



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., nueve (9) de mayo de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2014-00898-01 (**23203**)
Demandante: LAB BRANDS SAS
Demandado: SECRETARIA DE HACIENDA DISTRITAL DE
IMPUESTOS DE BOGOTA

Temas: Impuesto de industria y comercio. Territorialidad del tributo.
Actividad comercial en los municipios de Cota y Tenjo.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada, contra la sentencia del 27 de abril de 2017, proferida por Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que en la parte resolutive dispuso:

*«1. Se declara la **NULIDAD** de la Resolución Sanción nro. 465 DDI 012757 de 28 de febrero de 2013, de la Resolución Liquidación Oficial de Aforo nro. 584 DDI 018186 de 13 de marzo de 2013, mediante las cuales el DISTRITO CAPITAL sancionó por no declarar y liquidó oficialmente las declaraciones del ICA de los bimestres 1º a 6º de los años 2008 a 2011, y de la Resolución nro. DDI 024378 de 28 de marzo de 2014, que confirmó los anteriores actos administrativos.*

2. A título de restablecimiento del derecho se declara que LAB BRANDS SAS, no es sujeto pasivo del ICA en el DISTRITO CAPITAL, por los bimestres 1º a 6º de los años 2008 a 2011.

3. Por no haberse causado, no se condena en costas. (...)»¹.

ANTECEDENTES

En la Escritura Pública 0874 del 28 de abril de 2005, de la Notaría 22 de Bogotá, consta la reforma estatutaria aprobada por la Asamblea de Accionistas de SCHOTT COLOMBIANA S.A. – hoy LAB BRANDS SAS, en el sentido de trasladar el domicilio social de la compañía al municipio de Cota². Como consecuencia, se informó el cese de actividades a partir del 30 de marzo de 2005, la clausura del establecimiento de comercio en la ciudad de Bogotá el 12 de mayo de 2005³, y se canceló el Registro de Información Tributaria - RIT ante la Dirección Distrital de Impuestos⁴.

El 14 de septiembre de 2005, la sociedad demandante presentó ante la Tesorería Municipal de Cota la *Solicitud de registro de negocio – Registro de Contribuyentes*, en el cual se indicó que el establecimiento desarrollaría la actividad comercial descrita como «IMPORTACIÓN Y VENTA DE ARTÍCULOS Y

¹ Fls. 565-604 c.p.

² Este hecho se encuentra publicado en el Certificado de Existencia y Representación Legal de la sociedad demandante. Fl. 67 vto c.p.

³ Fl. 137 c.p.

⁴ Fl. 136 c.p.

EQUIPOS PARA LABORATORIO» y como fecha de inicio de actividades el primero de abril del mismo año⁵.

El 20 de septiembre de 2005, la Oficina de Planeación del Municipio de Cota, expidió el Acto Administrativo No. PLM 152, mediante el cual certifica como viable el uso del suelo para el funcionamiento de una importadora con el nombre de SCHOTT COLOMBIANA S.A. – hoy LAB BRANDS S.A.S⁶.

En el año 2010, la sociedad demandante, cambió nuevamente de domicilio al municipio de Tenjo – Cundinamarca⁷. El 13 de septiembre de 2010, la Directora del Departamento Administrativo de Planeación de Tenjo certificó que es viable el uso de suelo para «*IMPORTADORA Y DISTRIBUIDORA DE VIDRIO PARA EQUIPOS DE LABORATORIO SCHOTT COLOMBIANA S.A*»⁸. El 30 de septiembre de 2010, la demandante registró ante la Secretaría de Hacienda de Tenjo, su actividad comercial⁹.

Durante los años 2008, 2009, 2010 y 2011, la sociedad demandante presentó ante las Secretarías de Hacienda de los municipios de Cota y Tenjo - Cundinamarca¹⁰, las declaraciones del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, correspondientes a las vigencias 2008 a 2011¹¹, en las cuales liquidó los siguientes rubros:

Municipio	Vigencia	Ingresos brutos	Ingresos recibidos por fuera	Impuesto pagado
-----------	----------	-----------------	------------------------------	-----------------

⁵ Fl. 127 c.p.

⁶ Fl. 138 c.p.

⁷ De acuerdo con el Registro Único Empresarial – RUE, se establece como dirección de la sociedad demandante la AUT. BTA/M/LLIN KM 7.5. PARQ. IND. BRUSELAS, y como municipio comercial Tenjo – Cundinamarca. Fl. 4 c.a.1.

⁸ Fl. 191 vto. c.p.

⁹ Fl. 192 vto. c.p.

¹⁰ Fls. 152 -162 c.p y 765 – 775 c.a.4.

¹¹ Obran copias de las declaraciones y recibos de caja en donde consta el pago de los impuestos. Fls. 152-162 C.P.

