

**ACTIVIDAD INDUSTRIAL – Definición / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Sujeto pasivo / ACTIVIDAD COMERCIAL – Puede también desarrollarse la actividad industrial**

Por tanto, teniendo en cuenta que el artículo 34 de la Ley 14 de 1983, transcrito íntegramente por el artículo 2° del Acuerdo N° 035 del 16 de septiembre de 1985 expedido por el Concejo Municipal de Santiago de Cali, y por el 197 del Código de Régimen Municipal, dispone que: “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”, es pertinente concluir que la actora es una sociedad dedicada a la actividad industrial. Ahora, en cuanto a la sujeción pasiva de quienes desarrollan dicha actividad, como regla general, el artículo 32 de la misma Ley, concordante con el artículo 195 del Código de Régimen Municipal, y el 1° del Acuerdo 035, citado, establece: “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”. 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”.

**FUENTE FORMAL:** LEY 14 DE 1983 - ARTÍCULO 34

**INDUSTRIAL – Debe pagar ICA en los municipios diferentes a la sede fabril cuando ejerce actividad comercial / DOBLE TRIBUTACION – En impuesto de industria y comercio / ACTIVIDAD INDUSTRIAL – No deben incluirse en su base los ingresos por la venta en un municipio que no es lugar donde tiene su sede fabril / ACTIVIDAD COMERCIAL – Sólo puede considerarse que los es cuando no está incluida en la industrial para tributar separadamente / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Grava la actividad comercial cuando el industrial vende productos que no ha fabricado en otros municipios**

Por tanto, la demandada admite 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. En materia tributaria, por principio, no es dable la imposición de un “doble gravamen” sobre el mismo ingreso, luego si, como se desprende de todo lo anterior, una partida pertenece por norma a la actividad industrial, no puede a su vez estar incluida en la actividad comercial. Por tanto, comprobada la calidad de industrial del declarante y, dado que el ingreso no se derivó de la venta de bienes fabricados en el municipio de Santiago de Cali, es improcedente tomar como base gravable del tributo los valores correspondientes a su venta, ya que este debió pagarse en la ciudad donde cuenta la empresa con su planta fabril. 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”. Luego, no es cierto como lo afirma la entidad municipal, que el artículo 77 de la ley 49 de 1990 excluya “la posibilidad de imponer gravamen por la actividad comercial”, toda vez que la empresa reconoce, declara y paga el ICA en el municipio donde posee su planta fabril y solo excepcionalmente en otros municipios, cuando en ellos perciba ingresos que efectivamente provengan de su “actividad comercial” en dicho territorio, esto es, los obtenidos por la venta de artículos no fabricados por la sociedad y no incluidos en la declaración del municipio donde opera la planta fabril.

**CARGA PROBATORIA – La tiene el industrial para probar que los ingresos por la actividad de comercialización los pagó con el gravamen por la actividad industrial**

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”. Luego, no es cierto como lo afirma la entidad municipal, que el artículo 77 de la ley 49 de 1990 excluya “la posibilidad de imponer gravamen por la actividad comercial”, toda vez que la empresa reconoce, declara y paga el ICA en el municipio donde posee su planta fabril y solo excepcionalmente en otros municipios, cuando en ellos perciba ingresos que efectivamente provengan de su “actividad comercial” en dicho territorio, esto es, los obtenidos por la venta de artículos no fabricados por la sociedad y no incluidos en la declaración del municipio donde opera la planta fabril. A ese respecto, la administración municipal aduce que la razón para modificar la declaración presentada por FRIESLAND COLOMBIA fue la falta de pruebas “ya que es al industrial a quien corresponde probar que sobre dichos ingresos se ha pagado el gravamen por la actividad industrial”. En ningún aparte la demandada cuestiona las cifras contenidas en la declaración aludida, presentada en Popayán, por lo que la Sala considera debidamente probado que la totalidad de la venta de producción de la empresa tributó como “actividad industrial”, en consecuencia, no debió incluirse en la correspondiente a la “actividad comercial” declarada en el municipio de Santiago de Cali.

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**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)**

**Actor: FRIESLAND COLOMBIA S.A.**

**Demandado: MUNICIPIO DE SANTIAGO DE CALI**

## **FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 19 de octubre de 2009 proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que dispuso:

*“PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad de los siguientes actos administrativos:*

*- Liquidación Oficial de Revisión No. 0360 del 19 de marzo de 2004, proferida por la Subdirección Administrativa de Impuestos, Rentas y Catastro Municipal de Cali, por medio de la cual se modifica la declaración privada del impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros del contribuyente FRIESLAND COLOMBIA S.A., por el año gravable 2001, vigencia fiscal 2002.*

