

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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., diez (10) de abril de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2015-00768-01 (**23120**)
Demandante: ENVASES PLÁSTICOS PACKFILM LTDA
Demandado: SECRETARIA DE HACIENDA DISTRITAL DE
IMPUESTOS DE BOGOTA

Temas: Impuesto de industria y comercio. Territorialidad del tributo.
Actividad comercial en el municipio de Funza.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada, contra la sentencia del 16 de febrero de 2017, proferida por Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que en la parte resolutive dispuso:

«1. Se **DECRETA LA NULIDAD** de la Resolución 2048 DDI 042583 del 13 de septiembre de 2013 y de la Resolución No. DDI - 043944 de 31 de julio de 2014, expedidas por la demandada.

2. A título de restablecimiento del derecho se **DECLARA** que ENVASES PLÁSTICOS PACKFILM LTDA, no debe pagar suma alguna por concepto de sanción por no declarar ICA, respecto de los bimestres 3º a 6º del año gravable 2009, ni de los bimestres 1º a 6º de los años gravables 2010 y 2011 en el Distrito Capital.

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

ANTECEDENTES

En la Escritura Pública 00421 del 5 de marzo de 2009, de la Notaría 75 de Bogotá, consta la reforma estatutaria aprobada por la Junta de Socios de ENVASES PLÁSTICOS PACKFILM LTDA., en el sentido de trasladar el domicilio social de la compañía al municipio de Funza (Cundinamarca)².

En el mes de marzo de 2009, la sociedad demandante se inscribió ante la Secretaria de Hacienda del Municipio de Funza, en el Registro de Información de Industria y Comercio con la actividad CIUU 5190 «*Comercio al por mayor de productos diversos*» y se indica como fecha de inicio de actividad en Funza el día **20 de marzo de 2009**³.

Los días 26 de febrero de 2010 y 29 de febrero de 2012, la sociedad ENVASES PLÁSTICOS PACKFILM LTDA., declaró en el municipio de Funza – Cundinamarca el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, sobre el total de ingresos que percibió en los años gravables 2009, 2010 y 2011. En tales declaraciones registró un valor a pagar de \$46.356.000, \$54.653.000 y \$113.584.000, respectivamente⁴.

El 23 de abril de 2013, 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.

¹ Fls. 260-292 c.p.

² Como consta en el Certificado de Existencia y Representación Legal de la sociedad demandante. Fl. 26 c.p.

³ Fl. 51 c.a.1.

⁴ Fls. 18-20 c.a.1.

2013EE74384, por medio del cual emplazó a ENVASES PLÁSTICOS PACKFILM LTDA., para que presentara las declaraciones del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros correspondiente a los bimestres 3 a 6 del año 2009 y 1 a 6 de los años 2010 y 2011⁵.

El 4 de junio 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 se realizada en su totalidad desde Funza – Cundinamarca⁶.

El 13 de septiembre 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. 2048 DDI 042583, por medio de la cual impuso las siguientes sanciones a ENVASES PLÁSTICOS PACKFILM LTDA., por no presentar las declaraciones del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, correspondientes a los bimestres 3 a 6 del año gravable 2009 y 1 a 6 de los años gravables 2010 y 2011⁷:

Bimestre	Total Ingresos Bogotá	Valor Sanción
3- 2009	3.165.216.000	158.261.000
4- 2009	3.337.070.000	160.179.000
5- 2009	2.863.495.000	131.721.000
6- 2009	2.470.368.000	108.696.000
1- 2010	2.939.798.000	123.472.000
2- 2010	3.254.291.000	130.172.000
3- 2010	2.963.510.000	112.613.000
4- 2010	2.981.486.000	107.333.000
5- 2010	2.993.717.000	101.786.000

⁵ Fls. 486 - 486 vto c.a.3.

⁶ Fls. 488-499 c.a.3.

⁷ Fls. 28-42 c.p y 504-518 c.a.3.

