**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA**

**Bogotá D.C., veintiocho (28) de noviembre de dos mil diecinueve (2019)**

**Radicación número: 76001-23-33-000-2017-00374-01 (24715)**

**Actor: COOPERATIVA NACIONAL DE DROGUISTAS DETALLISTAS- COOPIDROGAS**

**Demandado: MUNICIPIO DE BUGALAGRANDE – VALLE DEL CAUCA**

**SENTENCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandado contra la sentencia del 20 de marzo de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que accedió las súplicas de la demanda y condenó en costas al demandado.

La parte resolutiva del fallo apelado dispuso lo siguiente:

**“PRIMERO: DECLARAR**la nulidad de la Resolución Sanción No 2015-SH-76113-050 del 16 de abril de 2015, que impuso sanción a COOPIDROGAS por no declarar impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros por el año gravable 2010 y de la Resolución No 76113-SH-0433-2016, que resolvió de forma negativa el recurso de reconsideración, proferidas por la Secretaría de Hacienda Municipal de Bugalagrande.

**SEGUNDO:**Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho se declara que COOPIDROGAS no está obligada a pagar impuesto de industria y comercio en el municipio de Bugalagrande por el año gravable 2010.

**TERCERO:**Condenar en costas a la parte demandada- municipio de Bugalgrande- conforme lo previsto en los artículos 365 y 366 del Código General del Proceso.”

**ANTECEDENTES**

El 27 de noviembre de 2014, el municipio de Bugalagrande profirió a la COOPERATIVA NACIONAL DE DROGUISTAS DETALLISTAS- COOPIDROGAS, en adelante COOPIDROGAS, emplazamiento para declarar el impuesto de industria y comercio por el año gravable 2010[[1]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783" \l "_ftn1" \o "). Lo anterior, porque, en su criterio, ejerció actividad comercial en el municipio de Bugalagrande debido a la distribución de bienes a compradores ubicados en esa jurisdicción.

En respuesta al emplazamiento, COOPIDROGAS pidió revocar dicho acto porque en el municipio de Bugalagrande no ejerce actividad comercial alguna[[2]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783" \l "_ftn2" \o ").

El 16 de abril de 2015, el Municipio profirió la Resolución Sanción por No Declarar No. 2015- SH-76113-050, por la cual impuso a la demandante sanción de $138.234.080 por no declarar el impuesto de industria, comercio, avisos y tableros por el período 2010[[3]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783" \l "_ftn3" \o "). Este acto fue notificado el 4 de mayo de 2015.

Contra la resolución anterior, la actora interpuso el recurso de reconsideración, el 29 de mayo de 2015[[4]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783" \l "_ftn4" \o "). El Municipio confirmó la resolución sanción por Resolución Nº 76113-SH-043-2016 del 1 de noviembre de 2016[[5]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783" \l "_ftn5" \o ").

**DEMANDA**

La actora, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones:

“**PRIMERA:**

Que es nula la Resolución No. 76113-SH-043-2016 del 1 de Noviembre de 2016, “*Resolución por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración”* notificada el 26 de Octubre de 2016, proferida por la Secretaria de Hacienda Municipal de la Alcaldía de Bugalagrande – Valle del Cauca, con la cual se confirma en todas sus partes la Resolución Sanción por no Declarar No. 2015-SH-76113-050 del 16 de Abril de 2015 mediante la cual se impuso sanción por no declarar el impuesto de Industria y Comercio, año gravable 2010, proferida por la Secretaría de Hacienda Municipal de la Alcaldía de Bugalagrande – Valle del Cauca a la **COOPERATIVA NACIONAL DE DROGUISTAS DETALLISTAS – COOPIDROGAS** identificada con NIT 860.026.123-0, y debe declararse nula, por haber sido expedida con violación a las normas nacionales y municipales a las que hubiere tenido que sujetarse.

**SEGUNDA:**

Que es nula la Resolución Sanción por no Declarar No. 2015-SH-76113-050 del 16 de Abril de 2015, proferida por la Secretaría de Hacienda Municipal de la Alcaldía de Bugalagrande, mediante la cual se impone una sanción por no declarar por el Período Gravable de 2010 del impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros, a la **COOPERATIVA NACIONAL DE DROGUISTAS DETALLISTAS – COOPIDROGAS**identificada con NIT 860.026.123-0, y debe declararse nula por haber sido expedida con violación a las normas nacionales y municipales a las que hubiere tenido que sujetarse.

