

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - Hecho generador

El artículo 32 de la Ley 14 de 1983, dispone que 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.

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO ACTIVIDAD INDUSTRIAL - Lugar donde se causa el tributo

El artículo 34 ibídem prevé que son actividades industriales las dedicadas a la 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 en razón de la actividad industrial debe satisfacerse en el municipio de la sede fabril, teniendo por base imponible el total de los ingresos brutos generados por la comercialización de la producción, sea cual fuere el municipio donde ésta se realice. 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 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 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.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HECTOR J. ROMERO DIAZ

Bogotá, D.C., tres (3) de julio de dos mil ocho (2008)

Radicación número: 73001-23-31-000-2005-01030-01(16266)

Actor: COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A., COLTABACO

Demandado: MUNICIPIO DE IBAGUE

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 26 de septiembre de 2006, proferida el Tribunal Administrativo del Tolima, desestimatoria de las súplicas de la demanda, dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos por los cuales el municipio de Ibagué modificó la declaración de industria y comercio presentada por la demandante por el año 2002.

ANTECEDENTES

El 28 de marzo de 2003 COLTABACO presentó declaración de industria y comercio en el municipio de Ibagué por el año 2002 por concepto de actividad comercial ejercida en dicha ciudad (folio 113 c.ppal).

Previa expedición del Requerimiento Especial, mediante Liquidación de Revisión 071-001 de 4 de enero de 2005, el Municipio modificó la declaración privada, porque la sociedad comercializa sus productos directamente en Ibagué, mediante una agencia con infraestructura propia. En consecuencia, adicionó ingresos brutos gravados, determinó un mayor impuesto e impuso sanción por inexactitud (folios 45 a 55 c.ppal).

Con fundamento en el artículo 720 [par] del Estatuto Tributario, la sociedad prescindió del recurso de reconsideración y acudió directamente ante la Jurisdicción.

DEMANDA

En ejercicio de la acción del artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, COLTABACO solicitó la nulidad de la liquidación oficial de revisión y, a título de restablecimiento del derecho pidió que se declare la firmeza de su declaración.

La demandante invocó como normas violadas los artículos 4, 29, 362 y 287 [3] de la Constitución Política; 84 del Código Contencioso Administrativo; 588 [3], 647 y 720 [2] del Estatuto Tributario; 66 de la Ley 383 de 1997; 59 de la Ley 788

de 2002; 34 y 35 de la Ley 14 de 1983 y 77 de la Ley 49 de 1990. Como concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

La liquidación oficial es nula porque concedió un mes para recurrir en reconsideración con fundamento en el Acuerdo 31 de 2004 que es ilegal. Ello, porque el Acuerdo redujo el término para interponer el recurso de reconsideración, previsto en el artículo 720 del Estatuto Tributario, norma que es aplicable a los municipios en virtud de los artículos 66 de la ley 383 de 1997 y 59 de la Ley 788 de 2002.

COLTABACO se dedica a la producción de cigarrillos, cigarros y picaduras en su fábrica de Medellín. Los ingresos de su actividad industrial provienen de la comercialización de los bienes que produce y respecto de aquéllos paga el impuesto de industria y comercio en el municipio de la sede industrial.

De acuerdo con el artículo 77 de la Ley 49 de 1990, los ingresos obtenidos en la comercialización de la producción son base del tributo únicamente en el municipio de la sede industrial, con independencia de la ubicación de los puntos de venta o comercialización, pues, a los municipios donde se enajena la producción les está prohibido apropiarse de las rentas del lugar de la sede industrial, dado que el contribuyente pagaría varias veces el impuesto en razón del mismo ingreso. En apoyo de sus pretensiones, citó varias sentencias del Consejo de Estado.

La pretensión del demandado de gravar la actividad industrial que la actora desarrolló en Medellín, viola el artículo 287 [3] de la Constitución Política, porque invade el ámbito territorial de otro municipio y busca apropiarse de sus rentas.

No procede la sanción por inexactitud, porque no hubo omisión de ingresos ni la información de datos falsos o equivocados. Lo que se presentó fue una diferencia de criterios en relación con el derecho aplicable, originada en diversos fallos del Consejo de Estado, relacionados con el impuesto de industria y comercio para los industriales que comercializan su producción en municipios distintos a la sede fabril.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Municipio se opuso a las pretensiones por las razones que siguen:

El Acuerdo 31 de 2204 se presume legal, pues, no ha sido suspendido ni anulado por la Jurisdicción Contencioso Administrativa, que es la única facultada para declarar ilegal un acto, previo cumplimiento del trámite correspondiente.

EL municipio respetó el debido proceso, pues actuó conforme al Acuerdo 31, sin que exista ninguna disparidad entre éste y el Estatuto Tributario.

