

**IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - Materia imponible / ACTIVIDADES INDUSTRIALES - Definición legal / ACTIVIDADES COMERCIALES - Definición legal**

Observa la Sala que conforme con el 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. Y, el artículo 35 dispone que se entienden por actividades comerciales, las destinadas al expendio, compraventa, o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor, y las demás definidas como tales por el Código de Comercio siempre y cuando no estén consideradas por el mismo código o por esta ley, como actividades industriales o de servicios.

**FUENTE FORMAL:** LEY 14 DE 1983 - ARTICULO 32 / LEY 14 DE 1983 - ARTICULO 34 / LEY 14 DE 1983 - ARTICULO 35

**ACTIVIDAD INDUSTRIAL - Según el artículo 77 de la Ley 49 de 1990 incluye la comercialización que el productor realiza de los bienes que fabrica / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO SOBRE ACTIVIDAD INDUSTRIAL - Se paga en el municipio donde esté ubicada la sede fabril, independientemente del sitio donde se comercialicen los productos, lo que evita doble pago del gravamen sobre la misma base gravable / BASE GRAVABLE POR ACTIVIDAD INDUSTRIAL - Está conformada por los ingresos provenientes de la comercialización de los productos**

El artículo 77 de la Ley 49 de 1990, por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones, estableció el alcance del impuesto de industria y comercio en las actividades industriales "ARTICULO 77. Impuesto industria y comercio. 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 brutos provenientes de la comercialización de la producción". Esta norma precisó que: i) la comercialización que el productor realiza de los bienes que fabrica es una actividad industrial, ii) el impuesto de industria y comercio por la actividad industrial corresponde al municipio donde esté ubicada la sede fabril y, iii) la base gravable por la actividad industrial está conformada por los ingresos provenientes de la comercialización de los productos. La Corte Suprema de Justicia mediante sentencia 131 del 17 de octubre de 1991, declaró exequible el artículo 77 de la Ley 49 de 1990, al considerar que dicha norma evitaba que el empresario industrial fuera gravado más de una vez sobre la misma base gravable. En efecto, esta regulación impide que las empresas incurran en un doble pago del impuesto de industria y comercio, por los ingresos que obtienen en la actividad industrial y por los generados en la venta de sus productos. En reiterada jurisprudencia, la Sala ha señalado que la actividad industrial necesariamente requiere la comercialización de la producción, porque se fabrica no para conservar el producto, sino para que salga al mercado. 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. 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 se debe pagar el Impuesto de Industria y Comercio sobre la totalidad de los ingresos generados por la venta de los bienes producidos.

**FUENTE FORMAL:** LEY 49 DE 1990 - ARTICULO 77

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre el tema se reiteran sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 13 de septiembre de 2012, Exp. 18292, MP. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; 2 de abril de 2009, Exp. 17197, MP. Dr. Héctor J. Romero Díaz y, de 8 de noviembre de 2007, Exp. 15381, MP. Dra. Ligia López Díaz.

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ (E)**

Bogotá, D. C., veintidós (22) de marzo de dos mil trece (2013).

**Radicación número: 76001-23-31-000-2007-01152-01(18349)**

**Actor: ALFAGRES S.A.**

**Demandado: MUNICIPIO DE CALI**

## **FALLO**

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 10 de diciembre de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que declaró la nulidad de los actos demandados. La sentencia dispuso:

*“1) Declárase la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 1920 (SIC) del 15 de noviembre de 2005 (SIC) por medio de la cual se modifica la declaración privada por el Impuesto de Industria y Comercio del año gravable de 2003. Igualmente declárase la nulidad de la resolución 0776 del 23 de (sic) de 2007 por medio de la cual se confirmó en todas sus partes la liquidación oficial.*

*2. Que como consecuencia de la declaración anterior la sociedad demandante no está obligada a pagar impuesto de industria y comercio así como la sanción por inexactitud impuesta.*

*“3. Se ordena al Municipio de Cali realizar las correcciones en los libros correspondientes a la cuenta de dicho impuesto”.*

#### **I) ANTECEDENTES**

El 19 de abril de 2004, la sociedad Alfagres S.A. presentó en el Municipio de Santiago de Cali la declaración del impuesto de industria y comercio, correspondiente al año gravable 2003, en la que registró un total de ingresos netos gravables de \$2.373.477.000, determinando un impuesto a cargo (ICA) por \$18.170.000.

