



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

MAGISTRADA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., cinco (05) de marzo de dos mil veintiséis (2026)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	76001-23-33-000-2023-00317-01 (29691)
Demandante	COLOMBIANA DE COMERCIO S.A. CORBETA S.A. Y/O ALKOSTO S.A.
Demandada	MUNICIPIO DE PRADERA, VALLE DEL CAUCA
Temas	Impuesto de industria y comercio (ICA). Territorialidad de la actividad comercial.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sección decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 4 de octubre de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que decidió¹:

PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD de los siguientes actos administrativos:

- RESOLUCIÓN No. SHM-76-5-63-0096-2022 del 12 de mayo de 2022, notificada el cuatro (4) de agosto de 2022.
- RESOLUCIÓN POR MEDIO DE LA CUAL SE RESUELVE EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN A LA SANCIÓN POR NO DECLARAR TFSHM-76-5-63-0057-2022.

SEGUNDO: como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** que la Sociedad la sociedad [sic] demandante **COLOMBIANA DE COMERCIO S.A. — CORBETA—**, identificada con NIT [...], no se encuentra obligada a declarar y pagar el impuesto de industria y comercio, por los años los años [sic] 2015, 2016, 2017, 2018 y 2019 en el municipio de Pradera, Valle del Cauca, de conformidad con lo expuesto en las consideraciones.

[...]

CUARTO: SIN CONDENA EN COSTAS en esta instancia.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

La Secretaría de Hacienda del municipio de Pradera, Valle del Cauca, profirió la resolución SHM-76-5-63-0096-2022 del 12 de mayo de 2022, por medio de la cual le impuso a Colombiana de Comercio S.A. la sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio (ICA) de los años 2015, 2016, 2017, 2018 y 2019.

Recurrido el anterior acto, la administración lo confirmó mediante la resolución TFSHM-76-5-63-0057-2022 del 13 de diciembre de 2022.

¹ Samai del tribunal, índice 35, páginas 30 a 31.



ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones²:

Que previo el trámite respectivo:

1. Se declare la **NULIDAD** de los siguientes actos administrativos:
 - i. **RESOLUCIÓN NO. SHM-76-5-63-0096-2022** del 12 de mayo de 2022, notificada el cuatro (4) de agosto de 2022, y
 - ii. **RESOLUCIÓN POR MEDIO DE LA CUAL SE RESUELVE EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN A LA SANCIÓN POR NO DECLARAR TFSHM-76-5-63-0057- 2022**, notificada por correo electrónico el 5 de abril de 2023.
2. Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, solicito que se **RESTABLEZCA EL DERECHO** de la Demandante [sic], declarando que no es sujeto pasivo del impuesto de Industria y Comercio ante el Municipio de Pradera por los años 2015, 2016, 2017, 2018 y 2019 y por lo mismo, no es sujeto de la sanción impuesta porque no estaba en la obligación de presentar la declaración del referido tributo.
3. Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita y restablecido el derecho de la Demandante, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 365 del Código General del Proceso, solicito **CONDENAR EN COSTAS** a la entidad Demandada en virtud de su actuación.

La demandante invocó como normas violadas los artículos 29, 95 (numeral 9), 338 y 363 de la Constitución Política; 683 y 750 del Estatuto Tributario; 168 del Código General del Proceso; 32 de la Ley 14 de 1983; 343 de la Ley 1819 de 2016; y 394 del Acuerdo 027 de 2015. El concepto de violación se resume así:

Explicó que la administración perdió la competencia para fiscalizar las vigencias 2015 y 2016, pues operó la **prescripción**. Citó el artículo 78 del Acuerdo 027 de 2015 (estatuto tributario municipal), conforme al cual la obligación de presentar la declaración anual del ICA se debe cumplir dentro de los tres primeros meses del año, sin exceder el último día hábil del mes de marzo, y destacó que la prescripción opera una vez transcurre el plazo de cinco años. Así, afirmó que las oportunidades para presentar las declaraciones por los periodos referidos finalizaron el 31 de marzo de 2016 y de 2017, respectivamente, por lo que el plazo de la prescripción corrió hasta el 31 de marzo de 2021 y 2022. Pese a lo anterior, la resolución sanción fue notificada el 4 de agosto de 2022.

De otro lado, señaló que la demandante **no realizó el hecho generador del ICA en el municipio de Pradera**, y que la administración no probó lo contrario. Preciso que el artículo 32 de la Ley 14 de 1983³ dispuso que el hecho generador del impuesto corresponde a la realización de actividades comerciales en las jurisdicciones municipales; mientras que las actividades industriales se entienden realizadas en el lugar donde está ubicada la sede fabril⁴.

Indicó que, en el caso concreto, la demandante despacha la mercancía hacia el municipio de Pradera desde su centro de distribución, ubicado en el municipio de

² Samai del tribunal, índice 2, pdf de la demanda y anexos, página 3.

³ Aclaró que dicha disposición quedó compilada en el artículo 195 del Decreto Extraordinario 1333 de 1986.

⁴ Citó el artículo 77 de la Ley 49 de 1990.



Yumbo, por lo que la actividad desplegada no supone la realización del hecho generador del impuesto en la jurisdicción de la demandada, dado que no utiliza su infraestructura para adelantar su objeto social. Agregó que la empresa asume la carga fiscal en Yumbo, por lo que una conclusión en contrario conllevaría a una doble tributación.

Destacó que, desde la respuesta al emplazamiento previo por no declarar, se puso de presente que, a la luz de la jurisprudencia, el simple despacho de mercancía con destino a Pradera no implica la realización del hecho generador en ese lugar, hecho que fue analizado por el Consejo de Estado al establecer la territorialidad del tributo respecto de la actividad comercial⁵.