6- 2010	3.103.893.000	99.325.000
1- 2011	4.224.727.000	126.742.000
2- 2011	4.434.483.000	124.166.000
3- 2011	4.756.521.000	123.670.000
4- 2011	4.201.078.000	100.826.000
5- 2011	4.113.275.000	90.492.000
6- 2011	3.355.065.000	67.101.000

El 2 de diciembre de 2013, la sociedad ENVASES PLÁSTICOS PACKFILM LTDA., interpuso el recurso de reconsideración contra la referida resolución⁸, el cual fue resuelto el 31 de julio 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- 043944, en el sentido de confirmarla⁹.

DEMANDA

ENVASES PLÁSTICOS PACKFILM LTDA., 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:

« 3.1. Que con base en las razones de derecho que sustentan esta demanda. Se declare la nulidad de las siguientes actuaciones administrativas:

3.1.1. **Resolución 2048 DDI-042583 del 13 de septiembre de 2013,** expedida por el Jefe de la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, por medio de los cuales la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá impone a PACKFILM sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio de los bimestres 3 a 6 del año gravable 2009, y 1 a 6 de los años gravables 2010 y 2011.

⁸ Fls. 557-583 c.3.

⁹ Fls. 83-95 c.p y 865-877 c.a.5.

3.1.2. **Resolución No. DDI-043944 31 del 31 de julio de 2014**, expedida por la Jefe de la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto por PACKFILM, confirmando en todas sus partes la resolución sanción recurrida.

3.2. Que como consecuencia y a título de restablecimiento del derecho, se determine que en el presente asunto PACKFILM, no incurrió en un hecho sancionable con la sanción por no declarar, por cuanto la sociedad no estaba llamada a declarar el impuesto de industria y comercio por los bimestres 3 a 6 del año gravable 2009, y 1 a 6 de los años gravables 2010 y 2011 »¹⁰.

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículos 32 y 35 de la Ley 14 de 1983.
- Artículos 32 y 35 del Decreto 352 de 2002.
- Artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Manifestó que existe falsa motivación en los actos demandados, puesto que en la vía administrativa se demostró que el proceso de comercialización se realiza desde el establecimiento ubicado en el municipio de Funza, a cuyo efecto destacó que es en ese municipio donde se «concretan las negociaciones», la sociedad recibe los pedidos, determina la calidad de los bienes a vender, la cantidad y el precio en que serán comercializados, se acuerda el plazo de pago y entrega de los bienes a vender, se emite la orden

¹⁰ Fl. 5 c.p.

del despacho de los productos que se encuentran almacenados en Funza y, por último, se expide la factura.

Explicó que los agentes comerciales o de ventas tienen funciones de realizar labores de promoción y coordinación, sin tener representación legal, ni estar facultados para concretar y cerrar las ventas.

Enfatizó en que «la aprobación y concertación del precio y definiciones de condiciones de la operación, se realizan en FUNZA». Al efecto, aludió al manual de funciones y a las respuestas de los clientes a requerimientos ordinarios de información.

Con base en lo anterior, expresó que no realiza actividad alguna gravada en jurisdicción del distrito de Bogotá.

Adujo que se le vulneró el derecho al debido proceso al no valorar las pruebas aportadas en sede administrativa, lo que se demuestra en la lectura de los actos administrativos en los cuales no se hace pronunciamiento sobre estas.

Alegó desconocimiento del principio de equidad tributaria, ya que al no valorar las pruebas y desconocer la situación fáctica y jurídica en relación a que no se causó el hecho generador en la ciudad de Bogotá, se pretende que la sociedad demandante liquide y pague nuevamente el impuesto cuando la obligación ya fue satisfecha en el municipio de Funza.

OPOSICIÓN

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

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.

Afirmó que la actividad comercial se efectuó en Bogotá, por lo que le asiste la obligación al contribuyente de tributar en esa jurisdicción. Al efecto, expresó que la actora, para realizar su actividad comercial, se sirve de la totalidad de la infraestructura, servicios públicos, vías de acceso, demanda de sus clientes, instalaciones y equipamiento urbano del Distrito Capital.

Manifestó que no se vulneró el derecho al debido proceso a la sociedad demandante, por cuanto tuvo la oportunidad de conocer y controvertir las pruebas en el procedimiento administrativo e indicó que los actos administrativos fueron motivados de acuerdo con los fundamentos fácticos y jurídicos aplicables al mismo.

