una actividad solo puede calificarse de comercial “siempre y cuando no estén consideradas por el mismo Código o por esta Ley, como actividades industriales o de servicios”, luego, al ser ubicada la comercialización de bienes producidos por la misma actora dentro de la “actividad industrial” la excluye automáticamente de poder incluirla dentro de la “actividad comercial”.

En lo que hace al aspecto probatorio, ordena la jurisprudencia citada que “ya no es admisible la prueba de la comercialización de la producción en municipios diferentes, sino que es a estos a los que se les debe **probar que los bienes o productos vendidos en sus territorios, son fabricados o manufacturados por el vendedor y sobre los mismos se ha pagado el gravamen sobre la actividad industrial**”.

Así entonces, las resoluciones de sanción adolecen de indeterminación del hecho gravable, elemento esencial en materia del tributo, que para el caso corresponde a

<sup>21</sup> SECCION CUARTA Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA Bogotá D.C, veintisiete (27) de octubre de dos mil once (2011) Radicación número: 76001-23-31-000-2005-03995-01(18220)

la actividad comercial y/o industrial de compra y venta de mercancías, pues no logró establecer que fue en el Municipio de Cali i) **para la actividad comercial:** donde se perfeccionó la negociación (relativa al acuerdo de la cosa vendida y el precio) de la cual se derivaron los ingresos percibidos por el accionante y ii) **para la actividad industrial:** que se tratara de productos no fabricados en la sede fabril.

Frente este tema, el profesor y Consejero de Estado Julio Roberto Piza en su texto “Los Tributos territoriales en el ordenamiento jurídico colombiano”<sup>22</sup> indica de forma precisa, que *“es indistinto que tenga el domicilio social o que tenga diferentes fábricas, **basta con que tenga una planta física para que deba inscribirse como sujeto y pagar el impuesto en tal municipio.** En defensa de esta tesis se alude a los antecedentes legislativos según los cuales el origen del impuesto es el uso de la infraestructura de la ciudad donde se desarrolla la actividad fabril.” (...)* *“otro es el problema cuando el industrial vende su producción directamente en otro municipio, frente a lo cual la **jurisprudencia más reciente dice que cuando en este caso comercializa en otro municipio no tendría derecho de gravarla como una actividad comercial, pues se considera el brazo extendido del industrial.**”*

*(negrilla fuera del texto original)*

Es por todo lo anterior que, al no estar demostrado cuál o cuáles son las actividades comerciales que realizó la sociedad COMPAÑÍA NACIONAL DE LEVADURAS LEVAPAN S.A. en el Municipio de Cali que constituyen hecho generador del tributo, no es jurídicamente admisible que la Administración reclame el pago del mismo (ICA), pues –se insiste- la determinación del hecho gravable es un elemento de la esencia que debe estar claramente acreditado en la actuación administrativa sancionatoria, pues sólo de esta forma es posible establecer el incumplimiento de la carga impositiva, máxime cuando quedó señalado en la pruebas arribadas al dossier que la sociedad HURTADO BOTERON Y CIA S.A. realizaba los pedidos a LEVAPAN S.A. **con orden de compra, por fax o por Internet** a las ciudades de **Bogota y Tulúa**, y por tanto era ahí donde se perfeccionaba el contrato.

Para la Sala de decisión, las motivaciones que sustentan los actos acusados no encuentran sustento probatorio y –además- no se ajustan a las exigencias que la jurisprudencia ha planteado en asuntos similares para determinar la sujeción al

---

<sup>22</sup> Pag. 160- segunda edición -

tributo. En consecuencia, se quebranta la presunción de legalidad que los reviste y deben declararse nulos.