Invocó como precedente la sentencia del 24 de octubre de 2013⁶, en la que se explicó que el lugar en el que se realiza la actividad comercial de venta de bienes es aquel en el que se concretan los elementos esenciales del contrato de compraventa, con independencia de dónde se tomen los pedidos o se ejerzan labores de coordinación y asesoría.

Concluyó que, según el concepto 015584 del 6 de mayo de 2013 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para determinar la territorialidad del ICA, no son determinantes los siguientes criterios: la realización de actividades de coordinación, el destino de las mercancías, el lugar donde se toman los pedidos y el sitio donde se suscribe el contrato de compraventa. Insistió en que dicho concepto señala que el hecho generador se realiza en el lugar donde se desarrolla la actividad comercial, y no el domicilio del cliente o el lugar del consumo.

Consideró que la Ley 1819 de 2016⁷ aclaró las reglas de territorialidad del ICA, precisando que las ventas directas al consumidor (sea por correo, catálogos o en línea) se gravan en el lugar de despacho de la mercancía, lo cual refuerza que el tributo se causa en Yumbo.

Indicó que, en su caso particular, se habían producido decisiones en las que se examinó la misma problemática, en las que no se entendió realizado el hecho generado del ICA por el solo hecho de enviar mercancía a determinado destino⁸. Además, afirmó que, en esos casos, se valoró la inactividad probatoria de la administración, que no hizo ningún esfuerzo por demostrar la realización de la actividad gravada.

Arguyó que esa misma circunstancia se presenta en este caso, pues la demandada se limitó a exponer la información recaudada previo requerimiento, y con base en ello afirmó que se había omitido el deber de declarar, pero no hubo un ejercicio de análisis de los elementos fácticos y de la sujeción a las disposiciones normativas aplicables. En particular, se omitió la verificación de cada uno de los elementos estructurales del ICA, y se asumió que el reporte de información era suficiente para entender configurado el hecho imponible.

⁵ Citó las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta del 04 de octubre de 1991, exp. 3320, M.P. Jaime Abella Zárate; del 22 de enero de 1999, exp. 9165, M.P. Julio E. Correa Restrepo; del 19 de mayo de 2005, exp. 14582, M.P. María Inés Ortiz Barbosa; del 28 de julio de 2008, exp. 13885, M.P. Héctor Romero Díaz.

⁶ Exp. 19094 (no identificó al magistrado ponente). Indicó que en esa providencia se citaron como antecedentes las sentencias del 22 de enero de 1999, exp. 9165; del 08 de marzo de 2002, exp. 12300; y del 19 de mayo de 2005, exp. 14582; y que, a su vez, fue reiterada en las sentencias del 17 de septiembre de 2014, exp. 20060; del 23 de abril de 2015, exp. 19363; y del 08 de junio de 2016, exp. 21681 (tampoco identificó a los magistrados ponentes).

⁷ Citó el artículo 343.

⁸ Citó las sentencias del Tribunal Administrativo del Valle del 28 de junio de 2017, rad. 76111333300220130039801, M.P. Zoranny Castillo Otálora; del 06 de julio de 2017, rad. 76111333300220130035401; y del 24 de marzo de 2021, rad. 76001333300820170012701. Citó la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta del 09 de septiembre de 2021, exp. 25008, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



Manifestó que la sociedad aportó como prueba el certificado de revisoría fiscal, el cual acredita que, conforme a los registros contables llevados legalmente, los ingresos se obtuvieron en diferentes municipios, y para los años 2015 a 2019 no figura ningún ingreso percibido en Pradera, desvirtuando así la presunción de la administración.

Argumentó la **violación al debido proceso** y del artículo 750 del Estatuto Tributario, por la indebida valoración de la prueba testimonial, consistente en la respuesta a un requerimiento de información por parte de Mercapava S.A. Sostuvo que dicha prueba es inconducente y nula porque, por un lado, no se sometió a los principios de publicidad y contradicción, pues la demandante solo conoció su existencia con la sanción; y, por el otro, el documento fue suscrito por un miembro de la junta directiva, y no por el gerente o representante legal, quien es el único facultado estatutaria y legalmente para comprometer a la sociedad o rendir testimonios en su nombre.

Finalmente, alegó la **vulneración de los principios** de justicia y equidad, y del espíritu de justicia, al pretender imponer una carga tributaria que excede la obligación sustancial del contribuyente.

Oposición de la demanda

La demandada guardó silencio⁹.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca anuló los actos demandados, concedió el restablecimiento del derecho procedente y negó la condena en costas, con fundamento en lo siguiente:

Identificó los elementos del ICA. Destacó que es un tributo de carácter territorial, que grava¹⁰ la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios, desarrolladas en municipios o distritos, con establecimiento de comercio o sin él¹¹.

Expuso que los sujetos pasivos son las personas naturales o jurídicas que ejerzan las actividades referidas, bien sea de manera permanente u ocasional, que los sujetos activos son las respectivas entidades territoriales¹², que la base gravable es el promedio mensual de los ingresos brutos percibidos en el periodo, y que la tarifa es el porcentaje fijada a nivel local, de acuerdo con los límites legales¹³.

Precisó que las actividades comerciales cobijan el expendio, compraventa o distribución de mercancías, entre otras definidas en el Código de Comercio¹⁴, sin que ello implique gravar los actos de comercio o las actividades accesorias que no inciden en el perfeccionamiento del negocio. Por ello, concluyó que el destino de la mercancía no constituye un criterio determinante para establecer la territorialidad del impuesto.