COTA	2008	13.075.155.000	0	35.060.000
COTA	2009	14.487.092.000	0	54.949.000
COTA	2010	19.387.171.000	4.143.085.000	76.712.000
TENJO	2010	19.387.171.000	14.779.827.000	35.549.000
TENJO	2011	15.600.431.000	0	107.051.000

El 21 de diciembre de 2012, la Oficina de Fiscalización de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, profirió el Emplazamiento para Declarar No. 2012EE340704, por medio del cual emplazó a SCHOTT COLOMBIANA S.A. – hoy LAB BRANDS SAS, para que presentara las declaraciones del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros correspondiente a los bimestres 1º al 6º de las vigencias 2008, 2009, 2010 y 2011¹².

El 5 de febrero de 2013, la sociedad demandante dio respuesta al emplazamiento para declarar, en la que indicó que no se encontraba obligada a declarar el impuesto de industria, comercio, avisos y tableros en Bogotá D.C., puesto que la actividad comercial fue realizada en su totalidad desde los municipios de Cota y Tenjo – Cundinamarca¹³.

El 28 de febrero de 2013, la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, profirió la Resolución No. 465 DDI 012757, por medio de la cual sancionó a LAB BRANDS SAS, por no presentar las declaraciones del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, correspondientes a los bimestres 1º a 6º de los años gravables 2008, 2009, 2010 y 2011¹⁴:

¹² Fls. 438 c.a.3. y 644-647 c.a.4.

¹³ Fls. 648-654 c.a.4.

¹⁴ Fls. y 688-700 c.a.4. y 71-83 vto c.p

Bimestre	Total Ingresos Bogotá	Valor Sanción
1- 2008	818.069.000	49.084.000
2- 2008	858.496.000	49.793.000
3- 2008	871.136.000	48.784.000
4- 2008	1.080.223.000	58.332.000
5- 2008	1.113.916.000	57.924.000
6- 2008	1.496.010.000	74.801.000
1- 2009	1.363.630.000	65.454.000
2- 2009	1.052.691.000	48.424.000
3- 2009	912.923.000	40.169.000
4- 2009	765.630.000	32.156.000
5- 2009	1.065.114.000	42.605.000
6- 2009	1.566.185.000	59.515.000
1- 2010	6.244.826.000	224.814.000
2- 2010	1.358.293.000	46.182.000
3- 2010	950.180.000	30.406.000
4- 2010	1.213.827.000	36.415.000
5- 2010	1.138.931.000	31.890.000
6- 2010	1.431.348.000	37.215.000
1- 2011	918.481.000	22.044.000
2- 2011	1.263.406.000	27.795.000
3- 2011	1.337.022.000	26.740.000
4- 2011	1.306.431.000	23.516.000
5- 2011	1.159.808.000	18.557.000
6- 2011	1.727.193.000	24.181.000

El 13 de marzo de 2013, la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, expidió la Resolución No. 584DDI018186, por medio de la cual profirió liquidación de aforo de impuesto de industria, comercio, avisos y tableros correspondiente a los bimestres 1º a 6º de los años gravables 2008, 2009, 2010 y 2011, determinando como impuesto los siguientes rubros¹⁵:

¹⁵ Fls.701-723 c.a.4. y 84-105 c.p.

Bimestre	Impuesto
1- 2008	9.031.000
2- 2008	9.478.000
3- 2008	9.617.000
4- 2008	11.926.000
5- 2008	12.298.000
6- 2008	16.516.000
1- 2009	15.054.000
2- 2009	11.622.000
3- 2009	10.079.000
4- 2009	8.453.000
5- 2009	11.759.000
6- 2009	17.291.000
1- 2010	68.943.000
2- 2010	14.996.000
3- 2010	10.490.000
4- 2010	13.401.000
5- 2010	12.574.000
6- 2010	15.802.000
1- 2011	10.140.000
2- 2011	13.948.000
3- 2011	14.761.000
4- 2011	14.423.000
5- 2011	12.804.000
6- 2011	19.068.000

Los días 25 de abril¹⁶ y 7 de mayo de 2013¹⁷, la sociedad LAB BRANDS SAS, interpuso recursos de reconsideración contra las referidas resoluciones¹⁸, los cuales fueron resueltos el 28 de marzo de 2014, por la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, a través de la Resolución No. DDI- 024378, en el sentido de confirmarlas¹⁹.

¹⁶ Fls. 164-177 c.p.

¹⁷ Fls. 207-220 vto. c.p.

¹⁸ La referidas fechas se indican en el capítulo de los *hechos* del libelo de la demanda Fls. 7 y 300 c.p..

¹⁹ Fls. 106-115c.p.

DEMANDA

LAB BRANDS SAS, 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, formuló las siguientes pretensiones:

« PRIMERA

Que son nulas las resoluciones No. 465-DDI012757 y/o 2013EE39089 del 28 de febrero de 2013 y No. 584-DDI018186 y/o LOA 2013EE55789 del 13 de marzo de 2013, y la Resolución No. DDI 024378 del 28 de marzo de 2014 por haber sido expedidas con violación a las normas nacionales y distritales a las que hubieren tenido que sujetarse.