*- Resolución No. 0523 del 28 de abril de 2005, proferida por la Subdirección Administrativa de Impuestos, Rentas y Catastro Municipal de Cali, por la cual se resuelve un recurso de reconsideración a la firma FRIESLAND COLOMBIA S.A.*

*SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, se DECLARA en firme la liquidación privada presentada por la sociedad FRIESLAND COLOMBIA S.A. con la Declaración del impuesto de industria y comercio correspondiente al año gravable 2001, vigencia fiscal de 2002”.*

### **I - ANTECEDENTES**

#### **1- LA DEMANDA.**

**1.1- HECHOS:** La sociedad FRIESLAND COLOMBIA S.A. presentó la Declaración de Industria y Comercio en el municipio de Cali (Valle) correspondiente al año gravable 2001, vigencia fiscal 2002, dentro de los términos legales, donde incluyó un saldo a su favor por \$1.458.000, lo que expresó que los ingresos totales ordinarios y extraordinarios habían sido de \$38.009.171.000, de los cuales \$37.878.567.000, correspondían a ingresos obtenidos fuera del Municipio de Cali, por lo que los ingresos gravables en este ente territorial, ascendieron a \$123.353.000

La Subdirección Administrativa de Impuestos, Rentas y Catastro Municipal de la Secretaría de Hacienda de Cali, expidió el emplazamiento para Corregir No. 024 de mayo 28 de 2003, por considerar que en la declaración del impuesto de Industria y Comercio, la actora omitió incluir la totalidad de los ingresos que en su concepto se habían obtenido en la ciudad de Cali, y que se relacionaban como ingresos obtenidos en otras ciudades del país. Como no fue atendido dicho

emplazamiento para corregir, se envió a la Sociedad FRIESLAND COLOMBIA S.A. el Requerimiento Especial No. 012 de junio 25 de 2003<sup>1</sup>.

Posteriormente a la respuesta del Requerimiento Especial, la Subdirección de Impuestos, Rentas y Catastro Municipal de Cali produjo la Liquidación Oficial de Revisión No. 360 de 19 de marzo de 2004<sup>2</sup> contra la cual se interpuso recurso de reconsideración decidido mediante la Resolución No. 0523 del 28 de abril de 2005<sup>3</sup>, para confirmar la Liquidación Oficial de Revisión.

**1.2 – PRETENSIONES:** El actor solicitó la nulidad de la Liquidación de Revisión y la Resolución que decidió, para confirmar, el recurso de reconsideración, expedidas por la Secretaría de Hacienda Municipal de Cali. Como restablecimiento del derecho, solicitó que se declare que no está obligada a pagar el impuesto de industria y comercio y complementario de avisos y tableros por el año gravable 2001 y, en consecuencia, que se deje en firme la liquidación privada presentada.

**1.3 - NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN:** Invocó como normas violadas los artículos 209 y 338 de la Constitución Política; 1° y siguientes de la Ley 256 de 1996, 26 y 32 del Código Civil; 647 y 683 del Estatuto Tributario y Sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 23 de junio de 2005, expediente 13844.

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

a) **Violación del artículo 338 de la Constitución Política:** Señaló que con la expedición de la Ley 14 de 1983, relativa al impuesto de industria y comercio, no fue muy claro en su momento el legislador, por los casos que se habían presentado, que entre los municipios existieran disposiciones contradictorias, como ocurrió en el caso concreto entre el acuerdo 35 de 1985, expedido por el Consejo Municipal de Cali, y el Decreto 062 de 1994, expedido por la Alcaldía Municipal de Popayán, ya que, según la primera, quien realice actividades de comercio dentro del municipio de Cali debía pagar impuestos de industria y comercio sobre el valor total de los ingresos originados en dichas actividades, sin importar donde hubieran sido producidas, e inclusive si el industrial hubiera tributado en otro municipio. De otra parte, la segunda (Decreto 062 de 1994) expresa que el industrial radicado dentro del municipio debe tributar sobre la totalidad de los ingresos que se originen por la venta de los productos fabricados dentro del municipio.

Señaló que la actora tenía su domicilio principal en Popayán, razón por la cual tributó en esa ciudad sobre el valor total de las ventas de las mercancías producidas en su territorio, razón por la cual, consideró que no estaba obligada a tributar en otros municipios sobre la comercialización de dichas mercancías, que ya habían sido gravadas. Que en caso de hacerlo, equivaldría a aceptar una doble tributación.

Añadió, que se violó el artículo 338 de la Constitución Política, pues con la aplicación del Acuerdo 35 de 1985 del municipio de Cali, que pretendió cobrar el impuesto de Industria y Comercio sobre productos que ya habían sido materia del mismo tributo, se creó un nuevo impuesto para lo cual, el Concejo Municipal de Cali no tenía facultades. Además, que cuando el Congreso Nacional expidió la Ley 14 de 1983, reguló el impuesto de Industria y Comercio y concedió a los

---

<sup>1</sup> Fls. 159-164

<sup>2</sup> Fls. 9-14

<sup>3</sup> Fls. 15-34

municipios algunas facultades sobre tarifas, aun que dentro de ciertos rangos, por cuanto partía de la base de que solo el Congreso podía crear ese impuesto y tomar determinaciones de fondo sobre el mismo.