⁹ Samai del tribunal, Índice 22. Constancia secretarial del 1 de noviembre de 2023 que da cuenta de la notificación y traslado para contestar la demanda, sin recibir escrito alguno.

¹⁰ Citó la sentencia C-992 de 2004 de la Corte Constitucional; y la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta del 04 de junio de 2009, exp. 16086, M.P. William Giraldo Giraldo.

¹¹ Citó el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, y el artículo 195 del Decreto 1333 de 1986.

¹² Destaco que en virtud del principio de autonomía las entidades territoriales tienen la facultad de establecer el alcance del impuesto. Al respecto citó las sentencias C-121 de 2006 y C-992 de 2004 de la Corte Constitucional; y la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 07 de junio de 2012, exp. 17682, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹³ Citó el artículo 196 del Decreto 1333 de 1986.

¹⁴ Citó el artículo 35 de la Ley 14 de 1983, y la sentencia C-121 del 2006 de la Corte Constitucional.



Aseguró que la territorialidad de la actividad de compraventa de mercancías está dada por el lugar en el que se perfecciona el contrato, esto es, al acuerdo sobre la cosa y el precio, sin que incida la modalidad o lugar de pago, ni el destino final del producto. Así, explicó que la identificación del lugar de realización del hecho generador deriva de un ejercicio de valoración probatoria, atendiendo a las particularidades de cada caso¹⁵.

Indicó que, en el *sub examine*, se acreditó que el objeto social de la demandante corresponde a la adquisición, procesamiento, transformación, venta y, en general, la distribución bajo cualquier modalidad comercial, de toda clase de mercancías y productos nacionales y extranjeros; y que su domicilio principal está en Bogotá D.C.

Puso de presente que la demandante sostuvo que los contratos de compraventa se perfeccionaron en el municipio de Yumbo, por ser su centro de distribución y toma de decisiones, tal como lo señaló el Consejo de Estado en un caso idéntico, en el que participó la sociedad demandante¹⁶. Además, destacó que esa providencia concluyó que el hecho de que hubiera personas tomando los pedidos en visitas a los clientes en otros municipios no altera la anterior conclusión, pues cumplen una función de simple coordinación, asesoría y apoyo, pero no tienen autonomía para negociar precios, otorgar descuentos o fijar plazos de entrega, pues estas decisiones dependen del sistema de información del centro de distribución, ubicado en Yumbo.

Señaló que lo anterior no fue controvertido por el municipio de Pradera, el cual se limitó a afirmar que la sociedad utilizó la infraestructura y el mercado de esa ciudad en el desarrollo de sus actividades comerciales, pero no aportó prueba alguna al respecto.

Insistió en que el hecho de que la demandante hubiere tenido clientes en el municipio de Pradera, y que les enviara la mercancía, no implicaba la realización del hecho generador en su territorio, pues el domicilio del comprador, el origen de los recursos o el lugar de destino de las mercancías, no son criterios para establecer la territorialidad del ICA¹⁷.

Por lo tanto, aseguró que no es posible concluir que los elementos esenciales de la compraventa se perfeccionaron en Pradera, de tal modo que hay lugar a anular los actos demandados. Para casos futuros, llamó la atención sobre la aplicación de los criterios de territorialidad fijados en el artículo 343 de la Ley 1819 de 2016.

Finalmente, no impuso condena en costas, por considerar que las partes actuaron bajo una seria argumentación jurídica, conforme el cambio introducido por la Ley 2080 de 2021, que estableció un criterio subjetivo que exige valorar la conducta de las partes; además, por concluir que no están comprobadas¹⁸.

¹⁵ Citó las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 08 de junio de 2016, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; del 22 de noviembre de 1996, exp. 8005, M.P. Julio Enrique Correa Restrepo; del 16 de noviembre de 2001, exp. 12440, M.P. Ligia López Díaz; del 24 de octubre de 2013, exp. 19094, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; del 29 de septiembre de 2011, exp. 18413, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; del 22 de enero de 1999, exp. 9165, M.P. Julio Enrique Correa Restrepo; del 03 de mayo de 1991, exp. 3180, M.P. Guillermo Chahín Lizcano; del 08 de marzo de 2022, exp. 12300, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; del 19 de mayo de 2005, exp. 14852, M.P. María Inés Ortiz Barbosa; del 21 de agosto de 2019, exp. 22706, M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez;

¹⁶ Sentencia del 27 de agosto de 2020, exp. 25005, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁷ Citó las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 24 de octubre de 2013, exp. 19094, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; del 27 de agosto de 2020, exp. 25005, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; y del 21 de octubre de 2021, rad. 25000-23-37-000-2014-00878-01 (no identificó al magistrado ponente).

¹⁸ Citó el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011; el artículo 365 del Código General del Proceso; y la sentencia del Consejo de Estado, Sección Segunda, Subsección A, del 21 de septiembre de 2023, exp. 3023-2021, M.P. Gabriel Valbuena Hernández.



Recurso de apelación

La parte demandada pidió revocar la anterior decisión¹⁹, para lo cual señaló que el *a quo* aplicó la regla de territorialidad que existía con anterioridad a la expedición de la Ley 14 de 1983, según la cual el ICA se debía liquidar en la sede social del sujeto pasivo. Pero, en este caso, y atendiendo lo dispuesto en esa norma, lo procedente era tener en cuenta el lugar en que se desarrolló la actividad gravada.

Explicó que, a partir del material probatorio aportado al proceso, en especial las respuestas a los requerimientos de información, se pudo constatar que la demandante percibió ingresos en el municipio de Pradera²⁰, porque se habría aprovechado de su infraestructura y de su mercado local.