Mediante el Emplazamiento para corregir No. 171 del 8 de marzo de 2006, la Subdirección Administrativa de Impuestos, Rentas y Catastro del Municipio de Santiago de Cali, exhortó a la sociedad para que modificara la mencionada declaración, en el sentido de determinar los ingresos netos gravables en la suma de \$10.567.432.000 y fijando el impuesto a cargo (ICA) por valor de \$81.553.000.

El contribuyente presentó respuesta al emplazamiento para declarar, en la cual expuso sus motivos de inconformidad.

Mediante el Requerimiento Especial No. 4131.1.12.6-104 del 25 de abril de 2006, la Subdirección Administrativa de Impuestos, Rentas y Catastro Municipal propuso la modificación de la liquidación privada en el sentido de desconocer el total declarado de ingresos obtenidos fuera del municipio, incrementar la base gravable declarada de \$2.373.477.00 a \$10.567.432.000, determinar el impuesto a cargo en \$81.553.000 e imponer sanción por inexactitud por el valor de \$102.047.000.

El 9 de junio de 2005, la sociedad presentó respuesta al requerimiento especial, exponiendo sus motivos de inconformidad.

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión No. 1290 del 15 de noviembre de 2006, la Subdirección Administrativa de Impuestos, Rentas y Catastro Municipal, modificó oficialmente el impuesto de industria y comercio en los términos propuestos en el requerimiento especial.

Contra el anterior acto administrativo la sociedad interpuso recurso de reconsideración, que fue resuelto por la Resolución 0776 del 23 de abril de 2007, que confirmó el acto recurrido.

## II) DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad Alfagres S.A., solicitó que:

*“Se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No.1290 del 15 de noviembre de 2005, expedida por la Subdirección Administrativa de Impuestos, Rentas y Catastro Municipal del Departamento Administrativo de Hacienda del Municipio de Cali, y de la Resolución No. 0776 del 23 de abril de 2007, proferida por el mismo despacho, y mediante las cuales se liquidó y confirmó, respectivamente, el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, y la sanción por inexactitud a cargo de la sociedad ALFAGRES S.A. por el año gravable 2003, vigencia fiscal 2004.*

*Que para restablecer el derecho esa H. Corporación determine que la sociedad ALFAGRES S.A. no está obligada a pagar el impuesto de industria y comercio como la sanción por inexactitud determinados en los actos administrativos demandados y ordene a la entidad demandada realizar las correcciones correspondientes en la cuenta de dicho impuesto que lleva a cargo de la sociedad demandante”.*

Respecto de las normas violadas y el concepto de la violación, dijo:

### **Violación del numeral 9º del artículo 95 y del artículo 228 de la Constitución Política**

Los actos acusados violan los artículos 95-9 y 228 de la Constitución Política, en tanto establecen un trato inequitativo e ineficiente a cargo de los industriales – comerciantes, como lo es la sociedad, frente a los simplemente comerciantes o industriales, al exigirle tributar doblemente sobre los ingresos brutos obtenidos en desarrollo de su actividad industrial en el municipio de su sede fabril (Soacha), por la comercialización de dicha producción en el Municipio de Cali.

### **Falta de aplicación del artículo 77 de la Ley 49 de 1990 e indebida interpretación de los artículos 1º y 3º del Acuerdo No. 35 de 1985**

Los actos acusados pretenden que el mismo gravamen que se pagó en la localidad de la sede de la planta industrial, se pague en la ciudad de Santiago de Cali por la comercialización de la misma producción, lo que configura una doble imposición sobre la misma base gravable, y por el mismo sujeto pasivo.

El artículo 3º del Acuerdo 35 de 1985 debe entenderse en el sentido de que la actividad comercial no comprende las actividades industriales y de servicios, en tanto éstas tributan bajo parámetros diferentes, en especial la actividad industrial, que se regula por el artículo 77 de la Ley 49 de 1990, el cual establece que debe ser gravada por el municipio en que se encuentre ubicada la fábrica o planta industrial, teniendo como base los ingresos brutos provenientes de la comercialización de la producción.