AUDIENCIA INICIAL

El 18 de julio de 2016, se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011¹¹. 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 a la sociedad demandante por no presentar las declaraciones del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros correspondientes a los bimestres 3 a 6 del año gravable 2009, así como de los seis bimestres de los años gravables 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, concluyó que las actividades comerciales de la demandante se realizaron en el municipio de Funza, pues es en ese lugar donde se perfecciona la venta (acuerdo sobre la cosa y el precio). Destacó que los ejecutivos de ventas de la demandante visitan a sus clientes en Bogotá, no para convenir sobre la cosa y el precio, sino para asesorar, atender las necesidades de los clientes, quienes aseguran que remiten las órdenes vía telefónica o por correo electrónico.

¹¹ Fls. 235-240 c.p.

Concluyó que la venta de los productos efectuada por la actora se perfeccionó en el municipio de Funza, por lo que le asiste razón en lo pretendido.

RECURSO DE APELACIÓN

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

Cuestionó el fallo de primera instancia por no tener en cuenta la defensa del distrito y al efecto adujo que, de acuerdo con los artículos 32 de la ley 14 de 1983 y 195 del Decreto 1333 de 1986, el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros recae sobre la actividad comercial, mas no sobre los elementos esenciales de un contrato, por lo que, en su entender, la sociedad demandante debe declarar y pagar sobre las actividades económicas realizadas en el Distrito Capital, de cuya infraestructura se favorece.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **sociedad demandante** reiteró lo expuesto en la demanda e insistió en que «la fijación de los elementos esenciales del contrato se realiza en el municipio de FUNZA», por lo que Packfilm Ltda. no es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio en Bogotá.

La **entidad demandada** reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

El **Ministerio Público** solicitó que se confirme la sentencia apelada. Al efecto, manifestó que no se encuentra probado que la actividad comercial se realizó en Bogotá, puesto que el hecho de que los vendedores visiten o hagan la presentación del producto a algunos clientes en el Distrito Capital, no puede corroborar que la actividad comercial se desarrolló allí.

Al efecto, destacó que la jurisprudencia del Consejo de Estado ha señalado que la causación del ICA respecto de actividades comerciales de venta de bienes tiene lugar en el sitio en que concurren los elementos del contrato de compraventa (cosa y precio).

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 ENVASES PLÁSTICOS PACKFILM LTDA., sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros correspondiente a los bimestres 3 a 6 del año gravable 2009 y 1 a 6 de los años gravables 2010 y 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.

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

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 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 Comercio¹², 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*

¹² 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.

determinarse el lugar de causación del tributo, teniendo en cuenta las pruebas allegadas al proceso, en cada caso»¹³.

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 pedidos¹⁴»*.

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 comercial¹⁵»* 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 2016¹⁶, 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***

¹³ Sentencia del 29 de septiembre de 2011, Exp. 18413, C.P. Martha Teresa Briceño Valencia.

¹⁴ Sentencia de 8 de junio de 2016, Exp. 21681. C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁵ 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

¹⁶ Reitera la sentencia de 8 de marzo de 2002, Exp. 12300, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

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 1993¹⁷, 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»*.

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:

ENVASES PLÁSTICOS PACKFILM LTDA., es una sociedad con **domicilio en el municipio de Funza - CUNDINAMARCA**¹⁸, que tiene por objeto social principal *«LA COMERCIALIZACIÓN EN TODAS SUS ORDENES Y NIVELES (PRODUCCIÓN, TRANSFORMACIÓN, DISTRIBUCIÓN, CUSTODIA, COMPRA, VENTA, ENAJENACIÓN, IMPORTACIÓN,*

¹⁷ El inciso segundo del art. 37 del Decreto 352 de 2002 contiene una norma idéntica.