Adujo que la estructura del formulario único nacional del impuesto respalda esta interpretación, dado que fue diseñado para que el contribuyente reste los ingresos obtenidos en otras jurisdicciones, lo que confirma el deber de tributar en cada municipio según el beneficio obtenido, y descontarlo al declarar en la sede principal.

Argumentó que no hubo una doble tributación, pues el municipio reclama únicamente el impuesto sobre los ingresos generados en su jurisdicción. En consecuencia, si el contribuyente pagó erróneamente el ICA en otro lugar, ello constituye un pago en exceso o de lo no debido, susceptible de devolución o compensación, en aplicación del Decreto 2277 de 2012.

Señaló que el Consejo de Estado²¹ ha establecido que el lugar en el que se debe tributar por concepto de ICA es aquel en el que se materializan efectivamente las ventas y se perciben los ingresos, y que la carga de probar que los ingresos fueron percibidos en otra jurisdicción está a cargo del contribuyente.

Además, la jurisprudencia indicó que la territorialidad de las actividades comerciales corresponde al municipio en el que se perfecciona el respectivo contrato, esto es, con la convención²² sobre el precio y la cosa²³.

Por lo anterior, aseveró que no es posible identificar el elemento espacial del hecho generador atendiendo únicamente a la voluntad de la vendedora, como lo hizo el *a quo*, ni a que esta tenga su sede en otras ciudades²⁴, pues de ese modo se desconoce la participación del comprador en todo el proceso de fijación del precio, elección del bien y demás aspectos del negocio jurídico. En especial cuando la demandante cuenta con vendedores y asesores ubicados en ciudades distintas a las de su sede.

Explicó que, si la vendedora ha fijado de manera previa a la venta de los bienes el listado de precios, los plazos y demás condiciones comerciales, ello alude a los términos de la oferta²⁵, la cual no constituye la realización de una operación comercial. De este modo, la actividad referida solo se desarrolla en el lugar de

¹⁹ Samai del tribunal, índice 39.

²⁰ Citó los numerales 1 y 17 del artículo 20 del Código de Comercio.

²¹ Exp. 18413, M.P. Martha Teresa Briceño Valencia (no identificó la fecha de la providencia).

²² Citó la definición del diccionario de la Real Academia de la Lengua, así: «1. *intr.* Ser de un mismo parecer y dictamen. 2. *intr.* **Dicho de varias personas:** Acudir o juntarse en un mismo lugar. 3. *intr.* Corresponder, pertenecer. 4. *intr.* Importar, ser a propósito, ser conveniente. 5. *intr. desus.* Cohabitar, tener comercio carnal con una mujer. 6. *prnl.* Ajustarse, componerse, concordarse. 7. *prnl. Der.* **Dicho de dos o más voluntades:** Coincidir causando obligación» (énfasis de la apelante).

²³ Citó los artículos 1857, 1864 y 1865 del Código Civil.

²⁴ Citó el concepto 048/19256/79359 del 22 de marzo 2013 de la Procuraduría General de la Nación.

²⁵ Citó el artículo 845 del Código de Comercio.



entrega de la mercancía, por ser el momento que concreta real y efectivamente el negocio jurídico. Tanto es así que, a su juicio, el cliente insatisfecho puede ordenar la devolución y deshacer el acuerdo²⁶.

Destacó que estas consideraciones fueron utilizadas por el Juzgado Primero Administrativo Oral de Cartago para negar las pretensiones, en asuntos similares en los que también fue demandado el municipio de Pradera²⁷, destacando que la toma de pedidos, la asignación de cupos o la facturación en la sede principal, son actos de administración o conexos; mientras que el hecho generador se consolida con el acto de comercio, que ocurre en el sitio de entrega final al comprador.

Sobre las pruebas aportadas al proceso, insistió en que la respuesta al requerimiento de información da cuenta de la realización del hecho generador del tributo en el municipio de Pradera. Aseguró que dicha manifestación, sobre un hecho físicamente posible, constituye prueba en contra del contribuyente²⁸, y que también se debe tener como prueba la contabilidad de la demandante²⁹, la cual no fue analizada por el tribunal. Además, señaló que la demandante no aportó prueba alguna que demostrara que no obtuvo ingresos en el municipio de Pradera.

Oposición a la apelación

La demandante pidió confirmar la decisión y que se impusiera condena en costas a la demandada³⁰, para lo cual sostuvo que el análisis desplegado por el tribunal fue adecuado y se sustentó debidamente en las normas aplicables y el precedente judicial del Consejo de Estado.

Adujo que la regla de territorialidad del ICA para actividades comerciales debe identificar el lugar en el que se perfecciona el contrato, superándose de ese modo otros criterios, como el simple lugar de entrega de las mercancías o de toma de pedidos. Para este caso, destacó que en su caso la actividad se centraliza en Yumbo y no en Pradera.

Aseguró que no es cierto que con la decisión se hubiere desconocido el espíritu de la Ley 14 de 1983, y que no se negó la aplicación del principio de territorialidad, pues se atendió a la jurisprudencia. Igualmente, advirtió que la tesis del apelante desnaturalizaría el tributo al trasladar el hecho generador al domicilio del comprador.

Explicó que el ejercicio probatorio desplegado por la administración se limitó a tomar el listado de clientes de la demandante con domicilio en el municipio de Pradera, obtenido mediante un requerimiento ordinario de información. De igual modo, manifestó que la demandada tenía la carga de probar que la demandante había realizado una actividad gravada en su territorio, pero no lo hizo.