En ese sentido, el Municipio de Santiago de Cali solo puede gravar la comercialización de las demás mercancías no producidas por el industrial, pues el artículo 1º del Acuerdo 35 de 1985 establece que el gravamen recae sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicios que se ejerzan o realicen directa o indirectamente en el municipio, y no, sobre los ingresos que ya tributaron como actividad industrial en la localidad donde se encuentra ubicada la sede fabril.

**Violación de los artículos 75, 111, 115, 116, 119, y 120 literal g) del Decreto 523 de 1999.**

La Administración vulneró los artículos 111 y 120 literal g) del Decreto 523 de 1999 toda vez que impuso la sanción por inexactitud sin que la misma hubiere sido justificada o explicada en el requerimiento especial y en la liquidación oficial de revisión.

Cuando el artículo 119 *ibídem* establece que la liquidación oficial de revisión debe contraerse a los hechos contemplados en el requerimiento especial, no solo se refiere al aspecto circunstancial sino también a la fundamentación jurídica. Por ello, como en este caso el requerimiento especial no explicó las razones en que se sustentaba la sanción por inexactitud ésta no podía ser determinada en el acto liquidatorio.

Esta omisión hubiera podido subsanarse mediante la ampliación al requerimiento, como lo contempla el artículo 116 del decreto en mención, y no puede ser suplida con ocasión de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, puesto que ello vulneraría el derecho al debido proceso y de defensa de la sociedad y el artículo 115 *ibídem* que permite que los contribuyentes soliciten pruebas con relación a la sanción impuesta.

Entre la Administración y el contribuyente se configura una diferencia de criterios en los términos dispuestos en el artículo 75 del decreto en mención, que se presenta sobre la interpretación del artículo 79 de la Ley 49 de 1990.

### **III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora, con los siguientes argumentos:

El Consejo de Estado, mediante sentencia del 15 de marzo de 2002, expediente No. 14491, precisó que cada municipio debe gravar con el impuesto de industria y comercio el ingreso que se genera en su territorio.

Si el contribuyente realiza la actividad comercial en otro municipio distinto a aquél en el cual tiene su sede fabril, debe tributar en dicha jurisdicción por los ingresos percibidos por esa actividad.

La Administración no está gravando actividades desarrolladas en otras municipalidades, sino únicamente la actividad comercial que realiza el industrial en los establecimientos de comercio que tiene en el Municipio de Santiago de Cali.

Conforme con el pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia en la sentencia No. 131 de 1991, que declaró la exequibilidad del artículo 77 de la Ley 49 de 1990, el industrial que comercializa directamente su producción en municipios diferentes al de su sede fabril, está obligado a probar que estos bienes vendidos en sus territorios son fabricados y facturados por el vendedor y que sobre los mismos ha pagado el gravamen sobre la actividad industrial.

Debe tenerse en cuenta que para el año 2004(SIC), vigencia 2005 (SIC), y para la fecha en que fueron expedidos los actos demandados, no existía un concepto o posición unificada, por lo que el Municipio de Santiago de Cali actuó con fundamento de los pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia y del Consejo de Estado aplicables para dicha época, las sentencias con radicados Nos. 131, 9383 y 12491.

En el presente caso es procedente la imposición de la sanción por inexactitud toda vez que el contribuyente omitió ingresos generados en operaciones gravadas y, en la declaración tributaria, utilizó datos falsos, equivocados e incompletos.

Entre la Administración y el contribuyente no se configura una diferencia de criterios, sino el desconocimiento del derecho aplicable.

No se presenta la causal de nulidad de falsa o falta de motivación, puesto que, en los actos demandados, la Administración dio a conocer las razones de hecho y de derecho que fundamentaron su decisión.

#### **Excepción innominada**

Solicitó declarar de oficio en la sentencia, todos los hechos exceptivos que sean advertidos y probados en el curso del proceso.

#### **IV) LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, mediante providencia del 10 de diciembre de 2009, declaró la nulidad de los actos demandados, con fundamento en las siguientes consideraciones:

La jurisprudencia del Consejo de Estado y la doctrina han señalado que el impuesto de industria y comercio se causa donde se realiza la producción, esto es, en la sede fabril, independientemente del lugar donde se realice la comercialización de los productos.

