



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D. C., once (11) de julio de dos mil diecinueve (2019)

Referencia:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación:	25000-23-37-000-2014-0924-01 (23205)
Demandante:	OPTION S.A.
Demandado:	SECRETARIA DE HACIENDA DISTRITAL
Tema:	IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO. ASPECTO TERRITORIAL ACTIVIDAD DE COMERCIALIZACIÓN.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 06 de abril de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca-Sección Cuarta Subsección B (ff. 477 a 504), que accedió a las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Previo emplazamiento para declarar, mediante Resolución nro. 451-DDI-

008782, del 27 de febrero de 2013, la Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá sancionó a la actora por no presentar las declaraciones del impuesto de industria y comercio (ICA), correspondientes a los bimestres 1.º a 6.º de los años gravables 2008 a 2011 (ff. 46 a 61). Posteriormente, profirió la Liquidación Oficial de Aforo nro. 554-DDI-51618 y/o 2013EE51618, del 08 de marzo de 2013, por los periodos mencionados.

La decisión fue confirmada por la Resolución DDI nro. 024598, del 2 de abril de 2014 (f. 83 a 92), que falló el recurso de reconsideración interpuesto, en el sentido de confirmar la liquidación de aforo y la sanción por no declarar impuesta.

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 (CPACA, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (f. 3 CP1):

Primera: Que son nulas las Resoluciones nro. 451-DDI-008782 y/o 2013EE34670, del 27 de febrero de 2013 y nro. 554-DDI 51618 y/o 2013EE51618 del 8 de marzo de 2013, y, la Resolución no. DDI 024598, del 2 de abril 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 OPTION S.A. 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 ciudad de Cota (Cundinamarca).

A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 29 y 95 de la Constitución; 174, 176, 181 y 187 del Código de Procedimiento Civil (CPC); 742, 743, 744, 745 y 746 del Estatuto Tributario (ET); 127-7 del Decreto 807 de 1993; 32, 34, 37 y 52.2 del Decreto 35 de 2002.

El concepto de la violación planteado se resume así:

Sostuvo que la demandada aplicó indebidamente las normas que regulan el ICA, en especial el artículo 52 del Decreto Distrital 352 de 2002, por cuanto no tuvo en cuenta que el hecho generador se realizó en Cota y no en Bogotá. Para explicar el argumento manifestó que el proceso de comercialización que

lleva a cabo con sus clientes se desarrolla en distintas etapas que comprenden el ofrecimiento de los productos, la negociación de las condiciones de venta y el envío de la mercancía al lugar señalado; por tal razón, el hecho generador del tributo ocurre donde se llevaron a cabo todas las gestiones necesarias para concluir exitosamente la venta, que para el caso ocurre en el municipio de Cota y no en el Distrito Capital.

Relató la forma como se lleva a cabo el proceso interno de la venta, en el cual los pedidos son recibidos por los asistentes de ventas ubicados en Cota; son registrados en el software de gestión de la empresa; se verifican los precios, cantidades, descuentos y demás condiciones económicas de venta; y se lleva a cabo la venta, para proceder al envío de la mercancía.

Advirtió que las actividades seguidas para la gestión, documentación y envío a los clientes no constituyen la realización de la venta, pues se trata de gestiones auxiliares que se realizan a través del sistema electrónico.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 370 a 379), por lo siguiente:

Manifestó que, aunque el domicilio social de la demandante está situado en Cota, la mayoría de sus clientes están en Bogotá, ciudad en la que considera que se concretaron las actividades comerciales.

Afirmó que las pruebas recaudadas llevan a entender que todo el proceso de pre venta y de post venta se realizó en Bogotá, con excepción de las actividades relativas a expedición de la factura y el envío de la mercancía. Recalcó que a esta ciudad se desplazaron los asesores de las cuentas para las respectivas negociaciones, lo cual estima que lleva a aplicar la presunción establecida en el artículo 52 del Decreto 352 de 2002, sobre ingresos obtenidos por ventas a través de agentes en el distrito.