¹⁸ En el certificado de existencia y representación legal de ENVASES PLÁSTICOS PACKFILM LTDA., se establece que mediante reforma estatutaria contenida en la Escritura Pública 00421 del 5 de marzo de 2009, de la Notaría 75 de Bogotá cambio su domicilio al municipio de Funza y en el RUT de la sociedad se establece como domicilio AUT. BOGOTÁ – MEDELLÍN KM 7 LT D 45, en el municipio de Funza. (Fls. 26 c.p y 14 c.a.1)

EXPORTACIÓN, ETC) EN TODA CLASE DE ENVASES, EMPAQUE, LÁMINAS, ENVOLTURAS, CINTAS (...)).¹⁹

El 24 de febrero de 2009, la Alcaldía de Funza, le comunica a Planeación Municipal, «**la apertura del establecimiento**» de ENVASES PLÁSTICOS PACKFILM LTDA., cuya iniciación de actividades es a partir **del 1º de marzo de 2009**, y su actividad se especifica como la «PRODUCCIÓN Y DISTRIBUCIÓN DE ENVASES PLÁSTICOS, IMPORTACIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE ENVASES PLÁSTICOS Y PELÍCULA DE POLIPROPILENO»²⁰

En el mes de marzo de 2009, la sociedad demandante se inscribió ante la Secretaría de Hacienda del Municipio de Funza, en el Registro de Información de Industria y Comercio, con la actividad CIUU 5190 «*Comercio al por mayor de productos diversos*» y se indica como fecha de inicio de actividad en Funza el día **20 de marzo de 2009**²¹.

De otra parte, la actora **presentó las declaraciones del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, ante la Secretaria de Hacienda del municipio de Funza** – Cundinamarca, por los periodos que la Dirección Distrital de Impuestos la sancionó por no declarar²², en las cuales registró los siguientes rubros²³:

PERIODO GRAVABLE	INGRESOS GRAVABLES	IMPUESTO PAGADO
2009	6.064.555.000	46.356.000
2010	8.738.438.000	54.653.000
2011	17.169.897.000	113.584.000

¹⁹ Fl. 26 vto c.p.

²⁰ Fl. 52 c.a.1.

²¹ Fl. 51 c.a.1.

²² Por los bimestres 3 a 6 del año 2009 y 1 a 6 de los años 2010 y 2011 (periodos discutidos en el Distrito Capital). Estas declaraciones presentadas en el municipio de Funza, no fueron controvertidas por la administración.

²³ Fls. 18-20 c.a.1.

Ahora bien, como lo advirtió el Tribunal, según el procedimiento adoptado por la actora para vender sus productos, la negociación de la venta se realiza en Funza - Cundinamarca, pues es allí donde se reciben los pedidos (*a través de las órdenes de compra emitidas por sus clientes*), se determina la disponibilidad del producto, se fijan los precios (*si hay posibilidad de descuento la gerencia comercial lo establece*), la forma de pago y las condiciones de la entrega, esto es, donde se acuerdan las condiciones del contrato de venta. Al efecto, resulta ilustrativa la descripción del proceso comercial efectuado por la empresa²⁴:

«Proceso de ventas de las Películas de Polipropileno»

1. *El Área Comercial, que tiene su sede en Funza, vía mail, da a conocer a sus clientes a nivel nacional (inclusive a los de Bogotá), el inventario del cual dispone, precisando las características y especificaciones de las películas.*
2. *Algunos de nuestros clientes visitan la sede de la sociedad ubicada en Funza, con el fin de verificar el producto.*
3. ***Contamos con representantes de la compañía que visitan a algunos de nuestros clientes en las sedes de éstos, incluidas las ubicadas en Bogotá, con el ánimo de presentarles las características del producto y sus especificaciones.***
4. *Las órdenes de pedido de los clientes son enviadas, por diversos medios a saber: a través de nuestros representantes de ventas; de manera electrónica, de manera presencial en nuestra sede y telefónicamente.*
5. ***La Gerencia Comercial desde su oficina en Funza (no contamos con oficinas, locales o sedes en Bogotá), verifica existencias / stock, condiciones, cupo de crédito del cliente, plazo, etc., para proceder aprobar el pedido, establecer y conceder descuentos cuando a ello hubiere lugar, negociar cantidades, establecer la forma y fecha de entrega.***

En este punto es importante precisar que los pedidos que se hayan recepcionado no constituyen en sí mismos ventas, pues los mismos pueden ser rechazados por razones tales como inexistencia de mercancía que corresponda a las características requeridas, por no lograr acuerdo en el precio lo cual incluye descuentos solicitados por el cliente, por tratarse de clientes que registran mora o condiciones particulares que la compañía considere como factor de riesgo, por superar los pedidos

²⁴ Fls. 58-59 c.a.1.

recibidos las existencias de inventario, lo cual nos obliga a definir a quienes se efectúa la venta, priorizando clientes.