SEGUNDA

Que como consecuencia de lo anterior se declare que LAB BRANDS, no tenía obligación alguna de pagar el impuesto de Industria y Comercio correspondiente a los bimestres 1 a 6 de los años gravables 2008 a 2011 en el Distrito Capital de Bogotá, por los ingresos originados en las ventas realizadas en la ciudades de Cota y Tenjo (Cundinamarca)»²⁰.

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículos 32 y 35 de la Ley 14 de 1983.
- Artículos 742, 743, 744 numerales 2 y 3, 745 y 746 del Estatuto Tributario Nacional.
- Artículos 32, 34 35 y 37 del Decreto 352 de 2002.
- Artículos 60, 113 y 127-7 del Decreto 807 de 1993.

²⁰ Fl. 4 y 299 c.p.

- Artículo 174, 176 y 187 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Afirmó que se presenta violación al debido proceso, por cuanto las pruebas aportadas en sede administrativa, que no fueron tachadas por el Distrito, resultan conducentes y pertinentes para demostrar que el hecho generador del impuesto de industria y comercio se realizó en la jurisdicción de los municipios de Cota y Tenjo, razón por la cual devienen en nulos los actos administrativos demandados.

Destacó que obran en el expediente las declaraciones de ICA presentadas en los municipios de Cota y Tenjo, por los periodos discutidos, así como el acto administrativo del 12 de mayo de 2005, de cancelación de la inscripción en el RIT de Bogotá de SCHOTT COLOMBIANA S.A. – hoy LAB BRANDS S.A.S., a partir del 30 de marzo de 2005.

Precisó que con la aplicación de los software iScala²¹ y Aurora²², que fueron utilizados en las vigencias discutidas, se refleja que el proceso de comercialización (desde la recepción de la orden de compra hasta la gestión de cobro) se realizó en Cota y Tenjo, puesto que los usuarios, es decir, los «vendedores», no tenían acceso remoto al sistema y debían realizarlo en las instalaciones de LAB BRANDS SAS. Destacó que la concreción de las negociaciones (acuerdo sobre el precio y la cosa) se realizó en las instalaciones de la sociedad demandante, en los referidos municipios.

²¹ Utilizado entre el año 2005 a 2009.

²² Utilizado en los años 2010 y 2011.

Manifestó que el hecho de que sociedades como Bavaria S.A., Instituto Nacional de Salud, Fundación Santa Fe, entre otros, le hayan practicado retención en la fuente a título del impuesto de industria y comercio²³, lo único que demuestra es que la sociedad soportó dichas retenciones como consecuencia de haber suscrito contratos en Bogotá como actividad ocasional, sin incidir en las ventas concretadas en Cota y Tenjo, a que alude la actuación acusada.

OPOSICIÓN

La Secretaría de Hacienda Distrital se opuso a las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones:

Manifestó que la cancelación del registro de información tributaria del Distrito de la sociedad demandante no acredita que esa sociedad no haya ejecutado actividades comerciales en Bogotá, puesto que la realización de estas actividades no se encuentra condicionada a dicho registro.

Afirmó que de las respuestas dadas por los clientes de LAB BRANDS SAS a los requerimientos de información, se demuestra que el lugar donde se materializó la actividad comercial fue en Bogotá, puesto que se benefició de la infraestructura y mercado del Distrito.

Indicó que se constató que tanto la actividad comercial, como la venta de los artículos se realizaron en Bogotá, por lo que le asiste la obligación al

²³ Aspecto demostrado en la Certificación del Revisor Fiscal, en la que se indica que los valores correspondientes a las retenciones practicadas no fueron descontados de las bases gravables declaradas en Cota y Tenjo (fls. 24-5 y 281 c.p.)

contribuyente de tributar en esa jurisdicción. Al efecto, insistió en que la actora, para realizar su actividad comercial, se sirve de la totalidad de la infraestructura, servicios públicos (*como el teléfono*), vías de acceso, demanda de sus clientes, instalaciones y equipamiento urbano del Distrito Capital.

De otro lado, aludió al reporte de la retención en la fuente practicada por agentes de retención (Instituto Nacional de Salud, Universidad Nacional y Bavaria), que evidencia actividades gravadas en el Distrito.

Precisó que se debe tener en cuenta que conforme con lo establecido en el artículo 52 del Decreto 352 del 2002, se presumen ingresos gravados en Bogotá por la actividad comercial, cuando intervienen agentes o vendedores para la oferta, promoción, realización o venta de bienes en la ciudad de Bogotá.