La demandante ejerce actividad industrial en Medellín y comercial en Ibagué, donde comercializa directamente los bienes que produce, puesto que tiene una agencia con infraestructura propia, nómina de personal y facturación de las ventas en dicha ciudad. Por tanto, debe pagar el impuesto derivado de esa comercialización. Esta posición la fijó el Consejo de Estado en sentencia de 5 de octubre de 2001, exp 11870, C.P. doctor Germán Ayala Mantilla.

La actividad desarrollada por la actora es comercial y no la comercialización de los bienes que produce, por lo cual es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio en Ibagué. En consecuencia, Ibagué se encuentra legitimado para reclamar los tributos que se causan en su jurisdicción.

Es procedente la sanción por inexactitud, como quiera que la actora tomó como ingresos un menor valor al que legalmente correspondía, lo que se corrobora al comparar la declaración con el libro resumen de ingresos en Ibagué por el año 2002.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda por las razones que se sintetizan de la siguiente manera:

No hubo violación del debido proceso porque si bien el Acuerdo 31 de 2004 fijó el término de un mes para interponer el recurso de reconsideración, la actora prescindió de dicho recurso con fundamento en el parágrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario.

De los artículos 34 y 35 de la Ley 14 de 1983 y 77 de la Ley 49 de 1990 resulta que debe cancelarse el impuesto de industria y comercio sobre actividades industriales en el municipio donde está la fábrica y que la actividad comercial será considerada como tal si no ha sido catalogada como industrial o de servicios.

En este caso, si bien la demandante tiene su fábrica en Medellín, comercializa sus productos en Ibagué, por lo que ejerce una actividad diferente a la industrial. Ello, porque se comercializan los productos por fuera de la jurisdicción donde está ubicada la fábrica y, por tanto, ejerce una actividad independiente o separada de la fabricación de los bienes.

Además, COLTABACO tiene matriculada en Ibagué una agencia destinada a la distribución y venta de cigarrillos y a comercializar los productos dentro y fuera de la ciudad.

Se configuró inexactitud sancionable, dado que no existe diferencia de criterios sino omisión de ingresos por parte de la actora. En consecuencia, los actos acusados fueron legalmente expedidos.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante apeló la sentencia del *a quo* por los siguientes motivos:

Conforme al artículo 77 de la Ley 49 de 1990 COLTABACO sólo ejerció actividad industrial en Medellín y allí debía tributar sobre los ingresos provenientes de la comercialización de la producción, independientemente de donde ésta se realice. Lo anterior tiene sustento en abundante jurisprudencia del Consejo de Estado.

El *a quo* desconoció el artículo en mención y la jurisprudencia del Consejo de Estado, pues, partió de la falsa premisa de que en relación con la producción, los industriales desarrollan una actividad industrial, cuando fabrican sus productos, y una comercial, cuando los venden. Con tal criterio, desconoció que la comercialización de la producción es la fase final de la actividad industrial y no una actividad independiente.

No hubo inexactitud porque la demandante declaró datos reales; además, existió diferencia de criterios en relación con el derecho aplicable, lo que de plano descarta la sanción del artículo 647 del Estatuto Tributario.

La liquidación oficial es nula por violación del artículo 720 del Estatuto Tributario, dado que fijó el término de un mes para interponer el recurso de reconsideración con base en una norma local que es violatoria de la Constitución y de la Ley, porque no sólo viola el artículo 720 del Estatuto Tributario, sino el debido proceso.

El hecho de que la demandante no hubiera interpuesto recurso de reconsideración no significa que se hubiera saneado el vicio en mención, pues, ello obedeció a que no había garantías para continuar la vía gubernativa en términos normales y para evitar la caducidad de la acción. Por tanto, la no interposición de la reconsideración fue provocada por la Administración.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró los argumentos de la demanda.

El Municipio no alegó de conclusión y el Ministerio Público no emitió concepto.

CONSIDERACIONES

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la actora, la Sala precisa si se ajusta a derecho la liquidación oficial de revisión por la cual el municipio de Ibagué modificó la declaración privada de industria y comercio presentada por la actora por el año 2002. En concreto, determina si la comercialización de la producción por parte del fabricante, constituye actividad industrial o comercial, y, en consecuencia, a qué municipio corresponde gravar los ingresos provenientes de dicha comercialización.

El artículo 32 de la Ley 14 de 1983, dispone que 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.

El artículo 34 *ibídem* prevé que son **actividades industriales** las dedicadas a la 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 en razón de la actividad industrial debe satisfacerse en el municipio de la sede fabril, teniendo por base imponible el total de los ingresos brutos generados por la comercialización de la producción, sea cual fuere el municipio donde ésta se realice¹. 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 ingresos² 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 industrial³. En consecuencia, la producción de bienes con 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 venta de los bienes producidos⁴.

