

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

Bogotá D.C., catorce (14) de mayo de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 41001-23-33-000-2023-00411-01 (30424)
Demandante: Kopps Commercial S.A.S
Demandado: Municipio de Neiva
Temas: ICA. Territorialidad. Periodo gravable 2018. Carga probatoria.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 27 de mayo de 2025, proferida por el Tribunal Administrativo de Huila, que decidió²:

«**PRIMERO: NEGAR** las pretensiones de la demanda, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: Sin condena en costas en esta instancia. [...]».

ANTECEDENTES

ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Previo al Emplazamiento para Declarar No. 2021ED00762, proferido el 21 de septiembre de 2021, la entidad demandada expidió la Liquidación Oficial de Aforo No. 2022LOA0043³, de fecha 23 de mayo de 2022, mediante la cual determinó el Impuesto de Industria y Comercio (ICA) correspondiente al año gravable 2018 en el municipio de Neiva.

Contra dicho acto administrativo se interpuso el recurso de reconsideración, el cual fue resuelto mediante la Resolución No. 0425 del 10 de agosto de 2023⁴, confirmando en su integridad la liquidación recurrida.

DEMANDA Y CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, la parte demandante formuló las siguientes pretensiones⁵:

«2.1. Primero: Que se declare la nulidad total de la actuación administrativa integrada por los siguientes actos:

2.1.1 La Liquidación Oficial de Aforo No. 2022LOA0043 del 23 mayo de 2022, a través de la cual se liquidó de aforo el ICA por el año gravable 2018 en el municipio de Neiva y se impuso sanción a la Compañía por no presentar la declaración del ICA por el año gravable 2018, proferida por la Secretaría de Hacienda Municipal de Neiva, y

¹ Ingresó al despacho para fallo el 27 de agosto de 2025.

² Samai Tribunal, índice 48.

³ Samai Tribunal, índice 15 y 16.

⁴ Samai Tribunal, índice 15 y 16.

⁵ Samai Tribunal, índice 2, demanda.



2.1.2 La Resolución No. 0425 del 10 de agosto de 2023, a través de la cual se resolvió en forma desfavorable el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Aforo, proferida igualmente por la Secretaría de Hacienda Municipal de Neiva. 2.2.

Segundo: Que, como consecuencia de la declaratoria de nulidad de dichos actos administrativos, se declare a título de restablecimiento del derecho:

2.2.1. Que la Compañía no realizó ninguna actividad sujeta al ICA en Neiva por el año gravable 2018, razón por la cual no puede considerarse como sujeto pasivo de este impuesto por dicho período gravable.

2.2.2. Que por tanto la liquidación de aforo del ICA por el año 2018 realizada por el municipio de Neiva por valor de \$168.802.000 es improcedente, al igual que la imposición de la sanción de \$529.292.000 por no declarar el ICA en esta jurisdicción por el año gravable 2018, la cual también es improcedente.

2.3. Tercero: Que se declare que no son de cargo de la Compañía las costas en que incurra el municipio de Neiva con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.

2.4. Cuarto: Que se condene al municipio de Neiva a pagar las costas del presente proceso, conformadas por las expensas y las agencias en derecho.».

Invocó como normas vulneradas los artículos 46, 48, 605 y 526 del Acuerdo 028 de 2020 – Estatuto Tributario Municipal de Neiva; 32 de la Ley 14 de 1983; 35 de la Ley 14 de 1983; 742 y 643 del Estatuto Tributario; 343 de la Ley 1819 de 2016 y 13, 29, 83, 363 y 95-9 de la Constitución Política.

Los cargos de la demanda y los motivos de oposición de la contestación se resumen así:

Cargo primero: Falta de aplicación de las normas que regulan el hecho generador del Impuesto de Industria y Comercio

1. La **parte actora** sostiene que no realizó actividades comerciales dentro de la jurisdicción del municipio de Neiva. Su operación de venta se perfeccionó en las ciudades de Bogotá e Itagüí, a través de centros de televentas, en los cuales se acordaron los precios y las condiciones de los productos ofrecidos.

En consecuencia, la empresa afirma que la actividad gravada con el Impuesto de Industria y Comercio (ICA) no se desarrolló en Neiva, por lo que no existe hecho generador en dicha jurisdicción.

2. La **Autoridad** sostiene que no existe tal omisión de la aplicación correcta del régimen que procedía. Argumenta que KOPPS Commercial S.A.S. realizó actividades comerciales en la jurisdicción de Neiva durante el año gravable 2018, en la medida en que contaba con un establecimiento de comercio registrado como “KOOPS BODEGA Y VENTAS NEIVA”, desde el cual se almacenaba y despachaba la mercancía vendida a los clientes ubicados en el municipio. En criterio de la administración, el despacho de bienes desde ese inmueble configura actividad comercial en los términos definidos por la ley, lo que satisface plenamente el hecho generador del ICA y legitima la determinación oficial del impuesto.