**b) Artículo 209 C.P.** Con respecto a dicha norma, alegó la violación del principio de igualdad en las actuaciones administrativas, toda vez que el Municipio de Cali, con la forma en la cual pretendió hacer cumplir el acuerdo No. 035, cuando exigió al industrial que ya había pagado impuesto sobre toda la producción en el territorio donde tenía su sede fabril, nuevamente pagara el citado impuesto sobre la misma producción por el solo hecho de comercializarla en la ciudad de Cali; así resulta tratado con mayor severidad que los industriales radicados en Cali y que expendían en el mismo municipio toda su producción, lo cual impedía que hubiera equidad e igualdad de tratamiento a los sujetos del impuesto, con lo que se violó también la Ley 256 de 1996, que garantiza el libre ejercicio del derecho a la competencia, ya que fue obvio que los procesadores de lácteos, o de cualquier otra mercancía que no estuvieran radicados en el Municipio de Cali, tendrían que vender sus productos a un mayor precio que quienes producían y vendían en dicha ciudad.

Concluyó que, además, con la concurrencia de las dos normativas (Acuerdo No. 035 de 1985 y Decreto 062 de 1994), se evidenció la falta de coordinación legislativa.

**c) Violación de los artículos 26 y 32 del Código Civil:** Señaló que según la Administración de Cali, se encontró que en el caso de la actora existió una situación oscura y contradictoria originada en la existencia de dos disposiciones de contenido opuesto y vigente, en dos municipios donde la compañía ejercía sus actividades. Sin tener en cuenta la existencia de doctrina sobre el tema, ni el principio de la equidad natural, por cuanto no podía generar una doble tributación sobre el mismo hecho gravado, axioma reconocido en todos los sistemas tributarios.

d) Sanción por Inexactitud: Precisó que, como lo reconoció la Subdirección de Impuestos de la Secretaría de Hacienda Municipal de Cali, en la Liquidación de Revisión, la actora no omitió ingresos ordinarios ni extraordinarios, así como tampoco incluyó costos ni gastos irreales, ni informó retenciones inexistentes. Que simplemente con fundamento en el Decreto 062 de 1994 del Municipio de Popayán, el cual contiene el Código de Rentas de ese Municipio, y que era aplicable a la actora, por cuanto allí estaba su domicilio principal y su sede fabril, liquidó el impuesto sobre las actividades industriales y allí quedaron comprendidas las ventas de todos los artículos producidos en su planta industrial.

Que para evitar la doble tributación, se abstuvo de incluir como actividades comerciales gravadas en la declaración de Industria y Comercio presentada en el Municipio de Cali por el año gravable 2001, las ventas de los productos que ya habían tributado en la ciudad de Popayán. Que, por lo tanto, no opera la sanción por inexactitud.

**d) Sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 23 de junio de 2005.** Dijo que con base en ésta, el industrial solamente debe tributar en el municipio donde esté ubicada la sede fabril, sin importar la forma como realiza la comercialización de su producción.

Concluyó que el Decreto 062 de 1994 de la Alcaldía Municipal de Popayán al expedir el Código de Rentas del Municipio, se ajustó a derecho.

## 2- CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA:

La demandada adujo las siguientes razones de defensa:

Señaló que al revisar el expediente, encontró que de acuerdo al certificado de existencia y representación legal, la actora tenía su asiento principal en la ciudad de Popayán, y que, dentro de su objeto social se encontraba la fabricación, procesamiento, empaque... (etc) de productos con destino al mercado nacional. En consecuencia, no se estaban gravando actividades desarrolladas en otras municipalidades.

Por el contrario, el Municipio de Santiago de Cali, estaba gravando y cobrando el impuesto de Industria y Comercio, por las actividades comerciales que el mismo industrial realizaba en dicho Municipio, con su propia infraestructura comercial o establecimiento de comercio, caso en el cual, debía tributar conforme a las normas vigentes de la Administración.

Que así quedaba claro que por la realización de la actividad industrial, se debía declarar y pagar sobre la totalidad de los ingresos percibidos en el municipio donde tuviera ésta la planta industrial. Caso diferente sería el de la actividad comercial, pues si el contribuyente realizara actividad comercial en un territorio diferente a aquel en el cual tenía su planta fabril, debía tributar en dicha jurisdicción por los ingresos percibidos por esa actividad comercial.