AUDIENCIA INICIAL

El 5 de septiembre de 2016, se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011²⁴. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, nulidades y no se propusieron excepciones previas ni se solicitaron medidas cautelares, por lo que se decretaron las pruebas pertinentes y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión. El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos demandados, por medio de los cuales se sancionó y se liquidó de aforo a la sociedad demandante por no presentar las declaraciones del impuesto de

²⁴ Fls. 528-534 c.p.

industria y comercio, avisos y tableros correspondientes a los bimestres 1º a 6º de los años gravables 2008, 2009, 2010 y 2011.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, declaró la nulidad de los actos administrativos demandados, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Luego de aludir a la normativa aplicable, al objeto social de la actora y al acervo probatorio (recaudado en vía administrativa y judicial), concluyó que las actividades comerciales de la demandante se realizaron en los municipios de Cota y Tenjo, puesto que de acuerdo con la información suministrada por los clientes, coinciden en afirmar la forma en que el acuerdo sobre la cosa y el precio operaba mediante correo electrónico, página web o telefónicamente, con la sociedad que estaba ubicada en Cota y posteriormente, en Tenjo.

Destacó que la actora aportó las declaraciones presentadas en los municipios de Cota y Tenjo - Cundinamarca, con lo cual se puede acreditar la territorialidad de los ingresos de acuerdo con el artículo 37 del Decreto 352 de 2002, lo que conlleva a que se tenga certeza del origen de los ingresos y, por tanto, no procede la presunción establecida en el artículo 52 del referido decreto.

De otro lado, en relación con el reporte de retenciones practicadas²⁵, expresó que las mismas no son prueba idónea para desvirtuar el hecho de que, en el caso, los ingresos producto de operaciones mercantiles en Cota y luego en Tenjo, conllevan que la causación del ICA ocurrió fuera de Bogotá.

²⁵ Por Bavaria, Fundación Santa fe, Instituto Nacional de Salud.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandada apeló con fundamento en los motivos que se exponen a continuación:

Manifestó que la realización del hecho generador del impuesto no se encuentra condicionado a la inscripción o cancelación en el registro de información tributaria, puesto que ello solo constituye uno de los deberes formales a cargo del contribuyente.

Destacó que el representante legal de la sociedad demandante manifestó que los pedidos realizados por los clientes se realizaban por los vendedores que visitan a los clientes, órdenes de compra enviadas a través de correo electrónico y/o fax, con lo cual, en su entender, se configura la presunción descrita en el artículo 52 del Decreto 352 de 2002.

Reiteró que la demandante realizó su actividad comercial en el Distrito Capital, en tanto que se sirvió de la totalidad de la infraestructura, servicios públicos, mercado, instalaciones y equipamiento del Distrito Capital y precisó que la mayoría de los clientes tienen su domicilio en la ciudad de Bogotá.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **sociedad demandante** reiteró lo expuesto en la demanda y precisó que en este caso se cumple lo dispuesto en el artículo 37 del Decreto 352 de 2002, en el sentido de que cuando se pueden asociar los ingresos de una actividad a un establecimiento de comercio registrado en un municipio

diferente al Distrito se predicen gravables los ingresos en ese municipio, lo que descarta la competencia a Bogotá.

La **entidad demandada** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

El **Ministerio Público** solicitó la nulidad parcial por las retenciones practicadas a la actora por algunos clientes. Alegó que, en el caso, los elementos contractuales de la negociación eran concretados desde las instalaciones de la demandante en Cota y Tenjo, por lo que la carga de la prueba para desvirtuar lo aducido por la actora estaba radicada en la administración, identificando los ingresos gravados dentro de la jurisdicción del Distrito, y que las pruebas aportadas por la demandada resultaron insuficientes al efecto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Decide la Sala sobre la legalidad de los actos administrativos acusados mediante los cuales la Dirección Distrital de Impuestos de la Secretaría de Hacienda de Bogotá impuso a LAB BRANDS SAS, sanción por no declarar y liquidó de aforo el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros correspondiente a los bimestres 1º a 6º de los años gravables 2008 a 2011.

En los términos del recurso de apelación, se debe determinar si la demandante realizaba actividades comerciales en la ciudad de Bogotá

durante los periodos discutidos y, por ende, si estaba obligada a declarar en el Distrito Capital el impuesto de industria y comercio por tales periodos.

Al efecto, la entidad apelante concretó su inconformidad con el fallo de primera instancia en la configuración de la presunción del artículo 52 del Decreto 352 de 2002 (utilización de agentes o vendedores para ejercer la actividad comercial) y el consecuente uso de la infraestructura del Distrito Capital.

En cuanto a lo expresado por el Ministerio Público sobre retenciones practicadas a la actora por algunos clientes, se advierte que es aspecto no cuestionado por la entidad demandada en el recurso de apelación, ni en sede administrativa. Además, la misma actora expresó que la sociedad soportó dichas retenciones²⁶ por haber suscrito contratos en Bogotá como actividad ocasional, sin incidir en las ventas concretadas en Cota y Tenjo, a que se refiere la actuación acusada.