Cargo segundo: Interpretación errónea de las reglas de territorialidad

1. La **parte demandante** alega que la administración municipal asumió equivocadamente que las actividades comerciales deben entenderse realizadas en el lugar donde se encuentran los compradores, o donde se entregan los bienes, ignorando que la ley establece que, cuando no existe establecimiento de comercio abierto al público ni puntos de venta, la actividad comercial se entiende realizada en el municipio donde se perfecciona la venta, es decir, donde se convienen el precio y la cosa vendida.

2. La **Administración** afirma que resulta aplicable el literal a) del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016, dado que la sociedad demandante tenía un establecimiento de comercio o punto de venta en Neiva, entendido este como el lugar desde el cual se despachaban las mercancías vendidas. Bajo esta interpretación, la actividad comercial se entiende realizada en el municipio donde se encuentra dicho punto, con independencia de que las ventas se pacten mediante mecanismos virtuales o a distancia.

Cargo tercero: existencia de falsa motivación derivada de una indebida valoración probatoria

1. La **demandante** sostiene que los actos acusados se fundamentan en hechos que no fueron probados dentro del expediente administrativo, tales como la supuesta existencia de un establecimiento de comercio o punto de venta abierto al público en Neiva. Indica que la administración desconoció las pruebas aportadas por la sociedad, que acreditan que el inmueble ubicado en dicha ciudad corresponde únicamente a una bodega de almacenamiento y despacho, sin atención al público ni celebración de operaciones de venta. Al partir de supuestos fácticos inexistentes y omitir pruebas relevantes, la administración construyó una motivación contraria a la realidad, lo que vicia de nulidad la actuación administrativa.

2. La **parte demandada** aclara que los actos administrativos demandados se encuentran debidamente motivados y soportados en pruebas válidas y suficientes. Destaca que dentro del expediente administrativo obra el acta de visita de verificación realizada el 10 de agosto de 2021, en la cual se constató la existencia de una bodega en Neiva con almacenamiento de productos destinados a su distribución a compradores locales. Bajo este escenario, considera que no se partió de supuestos fácticos inexistentes ni se desconocieron pruebas aportadas por la contribuyente, sino que, por el contrario, se valoró de manera razonable y conforme a la ley el material probatorio disponible.

Cargo cuarto: imposición indebida de la sanción por no declarar

1. La **demandante** afirma que la sanción carece de sustento legal, ya que KOPPS no estaba obligada a presentar declaración de ICA en Neiva al no haber realizado actividades gravadas en esa jurisdicción. Alega que la administración sancionó a la sociedad por el incumplimiento de una obligación formal inexistente, utilizando como base ingresos obtenidos y declarados en otras jurisdicciones, lo cual resulta abiertamente improcedente y contrario al régimen sancionatorio tributario.

2. El **Municipio** argumenta que la sanción fue impuesta legítimamente, dado que la sociedad sí estaba obligada a declarar el ICA en Neiva para el año gravable 2018. Para el efecto, aduce que KOPPS era sujeto pasivo del impuesto por haber desarrollado



actividad comercial en la jurisdicción, la omisión en la presentación de la declaración habilitaba a la administración para imponer la sanción correspondiente y adelantar el proceso de liquidación de aforo, respetando el procedimiento previsto en la normativa tributaria municipal y nacional.

Cargo quinto: Vulneración de principios constitucionales

1. La **demandante** sostiene que los actos administrativos acusados desconocen los principios de legalidad, debido proceso, buena fe, equidad y justicia tributaria. Estima que resulta contrario a derecho exigir el pago de un tributo, junto con las sanciones correspondientes, respecto de actividades económicas que no se realizaron dentro de la jurisdicción territorial del municipio. Tal exigencia implica someter a la empresa a una doble tributación, pues los ingresos ya habían sido gravados en otros entes territoriales.

2. El **Municipio** niega de manera expresa cualquier transgresión constitucional. Señala que la actuación administrativa se adelantó dentro del marco legal, respetando el derecho de defensa de la contribuyente, otorgando oportunidades para suministrar información, controvertir los actos y de interponer el recurso de reconsideración.

SENTENCIA APELADA Y RECURSO DE APELACIÓN DE LA PARTE DEMANDANTE

El Tribunal **negó las pretensiones de la demanda**⁶ sin condenar en costas. A su turno, la parte demandante formuló recurso de apelación⁷. Los motivos del fallo impugnado y los argumentos de la alzada son:

Primer y segundo cargo: Falta de aplicación e interpretación errónea de las normas que regulan el hecho generador del Impuesto de Industria y Comercio e interpretación errónea de las reglas de territorialidad

1. El **Tribunal** determinó que, la controversia se centraba en establecer el lugar donde realmente se realizó la actividad comercial gravada con ICA en el año 2018. Si bien la demandante alegó que no tenía establecimiento de comercio abierto al público en Neiva y que las ventas se perfeccionaban en Itagüí a través de centros de televentas, la Sala consideró que esa afirmación no fue probada.

El Tribunal advirtió que, aunque no se demostró que la bodega ubicada en Neiva funcionara como establecimiento abierto al público o punto de venta en los términos del literal a) del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016, tampoco se acreditó que el perfeccionamiento de las ventas ocurriera en Itagüí, esto es, que allí se pactaran o convinieran las condiciones de la venta, tales como el precio, la cosa vendida, así como que allí se emitiera la facturación y se realizará la coordinación logística. La ausencia de prueba sobre los elementos esenciales del contrato de compraventa impidió concluir que la actividad comercial se hubiera realizado fuera de Neiva. En ese sentido, concluyó que no se configuró una interpretación errónea, en la medida en que no se acreditó el supuesto previsto en el literal b del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016, conforme al cual la actividad comercial se entiende realizada en el municipio en el que se perfecciona la venta.