Consideró que la diferencia real se encontraba a nivel jurisprudencial, en donde la Corte Suprema de Justicia a través de la sentencia No. 131 de octubre 17 de 1991, al pronunciarse sobre la exequibilidad del artículo 77 de la Ley 49 de 1990, diferenció entre el industrial que dentro o fuera de la sede fabril vende directamente desde su propia fábrica a los consumidores o a los distribuidores mayoristas o minoristas, y el industrial que vende sus productos a través de una infraestructura comercial dotada de puntos de fábrica, almacenes, locales, o establecimientos de comercio.

Señaló que de conformidad con dicha diferenciación, la Corte consideró que, en el primer caso, el industrial despliega una inequívoca actividad industrial y, por lo tanto, debía tributar al Municipio sede de la fábrica sobre el total de los ingresos obtenidos por la venta de los productos, independientemente de que el destino de los productos fuera el mismo municipio de la sede fabril, u otro.

En el segundo caso, al decir de la Corte, el impuesto tendría que pagarse en los municipios en los que realizaba las ventas, como actividad de comercio, sobre el promedio mensual de ingresos brutos obtenidos en cada jurisdicción.

Precisó además, que podía ocurrir el caso en que un industrial realizara simultáneamente las dos actividades, por lo que citó lo dicho por la corte *“En efecto, puede suceder que en el mismo Municipio de las instalaciones industriales, el empresario actúe como industrial y como comerciante, es decir, que ejerza una y otra actividad. O una y otra. Y que lo mismo suceda en otro Municipio. Responderá entonces en un caso como fabricante, habiendo de pagar el impuesto de industria y comercio únicamente en el Municipio de la planta y como empresario industrial no puede ser gravado en Municipio distinto. Y en otro caso, como comerciante, tributará solamente al Municipio en donde cumple su actividad de mercadeo, que puede ser el mismo de la sede fabril u otro Municipio, si en cada uno de estos entes territoriales o en alguno de ellos actúa como comerciante. Y sin*

*que en ningún caso se grave al empresario industrial más de una vez sobre la misma base gravable...”*

Señaló que la interpretación de la Corte Suprema permitía, en el caso del industrial comerciante, para efectos de la liquidación del impuesto por el industrial que realiza tanto actividades puramente industriales, como actividades comerciales por venta de su producción a través de infraestructura propia, diferenciar los ingresos obtenidos en cada actividad, (industrial y comercial), de modo que no se computaran sino una sola vez, para el cálculo de la base gravable de las dos actividades. Concluyó que, los ingresos percibidos en la actividad comercial, no hacían parte de la base de cálculo de la actividad industrial, y viceversa.

Sin embargo, la aplicación de la Ley en la solución de controversias particulares y concretas por el Contencioso Administrativo, había llevado a la unificación del sistema, por lo que en citadas sentencias del Consejo de Estado, la tendencia que se impone respecto de la actividad industrial, es la de la aplicación taxativa del artículo 77 de la Ley 49 de 1990, que establece como sujeto activo del impuesto generado en la actividad industrial al *“Municipio donde se encuentre ubicada la fábrica o planta comercializadora de la producción...”*, con lo que se excluye la posibilidad de imponer gravamen por actividad comercial.

Reiteró dicha posición la sentencia<sup>4</sup> que observa: *“[...] Así las cosas, y si la actividad industrial, que necesariamente envuelve la comercialización de los bienes que se producen, sea cual sea la manera de llevarla a efecto, no deja de ser tal, y si de otra parte, no puede ser a la vez actividad comercial la actividad que ya es calificada de industrial, se confirma que la actividad de la actora, producción de bienes en Santafé de Bogotá, con comercialización de los mismos, es únicamente industrial...”*

Anotó que a partir de la normativa vigente y de los diferentes antecedentes jurisprudenciales se podía inferir que:

- Con el fin de evitar la doble tributación, el industrial que comercializa directamente su producción en municipios diferentes al de la sede fabril está obligado a probar a éstos que los bienes o productos vendidos en sus territorios son fabricados o facturados por el vendedor y que sobre los mismos se había gravado la actividad industrial.
- La carga de la prueba, sobre la naturaleza de la actividad que realiza el industrial que comercializa directamente su producción en municipios diferentes al de la sede fabril, recae sobre el industrial.

Citó el artículo 864 del Código de Comercio, para señalar que se tiene como lugar de celebración del contrato el lugar de residencia del proponente y en el momento en que se recibe la aceptación de la propuesta. En cuanto al caso concreto, señaló que la actora tenía una sede en el Municipio de Santiago de Cali, que no demostró que no actuaban como representantes de la sociedad, que no realizaban los pedidos directamente desde Cali, el lugar fáctico donde se expedían las facturas, donde recaudaban el pago de la venta, donde se tomaban las decisiones para concluir un negocio relativo a las ventas de sus bienes por conducto de sus vendedores, que tipo de infraestructura y personal a su cargo tenían en el lugar en que ejercía la actividad comercial. Concluyó que era necesario probar las causales de anulación de los actos administrativos demandados.