Territorialidad del tributo - actividad comercial en el impuesto de industria y comercio. Reiteración Jurisprudencial²⁷

En relación con supuestos fácticos y jurídicos similares al presente asunto, la Sala se ha pronunciado, entre otras, en las sentencias del 23 de noviembre de 2018, Exp. 22817, del 26 de septiembre de 2018, Exp. 22614, del 8 de junio de 2016, Exp. 21681, del 29 de septiembre de 2011, Exp. 18413 y del

²⁶ Como consta en la Certificación del Revisor Fiscal aportada por la actora, en la que se indica que los valores correspondientes a las retenciones practicadas por Bavaria, Fundación Santa Fe, Instituto Nacional de Salud, no fueron descontados de las bases gravables declaradas en Cota y Tenjo (fls. 281 y 321 c.p.)

²⁷ Sentencias del 23 de noviembre de 2018, Exp. 22817, actor COVIDIEN S.A. y 26 de septiembre de 2018, Exp. 22614, C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto, actor ROCSA S.A., reiteran las sentencias 8 de junio de 2016, **Exp. 21681**, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, actor LG ELECTRONICS COLOMBIA LTDA. Sentencia del 29 de septiembre de 2011, Exp. 18413, C.P. Martha Teresa Briceño Valencia. Sentencia del 19 de mayo de 2005, Exp. 14852, C.P. María Inés Ortiz Barbosa. Sentencia del 8 de marzo de 2002, Exp. 12300, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

19 de mayo de 2005, Exp. 14852, entre otras, por lo cual, se reiterará en lo pertinente el criterio jurisprudencial expuesto en las citadas providencias.

Conforme con el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, en concordancia con el artículo 32 del Decreto 352 de 2002, el hecho generador del impuesto de industria y comercio es el ejercicio de cualquier actividad industrial, *comercial* o de servicios en el Distrito Capital.

El artículo 35 de la Ley 14 de 1983, en concordancia con el artículo 34 del Decreto Distrital 352 de 2002, define como *actividad comercial* la destinada al expendio, compraventa, o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor, y las demás definidas como tales por el Código de Comercio²⁸, siempre y cuando no estén consideradas por el mismo Código o por la ley, como actividades industriales o de servicios.

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»*²⁹.

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,*

²⁸ La expresión “y las demás definidas como tales por el Código de Comercio” del artículo 35 de la Ley 14 de 1983, fue declarada exequible por la Corte Constitucional en sentencia C-121 de 2006.

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

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 pedidos³⁰».

De igual forma, esta Corporación ha manifestado «que el destino de las mercancías o el lugar donde **se suscribe el contrato de compraventa** no son factores determinantes para establecer dónde se ejerce la actividad comercial³¹» y que «las ventas a través de “vendedores comerciales vinculados a la sociedad en Bogotá” no determinan que la actividad comercial se haya desarrollado en dicha ciudad». Sobre el particular, en la citada sentencia del 8 de junio de 2016³², la Sala reiteró que:

*«Para la Sala las pruebas aducidas por la administración para acreditar que las ventas objeto de adición se realizan en Bogotá, no son demostrativas de la realización del hecho generador del impuesto de Industria y Comercio en relación con la actividad comercial, porque como lo ha reiterado en anteriores oportunidades, **el destino de las mercancías o el sitio donde se suscribe el contrato de compraventa no son determinantes del hecho generador o manifestación externa del hecho imponible**, ya que con tal criterio se estaría trasladando el lugar de la causación del gravamen, desconociendo el carácter territorial del impuesto. Así 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. »* (Destaca la Sala)

Por su parte, el inciso segundo del artículo 154 del Decreto 1421 de 1993³³, que establece algunas reglas especiales para el impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital, dispuso que «Se entienden percibidos en el Distrito los ingresos originados en actividades comerciales o de servicios cuando no se realizan o prestan a través de un establecimiento de comercio registrado en otro municipio y que tributen en él».

³⁰ Sentencia de 8 de junio de 2016, Exp. 21681. C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

³¹ Sentencia de 8 de marzo de 2002, Exp. 12300, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié. Reitera lo expuesto en sentencia de 19 de mayo de 2005, Exp. 14852, C.P. María Inés Ortiz Barbosa

³² Reitera la sentencia de 8 de marzo de 2002, Exp. 12300, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

³³ El inciso segundo del art. 37 del Decreto 352 de 2002 contiene una norma idéntica.

En consecuencia, si el contribuyente demuestra que ejerció la actividad comercial en otro municipio, a través de un establecimiento de comercio registrado en ese municipio y no en el Distrito Capital y por cuyo ejercicio tributó en esa jurisdicción, el Distrito Capital no puede gravarlo por los ingresos que obtuvo fuera de su territorio.