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

¹ Sentencia de 13 de diciembre de 1996, expediente 8017, C.P doctora Consuelo Sarria Olcos y de 8 de marzo de 2002, expediente 12300, C.P doctor Juan Ángel Palacio Hincapié, entre otras.

² Sentencia de 12 de mayo de 1995, expediente 5226, C.P doctor Delio Gómez Leyva

³ Sentencias de 6 de noviembre de 1998, expediente 9017. C.P. doctor Delio Gómez Leyva y de 8 de marzo de 2002, expediente 12300, C.P doctor Juan Ángel Palacio Hincapié.

⁴ *Ibídem*

en sentencia de 17 de octubre de 1991, que decidió sobre la exequibilidad de dicha norma, no se liquide otro impuesto sobre la misma base gravable ⁵.

En el caso *sub examine*, la demandante se dedica a la producción de cigarrillos, cigarros, picaduras y, en general, artículos para fumadores; la comercialización de sus productos a nivel nacional e internacional y al cultivo y fomento del cultivo de tabaco elaborado y a su comercialización dentro y fuera del país (folio 5 vto c.ppal).

Su sede industrial se halla en Medellín, municipio en el cual declaró el impuesto de industria y comercio de 2002, sobre la totalidad de los ingresos derivados de la comercialización de su producción en todo el país, incluida la de Ibagué (folios 54 a 72 c.ppal).

Como durante el 2002 la actora ejerció en Medellín una actividad industrial y la comercialización de su producción hace parte de aquella actividad, era en Medellín donde debía pagar el impuesto de industria y comercio sobre la totalidad de los ingresos provenientes de dicha comercialización, como en efecto lo hizo, pues así lo prevé el artículo 77 de la Ley 49 de 1990.

Además, de acuerdo con la jurisprudencia de la Sala en relación con el alcance del artículo 77 de la Ley 49 de 1990, con el fin de evitar que en Ibagué se le cobrara otro impuesto sobre los ingresos respecto de los cuales había pagado el tributo en Medellín, COLTABACO acreditó ante el municipio demandado que sobre los ingresos derivados de la comercialización de su producción ya había cancelado el impuesto de industria y comercio sobre la actividad industrial ⁶ (folio 43 c.ppal).

Así pues, por el año 2002 el municipio de Ibagué no podía adicionar a la demandante, ingresos por el ejercicio de actividad comercial en su jurisdicción, dado que, se reitera, la actividad que ejerció era la industrial y respecto de la misma pagó el impuesto de industria y comercio en los términos del artículo 77 de la Ley 49 de

⁵ Sentencias de 13 de diciembre de 1996, expediente 8017 C.P. doctora Consuelo Sarria Olcos; de noviembre 6 de 1998 Exp. 9017 C.P. Delio Gómez Leyva; de noviembre 26 de 1999, exp. 9671 C.P. Dr. Julio Correa Restrepo y de 8 de marzo de 2002, expediente 12300. C.P doctor Juan Ángel Palacio Hincapié, entre otras.

⁶ Sobre el alcance del artículo 77 de la Ley 49 de 1990 se pronunció la Sala en sentencias de 13 de diciembre de 1996, expediente 8017 C.P. doctora Consuelo Sarria Olcos; de noviembre 6 de 1998 Exp. 9017 C.P. Delio Gómez Leyva; de noviembre 26 de 1999, exp. 9671 C.P. Dr. Julio Correa Restrepo y de 8 de marzo de 2002, expediente 12300. C.P doctor Juan Ángel Palacio Hincapié, entre otras.

1990, esto es, sobre el total de los ingresos recibidos en razón de la comercialización de su producción.

Las razones anteriores son suficientes para anular la liquidación oficial de revisión y como consecuencia declarar la firmeza de la declaración de industria y comercio presentada en Ibagué por el año 2002.

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

F A L L A

REVÓCASE la sentencia del Tribunal Administrativo del Tolima de 26 de septiembre de 2006, dictada dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de COLTABACO contra el municipio de Ibagué. En su lugar, dispone:

ANÚLASE la liquidación oficial de revisión 071-001 de 4 de enero de 2005, que modificó la declaración de industria y comercio presentada por la actora en el año 2002.

Como consecuencia, **DECLÁRASE** en firme la declaración de industria y comercio presentada por la demandante por el 2002.

RECONÓCESE personería al abogado JAIRO IVÁN DE JESÚS TAMAYO RUIZ, como apoderado de la actora.

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

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

MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA
Presidente

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