---

<sup>4</sup> Sentencia del Consejo de Estado de noviembre 6 de 1998, expediente 9017 M.P. Delio Gómez Leyva.

Respecto de los puntos específicos de violación, expresó:

**a) Violación del artículo 338 de la Constitución Política:** Señaló que no podía la actora afirmar que con la aplicación que hizo el Municipio de Santiago de Cali, de su normatividad (acuerdo 035 de 1985) se creó un nuevo impuesto para lo cual el Concejo Municipal no tenía facultades, con lo que supuestamente excedió las facultades del artículo 338 de la C.P.

En ningún momento la Administración municipal creó un nuevo impuesto, pues éste estaba previamente determinado tanto en la norma Nacional como Municipal **“Acuerdo No. 035 artículo 3: CONCEPTO DE ACTIVIDAD COMERCIAL – Se entiende 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 la Ley 14 de 1.983 como actividades industriales o de servicios.”**

**b) Violación del artículo 209 de la Constitución Política de Colombia:** Manifestó que la igualdad real ante la Ley solo podía tener lugar a condición de que los hechos bajo examen correspondieran material y jurídicamente a elementos constitutivos de la obligación tributaria, entendida ésta bajo esa amplia configuración que engloba los parámetros favorables, neutros y desfavorables. Que el sentido de igualdad en sede fiscal debía reconocerse tanto desde la óptica de las excepciones que establece algunos beneficios asociados para determinados hechos económicos, sin perjuicio de los elementos neutros del derecho a la igualdad, por lo cual debía asumirse tanto lo favorable como lo desfavorable a los extremos de la obligación tributaria.

Frente a lo dicho por la actora, cuando consideró que *“la liquidación oficial del impuesto de industria y comercio a cargo de FRIESLAND COLOMBIA S.A. por el año gravable 2001 quebrantó la norma superior por cuanto con ello no se cumplió con el principio de igualdad que debía estar presente en todas las actuaciones administrativas”*, señaló que, la forma como el Municipio de Cali pretendió aplicar el Acuerdo No. 035, es decir, cuando exigió al industrial que ya pagó el impuesto sobre la producción en el municipio donde tiene su sede fabril, que nuevamente pagara el impuesto de industria y comercio sobre la comercialización en Cali, trató con mayor severidad a aquel industrial radicado en Cali y que expendía en el municipio toda su producción.

**c) Violación al artículo 26 y 32 del Código Civil:** Señaló que no existen los suficientes elementos probatorios que conlleven a la Administración Municipal a desvirtuar cada uno de los hechos determinados en el informe de visita realizado por la Subdirección de Impuestos Renta y Catastro Municipal.

**d) Sanción por inexactitud:** Precisó que la Administración Municipal dio aplicación a lo contemplado en el artículo 75 del Decreto 0523 de 1999, al configurarse la inexactitud sancionable en la declaración tributaria por utilizar datos equivocados.

**e) Excepción de ineptitud sustantiva de la demanda:** Argumentó que el actor debió demandar el requerimiento especial No. 012 del 25 de junio de 2003, por cuanto eran las normas nacionales y municipales las que exigían como requisito previo a la liquidación oficial, la expedición de ese acto, ya que conformaba la unidad integral de la operación administrativa, puesto que esta no podía ser

desvertebrada, permitiendo solo la acusación de algunas de las actuaciones que la componían.

## **II- LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda. Para el efecto, anuló los actos acusados y decretó la firmeza de la declaración de ICA y su complementario de Avisos y Tableros presentada por el año gravable 2001, vigencia fiscal 2002.

Las razones para sustentar el fallo del *a quo* se exponen como sigue: Respecto de la excepción propuesta por la demandada "*Ineptitud sustantiva de la demanda*", señaló que según lo dicho por el Consejo de Estado en anteriores ocasiones, el Requerimiento Especial no es objeto de control judicial, dado que corresponde a un acto de mero trámite, previo a la expedición de la Liquidación Oficial de Liquidación, la cual si constituye el acto definitivo por el cual la Administración modifica la Liquidación Privada del contribuyente. Por la citada razón, negó dicha excepción.

Citó los artículos 34 y 35 de la Ley 14 de 1983 para señalar que el presupuesto fáctico económico del impuesto de industria y comercio era la realización, dentro de las jurisdicciones municipales, de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios. Y que el hecho gravable era sólo uno, el cual se encontraba integrado por distintas actividades gravadas.