⁶ Samai Tribunal, índice 48, sentencia.

⁷ Samai Tribunal, índice 53, recurso de apelación.



2. La **parte demandante** reiteró que el municipio de Neiva aplicó erróneamente las normas de territorialidad del impuesto de industria y comercio al considerar que KOPPS era sujeto pasivo del ICA en su jurisdicción durante el año gravable 2018. Sostuvo que la actuación administrativa se construyó exclusivamente sobre la aplicación del literal a) del numeral 2 del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016, bajo el supuesto de que KOPPS contaba en Neiva con un establecimiento de comercio abierto al público o punto de venta. Sin embargo, insiste en que ese supuesto nunca fue probado por la administración, como lo reconoce expresamente la sentencia apelada.

A partir de lo anterior, el recurso reafirma que, al no existir establecimiento de comercio abierto al público en Neiva, la regla aplicable era la del literal b) de la misma norma, conforme a la cual la actividad comercial debe entenderse realizada en el municipio donde se perfecciona la venta, es decir, donde se convienen el precio y la cosa vendida.

Tercer cargo: existencia de falsa motivación derivada de una indebida valoración probatoria

1. El **Tribunal** reconoció que la administración no acreditó de manera suficiente que el establecimiento denominado “KOPPS BODEGA Y VENTAS NEIVA” fuera abierto al público o correspondiera a un punto de venta. Sin embargo, precisó que este yerro no era suficiente, por sí solo, para declarar la nulidad de los actos, pues la causal de falsa motivación exige demostrar que, de haberse valorado correctamente los hechos, la decisión administrativa habría sido sustancialmente diferente. Al analizar el acervo probatorio, concluyó que la demandante tampoco probó positivamente su tesis, ya que no demostró con documentos contables, operativos o comerciales que las ventas se perfeccionaran en Itagüí o en Bogotá, ni acreditó la ubicación de los sistemas de facturación, toma de pedidos o fijación de precios.

2. La **parte actora** insistió en que los actos administrativos demandados estaban motivados exclusivamente en un hecho inexistente —la supuesta existencia de un establecimiento de comercio abierto al público— y que, una vez reconocido judicialmente que ese supuesto era falso, los actos debieron ser expulsados del ordenamiento jurídico. La apelación enfatiza que no se trata de un error menor de la administración, sino del único pilar fáctico y jurídico que sustentaba la liquidación de aforo y la sanción.

Alega que el Tribunal violó el principio de congruencia porque falló por fuera de la litis al introducir un nuevo problema jurídico y una exigencia probatoria que no fueron debatidos por las partes en la sede administrativa ni judicial. Mientras el municipio basó su defensa en la regla del literal a) (existencia de punto de venta), el Tribunal decidió el caso exigiendo pruebas técnicas bajo la regla del literal b) (perfeccionamiento de la venta), lo que constituye un fallo extra petita prohibido en la jurisdicción contencioso administrativa.

La parte actora alega una indebida valoración probatoria, señalando que la sentencia ignoró o minimizó pruebas determinantes aportadas por la demandante, imponiendo una tarifa probatoria ilegal, exigió pruebas imposibles para una negación indefinida (demostrar que no se vendía en Neiva) y, además, guardó silencio valorativo frente a pruebas contables plenas.



Por último, plantea un indebido traslado de la carga probatoria, señalando que, conforme a la jurisprudencia del Consejo de Estado en materia de ICA, era deber del municipio de Neiva demostrar que los ingresos se causaron en su jurisdicción, y no de KOPPS probar exhaustivamente que no los obtuvo allí.

Cuarto cargo: imposición indebida de la sanción por no declarar

1. El **Tribunal** señaló que al no desvirtuarse la calidad de sujeto pasivo del ICA en Neiva ni la legalidad de la liquidación oficial de aforo, el Tribunal sostuvo que la obligación formal de declarar subsistía, y, en consecuencia, la sanción prevista en el Estatuto Tributario Municipal se encontraba válidamente impuesta.

2. Frente a este cargo, el **demandante** guardó silencio.

Quinto cargo: Vulneración de principios constitucionales

1. El **Tribunal** advirtió que no se configuró ninguna transgresión. Señaló que la actuación administrativa se adelantó dentro de las competencias legales del municipio, con respeto al procedimiento tributario, permitiendo el ejercicio del derecho de defensa y el agotamiento del recurso de reconsideración. Asimismo, indicó que no se acreditó la existencia de doble tributación, ya que el presunto hecho no probado de haber declarado ICA en Bogotá e Itagüí, por sí solo, no implica que los ingresos no tuvieran nexo territorial con Neiva, siendo determinante acreditar el lugar de perfeccionamiento de la venta, aspecto que no se probó.