Intervención del ministerio público

El agente del ministerio público pidió³¹ confirmar la sentencia apelada, en la medida en que la demandada no logró demostrar la realización del hecho generador del ICA

²⁶ Invocó el artículo 773 del Código de Comercio, según el cual el contrato se considera ejecutado y la factura irrevocablemente aceptada cuando el comprador la recibe y no reclama en contra de su contenido, acto de aceptación que ocurre en la sede del comprador.

²⁷ Sentencias del 9 de noviembre de 2016, rad. 2015-00313; del 30 de noviembre de 2016, rad. 2015-0049; y del 6 de abril de 2016, rad. 2015-00566.

²⁸ Citó el artículo 747 del Estatuto Tributario.

²⁹ Citó el artículo 774 del Estatuto Tributario.

³⁰ Samai, índice 29.

³¹ Samai, índice 30.



en el municipio de Pradera³². Destacó que el artículo 32 de la Ley 14 de 1983 establece que la operación comercial se debe realizar de manera efectiva en la jurisdicción en la que se hace el cobro del tributo, y que ello no se demuestra el registro contable de ventas o el despacho de mercancías, sino la acreditación del acto sustancial de negociación o formación del consentimiento.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

Corresponde a la Sección estudiar la legalidad de la resolución SHM-76-5-63-0096-2022 del 12 de mayo de 2022, por medio de la cual la Secretaría de Hacienda del municipio Pradera, Valle del Cauca, le impuso a Colombiana de Comercio S.A. la sanción por no declarar el ICA de los años 2015, 2016, 2017, 2018 y 2019, y de la resolución TFSHM-76-5-63-0057-2022 del 13 de diciembre del mismo año, que decidió el recurso de reconsideración y confirmó la decisión inicial.

En concreto, se debe estudiar si la demandante realizó actividades comerciales en el territorio del municipio de Pradera y era responsable del ICA en dicha entidad territorial, lo que hace procedente la imposición de la sanción por no declarar. Se aclara que, sólo en caso de prosperar la apelación, la sala estudiará los cargos que no fueron verificados por el *a quo* sobre la prescripción de los periodos 2015 y 2016 y la violación al debido proceso en la práctica de la prueba rendida por Mercapava S.A.

Análisis del caso concreto

La demandada solicitó revocar la decisión de primera instancia con base en los siguientes argumentos: i) el *a quo* aplicó erróneamente la regla de territorialidad basada en la sede social, vigente antes de la Ley 14 de 1983, ignorando que el impuesto se causa donde se ejecuta la actividad; ii) en cumplimiento de la ley y de la jurisprudencia del Consejo de Estado³³ que señala que la carga de la prueba es del contribuyente y que el hecho generador se realiza en el lugar en que se desarrolla la actividad comercial, demostró que los ingresos se generaron en Pradera por el aprovechamiento de su mercado, por lo que el contribuyente debía restar estos ingresos al declarar el ICA en otras jurisdicciones; iii) no se configura una doble tributación, pues, si se pagó el impuesto en otro lugar, procede la devolución o compensación por pago de lo no debido; y iv) el precedente del Juzgado Primero Administrativo Oral de Cartago, que consideró que en virtud de los artículos 773 y 845 del Código de Comercio, la venta se perfecciona con la entrega de la mercancía al comprador, y no donde el vendedor fija unilateralmente la oferta, pues no se puede excluir la voluntad del adquirente.

Para resolver, se pone de presente que el artículo 78 del Acuerdo 027 de 2015³⁴ del municipio de Pradera señala que los responsables del ICA están obligados a presentar anualmente, en los formularios oficiales, la declaración y liquidación privada del impuesto y, si bien no existe disposición en ese cuerpo normativo que defina a los responsables, el artículo 350 *ibidem* trata como equivalentes los

³² Citó las sentencias de la Sección Cuarta del 08 de marzo de 2018, exp. 21652; y del 22 de octubre de 2020, exp. 18413 (no identificó a los magistrados ponentes).

³³ Exp. 18413, M.P. Martha Teresa Briceño Valencia (no identificó la fecha de la providencia).

³⁴ Esta norma fue invocada en los actos acusados, y el documento analizado por la sala se puede consultar en el siguiente enlace, suministrado por el demandante (Samai del tribunal, índice 3, PDF de la demanda, página 33): <https://www.pradera-valle.gov.co/Transparencia/InformacionFinanciera/Acuerdo%20%20027%202015.pdf>



términos de contribuyente, responsable y declarante, mientras que el 366 establece que es obligación de los sujetos pasivos, responsables o recaudadores, presentar las declaraciones, relaciones o informes previstos en ese estatuto y el 379 que los responsables de tributos municipales están obligados a presentar las declaraciones de, entre otros, el ICA.

Por su parte, el artículo 51 *ibidem* señala que es sujeto pasivo del ICA la persona natural, jurídica o sociedad de hecho que realice el hecho generador de la obligación tributaria en la jurisdicción del municipio de Pradera, definido este como la realización de actividades industriales, comerciales y de servicios, incluidas las del sector financiero, en el Municipio de Pradera, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o sociedad de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin él.

Así las cosas, se encuentra obligado a presentar y pagar la declaración del ICA en el municipio, quien sea sujeto pasivo del impuesto, esto es, quien, en términos generales, realice actividades industriales, comerciales y de servicios, incluidas las del sector financiero, en el Municipio de Pradera.