Así mismo, adujo que el artículo 7 numeral 2 del Decreto 3070 de 1983, reglamentario de la Ley 14/83, obligaba a los sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio a presentar anualmente, una declaración de industria y comercio, junto con la liquidación privada del gravamen. Que el artículo 77 de la Ley 49 de 1990 determina que el tributo sobre la actividad industrial se pagará en el municipio donde se encuentre ubicada la fábrica o planta industrial, posición que es apoyada por el Consejo de Estado, cuando expone:

*"[...] 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.***

*Así mismo 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 territorio de la sede fabril o planta industrial, por cuanto el destino de las mercancías o el sitio donde se suscribe el contrato de compraventa, no son determinantes del hecho generador o manifestación externa de hecho imponible, pues de lo contrario se desconocería el carácter territorial del tributo, al trasladarse el lugar de su causación [...]**"<sup>5</sup>*

Posteriormente, concluye:

*"[...] La comercialización constituye una de las etapas del proceso industrial y por ello, **cuando el fabricante vende su producto no se despoja de su naturaleza de industrial, sino que culmina el ciclo normal de la fabricación.***

<sup>5</sup> Consejo de Estado Sección Cuarta – Sentencia número: 14582 del 19 de mayo de 2005, M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

<sup>5</sup> Sentencia Consejo de Estado de abril 28 de 2000 Exp. 9817 C.P. Daniel Manrique Guzmán.

*Por ello, no admite duda que la comercialización que realiza el fabricante de sus productos es actividad industrial, pues no puede convertirse en comercial lo que por disposición legal es industrial y no puede una actividad ser a la vez comercial e industrial para efectos del impuesto de industria y comercio, según el artículo 35 de la Ley 14 de 1983. [...]*<sup>6</sup>

Consideró que en el caso concreto estaba probado que la sociedad FRIESLAND COLOMBIA S.A. efectuó el pago del Impuesto de Industria y Comercio y su complementario de Avisos y Tableros, por el año gravable 2001, en la ciudad de Popayán, así como se aceptó por las partes que la sede fabril funciona únicamente en dicha ciudad, donde fabricaba los productos que comercializaba en distintos municipios del suroccidente del país, siendo uno de ellos la ciudad de Santiago de Cali.

Concluyó que fue correcto el proceder de la actora en lo correspondiente al pago del impuesto de industria y comercio del año gravable 2001, con lo que se desvirtuó la legalidad de los actos demandados, por cuanto el municipio de Santiago de Cali pretendió cobrar el impuesto a la actora, por la actividad comercial efectuada al interior del municipio, sin tener en consideración que dicho impuesto ya había sido cubierto en la ciudad de Popayán, lugar donde se encontraba ubicada la planta industrial de la sociedad.

### **III- EL RECURSO DE APELACION**

**3.1. SUSTENTACIÓN:** La Administración municipal de Santiago de Cali apeló la sentencia de primera instancia, en los siguientes términos:

Precisó que en ningún momento se desconoció que la actora tenía su asiento principal en otra ciudad, así como tampoco pretendió gravar con el impuesto de industria y comercio la actividad industrial desarrollada en municipalidades diferentes. Por el contrario, el Municipio de Santiago de Cali gravó y cobró el impuesto de Industria y Comercio, solo por las actividades comerciales que la actora realizó en dicho municipio.

Lo que motivó a la administración a modificar la declaración presentada fue la falta de pruebas ya que era al industrial a quien le correspondía demostrar el origen de sus ingresos, aseveración que fundamentó con la Sentencia del Consejo de Estado, que expone: *“Ha señalado igualmente la sala que la modificación fundamental 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 (...)*<sup>7</sup>

Reconoció que la Administración no desconoció en ningún momento el contenido y la aplicación del artículo 77 de la Ley 49 de 1990. Por consiguiente, la administración no gravó actividades desarrolladas en otras municipalidades, sino

---

<sup>7</sup>Sentencia del C. de E. de 9 de noviembre de 2006, Rad. 14775 C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

que, por el contrario, el municipio de Santiago de Cali gravó y cobró el Impuesto de Industria y comercio, por las actividades comerciales que el mismo industrial realizó en ese territorio, con su propia infraestructura comercial o establecimiento de comercio, caso en el cual, debía de tributar allí como actividad comercial, ya que, la realización de la actividad industrial se debía declarar y pagar sobre la totalidad de los ingresos percibidos en el municipio donde tuviera su sede la planta industrial; caso diferente era el ejercicio de la actividad comercial.

Expuso que la Corte Suprema de Justicia, al pronunciarse sobre la exequibilidad del artículo 77 de la Ley 49 de 1990<sup>8</sup>, diferenció entre el industrial que dentro o fuera de la sede fabril vendía directamente desde su propia fábrica a los consumidores o a los distribuidores mayoristas o minoristas, y el industrial que vendía sus productos a través de una infraestructura comercial dotada de puntos de fábrica, almacenes, locales, o establecimientos de comercio.