2. Frente a este cargo, el **demandante** omitió pronunciarse.

Pronunciamientos finales

La **parte demandada** se pronunció en término sobre el recurso de apelación⁸. Los argumentos de la parte demandada son los siguientes:

Cargo primero: Falta de aplicación de las normas que regulan el hecho generador del Impuesto de Industria y Comercio

La **Autoridad** sostuvo que, en contraposición a lo afirmado por la demandante apelante, no se configuró una falta de aplicación normativa, toda vez que se encuentra acreditado en el expediente que la sociedad KOPPS Commercial S.A.S. se encontraba matriculada como comerciante en el municipio de Neiva desde el 8 de junio de 2018, con actividad económica principal clasificada en el código CIIU G4632, correspondiente al comercio al por mayor de bebidas y tabaco, y que contaba con un establecimiento de comercio denominado “KOPPS BODEGA Y VENTAS NEIVA”, ubicado en la Carrera 5 No. 95 Sur, Lote 1, circunstancia que, a su juicio, sustentaba la aplicación del literal a) del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016 y la obligación de declarar el ICA en esa jurisdicción.

Cargo segundo: Interpretación errónea de las reglas de territorialidad

La **Administración** afirma que, aun cuando la parte actora sostiene que las ventas se perfeccionaban en los municipios de Itagüí o Bogotá, dicha afirmación no fue

⁸ Samai CE, índice 11, pronunciamiento sobre el recurso de apelación.



demostrada ni en sede administrativa ni en sede judicial, pese a haber contado con múltiples oportunidades procesales para hacerlo. En particular, destacó que la demandante no aportó pruebas técnicas, contables o documentales idóneas que acreditaran que el acuerdo sobre la cosa y el precio se producía fuera del municipio de Neiva.

En este sentido, la entidad demandada resaltó que durante el trámite administrativo se formularon diversos requerimientos de información, se concedieron prórrogas, se adelantó visita de inspección al inmueble ubicado en Neiva y se expidió emplazamiento para declarar, sin que la sociedad hubiese logrado desvirtuar su condición de sujeto pasivo del tributo para el año gravable 2018. Asimismo, indicó que la sola afirmación de operar desde centros de televentas en Itagüí carece de respaldo probatorio suficiente para excluir la causación del impuesto en Neiva.

Cargo tercero: existencia de falsa motivación derivada de una indebida valoración probatoria

La **parte demandada** sostuvo que el Tribunal no incurrió en indebida valoración probatoria ni en traslado ilegítimo de la carga de la prueba, sino que aplicó correctamente las reglas jurisprudenciales según las cuales corresponde al contribuyente demostrar, cuando así lo alega, que los ingresos imputados por la Administración fueron generados en una jurisdicción distinta.

CONSIDERACIONES

PROBLEMAS JURÍDICOS

Dentro del marco de la apelación formulada, conforme lo dispuesto en los artículos 320 y 328 del CGP, corresponde a esta Sala resolver los siguientes problemas jurídicos.

- (i) ¿La sentencia apelada vulneró el principio de congruencia al fundamentar su decisión en la regla de perfeccionamiento de la venta prevista en el literal b) del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016? Lo anterior, considerando que tanto los actos administrativos demandados como la defensa del municipio se sustentaron exclusivamente en la supuesta existencia de un establecimiento abierto al público, conforme al literal a) de la misma norma.
- (ii) ¿Procede la nulidad de los actos administrativos por falsa motivación, teniendo en cuenta que el juez de primera instancia reconoció de manera expresa que el municipio incurrió en un yerro probatorio, al no acreditar que el inmueble ubicado en Neiva correspondiera a un punto de venta abierto al público?
- (iii) ¿En qué lugar se entiende realizado el hecho generador del impuesto de industria y comercio (ICA): En el municipio de Neiva, por la sola existencia de una bodega destinada al despacho físico de mercancías; o, en Itagüí/Bogotá, donde se afirma que se perfecciona el contrato de compraventa mediante el acuerdo sobre el precio y la cosa, como elementos esenciales de la obligación tributaria?



- (iv) ¿Constituyen las certificaciones expedidas por el revisor fiscal y las declaraciones tributarias presentadas en otros municipios prueba contable suficiente para desvirtuar la territorialidad del ICA en Neiva, o resulta jurídicamente exigible una trazabilidad técnica individualizada de cada operación o pedido?
- (v) ¿Incurrió la sentencia apelada en un indebido traslado de la carga de la prueba al exigir a la demandante demostrar la inexistencia de actividades gravadas en Neiva?

Caso concreto

Primer y segundo cargo: Falta de aplicación de las normas que regulan el hecho generador del Impuesto de Industria y Comercio e Interpretación errónea de las reglas de territorialidad

El hecho generador del impuesto de industria y comercio (ICA) consiste en el ejercicio de actividades industriales, comerciales o de servicios dentro de la jurisdicción municipal. En lo que respecta a las actividades comerciales, el artículo 343 de la Ley 1819 de 2016 estableció reglas específicas de territorialidad:

- **Literal a):** cuando la actividad se realiza en un establecimiento de comercio abierto al público o en puntos de venta, se entiende ejecutada en el municipio donde estos se encuentren.
- **Literal b):** en ausencia de tales establecimientos o puntos de venta, la actividad se entiende realizada en el lugar donde se perfecciona la venta, esto es, donde se convienen el precio y la cosa.