6. *La entrega de la mercancía se realiza de acuerdo a las necesidades de los clientes y conforme a lo pactado en cada operación así: (i) entrega directa en la sede de la Compañía al cliente, quien retira la mercancía; (ii) Entrega de la mercancía en la sede del cliente, en los distintos municipios del país, incluido Bogotá, para lo cual contratamos servicio de transporte, toda vez que PACKFILM no tiene vehículos propios para el transporte de los productos; (iii) Entrega de la mercancía en lugares diferentes a la sede del cliente, conforme a las instrucciones por éste suministradas, lo cual incluye entregar la mercancía en aquellos sitios donde la misma se va a incorporar a los procesos de los clientes. En este evento igualmente la mercancía se transporta a través de terceros y todas estas condiciones han sido ya consideradas al momento de fijar el precio.*
7. *La factura se emite desde Funza y es entregada al cliente y los pagos se realizan, de manera generalizada, mediante consignación a las cuentas de la Compañía» (se destaca)*

Se advierte que los vendedores (asistentes comerciales) que visitan *ocasionalmente* a los clientes en Bogotá, no tienen autonomía para negociar. Su función se concreta en contactar, asesorar, apoyar, informar (sobre los productos existentes y nuevos, características y precios), hacer seguimiento de los clientes y, en general, atender todos los requerimientos de aquellos.

Nótese que la fijación de precios y concesión de descuentos son actividades ajenas a las funciones de los agentes comerciales o vendedores que se desplazan al Distrito Capital, pues su labor es la de dar a conocer a los clientes los productos, de acuerdo con los parámetros fijados por la gerencia comercial con sede en Funza, y no la de negociar con el cliente las condiciones de la venta.

De otra parte, en sede administrativa, el Distrito, mediante los Requerimientos de Información números 2012EE258904, 2012EE258909, 2012EE2589015, 2012EE258916, 2012EE312066, 2012EE312063, 2012EE312069, 2012EE312060, 2012EE31053 y 2012EE312072 del 30 de

noviembre de 2012 y 7 de diciembre de 2012, solicitó a algunos clientes de la sociedad demandante (MINIPAK S.A.S, AJOVER S.A., CALAS PACK LTDA, GILPA IMPRESORES S.A., EMPAQUES Y PRODUCTOS ESPECIALES E.U, MEGAMARCAS LTDA, HERBEPLAST LTDA, VELPACK LTDA., DARPLAS LTDA., y PLÁSTICOS FLEXIBLES S.A.S.) la siguiente información:

« (...)

1. *Explicación del proceso de compras efectuadas a esta sociedad²⁵, indicado como fue contactado por el vendedor de la empresa PACKFILM LTDA., 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 PACKFILM LTDA.*

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

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 y productos y servicios ofrecidos para los años objeto del requerimiento.*

(...))»²⁶

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
MINIPAK S.A.S. ²⁷	Año 2004	Buscando por internet proveedores de películas BOPP se ubicó a PACKFILM LTDA. El proveedor envía	Por correo electrónico.	El proveedor envió muestras.	Inicialmente emitió facturas de venta con la dirección carrera 69B No. 21ª 36/48 de Bogota.

²⁵ Hace referencia a ENVASES PLÁSTICOS PACKFILM LTDA.

²⁶ Fls. 148-153 c.a.1.

²⁷ Fls. 295-297 c.a.2.