Por último, se advierte que el contribuyente presentó la declaración de Impuesto de Industria y Comercio para el año gravable 2009, entre otras, en las ciudades de Bogotá y Tuluá por los valores debidamente acreditados por el revisor fiscal<sup>23</sup> de la sociedad COMPAÑÍA NACIONAL DE LEVADURAS LEVAPAN S.A., los cuales contrastados con las declaraciones privadas, existen plena coincidencia como se pasará a explicar:

INGRESOS			
Municipio	Valor certificado por el Revisor Fiscal (FL. 37 - 38)	Valor declarado	Periodo
TULUA	62,104,570,000	62,104,570,000	Anual (FL. 28)
BOGOTÁ	155,265,122,000	\$ 26.086.226.000,00	Ene - Feb (FL. 29)
		\$ 27.917.456.000,00	Mar - Abr (FL. 30)
		\$ 24.148.090.000,00	May - Jun (FL. 31)
		\$ 25.187.861.000,00	Jul - Ags (FL. 32)
		\$ 25.291.004.000,00	Sep - Oct (FL. 33)
		\$ 26.634.485.000,00	Nov - Dic. (FL. 34)
	TOTAL AÑO DECLARACIÓN ICA BOGOTÁ	\$ 155.265.122.000,00	Anual (FL. 28)

De esta forma, se puede colegir con el material probatorio allegado al expediente, que la entidad demandante no tuvo la intención de evadir los ingresos obtenidos en la sede fabril, lo que habilita la otra condición fundante para declarar la nulidad de los actos acusados, dado la prohibición de la doble tributación por el mismo concepto – actividad industrial.

Por todo lo anterior, habrá que declararse la nulidad de los actos acusados y como consecuencia, declarar en firme la declaración privada presentada por la COMPAÑÍA NACIONAL DE LEVADURAS LEVAPAN S.A. en el año gravable 2009.

Por último, y solo para efectos pedagógicos con la entidad demandada en aras de evitar posibles errores cometidos por la administración o por el contribuyente, no sobra recordar que mediante la Ley 1819 de 2016 (*“Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”*) la cual no se encontraba vigente para la época de los hechos, se clarificó el sendero frente

<sup>23</sup> Fl. 37 - 38

a la territorialidad del impuesto de industria y comercio, aplicando por supuesto, la tesis aplicada por el Consejo de Estado en esta providencia, en tal sentido señaló la mencionada norma:

**"ARTÍCULO 343. TERRITORIALIDAD DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO.** El impuesto de industria y comercio se causa a favor del municipio en el cual se realice la actividad gravada, bajo las siguientes reglas:

*Se mantienen las reglas especiales de causación para el sector financiero señaladas en el artículo 211 del Decreto-ley 1333 de 1986 y de servicios públicos domiciliarios previstas en la Ley 383 de 1997.*

*1. En la actividad industrial se mantiene la regla prevista en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990 y se entiende que la comercialización de productos por él elaborados es la culminación de su actividad industrial y por tanto no causa el impuesto como actividad comercial en cabeza del mismo.*

*2. En la actividad comercial se tendrán en cuenta las siguientes reglas:*

*a) Si la actividad se realiza en un establecimiento de comercio abierto al público o en puntos de venta, se entenderá realizada en el municipio en donde estos se encuentren;*

*b) Si la actividad se realiza en un municipio en donde no existe establecimiento de comercio ni puntos de venta, la actividad se entenderá realizada en el municipio en donde se perfecciona la venta. Por tanto, el impuesto se causa en la jurisdicción del municipio en donde se convienen el precio y la cosa vendida;*

*c) Las ventas directas al consumidor a través de correo, catálogos, compras en línea, tele ventas y ventas electrónicas se entenderán gravadas en el municipio que corresponda al lugar de despacho de la mercancía;*

*d) En la actividad de inversionistas, los ingresos se entienden gravados en el municipio o distrito donde se encuentra ubicada la sede de la sociedad donde se poseen las inversiones.*

*3. En la actividad de servicios, el ingreso se entenderá percibido en el lugar donde se ejecute la prestación del mismo, salvo en los siguientes casos:*

*a) En la actividad de transporte el ingreso se entenderá percibido en el municipio o distrito desde donde se despacha el bien, mercancía o persona;*

*b) En los servicios de televisión e Internet por suscripción y telefonía fija, el ingreso se entiende percibido en el municipio en el que se encuentre el suscriptor del servicio, según el lugar informado en el respectivo contrato;*