En el Acuerdo 050 de 2009 – Estatuto Tributario del Municipio de Neiva (normativa vigente para el periodo de fiscalización), en sus artículos 55 y 67 se establece el hecho generador y la base gravable del ICA de la siguiente forma:

«ARTICULO 55. HECHO GENERADOR: Constituye hecho generador del impuesto de industria y comercio la venta de bienes y/o de servicios, el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios, incluidas las del sector financiero, en la jurisdicción del municipio de Neiva, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos.

El Impuesto de Industria y Comercio y su Complementario de Avisos y Tableros comenzará a causarse desde la fecha de iniciación de las actividades objeto del gravamen.»

«ARTICULO 67. BASE GRAVABLE DE CONTRIBUYENTES CON ACTIVIDADES EN MAS DE UN MUNICIPIO. El contribuyente que realice actividades industriales, comerciales o de servicios en más de un municipio a través de sucursales o agencias constituidas de acuerdo con lo estipulado en el Código de Comercio, o de establecimientos de comercio debidamente inscritos, deberán registrar su actividad en cada municipio y llevar registros contables, como centros de costos, que permitan la determinación del volumen de ingresos obtenidos por las operaciones realizadas en dichos municipios. Para efectos del Impuesto de



Industria y Comercio a pagar en Neiva, podrán descontar de la base gravable los ingresos obtenidos en esos municipios.

PARÁGRAFO PRIMERO. En el momento de ser objeto de investigación, los contribuyentes deben comprobar con copia auténtica que declararon y pagaron el Impuesto de Industria y Comercio en los municipios en donde aseguran haber realizado actividades gravables.

PARÁGRAFO SEGUNDO. Se entiende que una actividad comercial o de servicios se realiza fuera de Neiva cuando el acto de venta de productos, bienes o servicios o la suscripción del contrato respectivo se cumple fuera de la jurisdicción de Neiva.» (Se subraya)

Esta Corporación ha reiterado que la determinación del lugar de causación no puede hacerse de manera abstracta ni con fundamento en criterios formales o accesorios, tales como el domicilio del comprador, el lugar de entrega de las mercancías, el sitio de suscripción del contrato o el mero ejercicio de labores de coordinación.⁹

Así, en materia de industria y comercio, para establecer dónde se entiende realizada la actividad comercial, la Sección ha expresado que *«partiendo de la definición de la actividad comercial y de los elementos de esta, debe determinarse el lugar de causación del tributo, teniendo en cuenta las pruebas allegadas al proceso, en cada caso»*¹⁰. Concretamente, frente a la territorialidad en la causación del impuesto de industria y comercio en la realización de actividades comerciales, la Sección ha indicado que *«el lugar donde se realiza la actividad comercial de venta de bienes es aquel donde se concretan los elementos esenciales del contrato, esto es, el precio (y dentro de este, la forma de pago) y la cosa que se vende, independientemente del lugar donde se hagan los pedidos»*¹¹.

Bajo los planteamientos plasmados, se reitera que la actividad comercial tiene lugar en la jurisdicción del municipio o distrito donde se perfecciona la venta. Ahora bien, la concreción de la venta ocurre cuando las partes intervinientes determinan los elementos esenciales del contrato de compraventa; por tanto, el tributo se entiende causado en la jurisdicción en donde las partes concretan el objeto de la operación (la cosa vendida y su precio).

En ese sentido, la Sala ha juzgado que resultan determinantes *«las pruebas allegadas al proceso, en cada caso»* (sentencia del 29 de septiembre de 2011, exp. 18413¹²), más allá de datos puntuales y alterables como el lugar donde se toman los pedidos, se entregan los productos, se ejercen labores de coordinación o se suscribe el contrato de compraventa (sentencias del 08 de marzo de 2002, exp. 12300¹³; del 08 de junio de 2016, exp. 21681¹⁴; y del 20 de noviembre de 2019, exp. 23294¹⁵, entre otras).

Al hilo de estas consideraciones, respecto a la carga de la prueba en este tipo de procesos, esta sección ha sido enfática en que el contribuyente debe demostrar

⁹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 29 de septiembre de 2011, Exp. 18413, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; sentencia del 8 de junio de 2016, Exp. 21681, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁰ Sentencia del 29 de septiembre de 2011, Exp. 18413, C.P. Martha Teresa Briceño Valencia.

¹¹ Sentencia de 8 de junio de 2016, Exp. 21681. C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹² C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

¹³ C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié

¹⁴ C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

¹⁵ C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez



adecuadamente que ejerció la actividad comercial en otro municipio y por cuyo ejercicio tributó en esa jurisdicción.¹⁶

Esta regla tiene un fundamento lógico e inequívoco: es el contribuyente quien dispone del acceso pleno a la información y documentación relativa a sus propias operaciones comerciales, quien conoce en detalle el funcionamiento de sus procesos de negociación, fijación de precios, aceptación de pedidos, facturación y coordinación logística, y quien, por tanto, se encuentra en la posición más favorable para demostrar el lugar donde se concretaron los elementos esenciales de sus contratos de compraventa.