Precisado lo anterior, es necesario establecer en donde se entiende realizada la actividad comercial por la actora.

En el expediente se encuentra probado lo siguiente:

En el año 2005, la sociedad SCHOTT COLOMBIANA S.A. – hoy LAB BRANDS SAS, traslado su domicilio al municipio de Cota – Cundinamarca³⁴, Como consecuencia, se informó el cese de actividades a partir del 30 de marzo de 2005, la clausura del establecimiento de comercio en la ciudad de Bogotá el 12 de mayo de 2005³⁵, y se canceló el Registro de Información Tributaria - RIT ante la Dirección Distrital de Impuestos³⁶.

Posteriormente, en el año 2010, la sociedad demandante, cambió nuevamente de domicilio al municipio de Tenjo – Cundinamarca³⁷. El 13 de septiembre de 2010, la Directora del Departamento Administrativo de Planeación de Tenjo certificó que es viable el uso de suelo para *«IMPORTADORA Y DISTRIBUIDORA DE VIDRIO PARA EQUIPOS DE*

³⁴ En el certificado de existencia y representación legal de SCHOTT COLOMBIANA S.A. – hoy LAB BRANDS S.A.S., se establece que mediante reforma estatutaria contenida en la Escritura Pública 00874 del 28 de abril de 2005, de la Notaría 22 de BOGOTÁ cambio de domicilio al municipio de Cota. (Fls. 67 vto c.p.)

³⁵ Fl. 137 c.p.

³⁶ Fl. 136 c.p.

³⁷ De acuerdo con el Registró Único Empresarial – RUE, se establece como dirección de la sociedad demandante la AUT. BTA/M/LLIN KM 7.5. PARQ. IND. BRUSELAS, y como municipio comercial Tenjo – Cundinamarca. Fl. 4 c.a.1.

LABORATORIO SCHOTT COLOMBIANA S.A»³⁸. El 30 de septiembre de 2010, la demandante registró ante la Secretaría de Hacienda de Tenjo, su actividad comercial³⁹.

LAB BRANDS SAS tiene por objeto social principal «DESARROLLAR CUALQUIER ACTIVIDAD LÍCITA DE COMERCIO CONFORME A LOS PREVISTO EN EL ARTÍCULO 5, NUMERAL 5 DE LA LEY 1258 DE 2008, CON ENFASIS EN LA IMPORTACIÓN, PRODUCCIÓN, DSITRIBUCIÓN, VENTA, ALQUILER DE INSUMOS Y EQUIPOS INDUSTRIALES, DE LABORATORIO, DE USO DOMÉSTICO O CONSUMO EN GENERAL⁴⁰»

De otra parte, la actora **presentó las declaraciones del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, ante las Secretarías de Hacienda de los municipios de Cota y Tenjo – Cundinamarca⁴¹**, por los periodos que la Dirección Distrital de Impuestos la sancionó por no declarar y liquidó de aforo⁴², en las cuales registró los siguientes rubros⁴³:

Municipio	Vigencia	Ingresos brutos	Ingresos recibidos por fuera	Impuesto pagado
COTA	2008	13.075.155.000	0	35.060.000
COTA	2009	14.487.092.000	0	54.949.000
COTA	2010	19.387.171.000	4.143.085.000	76.712.000
TENJO	2010	19.387.171.000	14.779.827.000	35.549.000
TENJO	2011	15.600.431.000	0	107.051.000

Las actividades comerciales de la demandante se realizaron en los municipios de Cota y Tenjo, puesto que de acuerdo con la información suministrada por los clientes, coinciden en afirmar la forma en que el acuerdo

³⁸ Fl. 191 vto. c.p.

³⁹ Fl. 192 vto. c.p.

⁴⁰ Fl. 68 c.p.

⁴¹ Fls. 152-162 c.p.

⁴² Por los bimestres 1º a 6º los años 2008 a 2011 (periodos discutidos en el Distrito Capital). Estas declaraciones presentadas en los municipios de Cota y Tenjo, no fueron controvertidas por la administración.

⁴³ Obra copia de los recibos de caja en donde consta el pago de los impuestos. Fls 152, 154, 156, 158 y 160 c.p.

sobre la cosa y el precio operaba mediante correo electrónico, página web o telefónicamente, con la sociedad que estaba ubicada en Cota y posteriormente, en Tenjo.

Ahora bien, como lo advirtió el Tribunal, según el procedimiento adoptado por la actora para vender sus productos, la negociación se efectuó en los municipios de Cota y Tenjo - Cundinamarca, pues es allí donde se realiza toda la actividad comercial a través de los **software iScala⁴⁴ y Aurora⁴⁵** por medio de los cuales se recibe la orden de compra (*a través de las órdenes de compra emitidas por sus clientes por correo electrónico, fax o teléfono*), se verifican las condiciones comerciales (*es decir, que el pedido esté acorde con la **lista de precios y circulares de descuento aprobadas por la Gerencia General y la Gerencia de ventas***), se hace la revisión de inventarios, se aprueba el pedido, la forma de pago y el alistamiento y despacho de mercancía, en suma, donde se acuerdan las condiciones del contrato de venta (acuerdo sobre cosa y precio).