Precisó que según la sentencia de la Corte Constitucional C-121 de 2006 (M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra), la actividad comercial debe gravarse en la entidad territorial en la cual el contribuyente se beneficia de la infraestructura, del mercado y de los demás recursos físicos.

Recalcó que, por efecto del cambio de domicilio, la demandante redujo drásticamente la base gravable del ICA en sus declaraciones presentadas a partir del 2.º bimestre de 2006, pese a que no cambió sus estrategias de venta.

Invocó a su favor apartes de la sentencia de esta Sección del 29 de septiembre de 2011 (exp. 18413, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia).

Sentencia apelada

Mediante sentencia del 06 de abril de 2017, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, accedió a las pretensiones de la demanda (ff. 477 a 504), para lo cual:

Determinó, a partir de las pruebas aportadas, que la demandante comercializa productos de consumo masivo, que tiene fijado el domicilio principal en el municipio de Cota, pero que su portafolio de clientes tiene compradores ubicados en ciudades como Bogotá y Cali. También, que el proceso de venta se lleva a cabo desde Cota, localidad en la cual se toman los pedidos a través de una plataforma tecnológica, que varía de acuerdo con lo requerido por cada comprador.

Identificó que, pese a que los asesores comerciales tienen la facultad de aconsejar respecto del precio y de los productos, dicha gestión no es por sí sola una actividad comercial, ni implica la aceptación del precio. Estimó que la venta solo ocurre cuando se expide la factura de venta después de que se acepta el precio del producto; y que el lugar donde se consolida la venta es el indicativo para establecer la territorialidad del tributo.

Advirtió que, pese a que los productos se entregaron en Bogotá, la negociación se concretó en el municipio de Cota y que fue ese lugar en el que el demandante registró el establecimiento de comercio y liquidó y pago el impuesto.

Concluyó que la Administración no logró demostrar que la actividad de comercialización se realizó en la jurisdicción de Bogotá, por lo cual resultaban nulos los actos acusados.

Recurso de apelación

La demandada apeló la decisión del tribunal y solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia (ff. 512 a 522), en los siguientes términos:

Manifestó que, definir como lugar de realización del hecho imponible del impuesto aquel en donde se fijan los elementos esenciales del contrato de compraventa, genera conflictos entre los distintos municipios, porque la comercialización implica la realización de una serie de tareas logísticas que involucran tanto al municipio donde se ubica el comerciante como al municipio

de destino de las mercancías.

Insistió en que la actividad comercial se configura a partir del desarrollo y ejecución del objeto contractual en las condiciones, forma y plazos pactados en el contrato respectivo. De ahí, que para efectuar la venta de bienes y productos se pueda llegar a requerir de la infraestructura de distintos municipios.

Precisó que el *a quo* no tuvo en cuenta las respuestas provistas por los clientes de la demandante a los requerimientos de información, las que, en su opinión, demuestran que la actividad de comercialización y de distribución tuvo lugar en Bogotá, donde la actora aprovechó la infraestructura y mercado existentes.

En lo demás, reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda, específicamente, en lo que concierne a la aplicación de la presunción establecida en el artículo 52 del Decreto distrital 352 de 2002. Recalcó que el material probatorio demuestra que la demandante visitó algunos clientes para aconsejarlos a lo largo de las etapas de preventa, venta y postventa de productos.

Finalmente, volvió a señalar que, de conformidad con la sentencia de esta Sección del 29 de septiembre de 2011 (exp. 18413, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), no podía aceptarse que todas las ventas de la demandante se realizaron en Cota.

Alegatos de conclusión

La actora insistió en los argumentos de la demanda (ff. 10 a 32 cp2); y la entidad demandada reiteró lo expuesto en las fases anteriores del proceso (ff. 33 y 34 vto. cp2).

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público rindió concepto (ff. 35 a 38 cp2), en el cual manifestó que, de acuerdo con la posición fijada por esta Sección, el lugar donde se efectúan las labores de asesoría a los clientes para la venta de productos y el destino de las mercancías no determinan el lugar de causación del hecho imponible, el cual se perfecciona donde se fijan el precio, las condiciones de pago y los descuentos u otras promociones.