En consecuencia, corresponde al contribuyente acreditar, mediante pruebas idóneas, el lugar de perfeccionamiento de las operaciones comerciales que pretende excluir de la jurisdicción municipal.

Ahora bien, el debate relativo a la determinación de si el establecimiento de comercio del demandante se encontraba abierto o no al público quedó excluido del análisis del Consejo de Estado, en tanto dicho aspecto fue definido en la primera instancia. En efecto, se estableció que el municipio no acreditó que la bodega operara como un establecimiento abierto al público, y dicha conclusión no fue objeto de impugnación por la parte demandante.

Adicionalmente, comoquiera que la parte demandada tampoco interpuso recurso de apelación respecto de este extremo, el ámbito de competencia del juez de segunda instancia se circunscribe al examen del literal b) del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016, conforme a los límites fijados en el recurso de apelación.

De esta manera, cuando el contribuyente invoca el literal b) del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016 para sostener que la venta se perfeccionó en un municipio distinto de aquel que pretende liquidar el tributo, le corresponde demostrar de manera positiva, mediante medios de convicción técnicos, contables y comerciales idóneos, los elementos concretos que permitan ubicar el acuerdo de voluntades sobre la cosa y el precio en esa otra jurisdicción. Máxime, si lo que se comercializa es cerveza y tabaco al por mayor, toda vez que en la contabilidad se pueden identificar los principales clientes que tienen la vocación de certificar el lugar donde concretan sus operaciones. Tal carga probatoria no fue asumida por el demandante.

La carga probatoria recae, entonces, en el contribuyente, quien debe acreditar con evidencia verificable que el perfeccionamiento del contrato de compraventa —esto es, la fijación del precio y de la cosa— ocurrió fuera del municipio que reclama la competencia tributaria. Solo de esta forma se puede desplazar válidamente el hecho generador del ICA hacia otra entidad territorial.

Como el debate se centra en el análisis del material probatorio, se enlistan las pruebas allegadas por las partes:

¹⁶ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencias del 20 de junio de 2024, exp. 28450, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; del 20 de febrero de 2025, exp. 26979, C.P. Milton Chaves García; del 23 de julio de 2020, exp. 24847, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; del 25 de mayo de 2010, exp. 17362, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; del 8 de febrero de 2024, exp. 27900, C.P. Wilson Ramos Girón; del 29 de junio de 2023, exp. 27155, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello; del 12 de septiembre de 2019, exp. 21675, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; del 15 de julio de 2021, exp. 24195, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; del 15 de octubre de 2020, exp. 23619, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; y del 29 de septiembre de 2011, exp. 18413, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, entre otros.



Pruebas del Municipio de Neiva.

- **Certificado de Matrícula Mercantil No. 313909 de la Cámara de Comercio del Huila:** Allegado en vía administrativa y judicial, mediante el cual pretende probar la existencia legal del establecimiento denominado "KOOPS BODEGA Y VENTAS NEIVA" registrado el 8 de junio de 2018, con actividad CIU 4632 (comercio al por mayor de bebidas y tabaco).
- **Consulta en el Registro Único Empresarial y Social (RUES):** Aportada en vía administrativa, que pretende probar que la sociedad se encontraba matriculada como comerciante activa en Neiva para el periodo gravable 2018.
- **Acta de Verificación Tributaria del 10 de agosto de 2021:** acreditó que la existencia de productos almacenados y que el despacho de mercancía se realizaba desde allí, pero no registró atención al público, exhibición de mercancías, ni acceso libre de consumidores para concretar ventas.

Pruebas de la Sociedad KOPPS COMMERCIAL S.A.S.

- **Certificado de Existencia y Representación Legal de la Cámara de Comercio de Bogotá:** mediante el cual se acredita que la sociedad tiene su domicilio principal en la ciudad de Bogotá, D.C.
- **Certificado de Matrícula Mercantil de la Cámara de Comercio Aburrá Sur:** que hace constar la existencia de la "KOPPS OFICINA ADMINISTRATIVA ITAGUI" desde el 30 de julio de 2018, destinada técnicamente a actividades de *call center* y televentas.
- **Certificado de Matrícula Mercantil de Establecimiento de Comercio expedido el 1 de mayo de 2022 por la Cámara de Comercio del Huila,** en el que se registra un establecimiento de comercio destinado a la actividad con código CIU G4632 "Comercio al por mayor de bebidas y tabaco".
- **Certificaciones del Revisor Fiscal (PricewaterhouseCoopers - PWC) de 2021:** Esta certificación fue fundamental para la administración municipal, puesto que, tras verificar la información contable y los reportes suministrados por la sociedad, consolidó las ventas del año 2018 con terceros ubicados en Neiva de la siguiente manera:
 - Distribuidora Urbano: \$3.931.661.791.
 - Dist Ducon Ltda: \$3.401.374.866.
 - Tienda El Titi: \$1.839.779.856.
 - Depósito Don Chucho: \$1.600.769.566.
 - Mora, Teresa: \$1.021.058.053.
 - Depósito El Chafo: \$948.619.644.
 - Charry Tovar, Luis Eduardo: \$773.954.041.
 - Horta Tafur, Maria Angela: \$523.859.484.
 - La Bodega de Don Chucho: \$246.223.608.
 - Ramos Vargas, Wilson Javier: \$205.361.472.