En relación con estos sistemas o programas utilizados para organizar la actividad comercial (ubicados en las instalaciones de la actora, en Cota y posteriormente en Tenjo), se observa que permitían bloquear a los clientes cuando se *excedían los cupos de cartera o los descuentos preestablecidos⁴⁶*, además los asesores de ventas no podían ingresar a los sistemas de forma remota desde otro lugar y para efectos de tramitar el pedido se observa que se ubicaban las referencias por nombre o código, las cantidades y el precio estaba por creación previa de cada referencia del sistema⁴⁷.

⁴⁴ Este software se utilizó del 2005 al 30 de septiembre de 2009.

⁴⁵ Fue utilizado en los años 2010 - 2011.

⁴⁶ Fl. 326 c.p.

⁴⁷ Fls. 393-411 c.p.

De otra parte, en sede administrativa, el Distrito, mediante los Requerimientos de Información Nos. 2012EE288654, 2012EE288627, 2012EE288643 y 2012EE288621 del 6 de diciembre de 2012, solicitó a algunos clientes de la sociedad demandante (COOPER INDUSTRIES COLOMBIA S.A., PRODUQUIMICA DE COLOMBIA S.A., VIDCOL S.A.S. y BLAMIS DOTACIONES LABORATORIOS S.A.S.) la siguiente información:

« (...)

1. *Explicación del proceso de compras efectuadas a esta sociedad, indicado como fue contactado por el vendedor de la empresa LAB BRANDS S.A.S, con NIT 860.028.662 antes SCHOTT COLOMBIANA S.A., dónde se realizó la visita del vendedor, dónde se realizó la demostración del producto, dónde se pactó el precio y forma de pago, el lugar donde se hace el pedido, el lugar de compra, así como el lugar donde se entrega la mercancía, (...)*

(...)

3. *Forma como se realizan los pedidos a la sociedad en mención (correo electrónico, personalmente, otro medio).*

4. *Describir si agentes de la sociedad sin importar la denominación del cargo se acerca al domicilio del cliente para presentar nuevos productos o soluciones, indicando el nombre e identificación de la persona. De no ser así cual es el procedimiento mediante el cual el cliente accede a la información de los nuevos productos o soluciones desarrollados por la sociedad SCHOTT COLOMBIANA S.A.*

5. *Informar la existencia de agencias o establecimientos en Bogotá (...).*

6. *Desde cuando sostienen relaciones comerciales con la sociedad señalada.*

7. *Describir la forma en que se enteró de la existencia de la empresa, así como de los productos y servicios ofrecidos para los años objeto del requerimiento.*

(...))⁴⁸

Como respuesta a los referidos requerimientos de información, los clientes, mediante certificación del revisor fiscal o contador dieron la siguiente:

CLIENTE	FECHA DE RELACIONES COMERCIALES	PROCESO DE COMERCIALIZACIÓN	FORMA QUE SE REALIZA EL PEDIDO	AGENTES COMERCIALES	EXISTENCIA DE ESTABLECIMIENTOS EN BOGOTA
BLAMIS	AÑO 1992	El contacto con el	Los pedidos se	Recibimos informe	La dirección registrada

⁴⁸ Fls. 307-314 c.a.2.

DOTACIONES LABORATORIOS S.A.S. ⁴⁹		vendedor lo hicimos directamente en la planta de LAB BRANDS . Los pedidos se solicitan por medio de una orden de compra enviada vía mail .	realizan vía telefónica o por correo electrónico con orden de compra.	del proveedor cuando tiene nuevos productos para la venta por correo electrónico .	actualmente por nosotros es Autopista Bogotá – Medellín KM 7,5. Parque industrial Bruselas Bodega No. 1 TENJO – Cundinamarca.
PRODUQUIMICA DE COLOMBIA S.A. ⁵⁰	Por más de 20 años	Realizando compras mensuales de acuerdo a una lista de precios y catálogos enviada año tras año , donde se encuentran los productos y servicios con especificaciones de precio .	Es realizado por medio de correo electrónico enviado por PRODUQUIMICA DE COLOMBIA S.A. a dicha empresa de acuerdo a las necesidades de la compañía y basados en el listado de productos del último año.		Ubicado en Autopista Bogotá – Medellín KM 7,5. Parque industrial Bruselas Bodega No. 1 TENJO – Cundinamarca.
VIDCOL S.A.S. ⁵¹	Desde el año 1998	El proceso de compra está definido por la política comercial que es una lista de precios para distribuidor mayorista .	Las compras se efectúan siempre vía correo electrónico , emitiendo órdenes de pedido.	Ningún empleado de la sociedad se acerca a la empresa a ofrecer nuevos productos, todo se realiza virtualmente.	No conocemos existencia de sucursales o establecimiento en Bogotá.
COOPER INDUSTRIES COLOMBIA S.A.S. ⁵²	Abril de 2010	El contacto por parte del área de compras se realizó vía telefónica , no hemos recibido visitas en nuestra planta de vendedores o representantes de ventas.	Una vez la orden de compra era realizada y aprobada se enviaba por medio electrónico .	Ningún agente de la sociedad se acerca a nuestras oficinas. (...) Si queremos acceder a información del proveedor lo hacemos ingresando a la página web.	Ubicado en Autopista Bogotá – Medellín KM 7,5. Parque industrial Bruselas Bodega No. 1 TENJO – Cundinamarca.