		muestras de homologación del producto. Aprobadas las muestras se acordó precio y forma de pago vía telefónica.			Posteriormente emitió facturas con la dirección Autopista Bogotá – Medellín Kilometro 7 Celta Trade Park Lote D en FUNZA.
GILPA IMPRESORES S.A. ²⁸	Año 2008	Los contactamos telefónicamente o con visitas de sus representantes. La demostración se realizó en las instalaciones del cliente en Bogotá.	Por orden de compra enviada por fax o correo electrónico	El proveedor siempre ha hecho visitas con sus representantes tanto comerciales como técnico.	No se conoce agencias o establecimientos en Bogotá, se contacta en la dirección Autopista Bogotá – Medellín Kilometro 7 Celta Trade Park Lote D en FUNZA.
AJOVER S.A. ²⁹	Año 2006	Ajover fue contactado por vía telefónica, las muestras fueron entregadas en Bogotá, y el precio y la forma de pago es pactado por teléfono, el pedido se realiza desde la planta de Ajover Cartagena.	Los pedidos son solicitados vía email.	No se desarrollaron nuevos productos debido a que no fuimos contactados para nuevas cotizaciones o desarrollo de productos	Compras en los años 2009 a 2011. Las Oficinas de Packfilm se encuentran en la Autopista Bogotá – Medellín Kilometro 7 Celta Trade Park Lote D en FUNZA.
CALAS PACK LTDA ³⁰	Año 2006	El contacto con el vendedor lo hicimos directamente en la planta de Packfilm en Funza.	Los pedidos se realizan vía telefónica o por correo electrónico con orden de compra.	Recibimos informe del proveedor cuando tiene nuevos productos para la venta por correo electrónico.	La única dirección registrada es en Funza, Autopista Bogotá – Medellín Kilometro 7 Celta Trade Park Lote D en FUNZA.
EMPAQUES Y PRODUCTOS ESPECIALES E.U. ³¹	Año 2001	Recibimos la visita del vendedor en nuestra sede empresarial en Bogotá, se trajeron las muestras. Los pedidos los realizamos telefónicamente o por correo electrónico y la mercancía se entrega en Bogotá, en nuestra planta.	Telefónicamente y por correo electrónico.	No tenemos conocimiento que tengan agencias en la actualidad en Bogotá. Vía correo electrónico llegan los inventarios.	No conocemos que tengan agencias en la actualidad en Bogotá.
MEGAMARCAS LTDA ³²	Año 2000	Tiene un vendedor que cubre la zona donde estamos localizados, en su momento nos visitó en nuestra sede ubicada en Bogotá. Desde entonces el vendedor nos hace visitas periódicamente para toma de pedidos y cobro de facturas; el precio, descuentos etc, se deciden en la sede de Packfilm ubicadas en Funza, por la Gerencia Comercial, el representante hace la gestión con base a la lista de precios, la entrega se hace por transportadores contratados	Se realizan en forma telefónica y/o personalmente con el vendedor de acuerdo con las necesidades.	A la empresa va el vendedor con el portafolio de productos y si nos interesa alguno se hace el pedido. No tenemos conocimiento de agencias o sucursales.	No tenemos conocimiento de agencias o sucursales. Su sede está en la Autopista Bogotá – Medellín Kilometro 7 Celta Trade Park Lote D en FUNZA.

²⁸ Fls. 320-321 c.a.2.

²⁹ Fls. 283-284 c.a.2.

³⁰ Fl. 277 c.a.2.

³¹ Fls. 350-351 c.a.2.

³² Fls. 402-403 c.a.3.

		por Packfilm.			
VELPACK LTDA ³³	Hace seis años	El proceso de compras es realizado en el domicilio del proveedor, el contacto fue realizado por Velpack Ltda., por referencia de un tercero, en el municipio de Funza, lugar donde se hacen las demostraciones de producto y se pactan precios y demás.	Los pedidos se hacen por fax, correo electrónico, telefónicamente y personalmente en las oficinas o domicilio del proveedor.	Ocasionalmente nos visita el jefe de cartera, la oferta de productos y presentación de los mismos se hace en el domicilio de Packfilm Ltda. No tenemos conocimiento sobre la existencia de locales o sucursales del proveedor.	No tenemos conocimiento sobre la existencia de locales o sucursales del proveedor en Bogotá.
DARPLAS LTDA ³⁴ .	Junio de 2001	Inicia con la notificación de un requerimiento por parte de Darplas Ltda a Packfilm mediante un correo electrónico o telefónicamente. Packfilm envía un correo electrónico informando disponibilidad de materiales y precios. Para solicitar el despacho Darplas envía al representante comercial de Packfilm una orden de compra igualmente por correo electrónico, indicando lugar donde se debe entregar la mercancía.	Las compras se hacen mediante correo electrónico.	Ningún agente de la sociedad se dirige personalmente a las instalaciones de Darplas, la información de nuevos productos se conoce por la página web, telefónicamente y mediante muestras enviadas por el fabricante.	La dirección y número de teléfono es en FUNZA.
HERBEPLAST LTDA ³⁵ .	2005	Se realiza contacto telefónico con el vendedor y así se verifica que tenga el producto requerido, luego se envía orden de compra vía mail o fax.	Se realiza por contacto telefónico con el vendedor y así se verifica que tenga el producto requerido, luego se envía orden de compra vía mail o fax.	Da a conocer los nuevos productos por visitas.	El ubicado en Autopista Bogotá – Medellín Kilometro 7 Celta Trade Park Lote D en FUNZA.
PLASTICOS FLEXIBLES S.A.S ³⁶	2007	A través de un comité que se realizaba semanalmente y allí se emitía la orden de compra según la necesidad.	Los pedidos se realizaban por orden de compra.	Visitas.	Autopista Bogotá – Medellín Kilometro 7 en FUNZA.