Como el problema jurídico se limita a determinar dónde se presenta el hecho generador del tributo para las industrias que comercializan su productos en otros municipios distintos de su sede fabril, el debate propuesto se centra en las distintas interpretaciones de las partes, en la cual debe aceptarse la expuesta por el actor, que tiene respaldo en la jurisprudencia del Consejo de Estado, en la que se ha señalado que la actividad industrial es única, y comprende la comercialización de dicha producción.

#### **V) EL RECURSO DE APELACIÓN**

La parte demandada impugnó la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

El Municipio de Santiago de Cali no desconoce que la sociedad tiene su asiento principal en otra ciudad, así como tampoco pretende gravar con el impuesto de industria y comercio la actividad industrial desarrollada en otros municipios, pues solo está gravando y cobrando el impuesto de industria y comercio por las actividades comerciales que realiza en este municipio.

La Corte Suprema de Justicia mediante la sentencia No. 131 de 1991, que declaró 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.*

*De conformidad con esta diferenciación, la Corte considera que en el primer caso el industrial despliega una inequívoca actividad industrial y por lo tanto debe 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 sea el mismo municipio de la sede fabril, u otros.*

*En el segundo caso, al decir 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”.*

La parte actora tiene cuatro establecimientos de comercio en el Municipio de Santiago de Cali, por ello en dicho municipio tiene su infraestructura y personal a cargo, y se toman las decisiones sobre las ventas.

Cuando el industrial abre sucursal o agencia en otra ciudad distinta a la de su planta, con el fin de comercializar su producción, ejerce en ellas la actividad comercial, y por tanto, ese municipio tiene derecho a cobrar el gravamen con relación a las ventas realizadas en la jurisdicción.

En las sentencias con radicados Nos. 5226 del Consejo de Estado y C-121 de 2006 de la Corte Constitucional, se ha señalado que los municipios donde se desarrollan actividades gravadas con el impuesto no pueden ser privados del



derecho de cobrar el impuesto de industria y comercio sobre los ingresos que se obtienen en los respectivos territorios.

## **VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**La demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demanda y, agregó:

La sociedad, tanto en la respuesta al emplazamiento para corregir, como en la del requerimiento especial, y nuevamente al interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión, presentó las certificaciones expedidas por el revisor fiscal, con el lleno de los requisitos exigidos para prestar pleno mérito probatorio, en los que detalló, con invocación de los libros, cuentas, soportes y folios utilizados en su contabilidad, el origen de sus ingresos a nivel del municipio de Santiago de Cali, y de los demás municipios del país, y especialmente, distinguió claramente aquellos que provienen de la comercialización de su producción realizada en el municipio de Soacha, Cundinamarca.

Además, obran en los antecedentes administrativos las copias auténticas de las declaraciones del impuesto de Industria y Comercio presentadas y pagadas en los demás municipios del país, sobre los productos comercializados, no producidos por Alfagres S.A., que no originaron ingresos en la jurisdicción de Santiago de Cali y que, por consiguiente, tampoco deben tributar, como parece pretenderlo la autoridad tributaria de Cali.

**La demandada** reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

**El Ministerio Público** no rindió concepto.

## **VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 10 de diciembre de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que declaró la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 4131.1.12.6-1290 del 15 de noviembre de 2006, y de la Resolución No. 0776 del

23 de abril de 2007, por medio de las cuales se modificó la declaración del impuesto de industria y comercio presentada por la sociedad Alfagres S.A. correspondiente al año gravable 2003.

Observa la Sala que conforme con el 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.

Y, el artículo 35 dispone que se entienden por actividades comerciales, las destinadas al expendio, compraventa, o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor, y las demás definidas como tales por el Código de Comercio **siempre y cuando no estén consideradas por el mismo código o por esta ley, como actividades industriales o de servicios.**

Estas normas fueron reproducidas en los artículos 1º, 2º y 3º del Acuerdo No. 35 de 1985, por el cual se dictan disposiciones sobre el impuesto de industria y comercio en el Municipio de Santiago de Cali.