Conforme a dicha diferenciación, respecto del segundo caso, en el sentir de la Corte, el impuesto tendría que pagarse en los municipios en los que se realiza las ventas, como actividad de comercio, sobre el promedio mensual de ingresos brutos obtenidos en cada jurisdicción, y, para efectos de la liquidación del impuesto por el industrial que realiza tanto actividades puramente industriales, como actividades comerciales por venta de su producción a través de infraestructura propia, diferenciar los ingresos obtenidos en cada actividad (industrial y comercial), de modo que no computaran sino sola una vez, para el cálculo de la base gravable de las dos actividades, o sea, que los ingresos percibidos en la actividad comercial, no hacían parte de la base de cálculo de la actividad industrial, y viceversa.

Señaló que la carga de la prueba, sobre la naturaleza de la actividad que realiza el industrial que comercializa directamente su producción en municipios diferentes al de la sede fabril recaía sobre el mismo industrial, ya que está obligado a probar que los bienes o productos vendidos en sus territorios eran fabricados o facturados por el vendedor y que sobre los mismos se había pagado el gravamen sobre la actividad industrial.

Adujo que la sociedad poseía una sucursal en la ciudad de Santiago de Cali, en la cual se realizaban ventas con lo que se generaron los ingresos provenientes de dicha actividad comercial. Por lo anterior, la administración municipal consideró que FRIESLAND COLOMBIA S.A. realizó la comercialización de productos que constituyen base gravable del impuesto de Industria y Comercio en el municipio de Santiago de Cali, en relación con el artículo 864 del Código de Comercio, el cual estableció que se tiene como lugar de celebración del contrato, el lugar de residencia del proponente y en el momento en que se recibe la aceptación de la propuesta.

Así las cosas, la sociedad realizó actividades y operaciones comerciales en Cali, donde utilizó toda una estructura de servicios generales que le ofrecía la ciudad, entre otros el mercado, donde se reunían compradores y vendedores, se ofrecían bienes y ocurría la transferencia de propiedad, con lo que concluyó que la labor desarrollada por la actora no era otra cosa que la de utilizar métodos para convencer a los clientes de la compra de sus productos.

### **3.2. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN.**

---

<sup>8</sup> Sentencia Corte Suprema de Justicia No 131 de octubre 17 de 1991,

Ninguna de las partes del proceso alegó de conclusión.

#### **IV - CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

El Procurador delegado no emitió pronunciamiento alguno.

#### **V- CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Corresponde a esta Corporación decidir sobre la procedencia de la Liquidación de Revisión por la cual el municipio de Santiago de Cali incrementó la base gravable del ICA declarado por el año gravable 2001, con el consecuente aumento del impuesto e imposición de sanción por inexactitud, y de la Resolución que decidió para confirmar el recurso de reconsideración contra la misma.

El objeto social de la empresa "FRIESLAND DE COLOMBIA S.A.", de acuerdo con el certificado expedido por la Cámara de Comercio del Cauca, lo constituye: ***"La fabricación, procesamiento, empaque, transformación, distribución, comercialización, importación, representación, agenciamiento comercial, compra y venta de toda clase de productos y suplementos alimenticios, bebidas y refrescos (incluidos jugos), en especial leche, todos los derivados de la leche y productos complementarios"***<sup>9</sup>.

En el mismo documento, consta que la actora tiene establecido su domicilio principal en la ciudad de Popayán (Cauca), y que es allí ***"donde procesa la leche que adquiere en varios lugares del suroccidente del país, y despacha los productos que distribuye en varias ciudades del Departamento del Cauca y del Valle del Cauca, entre ellas la ciudad de Cali"***.

Por tanto, teniendo en cuenta que el artículo 34 de la Ley 14 de 1983, transcrito íntegramente por el artículo 2° del Acuerdo N° 035 del 16 de septiembre de 1985 expedido por el Concejo Municipal de Santiago de Cali, y por el 197 del Código de Régimen Municipal, dispone que: ***"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"***, es pertinente concluir que la actora es una sociedad dedicada a la actividad industrial. Ahora, en cuanto a la sujeción pasiva de quienes desarrollan dicha actividad, como regla general, el artículo 32 de la misma Ley, concordante con el artículo 195 del Código de Régimen Municipal, y el 1° del Acuerdo 035, citado, establece: ***"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"***.

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"***

---

<sup>9</sup> Folios 2 y 141 reverso, c.p.