De la anterior información obtenida por estos clientes de LAB BRANDS SAS, se puede concluir lo siguiente:

- a) La sociedad demandante es proveedora de las sociedades durante varios años.
- b) El proceso de compra es el mismo para los clientes, se realiza a través de la orden de compra que estos emiten (*por regla general a través de correo electrónico*) a LAB BRANDS SAS, y el **precio de los productos se**

⁴⁹ Fls. 315-316 c.a.2.

⁵⁰ Fls. 323-324 c.a.2.

⁵¹ Fls. 348-349 c.a.2.

⁵² Fls. 423-426 c.a.3.

encuentra previamente establecido por las listas que la sociedad demandante envía a sus clientes por correo electrónico.

c) **No se realizan visitas a los clientes** por parte de los asesores de ventas de LAB BRANDS SAS., puesto que los productos y los precios se encuentran establecidos en la lista que previamente les es enviada. En el evento que requieran algún otro producto, los clientes lo conocen por correo electrónico o la por página web.

d) El precio de los productos se encuentra previamente establecido por las listas de productos **enviadas a los clientes por correo electrónico.**

e) La sociedad LAB BRANDS SAS, no tiene agencias o establecimientos en la ciudad de Bogotá.

f) Todo el proceso de compra y venta se realiza por vía electrónica.

No sobra anotar que la sociedad demandante cuenta con clientes ubicados en todo el país, tal como se evidencia en las facturas expedidas por Transportadora Comercial de Colombia S.A., en las que se describe como lugar de remisión a sociedades localizadas en Medellín, Cali, Bucaramanga, Cúcuta, Sogamoso, Barranquilla⁵³, entre otros.

De esta manera, se observa que la actividad comercial, es decir, el lugar donde se concretan los elementos esenciales del contrato de compraventa (acuerdo sobre cosa y precio), fue en los municipios de Cota y Tenjo – Cundinamarca, en razón a que todo el procedimiento de compraventa «*que inicia con la orden de compra de los clientes enviada por correo electrónico*» se tramita de **forma virtual** a través de los programas iScala y Aurora, los cuales solo

⁵³ Fls. 275 -285 c.a.2.

pueden ser manejados en las instalaciones de LAB BRANDS SAS en los municipio de Cota y Tenjo, y la promoción de sus productos **no se realiza a través de visitas por parte de los agentes o vendedores**, sino por el envío por correo electrónico de las listas con los precios preestablecidos.

Con fundamento en lo aducido, quedan desvirtuadas las presunciones contenidas en los artículos 37 (inciso 2) y 52-2 del Decreto Distrital 352 de 2002⁵⁴, toda vez que, con base en la normativa aplicable y las pruebas señaladas, en el caso, la actora **ejerció la actividad comercial en los municipios de Cota y Tenjo** – Cundinamarca, no en el Distrito Capital, con lo cual no hay razón para entender que tal actividad se realizó en Bogotá, como lo pretende la entidad demandada.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso⁵⁵, no se condenará en costas, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

Las razones que anteceden son suficientes para confirmar la sentencia apelada y no condenar en costas en esta instancia.

⁵⁴ Decreto 352 de 2002 - Art. 37. *Se entienden percibidos en el Distrito Capital los ingresos originados en actividades comerciales o de servicios cuando no se realizan o prestan a través de un establecimiento de comercio registrado en otro municipio y que tributen en él.* - Art. 52-2. *Se presumen como ingresos gravados por la actividad comercial en Bogotá los derivados de la venta de bienes en la jurisdicción del Distrito Capital, cuando se establezca que en dicha operación intervinieron agentes, o vendedores contratados directa o indirectamente por el contribuyente, para la oferta, promoción, realización o venta de bienes en la ciudad de Bogotá.*

⁵⁵C.G.P. <<Art. 365. *Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...)* 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación>>.

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 del 27 de abril de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B.

2. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
BASTO
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL

MILTON CHAVES GARCÍA
RAMÍREZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