- Distribuidora Estelar (Paola Andrea): \$118.729.320.
- Blanca Miryam Gil Varón: \$430.700.

Total Consolidado: \$14.611.822.401.

Lo anterior resulta relevante, en cuanto la Administración concluyó que las ventas efectuadas con terceros domiciliados en el municipio de Neiva constituyeron ingresos percibidos en dicha jurisdicción, al considerar que la sociedad contaba con un establecimiento de comercio abierto al público en ese municipio.

Cabe anotar que, aunque la suma de los reportes detallados arrojó una cifra distinta, el municipio decidió mantener la base gravable de la liquidación inicial por \$14.305.176.000, en respeto al principio de correspondencia y al debido proceso.

- **Certificaciones del Revisor Fiscal (PricewaterhouseCoopers - PWC) de 2024** que constituye prueba contable de la totalidad de los ingresos brutos (\$5.385.811.740.000) de la sociedad, que fueron declarados y gravados con ICA en Bogotá e Itagüí.
- **Declaraciones bimestrales de ICA de Bogotá y anual de Itagüí (2018):** que acreditan el cumplimiento de la obligación tributaria sobre esos mismos ingresos en otras jurisdicciones.

Municipio	Periodo	Valor Impuesto / Pago
Bogotá, D.C.	Bimestre 1 (ene-feb)	\$4.964.000
Bogotá, D.C.	Bimestre 2 (mar-abr)	\$1.380.949.000
Bogotá, D.C.	Bimestre 3 (may-jun)	\$9.166.841.000
Bogotá, D.C.	Bimestre 4 (jul-ago)	\$0
Bogotá, D.C.	Bimestre 5 (sep-oct)	\$0
Bogotá, D.C.	Bimestre 6 (nov-dic)	\$0
Itagüí	Anual	\$9.292.294

- **Certificación suscrita por el Representante Legal (Juan Guillermo López Palacio):** consiste en la declaración directa de la empresa de que el inmueble en Neiva es exclusivamente una bodega para acopio y despacho, no abierta al público ni habilitada para concretar ventas.

Del análisis de las pruebas obrantes en el expediente, la Sala advierte una insuficiencia probatoria por parte de la sociedad demandante en lo relativo a la acreditación del literal b) del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016, esto es, el correspondiente al perfeccionamiento de la venta:

- KOPPS sostuvo que sus ventas se perfeccionaron en el municipio de Itagüí a través de centros de televentas. No obstante, no aportó medios de convicción idóneos y suficientes que permitan acreditar que el acuerdo sobre la cosa y el precio se hubiere celebrado fuera del municipio de Neiva.
- Si bien obran certificaciones del Revisor Fiscal y declaraciones de ICA de Bogotá e Itagüí, estas solo prueban el registro contable y el cumplimiento formal



del pago en dichas ciudades. Conforme a la jurisprudencia de esta Corporación, la declaración y pago en otro municipio, por sí sola, no es indicativo de que la actividad comercial se realizara allí, si no se prueban los factores indicativos del lugar donde se concretan los elementos esenciales del contrato.

- Respecto a la carga de la prueba del contribuyente, esta Sala reitera que, si bien la Administración debe motivar sus actos, le corresponde al contribuyente la carga de acreditar el origen extraterritorial de sus ingresos tal y como se explicó previamente.

En virtud de lo expuesto, se concluye que la sociedad demandante no cumplió con la carga de la prueba que le incumbía, en cuanto no logró demostrar que los contratos de compraventa se perfeccionaron en las ciudades de Bogotá e Itagüí. En otros términos, no acreditó que la actividad comercial se hubiera realizado por fuera de la jurisdicción del municipio de Neiva.

En consecuencia, al no haberse probado el origen extraterritorial de los ingresos mediante medios técnicos idóneos que permitan establecer el lugar de perfeccionamiento contractual, los cargos formulados por la parte apelante no están llamados a prosperar.

Tercer cargo: existencia de falsa motivación derivada de una indebida valoración probatoria

La parte apelante afirma que el Tribunal desbordó el principio de congruencia y profirió un fallo extra petita, al analizar la controversia bajo la regla contenida en el literal b) del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016 -perfeccionamiento de la venta-, pese a que la Administración Municipal de Neiva fundó la Liquidación Oficial de Aforo exclusivamente en la aplicación del literal a) de la referida disposición, esto es, en la supuesta existencia de un establecimiento de comercio abierto al público.

La Sala no comparte dicha apreciación, por cuanto a la parte actora le incumbía la carga de demostrar los supuestos fácticos en los cuales sustentó su defensa, encaminada a acreditar el cumplimiento de los supuestos contenidos en el literal b) del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016.