Concluyó que la actividad comercial objeto de debate se realizó en el municipio de Cota, lugar en el que se tomaron los pedidos y órdenes de compra a través de medios electrónicos; y se perfeccionaron los elementos esenciales del

acuerdo sobre los productos comercializados (i.e. negociación, facturación y despacho de la mercancía).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- La Sala decide sobre la legalidad de los actos demandados, de conformidad con los cargos de apelación formulados por la demandada contra la sentencia de primer grado que accedió a las pretensiones de la demanda. En concreto, se establecerá si la actora era sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio en el Distrito de Bogotá por los bimestres 1.º a 6.º de los años gravables 2008 a 2011 y si, por tal circunstancia, cabía la sanción por desatender el deber de declarar y la liquidación administrativa de los tributos que se hubiesen dejado de pagar.

2- El deber formal de presentar declaración del ICA en la jurisdicción de Bogotá se encuentra regulado en el artículo 26 del Decreto 807 de 1993, de conformidad con el cual *«están obligados a presentar una declaración del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros por cada período, las personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho, que realicen dentro del territorio de la jurisdicción del Distrito Capital, las actividades que de conformidad con las normas sustanciales están gravadas o exentas del impuesto»*.

Es un hecho cierto y no discutido por las partes que la demandante no declaró ni pagó el ICA por los bimestres 1.º a 6.º de los años gravables 2008 a 2011 en Bogotá, motivo por el cual la autoridad, siguiendo el procedimiento establecido en los artículo 103 del mencionado decreto, profirió en contra de la demandante una resolución sancionadora por no declarar y una posterior liquidación oficial de aforo mediante los actos demandados. La demandante se opone a esas determinaciones, con el argumento de que no realizó actividades gravadas en la jurisdicción de Bogotá, de modo que, al no ser allí sujeto pasivo del tributo, no debía liquidarlo ni presentar declaración alguna, por lo que en definitiva no habría cometido las infracciones que se le atribuyen ni le sería exigible el impuesto liquidado. En la apelación, la demandada sostiene que la actora sí realizó en el distrito actividades comerciales gravadas con el tributo, por lo que tendría que haber presentado las declaraciones en cuestión y pagado el impuesto, en la medida en que está demostrado que efectuó ventas que tenían como destino final compradores ubicados en Bogotá.

La *litis* planteada en esos términos lleva a que la legalidad de los actos

administrativos que se enjuician penda de establecer si la demandante tenía la condición de sujeto pasivo del ICA en el distrito de Bogotá con ocasión de las ventas de productos a las que se refiere la Administración.

3- La Sección ya ha fijado los criterios judiciales que llevan a establecer si, en el marco del impuesto al que aquí nos referimos, se realiza en un determinado municipio el hecho generador por la comercialización de bienes. Dentro de los pronunciamientos efectuados al respecto cabe citar las sentencias del 23 de noviembre de 2018 (exp. 22817, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), del 26 de septiembre de 2018 (exp. 22614, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), del 08 de junio de 2016 (exp. 21681, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), del 29 de septiembre de 2011 (exp. 18413, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia) y del 19 de mayo de 2005 (exp. 14582, CP: María Inés Ortiz Barbosa). En consecuencia, el presente asunto se fallará siguiendo ese criterio de decisión, habida cuenta de que los supuestos fácticos y jurídicos enjuiciados en esta ocasión guardan identidad con los vistos en los precedentes mencionados y no se dan debates probatorios adicionales, ni sobre el procedimiento seguido por la autoridad.

3.1- Los análisis elaborados por la Sección recaen sobre lo siguiente:

Uno de los hechos generadores del ICA consiste en la realización –directa o indirecta, de manera permanente u ocasional, con o sin establecimiento de comercio– de actividades comerciales en la jurisdicción municipal (artículo 32 del Decreto 352 de 2002); siendo el expendio de bienes o mercancías una operación calificada como actividad comercial (artículo 34 *ibidem*), pero en la práctica se observaron dificultades para establecer el municipio que en cada caso tendría el derecho a obtener el pago del tributo.