**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.

Afirma el municipio de Santiago de Cali: *“Queda claro entonces, que por la realización de la actividad industrial, se debe declarar y pagar sobre la totalidad de los ingresos percibidos en el municipio donde tenga su sede la planta industrial. **Caso diferente es el ejercicio de la actividad comercial.** Si el contribuyente realiza actividad comercial en otro municipio distinto a aquel en el cual tiene su planta fabril, deberá tributar en esta jurisdicción por los ingresos percibidos por la actividad comercial”.* Y más adelante: *“En el segundo caso, al decir de la Corte, el impuesto tendría que pagarse en los municipios en los que realiza las ventas, **como actividad de comercio,** sobre el promedio mensual de ingresos brutos obtenidos en cada jurisdicción”.*

Por tanto, la demandada admite 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.

En materia tributaria, por principio, no es dable la imposición de un *“doble gravamen”* sobre el mismo ingreso, luego si, como se desprende de todo lo anterior, una partida pertenece por norma a la actividad industrial, no puede a su vez estar incluida en la actividad comercial.

Ahora, 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”.***

Por tanto, comprobada la calidad de industrial del declarante y, dado que el ingreso no se derivó de la venta de bienes fabricados en el municipio de Santiago de Cali, es improcedente tomar como base gravable del tributo los valores correspondientes a su venta, ya que este debió pagarse en la ciudad donde cuenta la empresa con su planta fabril.

En el evento sujeto a estudio, la demandante obtuvo ingresos brutos por el año gravable 2001 en cuantía de \$38.009.171.000. De dicha suma, declaró como ingresos obtenidos fuera del municipio el valor de \$37.878.567.000, correspondiente a las ventas de productos elaborados, procesados o transformados en su sede fabril ubicada en el municipio de Popayán, y

\$123.353.000 gravados en Cali por comercialización de bienes no producidos por la sociedad, dado que, además está demostrado, que es en Popayán donde realiza la actividad industrial que le genera la mayoría de sus ingresos, por tanto, es en ese municipio donde debe tributar ICA sobre los ingresos obtenidos con ocasión de la comercialización de sus propios productos en otras ciudades, de acuerdo con el artículo 77 de la Ley 49 de 1990, no obstante lo cual, la administración municipal incrementó la cifra gravada en Cali a \$19.534.694.000 con el argumento de que se trata de mercancía, que si bien es producida por el actor, se comercializó en el aludido municipio donde la empresa posee un establecimiento de comercio.

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”*.

Luego, no es cierto como lo afirma la entidad municipal, que el artículo 77 de la ley 49 de 1990 excluya *“la posibilidad de imponer gravamen por la actividad comercial”*, toda vez que la empresa reconoce, declara y paga el ICA en el municipio donde posee su planta fabril y solo excepcionalmente en otros municipios, cuando en ellos perciba ingresos que efectivamente provengan de su *“actividad comercial”* en dicho territorio, esto es, los obtenidos por la venta de artículos no fabricados por la sociedad y no incluidos en la declaración del municipio donde opera la planta fabril. A ese respecto, la administración municipal aduce que la razón para modificar la declaración presentada por FRIESLAND COLOMBIA fue la falta de pruebas *“ya que es al industrial a quien corresponde probar que sobre dichos ingresos se ha pagado el gravamen por la actividad industrial”*.

Revisado el acervo probatorio contenido en el cuaderno de antecedentes del proceso<sup>10</sup>, se encuentra constancia expedida por la “Alcaldía de Popayán – Secretaría de Hacienda y Crédito Público- Rentas – Industria y Comercio” el 13 de febrero de 2007, en la cual certifica:

*“Que FRIESLAND COLOMBIA S.A. con NIT: 817.000.579-6, presentó oportunamente el día 1° de abril de 2002, la declaración privada de Industria y Comercio del periodo gravable 2001, vigencia 2002, con el formulario ICA 1-01830 por valor de \$127.088.000. El día 15 de abril de 2002, fue pagada la suma de \$127.088.000 en el Banco de Occidente, mediante formulario ICA 4-6053”*.

En ningún aparte la demandada cuestiona las cifras contenidas en la declaración aludida, presentada en Popayán, por lo que la Sala considera debidamente probado que la totalidad de la venta de producción de la empresa tributó como *“actividad industrial”*, en consecuencia, no debió incluirse en la correspondiente a la *“actividad comercial”* declarada en el municipio de Santiago de Cali.

Por lo anterior, se considera que las actuaciones demandadas no se ajustan a derecho, por resultar contradictorias con la Ley y la Jurisprudencia que define la venta de los bienes fabricados por el actor como etapa final de la actividad industrial.

---

<sup>10</sup> Folio 9

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,

**FALLA:**

1) **CONFÍRMASE** la Sentencia de fecha 19 de octubre de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca.

2) **RECONÓCESE** personería para actuar a nombre del municipio de Santiago de Cali a la doctora GLORIA MARINA RIVILLA QUIRÓZ, en los términos del poder que obra en el expediente.

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

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**  
Presidenta de la Sección

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**