Por su parte, el artículo 77 de la Ley 49 de 1990, por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones, estableció el alcance del impuesto de industria y comercio en las actividades industriales:

***“ARTICULO 77. Impuesto industria y comercio. 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 brutos provenientes de la comercialización de la producción”.***

Esta norma precisó que: i) la comercialización que el productor realiza de los bienes que fabrica es una actividad industrial, ii) el impuesto de industria y comercio por la actividad industrial corresponde al municipio donde esté ubicada la

sede fabril y, iii) la base gravable por la actividad industrial está conformada por los ingresos provenientes de la comercialización de los productos.

La Corte Suprema de Justicia mediante sentencia 131 del 17 de octubre de 1991, declaró exequible el artículo 77 de la Ley 49 de 1990, al considerar que dicha norma evitaba que el empresario industrial fuera gravado más de una vez sobre la misma base gravable.

En efecto, esta regulación impide que las empresas incurran en un doble pago del impuesto de industria y comercio, por los ingresos que obtienen en la actividad industrial y por los generados en la venta de sus productos.

En reiterada jurisprudencia, la Sala<sup>1</sup> ha señalado que la actividad industrial necesariamente requiere la comercialización de la producción, porque se fabrica no para conservar el producto, sino para que salga al mercado. 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.

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 se debe pagar el Impuesto de Industria y Comercio sobre la totalidad de los ingresos generados por la venta de los bienes producidos.

En el presente caso no se discute que la sociedad tenga su sede fabril en el Municipio de Soacha, es decir, que la planta industrial se encuentra por fuera de la jurisdicción del Municipio de Santiago de Cali.

Así mismo, como se observa en los actos demandados, los ingresos adicionales corresponden a los obtenidos por la sociedad por la comercialización que realiza en el Municipio de Santiago de Cali de los bienes que produce en su sede fabril:

*“En la ciudad de Santiago de Cali es titular de cuatro establecimientos de comercio, y debe tributar por ejercer la actividad comercial en desarrollo de su objeto social, que se encuentra clasificado (en el artículo 26 del Acuerdo 35 de 1985 modificado por el Decreto 124 de 1987) con el Código 203, la*

---

<sup>1</sup> Sentencias del 13 de septiembre de 2012, C.P.Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, expediente 18292, 2 de abril de 2009, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz, expediente 17197, y del 8 de noviembre de 2007, C.P. Dra. Ligia López Díaz, expediente 15381, entre otras.

*cual genera en nuestra jurisdicción el impuesto de industria y comercio. Dicha actividad necesariamente implica que la sociedad Alfagres S.A. retribuya al municipio las comodidades y beneficios que son consecuencia de utilizar la infraestructura de la ciudad **para llevar a cabo el proceso de comercialización de sus mercancías.***

*Es primordial que el contribuyente entienda que cada municipio puede exigir el pago a sus contribuyentes de los tributos de carácter municipal solamente sobre la base de los ingresos que en él se generen, y el ámbito de la territorialidad de los mismos, nunca debe rebasar la jurisdicción que los comprende.*

*(...)*

*Esto desvirtúa en forma absoluta lo afirmado por usted, en la respuesta al requerimiento especial, en el sentido de que al estar obligada la sociedad Alfagres S.A. de cancelar en Soacha (Cundinamarca), como lugar de su sede fabril el impuesto de industria y comercio “tributa inclusive sobre la comercialización a nivel nacional”.*

*“Todo lo anterior permite concluir que el **contribuyente Alfagres S.A. debe cancelar el impuesto de industria y comercio en los municipios donde se encuentra ubicada su fábrica, es decir en Soacha, en cuanto a la actividad industrial que desarrolla en dicho municipio, como de acuerdo a las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas lo ha realizado, y tributar en el municipio de Santiago de Cali por concepto de la actividad de comercialización de sus productos**”.*<sup>3</sup>

Por tanto, la demandada admitió que la sociedad pagó el impuesto de industria y comercio por la actividad industrial que realiza en el Municipio de Soacha. A pesar de esto, consideró que Alfagres S.A. debía tributar en el Municipio de Santiago de Cali por la comercialización de los productos que fabrica en otra jurisdicción.