Al respecto, la Sección identificó criterios de sujeción territorial para ese hecho imponible, que a la postre se positivizaron en el ordinal 2.º del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016. De conformidad con ellos, la actividad comercial se realiza en la jurisdicción del municipio donde se perfecciona o consolida la venta, lo que acaece cuando las partes intervinientes concretan los elementos esenciales del contrato de venta. Así, el impuesto se causa en aquel municipio donde se convienen el precio y la cosa vendida.

Asimismo, la Sección ha juzgado que resultan determinantes «*las pruebas allegadas al proceso, en cada caso*» (sentencia del 29 de septiembre de 2011, exp. 18413, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), 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 (sentencia del 08 de marzo de 2002, exp. 12300, CP: Juan Ángel

Palacio Hincapié).

3.2- Bajo estas consideraciones, la legalidad de los actos encaminados a liquidar el tributo y/o a sancionar por no declararlo, depende de que motiven con suficiencia fáctica y jurídica la realización del hecho generador en los términos propuestos. En consecuencia, si el contribuyente demuestra que ejerció adecuadamente la actividad comercial en otro municipio y por cuyo ejercicio tributó en esa jurisdicción, el Distrito Capital no puede gravarlo por los ingresos que generados fuera de su territorio.

4- Precisado el derecho aplicable al caso, según los precedentes fijados por la Sección, los hechos que la Sala encuentra probados para darle solución al problema jurídico son:

(i) Según certificado de existencia y representación legal de la demandante, su objeto social principal consiste en la comercialización de productos de consumo masivo para el hogar, alimentos, bebidas, cosméticos, medicamentos y, en general, toda clase bienes para uso en las industrias, instituciones públicas o privadas o cualquier otra clase de entidad de naturaleza civil o comercial (ff. 5 vto. a 6 ca1):

(ii) Mediante memorial dirigido a la Secretaria de Hacienda Distrital, del 03 de marzo de 2006, la contribuyente informó el traslado de su domicilio al municipio de Cota (ff. 124).

(iii) El 06 de julio de 2012, la demandada realizó visita de verificación o cruce en el marco de la cual recibió la relación de los clientes ubicados en el distrito capital durante los periodos gravables 1.º a 6.º de los años 2008 a 2010; certificación del revisor fiscal con el detalle de los procedimientos previstos para realizar las ventas y la distribución de los productos; copia de facturas con los clientes dentro de esos periodos y declaraciones presentadas en Cota en los años 2008 a 2011 (ff. 24 y 25 ca1).

(iv) Mediante certificación del 05 de julio de 2012, aportada en el marco de la diligencia antes descrita, el revisor fiscal de la demandante relató el procedimiento de venta de la mercancía. Señaló que inicia cuando el cliente, con apoyo del asesor comercial, realiza el pedido sugerido y mediante correo electrónico o formato diligenciado lo envía al área de logística de la actora; y que si el pedido cumple con las condiciones comerciales (*i.e.* cartera, disponibilidad de la mercancía, etc.), se aprueba la venta, se genera factura y se remite para la entrega (ff. 27 a 29 ca1).

(v) El 01 de octubre de 2012, la Administración requirió información a los

clientes de la actora, que en resumidas cuentas fueron atendidos así (ff. 591 a 600 ca4):

La caja de compensación familiar *Cafam* afirmó que el proceso de compra se compone de la solicitud de documentos al proveedor, análisis del producto, emisión de concepto técnico y aceptación; que el pedido se registra por el sistema de pedidos denominado «*cross docking*» (ff. 659 a 663 ca4).

Panamericana Librería y Papelería manifestó que el proveedor envía por diferentes medios (catálogos, comunicaciones de mercadeo, presentaciones de productos etc.) la propuesta al departamento de compras; que este departamento la estudiada y, si es viable, se convoca una cita en las oficinas de Bogotá para presentar las muestras físicas; y que, una vez evaluada la propuesta, se llega a un acuerdo comercial entre las partes. Por último, cuando se realiza una orden de compra telefónicamente se acuerda la entrega de la mercancía (ff. 693 a 695 ca4).