*c) En el servicio de telefonía móvil, navegación móvil y servicio de datos, el ingreso se entiende percibido en el domicilio principal del usuario que registre al momento de la suscripción del contrato o en el documento de actualización. Las empresas de telefonía móvil deberán llevar un registro de ingresos discriminados por cada municipio o distrito, conforme la regla aquí establecida. El valor de ingresos cuya jurisdicción no pueda establecerse se distribuirá proporcionalmente en el total de municipios según su participación en los ingresos ya distribuidos. Lo previsto en este literal entrará en vigencia a partir del 1o de enero de 2018.*

*En las actividades desarrolladas a través de patrimonios autónomos el impuesto se causa a favor del municipio donde se realicen, sobre la base gravable general y a la tarifa de la actividad ejercida.*

Nótese como entonces en la actualidad, casos como el sub-judice el elemento de territorialidad quedó plenamente establecido en el lugar donde se perfecciona el contrato, o dicho de otra forma, en la jurisdicción donde se conviene el precio y la cosa.

## 9. CONDENA EN COSTAS

El artículo 188 del CPACA señala:

*“Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”.*

El artículo 365 del C.G.P, versa:

*“En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas:*

*1. **Se condenará en costas** a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código.*

*Además se condenará en costas a quien se le resuelva de manera desfavorable un incidente, la formulación de excepciones previas, una solicitud de nulidad o de amparo de pobreza, sin perjuicio de lo dispuesto en relación con la temeridad o mala fe”.*

Tal como lo ha afirmado la jurisprudencia del Consejo de Estado – Sección Cuarta<sup>24</sup>- se debe de demostrar las erogaciones por este concepto, como lo exige para su procedencia el artículo 365 del CGP, aplicable por disposición del artículo 188 del CPACA. Con fundamento en lo anterior, no hay lugar a condenar en costas a la demandada al no haberse acreditado ninguna erogación.

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Contencioso Administrativo del Valle del Cauca, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

## FALLA

**PRIMERO: DECLARAR** la nulidad de la liquidación oficial de revisión No. 4131.1.12.6-7782144 del 21 de enero de 2011 por medio de la cual se modifica la

<sup>24</sup> CONSEJO DE ESTADO - SECCIÓN CUARTA - NR: 2144030-19001-23-33-000-2012-00401-02 SENTENCIA del 04/12/2019

declaración y liquidación privada del Impuesto de Industria y Comercio y su complementario de avisos y tableros del contribuyente COMPAÑÍA NACIONAL DE LEVADURAS – LEVAPAN, por el año gravable 2009 y de la Resolución por la cual se resuelve el recurso de reconsideración No. 4131.1.12.6-1431 del 19 de junio de 2012, por medio de la cual se confirma la primera.

**SEGUNDO:** Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho se DECLARA en firme la liquidación privada presentada por la COMPAÑÍA NACIONAL DE LEVADURAS – LEVAPAN del impuesto de industria y comercio correspondiente al año gravable 2009.

**TERCERO:** Sin condena en costas en esta providencia

**CUARTO:** En firme la sentencia, librense las comunicaciones del caso y de no ser recurrida, archívese previa anotación en el programa "Justicia Siglo XXI".

**QUINTO: NEGAR** la solicitud del Ministerio Público referente a la suspensión del proceso por prejudicialidad, de conformidad con lo expuesto en la consideración previa de esta providencia. Expídase copia simple de esta providencia y remítase al Despacho del Magistrado Oscar Silvio Narváez Daza para que obre dentro del proceso radicado No. 76001-33-33-003-2012-00220-01 donde actúan las mismas partes de este asunto.

**CÓPIESE, NOTIFÍQUESE y CÚMPLASE.**

Proyecto discutido y aprobado en Sala de Decisión de la fecha (Acta No. 14)

Los Magistrados,

  
OSCAR SILVIO NARVÁEZ DAZA

  
EDUARDO ANTONIO LUGO BARROS

1-A0125:10002020089

  
OMAR EDGAR BORJA SOTO

JGV.