Bajo dicho marco, encontrándonos que en el caso concreto los actos acusados señalan que el demandante desarrolló actividades comerciales en el municipio, las cuales según el artículo 54 del acuerdo son *«las destinadas al expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al detal y las demás definidas como tales por el Código de Comercio, siempre y cuando no estén consideradas por el mismo Código como actividades industriales o de servicio»*, lo cual se encuentra alineado con el artículo 35 de la Ley 14 de 1983 (norma aplicable en el caso concreto para los periodos fiscalizados 2015 y 2016). Sin embargo, ninguna de estas normas precisa en qué casos la actividad comercial se entiende realizada en el territorio municipal.

La Sección se ha pronunciado en reiteradas ocasiones³⁵ sobre el alcance del hecho generador del ICA en las actividades comerciales, criterio jurídico que se reiterará en lo pertinente en esta providencia. En dichas providencias, se explicó que el ICA es un tributo municipal que grava la realización de actividades industriales, comerciales y de servicio e identificó los criterios de sujeción territorial al impuesto, que, luego se establecieron en el numeral 2º del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016 (norma aplicable en el caso concreto para los periodos fiscalizados 2017 a 2019).

En cuanto a la actividad comercial, la jurisprudencia indicó que este *«tiene lugar en la jurisdicción del municipio o distrito donde se perfecciona la venta, lo que ocurre cuando las partes intervinientes concretan los elementos esenciales del contrato de compraventa. De modo que el tributo se causa en la jurisdicción en donde las partes convienen la cosa vendida y su precio»*³⁶. Además, señaló que el domicilio del cliente y el lugar de la entrega de mercancías no permiten, por sí solos, concluir que allí se realizó la actividad comercial, pues son aspectos distintos a la comercialización de bienes³⁷.

Así, para definir la territorialidad del ICA, la sala ha juzgado que resultan determinantes *«las piezas probatorias allegadas al proceso»*³⁸, más allá de datos puntuales y alterables como el lugar donde se toman los pedidos, se entregan los productos,

³⁵ Sentencias del 12 de febrero de 2020, exp. 23773, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; del 7 de mayo de 2020, exp. 23037, M.P. Milton Chaves García; del 15 de octubre de 2020, exp. 23619, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; del 09 de julio de 2021, exp. 24270, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello; del 9 de junio de 2022, exp. 25830, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello; y del 31 de julio de 2025, exp. 29299, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

³⁶ Sentencia del 15 de octubre de 2020, exp. 23619, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

³⁷ Sentencia del 31 de julio de 2025, exp. 29299, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

³⁸ Sentencia del 29 de septiembre de 2011, exp. 18413, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



se ejercen labores de coordinación o se suscribe el contrato de compraventa³⁹. La Sección también destacó que *«el hecho de que las ventas se hayan realizado a través de los vendedores comerciales vinculados a la sociedad en Bogotá y que estos tengan que asesorar a sus clientes respecto de precios, forma de pago, descuentos, o devoluciones de mercancías, no puede aceptarse como demostrativo de la actividad comercial objeto del gravamen»*⁴⁰.

Bajo estas consideraciones, los actos sancionatorios por no declarar ICA por la realización de actividades comerciales deben motivar con suficiencia fáctica y jurídica la realización del hecho generador en los términos propuestos y, por contera, la calidad de sujeto pasivo del impuesto y el deber de declarar y si el contribuyente demuestra que ejerció las actividades gravadas en otro municipio, y por cuyo ejercicio tributó en esa jurisdicción, la administración no puede pretender que el particular presente la declaración del impuesto y grave los ingresos percibidos por fuera de su ámbito.

Dicho esto, las reglas sobre la territorialidad del ICA en actividades comerciales antedichas fueron acogidas y consolidadas por el numeral 2 del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016, de la siguiente manera:

ARTÍCULO 343. Territorialidad del impuesto de industria y comercio. El impuesto de industria y comercio se causa a favor del municipio en el cual se realice la actividad gravada, bajo las siguientes reglas:

[...]

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

- a) Si la actividad se realiza en un establecimiento de comercio abierto al público o en puntos de venta, se entenderá realizada en el municipio en donde estos se encuentren;
- b) Si la actividad se realiza en un municipio en donde no existe establecimiento de comercio ni puntos de venta, la actividad se entenderá realizada en el municipio en donde se perfecciona la venta. Por tanto, el impuesto se causa en la jurisdicción del municipio en donde se convienen el precio y la cosa vendida;
- c) Las ventas directas al consumidor a través de correo, catálogos, compras en línea, televentas y ventas electrónicas se entenderán gravadas en el municipio que corresponda al lugar de despacho de la mercancía;
- d) En la actividad de inversionistas, los ingresos se entienden gravados en el municipio o distrito donde se encuentra ubicada la sede de la sociedad donde se poseen las inversiones.

Para el caso concreto se encuentra probado que:

- En la respuesta al requerimiento de información formulada por la demandada⁴¹, la demandante expresó que algunos de sus clientes tenían su domicilio en el municipio de Pradera y que desde esa actuación puso de presente que *«Colombiana de Comercio S.A. no ejerce su actividad económica en la jurisdicción del municipio, es decir, no realiza actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio en ese municipio conforme a la ley y al estatuto tributario municipal; y que los ingresos reportados en este anexo se obtuvieron en otros municipios a lo largo del territorio nacional principalmente para el Valle del Cauca en el Centro de Distribuciones del municipio de Yumbo, este último, lugar donde la sociedad sí realiza la actividad comercial gravada y desde el cual se despacha la mercancía a clientes cuya dirección informada se encuentra en Pradera»*⁴² [negrilla del original].

³⁹ Sentencias del 8 de junio de 2016, exp. 21681, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; y del 20 de noviembre de 2019, exp. 23294 M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁴⁰ Sentencia del 8 de marzo de 2002, exp. 12300, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; reiterada en el fallo del 27 de agosto de 2020, exp. 25005, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁴¹ Samai del tribunal, índice 3. Pág. 105 a 113.