**TERCERA:**

Que como consecuencia de las declaraciones anteriores, se declare la no sujeción por la vigencia fiscal 2010 del impuesto de industria y comercio en el Municipio de Bugalagrande – Valle del Cauca de la **COOPERATIVA NACIONAL DE DROGUISTAS DETALLISTAS – COOPIDROGAS** identificada con NIT 860.026.123-0 y se declare al demandante a paz y salvo por todo concepto en sus obligaciones del impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros, correspondientes al período señalado.

**CUARTA:**

Se condene al demandado al pago de las costas procesales a favor del demandante, al dar inicio a actuaciones jurídicas por fuera del marco de ley y contraviniendo toda la jurisprudencia existente al respecto.

**QUINTA:**

Se condene al demandado al pago de las expensas en derecho a favor del demandante, al dar inicio a actuaciones jurídicas por fuera del marco de ley y contraviniendo toda la jurisprudencia existente al respecto”.

Indicó como normas violadas las siguientes:

·      Artículos 2, 6, 13 y 29 de la Constitución Política.

·      Artículos 162, 163, 164 y siguientes del Código de Procedimiento Administrativo.

·      Artículos 32, 33 y 35 de la Ley 14 de 1983.

El concepto de la violación se sintetiza así:

**Los actos demandados violan las reglas sobre territorialidad del tributo en desarrollo de la actividad comercial**

COOPIDROGAS es una cooperativa y tiene como objetivos propender por el desarrollo y dignificación del droguista asociado para lo cual, entre otras actividades, distribuye bienes en las mejores condiciones de precio, calidad y abastecimiento.

La actora tiene domicilio en Cota y estableció agencias en los municipios de Pereira, Barranquilla, Medellín, Yumbo (Valle del Cauca), Funza (Cundinamarca) y Girón (Santander). Desde esas agencias, sus vendedores realizan el proceso de venta por vía telefónica o por medios electrónicos. El vendedor toma el pedido e informa a los clientes el precio de cada producto. Cuando finaliza la negociación, emite una orden de pedido a la bodega donde se encuentran las mercancías compradas por el asociado, luego se empaca la mercancía y se generan la factura y orden de entrega para que el asociado la retire en las instalaciones de la actora o para ser despachada a la droguería del cliente.

Otra opción es que el asociado se comunica por internet con la cooperativa y hace su pedido, transmitiéndolo por correo electrónico, que se recibe en la sede donde se materializa la compra. Después se sigue el procedimiento de alistamiento, facturación y despacho ya descrito.

Además, el proceso de venta que se efectúa desde la agencia de Yumbo hacia varios municipios del Valle del Cauca y de los departamentos de Cauca y Nariño no permite el desplazamiento de vendedores a ningún lugar, incluido el municipio de Bugalagrande, ya que la actora no cuenta con bodegas ni centros de distribución en tal municipio.

En este caso, la actividad comercial se realiza en Yumbo, pues es allí donde se comercializan los productos, a través de medios electrónicos o telefónicos, sin que existan en Bugalagrande vendedores de COOPIDROGAS a quienes pueda atribuírseles la realización de actividad comercial en dicho municipio. No obstante, el demandado considera que en su jurisdicción se realiza el hecho generador del tributo porque allí están domiciliados los compradores.

La jurisprudencia ha precisado que para determinar la territorialidad en desarrollo del ejercicio de la actividad comercial, lo determinante es dónde se lleva a cabo la actividad, entendida como el expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías, no el lugar del domicilio del comprador[[6]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783" \l "_ftn6" \o ").

En consecuencia, las ventas realizadas a los clientes de Bugalagrande se efectúan desde la sede ubicada en Yumbo, por lo que es en este municipio donde se realiza el hecho generador del impuesto (actividad comercial) y se cumple con las cargas tributarias correspondientes.

**Los actos demandados están indebidamente motivados**

Los actos demandados no demuestran que la actora ejerce actividad comercial en Bugalagrande y, por ende, que es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio en dicho municipio.

**CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

El municipio de Bugalagrande se opuso a las pretensiones de la demanda, en los siguientes términos:

**Los actos demandados no violan las reglas sobre territorialidad del tributo**

El artículo 32 de la Ley 14 de 1983 señala que el impuesto de industria y comercio recae sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las jurisdicciones municipales. Y el artículo 35 de la misma ley define las actividades comerciales.

Frente al tema de la territorialidad, en sentencia de 29 de septiembre de 2011[[7]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783" \l "_ftn7" \o "), la Sección Cuarta del Consejo de Estado concluyó que el lugar donde se materializa la venta es donde se realiza la actividad comercial.

La concreción del contrato de compraventa se configura de manera real y efectiva a través de la entrega de la mercancía en el local del comprador, pues esta constituye la aceptación del comprador en el municipio donde recibe la mercancía. No es determinante si en el domicilio social se realizan actos comerciales como facturación, despacho y recepción de pedidos.

Los documentos que la actora aportó en respuesta a un requerimiento de información, que incluyen un certificado de revisor fiscal, prueban que la actora realizó ventas a clientes ubicados en el municipio de Bugalagrande, durante los años 2009 a 2013 y que por estas ventas obtuvo ganancias equivalentes a $2.821’103.683, durante el año 2010.

Lo anterior significa que fue el propio demandante quien demostró que ejerció actividad comercial en el municipio de Bugalagrande. Además, no está demostrado que por los ingresos obtenidos en este municipio por el año gravable 2010 haya declarado en el municipio de su sede principal.

El hecho de que la actividad comercial de la actora se desarrolle a través de call center y medios electrónicos no significa que pueda prescindirse de la utilización de la infraestructura de servicios, del mercado y los demás recursos que ofrece el municipio donde se causa el hecho generador. Por tanto, tiene las mismas implicaciones que la comercialización de productos a través de canales tradicionales.

Finalmente, COOPIDROGAS no aportó pruebas que demuestren la forma de distribución de los productos. Por ello, debe ponerse en duda la veracidad de esos hechos.

**Los actos demandados están debidamente motivados**

Los actos sancionatorios están debidamente motivados porque está probado que la actora ejerció actividad comercial en el municipio de Bugalagrande. Además, explican de manera detallada por qué no son aceptables los argumentos de la demandante.

La demandante está generando un detrimento patrimonial al Municipio porque no retribuye con el pago del impuesto de industria y comercio los ingresos adquiridos en el municipio de Bugalagrande.

**SENTENCIA APELADA**

El Tribunal accedió las pretensiones de la demanda y condenó en costas al demandado con fundamento en las razones que se resumen a continuación:

En sentencia de 8 de junio de 2016, la Sección Cuarta del Consejo de Estado precisó que para determinar dónde se ejerce la actividad comercial lo determinante es dónde se perfecciona la negociación, no el destino final de los bienes[[8]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783" \l "_ftn8" \o ").

A su vez, en sentencia de 22 de septiembre de 2016, la Sección Cuarta indicó 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, precio (que incluye la forma de pago), y la cosa que se vende, independientemente de dónde se hagan los pedidos. Además, que no son determinantes el lugar donde se reciben las mercancías o donde se suscribe el contrato.

En el caso en estudio, la actora allegó un certificado de revisor fiscal en el que se deja constancia que, de acuerdo con los registros contables, durante el año 2010, COOPIDROGAS no registró ventas en el municipio de Bugalagrande.

Por su parte, en los actos demandados, el Municipio se limitó a plantear, en forma abstracta y sin cotejo de pruebas, que COOPIDROGAS realizó actividades comerciales en el municipio con fundamento a los ingresos que recibió en el año 2009 (sic) por la comercialización de productos en su territorio. Sin embargo, no demostró qué actividades realizó la actora en Bugalagrande. Tampoco, que los elementos esenciales del contrato se perfeccionaron en dicho municipio.