Para la Sala no es procedente que el Municipio de Santiago de Cali pretenda gravar los ingresos que obtiene la sociedad por la venta de sus productos en dicha jurisdicción, por cuanto estos forman parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio que se genera por la realización de la actividad industrial.

Como se expuso anteriormente, la comercialización que realizan las empresas, de sus productos, está gravada dentro de la actividad industrial; por ende, corresponde al municipio en donde se encuentra la sede fabril gravar los ingresos que se obtienen por concepto de la comercialización, independientemente del lugar donde esta se realice.

---

<sup>2</sup> Liquidación Oficial de Revisión No. 4131.1.12.6-1290 del 15 de noviembre de 2006.FI 23 c.a.

<sup>3</sup> Recurso de Reconsideración Resolución No. 0776 del 23 de abril de 2007

El hecho de que el contribuyente tenga establecimientos de comercio en el Municipio de Cali no implica la realización del hecho generador en relación con la comercialización de su producción, pues como se ha señalado, el destino de las mercancías o el sitio donde se suscribe el contrato de compraventa no constituyen una manifestación externa del hecho imponible<sup>4</sup>, precisamente porque la ley dispuso que la comercialización que el productor realiza, de los bienes que fabrica, es una actividad industrial.

Por lo anterior, no son de recibo las argumentaciones de la entidad demandada apelante, relativas a que el Municipio de Santiago de Cali podía gravar como actividad comercial los ingresos obtenidos por la contribuyente por la comercialización de sus productos en el municipio, aunque hubiera tributado como industrial en el municipio donde tiene su sede fabril, toda vez que la actividad industrial apareja la comercialización de los bienes que se producen, sin que pueda entenderse como comercial la actividad que ha sido calificada de industrial, como ocurre en el caso bajo análisis.

Adicionalmente, para la Sala no es procedente que en el recurso de apelación la entidad demandada alegue que el contribuyente debió probar que los ingresos fueron obtenidos por la venta de sus productos, así como el hecho de que los mismos fueron pagados en el municipio donde se encuentra ubicada la sede fabril, toda vez que dicha situación no fue discutida en los actos demandados.

En efecto, en el presente caso no se controvierte que los ingresos se hubieren derivado de la venta de bienes fabricados en el Municipio de Santiago de Cali, por el contrario se acepta en los actos demandados que los ingresos adicionados provienen de la comercialización de los productos que fabrica la sociedad en el Municipio de Soacha, y sobre los cuales ya pagó el impuesto de industria y comercio por la actividad industrial que desarrolla en dicha jurisdicción.

En cuanto al aspecto probatorio, la jurisprudencia ha señalado que *“ya no es admisible la prueba de la comercialización de la producción en municipios diferentes, sino que es a estos 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*

---

<sup>4</sup> Sentencia del 8 de marzo de 2002, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié, expediente 12300.

*industrial*<sup>5</sup>. En este caso, la Administración admitió, en los actos demandados, que el contribuyente probó que los bienes vendidos en su territorio fueron fabricados por éste y, que sobre los mismos pagó el impuesto de industria y comercio sobre la actividad industrial, razón por la cual no es dable que en la sede judicial contradiga lo expuesto en la vía gubernativa, porque ello desconocería el derecho de defensa y el debido proceso de la sociedad.

Así las cosas, se concluye que es improcedente la adición de ingresos y la imposición de sanción por inexactitud efectuada por la Administración respecto del impuesto de Industria y Comercio a cargo de la actora, correspondiente al año gravable 2003. En consecuencia, la Sala procederá a confirmar la sentencia de primera instancia.

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**

**PRIMERO.- CONFÍRMASE** la sentencia del 10 de diciembre de 2009, dictada por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca.

**SEGUNDO.- RECONÓCESE** personería jurídica para actuar en nombre de la sociedad demandante al doctor Germán Eduardo Ramírez Dallos, de conformidad con el escrito de sustitución del poder que obra al folio 183 del expediente.

Cópiese, notifíquese, cúmplase y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**  
**Presidente**

---

<sup>5</sup> Sentencia del 27 de octubre de 2011, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente No. 18220.

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**