⁴² *Ibidem*, página 105.



- Como anexo a este documento, fueron entregadas las facturas, notas de crédito y notas de débito, emitidas para clientes ubicados en el municipio de Pradera entre 2015 y 2019, así como las declaraciones del ICA por esos mismos períodos, presentadas en todos los demás municipios⁴³. Así, las declaraciones allegadas acreditan el monto pagado por concepto de ICA en otras jurisdicciones durante los años objeto de discusión, incluyendo al municipio de Yumbo. De las facturas, se destaca que identifica la ciudad de destino de los pedidos como el municipio de Pradera, pero no indican que la demandante tenga algún local o establecimiento ubicado en esa ciudad.
- Como anexo a la respuesta al requerimiento de información, también fue allegado un certificado de revisor fiscal de la sociedad en el que se relacionó transacciones de venta durante los años gravables 2015, 2016, 2017, 2018 y 2019 con personas naturales y/o jurídicas ubicadas en el municipio de Pradera⁴⁴.
- De otro lado, Mercapava S.A. (cliente de la demandante) respondió a un requerimiento de información formulado por la demandada⁴⁵, documento respecto al cual Colombiana de Comercio S.A. afirma en la demanda que este documento no fue suscrito por el representante legal de esa sociedad sino por un miembro de junta directiva y que fue puesto en su conocimiento sólo con la resolución sanción. En todo caso, este documento es valorado porque fue decretado como prueba durante la primera instancia⁴⁶.
- Preciado lo anterior, en dicho documento consta, entre otros, que:
 - i) las compras fueron realizadas a través de llamadas telefónicas o de asesores comerciales, precisando que *«El asesor comercial que nos visita, no tiene autonomía para la fijación de precios; es decir que los precios son previamente establecidos por parte del proveedor en el plan comercial que nos suministra como clientes al inicio del año, o ante un eventual cambio de precios en el transcurso del año»*⁴⁷,
 - ii) que la compradora no se trasladó al domicilio de la vendedora,
 - iii) que Mercapava S.A. definía cuál era la mercancía adquirida desde el municipio de Pradera,
 - iv) que los productos eran recibida en esa ciudad, pero también en otras, pues desde Pradera *«se canalizan todos los pedidos para sus diferentes puntos de ventas publicados en los municipios del Cerrito, Puerto Tejada, Pradera y corregimiento del Placer»*⁴⁸,
 - v) que si la compradora no estaba de acuerdo con la mercancía recibida realizaba anotaciones a las facturas, y vi) que los pagos efectuados por Mercapava S.A. se realizan con recursos que *«proviene de las ventas que realiza [...] en los municipios de pradera, cerrito, puerto Tejada, candelaria y corregimiento del Placer [sic]»*⁴⁹
- La administración profirió la resolución sanción por no declarar el ICA para los años 2015 a 2019 en Pradera, en la que explicó que el artículo 70 del Estatuto Tributario Municipal de Pradera establece que, al ICA por actividades comerciales, se aplica una tarifa del 7 por 1.000. Además, conforme al artículo 399 *ibidem*, la sanción por no declarar este impuesto será del 20% de los ingresos brutos del periodo no informado. Teniendo esto presente, y con fundamento en la información entregada por la demandante y por Mercapava S.A., efectuó el siguiente cálculo⁵⁰:

AÑO	INGRESOS COMERCIALES	TOTAL, IMPUESTO (tarifa 7*1.000)	TOTAL, SANCIÓN (20%)
2015	\$751.318.048	\$5.259.226	\$150.263.609
2016	\$850.370.516	\$5.952.593	\$170.074.103
2017	\$795.117.119	\$5.565.819	\$159.023.423

⁴³ Samai, índice 37, carpetas «5. Declaraciones de industria y comercio» y «soportes de facturas y NC».

⁴⁴ *Ibidem*, carpeta «Respuesta al Requerimiento», documento «ENVÍO 2- Respuesta a requerimiento de información municipio de Pradera - Colombiana de Comercio S.A.». Además, esta información consta en unos documentos Excel, ubicados en las carpetas «7. Relación de los municipios donde se obtienen los ingresos» y «13. Ingresos por municipio».

⁴⁵ Samai del tribunal, índice 3, páginas 91 a 95.

⁴⁶ En efecto, dicho documento fue aportado por la demandante, como anexo a su demanda, y, en auto del 21 de agosto de 2024, el *a quo* dispuso «**incorporar** como pruebas los documentos allegados con la demanda» (Cfr. Samai del tribunal, índice 26, página 4).

⁴⁷ *Ibidem*, página 93.

⁴⁸ *Ibidem*, página 94.

⁴⁹ *Ibidem*.

⁵⁰ Samai del tribunal, índice 3, páginas 77 a 78.