Además, el demandado no valoró los documentos que favorecían a la demandante y que demostraban que las ventas realizadas en Yumbo tenían como destino final el municipio de Bugalagrande. No basta con alegar que los pedidos que se hacían por teléfono o internet tienen el mismo tratamiento que las ventas tradicionales, pues la toma de pedidos o la asesoría comercial no son determinantes para establecer el hecho generador del impuesto ya que estas son labores complementarias.

Al no estar demostradas cuál o cuáles fueron las actividades comerciales que realizaba COOPIDROGAS en el municipio de Bugalagrande, las cuales constituyen hecho generador del tributo, no es admisible que el demandado solicite el pago del impuesto de industria y comercio.

A su vez, está demostrado que por el año 2010, la actora declaró y pagó el impuesto de industria y comercio en el municipio de Yumbo.

Por último, procede condenar al demandado al pago de las costas (agencias en derecho) con fundamento en el Acuerdo 1887 de 2003, equivalentes al 1% de las pretensiones de la demanda.

**RECURSO DE APELACIÓN**

El demandado apeló el fallo con fundamento en las siguientes razones:

En sentencia del 29 de septiembre de 2011[[9]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783" \l "_ftn9" \o "), la Sección Cuarta del Consejo de Estado señaló que para determinar dónde se entiende realizada la actividad comercial, debe tenerse en cuenta que dicha actividad solo se concreta cuando la mercancía es vendida o distribuida a los adquirentes y que en cada caso deben analizarse las pruebas que demuestren dónde se acordó la venta, se entregaron los bienes enajenados y se pagó el precio, pues estas actividades son el resultado del ejercicio de la actividad comercial.

La actora dice que en el municipio de Yumbo es donde ejerce la actividad comercial. Sin embargo, el hecho de que en ese municipio se asignen los cupos de crédito, se fijen los precios, se despachen los productos y se expidan las facturas no significa que el contrato de compraventa se perfeccione en dicho municipio.

La demandante no aportó prueba que demuestre dónde se fijaron los elementos esenciales del contrato de compraventa (cosa y precio). Solo presentó el pago de impuesto de industria y comercio en Yumbo, el certificado de existencia y representación legal y el RUT de la actora, al igual que el certificado del revisor fiscal, en el que se hace constar que durante el año 2010 percibió ingresos por concepto de ventas realizadas en el municipio de Bugalagrande.

El certificado de revisor fiscal es prueba contable. Sin embargo, no fue analizado por el Tribunal y profirió el fallo vulnerando las garantías constitucionales de la parte demandada.

El Tribunal señaló que con los actos sancionatorios, el demandado vulneró el principio de territorialidad del impuesto de industria y comercio. Sin embargo, no tuvo en cuenta que la demandante no acreditó que los ingresos percibidos en el año 2010 fueron declarados en el municipio de su sede principal, como lo indicó la demandante.

Finalmente, no procede la condena en costas, toda vez que, de conformidad con el artículo 365 del Código General del Proceso, el reconocimiento de costas y agencias en derecho está sometido a que la parte que las solicita aporte prueba de su existencia y causación y en el caso concreto la demandante no aportó ninguna prueba que permita inferir la causación de costas y agencias en derecho.

**ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La parte demandantereiteró los argumentos de la demanda.

El demandadono presentó escrito de alegatos y el Ministerio Público no intervino en esta etapa procesal.

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos del recurso de apelación, la Sala decide si son legales o no los actos por los cuales el municipio de Bugalagrande sancionó a COOPIDROGAS por no declarar el impuesto de industria y comercio por el año gravable 2010.

En concreto, define si por el año gravable 2010, la actora estaba obligada o no a declarar el impuesto de industria y comercio por el supuesto ejercicio de actividad comercial en el municipio demandado y, en consecuencia, si debía o no ser sancionada por no cumplir el deber de declarar.

La Sala confirma la nulidad de los actos demandados, para lo cual reitera el criterio expuesto en sentencia de 4 de julio de 2019, en la que se analizó un asunto similar entre la actora y el municipio de Florida (Valle del Cauca)[[10]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783" \l "_ftn10" \o ").

**En el año 2010, COOPIDROGAS no ejerció actividad comercial en Bugalagrande. No procede la sanción por no declarar en dicho municipio.**

El artículo 32 de la Ley 14 de 1983[[11]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783" \l "_ftn11" \o ") prevé que el impuesto de industria y comercio recae, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicios que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.