De la anterior información obtenida de los clientes de ENVASES PLÁSTICOS PACKFILM LTDA., se puede concluir que:

³³ Fls. 412-413 c.a.3.

³⁴ Fls. 428-430 c.a.3.

³⁵ Fls. 477-478 c.a.3.

³⁶ Fls. 309-310 c.a.2.

a) La sociedad demandante, es proveedora de las sociedades durante varios años, aproximadamente desde el 2001.

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 o, vía telefónica o fax*) a ENVASES PLÁSTICOS PACKFILM LTDA., y el precio y entrega de los productos se conviene por correo electrónico o teléfono. Inclusive los descuentos son definidos por el gerente comercial directamente en la sede de Funza.

c) Los agentes comerciales o vendedores realizan visitas, con el fin de mostrar los nuevos productos. Sin embargo, en su gran mayoría, los nuevos productos son conocidos por correo electrónico o la página web.

d) Los agentes comerciales o vendedores **no definen el precio ni establecen descuentos**, ya que estos están fijados por el gerente comercial en Funza. Este elemento se define por lo general vía telefónica o por correo electrónico.

e) La sociedad ENVASES PLÁSTICOS PACKFILM LTDA., no tiene agencias o establecimientos en la ciudad de Bogota.

f) La gran mayoría de los clientes han tenido conocimiento de los productos que ofrece la demandante por búsquedas hechas en internet o por recomendaciones hechas por terceros y se contactan con este por teléfono o vía correo electrónico.

De esta manera, se insiste en que la función de los vendedores o agentes comerciales de ENVASES PLÁSTICOS PACKFILM LTDA es de asesoría,

apoyo, información (sobre los productos existentes como nuevos, características y precios), en orden a desarrollar las tareas necesarias para concretar la venta, sin que estén facultados para fijar precios o conceder descuentos, pues se reitera, esta función la realiza la gerencia comercial que se encuentra ubicada en el municipio de Funza - Cundinamarca.

Lo anterior lleva a la Sala a concluir que, contrario a lo aducido por la entidad apelante, la actora ejerció la actividad comercial en el municipio de Funza, teniendo en cuenta que los elementos esenciales de los contratos de compraventa que celebró ENVASES PLÁSTICOS PACKFILM LTDA. con sus clientes se establecieron en el municipio de Funza – Cundinamarca, pues es allí donde llegan las órdenes de compra por parte de los clientes, se emite la factura de venta, se acuerda el precio «se define el descuento si hay lugar a ello» y se coordina todo lo relacionado con la entrega.

Con fundamento en lo aducido, quedan desvirtuadas las presunciones contenidas en los artículos 37 (inciso 2) y 52-2 del Decreto Distrital 352 de 2002³⁷, toda vez que, con base en la normativa aplicable y las pruebas señaladas, en el caso, la actora **ejerció la actividad comercial en el municipio de Funza – 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

³⁷ 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.*

Código General del Proceso³⁸, 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.

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 16 de febrero de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B.

2. Sin condena en costas en esta instancia.

RECONOCER PERSONERÍA al doctor David García Morales para representar a la demandante, en los términos de la sustitución de poder, que obra en el folio 320 del cuaderno principal.

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

³⁸C.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>>.

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**

Ausente con permiso

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