AÑO	INGRESOS COMERCIALES	TOTAL, IMPUESTO (tarifa 7*1.000)	TOTAL, SANCIÓN (20%)
2018 ⁵¹	\$655.674.801	\$4.588.323 [sic]	\$133.134.960 [sic]
2019	\$715.994.569	\$5.011.961	\$143.198.913
TOTAL		\$26.377.922	\$755.695.008

- La sociedad interpuso recurso de reconsideración contra la anterior decisión, en la que insistió en que no realizó el hecho generador en el municipio de Pradera. Para reforzar su postura, allegó un certificado del revisor fiscal, en el que consta que «Con base en los registros contables y el certificado de existencia y representación legal expedido por la Cámara de Comercio de Bogotá de fecha 1 de septiembre de 2022, la Compañía no tiene establecimiento de comercio, ni realizó operaciones de venta en el municipio de Pradera durante los años gravables 2015, 2016, 2017, 2018 y 2019»⁵². Además, a este certificado fueron anexadas las relaciones de los municipios en que la sociedad presentó las declaraciones del ICA por los periodos fiscalizados.
- No obstante, la entidad territorial confirmó su decisión inicial, porque la demandante ejecutó operaciones y se benefició de la infraestructura de Pradera, y destacó que «EL LUGAR DE TRANSFERENCIA DE DOMINIO DEL BIEN, ES EL MOMENTO DE RECIBO DE LOS BIENES POR PARTE DEL COMPRADOR. SIN COMPRADOR NO HAY NEGOCIO, NI COMERCIO, NI INGRESOS»⁵³.

Del análisis conjunto de las pruebas, la Sección concluye que, en efecto, existieron clientes de la demandante con domicilio en el territorio del municipio de Pradera, a los cuales fueron enviadas las mercancías vendidas. Empero, según la jurisprudencia analizada previamente y el numeral 2 del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016, el lugar de la entrega de los productos adquiridos no es un criterio aplicable para determinar la territorialidad del ICA ni la sujeción pasiva ni, por ende, la obligación de declarar

Igualmente, el hecho de que uno de sus clientes haya realizado pedidos de mercancías a través de llamadas telefónicas o mediante asesores comerciales ubicados en Pradera, no es prueba de que el negocio jurídico se haya celebrado en el territorio de la demandada. Esto, debido a que el mismo documento que da cuenta de la presencia de dichos asesores y de las llamadas (respuesta de Mercapava S.A.) precisó que ellos no tienen ninguna influencia en la determinación de los precios, los cuales dependen del centro de distribución, que según la demandante se encuentra en el municipio de Yumbo, lo cual no fue desvirtuado por la demandada.

Además, según el literal c) del numeral 2 del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016, las ventas en línea, electrónicas y a través de catálogos, se entienden realizadas en el municipio desde el cual se despacha la mercancía, sin que en el expediente haya prueba que esto ocurra en la jurisdicción de la demandada.

Debe tenerse en cuenta que las funciones que desarrollan los asesores comerciales (tomadores de pedidos) de Colombiana de Comercio S.A., en el año 2015 (fiscalizado en este caso), también fue objeto de análisis en la sentencia del 27 de agosto de 2020⁵⁴. En ella, se concluyó que estas personas realizaban labores «de asesoría, apoyo, información (sobre los productos, características y precios), coordinación, promoción de productos y seguimiento de los clientes, en orden a desarrollar todas las tareas necesarias para concretar la venta, para ser solicitadas por vía electrónica y despachadas desde el municipio de Yumbo».

⁵¹ La sala aclara que los valores consignados en la fila correspondiente al año 2018 se transcriben conforme figuran en la resolución sanción; empero, a partir de los ingresos informados en el cuadro, el valor del impuesto con una tarifa del 7 por 1.000 debió ser de \$4.589.723, y la sanción del 20% de \$131.134.960. Esta circunstancia no estuvo en discusión.

⁵² Samai, índice 9, PDF 13_760012333000202300317019MemorialWeb20253716286, página 62.

⁵³ Samai del tribunal, índice 3, página 85.

⁵⁴ Exp. 25005, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



De otro lado, se encuentra que mediante los certificados de revisor fiscal entregados como respuesta al requerimiento de información y como anexo al recurso de reconsideración, la demandante demostró que los ingresos fueron obtenidos y declarados en otros municipios, entre ellos Yumbo. Pese a ello, la demandada no presentó ninguna prueba de lo contrario, ni de que Colombiana de Comercio S.A. tuviera algún establecimiento de comercio o punto de distribución en su territorio, sino que en los actos acusados se limitó a manifestar que los ingresos fueron gravados en su territorio por ser el lugar de entrega de la mercancía.

En conclusión, está probado que la sociedad demandante no realizó actividades comerciales gravadas en el municipio de Pradera entre 2015 y 2019, de tal modo que no estaba obligada a presentar la declaración del ICA por esos periodos, lo que, a su vez, hace improcedente la imposición de la sanción por no declarar.

Adicionalmente, se destaca que las sentencias proferidas por el Juzgado Primero Administrativo Oral de Cartago, invocadas por la recurrente, no constituyen precedente vinculante para el Consejo de Estado, como tribunal supremo de lo contencioso administrativo y órgano de cierre de esta jurisdicción.

Por lo expuesto, no prospera la apelación, motivo por el cual será confirmada la sentencia impugnada.

Costas

No se realizará pronunciamiento sobre la decisión del tribunal de no condenar en costas, dado que no fue apelada la decisión.

En cuanto a las costas en esta instancia, en aplicación del numeral 3 del artículo 365 del Código General del Proceso aplicable por remisión del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y del Acuerdo PCSJA-12355 del 28 de noviembre de 2025 del Consejo Superior de la Judicatura, como se confirmará la sentencia dictada por el *a quo*, es procedente condenar a la apelante por concepto de agencias en derecho. Para el efecto, se tasan las agencias en derecho en un (1) SMMLV, y se ordenará al tribunal tramitar el respectivo incidente de liquidación, conforme a las reglas consagradas en el artículo 366 del Código General del Proceso.

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. **CONFIRMAR** la sentencia apelada, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, del 04 de octubre de 2024.
2. **CONDENAR EN COSTAS** en esta instancia a la demandada. En consecuencia, ordenar al tribunal que dé trámite al respectivo incidente, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cumplase.**



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

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

Este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>