El *Mercado Zapatoca* señaló que la actora, en reuniones con su jefe de compras, aporta la carta de presentación de la mercancía, con descripción, lista de precios, descuentos ofrecidos, plazos y formas de pago; y que una vez aceptada se debe diligenciar una ficha técnica que incluye datos básicos y régimen de negociaciones pactadas. Los pedidos se hacen por correo electrónico, personalmente o por otros medios (ff. 703 a 712 ca4).

Almacenes La 14 de Cali relató que para realizar los pedidos se envía un formato y la lista de los productos requeridos; que posteriormente pasa al área de sistemas y se le entrega al proveedor la orden para que proceda con el despacho (ff. 725 a 729 ca4).

Por último, *Grandes Superficies de Colombia* describió que los pedidos se hacen desde el área de abastecimiento y son remitidos al proveedor vía internet a través del sistema de intercambio electrónico de datos (ff. 741 a 743).

(iii) La demandante presentó y pagó las declaraciones del ICA correspondientes a los años gravables 2008, 2009, 2010 y 2011 en el municipio de Cota (ff. 391 a 398 ca2).

(iv) Mediante Resolución nro. DDI 024598, del 02 de febrero de 2014, la demandada falló el recurso de reconsideración interpuesto contra los actos que liquidaron el impuesto e impusieron la sanción por no declarar (ff. 83 a 92). En esa oportunidad consideró que la actora: «*realiza su actividad comercial en el Distrito Capital, máxime cuando ... se sirve como indicó el concepto jurídico referido, de la totalidad de la infraestructura, sus servicios públicos como son*

el teléfono, las vías de acceso entre otros, la demanda de sus clientes, las instalaciones, el equipamiento urbano del Distrito Capital y de todos los demás servicios complementarios que hacen que sus clientes, personas jurídicas y naturales, utilicen y se provean de los bienes y servicios que ofrece la compañía hoy recurrente cuyos productos, sin lugar a dudas, tienen como destino final la ciudad de Bogotá».

5- Para solucionar el problema jurídico, la Sala parte de reiterar que, de acuerdo con los precedentes de la Sección, en el ámbito del ICA la actividad comercial se entiende realizada en el lugar donde se pactan los elementos esenciales del contrato y no en la jurisdicción de donde provienen los ingresos que se pretende gravar. En el plenario consta que, por los procedimientos comerciales de la actora, la determinación de los productos a enajenar y del precio de estos tiene lugar en el municipio de Cota, que es donde se encuentran los sistemas electrónicos y telefónicos con los cuales se reciben los pedidos, se analiza el comportamiento del cliente, se autoriza la venta, se genera la factura y se gestiona la distribución. Y está demostrado que los ingresos percibidos por la demandante de los clientes ubicados en Bogotá fueron incluidos en la declaración del impuesto presentada por la demandante en Cota.

En consecuencia, bajo los criterios de decisión identificados, la Sala juzga que la actora no realizó actividades comerciales gravadas en la jurisdicción de Bogotá. De modo que, según las prescripciones de los artículos 26 y 28 del Decreto 807 de 1993, no se encontraba sujeta al deber formal de presentar declaraciones del ICA en dicha ciudad.

Para la Sala queda probada la ilegalidad de los actos demandados, por medio de los cuales se sancionó a la actora por no declarar el ICA y se aforó el impuesto por los bimestres 1.º a 6.º de los años 2008, 2009, 2010 y 2011.

No prospera el recurso de apelación interpuesto, corolario de lo cual la Sala confirmará la sentencia del *a quo*.

6- Teniendo en cuenta que el ordinal 8.º del artículo 365 del Código General del Proceso dispone que «*habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*», la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia, pues en el plenario no existe prueba de su causación.

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

FALLA:

1. **Confirmar** la sentencia apelada.
2. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen.
Cúmplase.

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