En el asunto bajo estudio, la controversia se estructuró en torno a un único eje fáctico: establecer si KOPPS Commercial S.A.S. desplegó actividades comerciales gravadas con el impuesto de industria y comercio en la jurisdicción del municipio de Neiva durante el año gravable 2018. El eventual error de la Administración en la elección del criterio normativo de territorialidad no altera dicho problema jurídico central ni restringe el ámbito del control judicial. En tal medida, el Tribunal, al concluir que no era procedente aplicar la regla del literal a) del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016 y, seguidamente, examinar si la actividad podía imputarse territorialmente al municipio de Neiva conforme al literal b) de la misma norma, actuó dentro de los límites de la litis y en ejercicio legítimo de la función jurisdiccional. Por consiguiente, este reparo no tiene vocación de prosperidad.

Ahora bien, en el presente caso, si bien se advierte que el municipio de Neiva incurrió en un desacierto al sustentar el aforo del tributo bajo la regla prevista en el literal a) del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016, tal circunstancia no conduce, por sí sola, a la



anulación de los actos demandados. La legalidad de estos depende de establecer si, con fundamento en la regla contenida en el literal b) de la misma disposición, puede demostrarse que el hecho generador del impuesto se consolidó en dicha jurisdicción. En consecuencia, el cargo de falsa motivación no prospera de manera autónoma.

Siguiendo el hilo argumentativo, la sala observa que KOPPS Commercial S.A.S. contaba con un inmueble ubicado en el municipio de Neiva, desde el cual se almacenaban y despachaban mercancías a clientes domiciliados en esa jurisdicción, y que durante el año gravable 2018 realizó operaciones de venta con terceros ubicados en dicho municipio. Frente a ese contexto fáctico, correspondía a la sociedad demandante acreditar, de manera suficiente y con pruebas idóneas, que en tales operaciones el acuerdo sobre la cosa y el precio no se perfeccionó en Neiva, sino en otras jurisdicciones, concretamente en Bogotá o en el municipio de Itagüí.

Sin embargo, como lo estableció el Tribunal, la parte actora no aportó prueba técnica, contable o documental suficiente que permitiera desvirtuar la imputación territorial de los ingresos al municipio de Neiva. En ese escenario, resulta aplicable la regla conforme a la cual quien afirma un hecho en su propio beneficio debe probarlo, debiendo asumir las consecuencias desfavorables de la inactividad probatoria.

En consecuencia, la Sala concluye que el Tribunal no incurrió en indebida valoración probatoria ni trasladó ilegítimamente la carga de la prueba a la parte demandante, sino que aplicó correctamente los criterios jurisprudenciales consolidados por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en materia de territorialidad del impuesto de industria y comercio y distribución de la carga probatoria, que se expusieron en el análisis del cargo anterior. Por tanto, el cargo no prospera.

Conclusiones:

- La sentencia apelada no vulneró el principio de congruencia, toda vez que el juez de primera instancia se mantuvo dentro de los límites objetivos de la litis y resolvió el problema jurídico propuesto, consistente en determinar el lugar de realización de la actividad comercial gravada con ICA.
- Dado que el debate relativo a la determinación de si el establecimiento de comercio del demandante se encontraba abierto o no al público quedó agotado en la primera instancia y no fue objeto de impugnación, el análisis del Consejo de Estado se circunscribió al examen del literal b) del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016.
- En ese contexto, se constató que la parte demandante no acreditó que las ventas realizadas con terceros domiciliados en el municipio de Neiva se hubieran perfeccionado en las ciudades de Bogotá o Itagüí, en la medida en que no demostró, mediante medios de convicción técnicos, contables o comerciales idóneos, que el acuerdo sobre la cosa y el precio se hubiera concretado en una jurisdicción distinta. En consecuencia, no logró acreditar la procedencia de la aplicación del literal b) del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016.
- La sentencia apelada no incurrió en un indebido traslado de la carga de la prueba, sino que aplicó correctamente las normas vigentes y aplicables al caso concreto y las reglas jurisprudenciales conforme a las cuales corresponde al contribuyente acreditar el origen extraterritorial de los ingresos que pretende sustraer de la



potestad tributaria municipal. Ante la inactividad probatoria de la parte actora, no se logró desvirtuar la presunción de legalidad que ampara los actos administrativos demandados. En consecuencia, dichos actos conservan su fuerza ejecutoria y se mantienen incólumes frente a las alegaciones presentadas.

No habiendo tenido prosperidad la apelación, la Sala confirma la sentencia de primera instancia.

Condena en costas

Se condena en costas a la parte apelante, al no prosperar el recurso de apelación, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 365 del Código General del Proceso (CGP), aplicable por remisión del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA). En virtud del Acuerdo PCSJA25-12355 del 28 de noviembre de 2025, expedido por el Consejo Superior de la Judicatura, se condena a la parte demandante al pago de agencias en derecho en esta instancia, las cuales se fijan en un (1) salario mínimo legal mensual vigente.

Por lo tanto, se ordenará al tribunal tramitar el incidente de liquidación de costas, según las reglas previstas en el artículo 366 del CGP.

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.

2. **Condenar** en costas a la parte **demandante** en esta instancia y en agencias en derecho en el valor equivalente a un (1) SMMLV. En consecuencia, se ordena al tribunal tramitar el respectivo incidente, conforme con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

Salvo voto

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)

CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica : <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>