Por su parte, el artículo 35 de la Ley 14 de 1983[[12]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783" \l "_ftn12" \o ") define las actividades comerciales como las destinadas 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 Comercio siempre y cuando no estén consideradas por el mismo Código o por dicha ley como actividades industriales o de servicios.

El artículo 7 del Decreto 3070 de 1983, reglamentario de la Ley 14 de 1983, señala que a los sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio deben “*presentar anualmente, dentro de los plazos que fijen las respectivas entidades territoriales, una declaración de industria y comercio junto con la liquidación privada del gravamen”.*

Para determinar si la actora estaba obligada a declarar en Bugalagrande el impuesto de industria y comercio por el ejercicio de actividad de comercialización de bienes debe precisarse, en primer lugar, si es sujeto pasivo del impuesto en dicho municipio, esto es, si en jurisdicción de Bugalagrande ejerció dicha actividad.

Dado que la ley tributaria no previó dónde debe entenderse que se ejerce la actividad comercial, debido a las dificultades prácticas para determinar qué municipio tendría derecho a obtener el pago del tributo, la Sala fijó varios criterios para identificar en qué lugar se entiende realizada la actividad comercial[[13]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783" \l "_ftn13" \o "):

Al respecto, la Sección precisó que la actividad comercial se realiza en la jurisdicción del municipio donde se perfecciona la venta, esto es, donde se convienen el precio y la cosa vendida, que son los elementos esenciales del contrato de compraventa[[14]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783" \l "_ftn14" \o ").

También precisó que lo determinante son “*las pruebas allegadas al proceso, en cada caso”*[[15]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783" \l "_ftn15" \o ") y no el lugar donde se toman los pedidos, se entregan los productos, se ejercen labores de coordinación o se suscribe el contrato de compraventa[[16]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783" \l "_ftn16" \o ").

Así, la legalidad de los actos administrativos encaminados a liquidar el tributo, o a sancionar por no declararlo, depende de que motiven con suficiencia fáctica y jurídica la realización del hecho generador en los términos propuestos[[17]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783" \l "_ftn17" \o ").

**Caso concreto:**

La actora es una cooperativa que ejerce, entre otras, las siguientes actividades[[18]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783" \l "_ftn18" \o "):

“*La cooperativa tiene como objetivos del acuerdo cooperativo proteger y propender por el desarrollo y la dignificación del droguista detallista, para lo cual efectúa la distribución de bienes en las mejores condiciones de precio, calidad, surtido y abastecimiento que demandan los consumidores en los establecimientos de sus asociados […]”*

El 12 de junio de 2014, el demandado solicitó a la actora información sobre las ventas efectuadas a clientes ubicados en el municipio durante los años 2009 a 2013, al igual que los procedimientos previstos para realizar las ventas[[19]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783" \l "_ftn19" \o ").

El 1 de julio de 2014, la actora envió la información solicitada y afirmó que la cooperativa “*no tiene ningún registro contable de ventas realizada en el municipio de Bugalagrande, departamento del Valle del Cauca, puesto que las facturas de venta que se contabilizan de asociados residentes en Bugalagrande corresponden en su totalidad a las que se realizan en la Agencia que la Cooperativa tiene en Yumbo, siendo este el municipio donde se toma el pedido, se concreta la venta, se factura y se despachan los productos, elementos todos estos esenciales para la generación del tributo que se declara y paga en el citado municipio de Yumbo, lugar donde se encuentran las instalaciones, los productos y los vendedores, y por ende se realiza la actividad comercial”.*

También explicó que los dos procedimientos para realizar las ventas a clientes “*cuya factura tenga registrada la dirección en la jurisdicción del municipio de Bugalagrande”*es el siguiente:

En el primero, los clientes se comunican vía telefónica con los vendedores que se encuentran en las agencias ubicadas en Pereira, Barranquilla, Medellín, Yumbo, Funza y Girón. Durante la llamada, se ofrecen los productos y se informa al asociado su precio. Una vez se cierra la negociación, se emite la orden de pedido al centro de distribución correspondiente (bodega) y se expide la factura. Luego, se genera la orden de entrega de los productos, para que el asociado los recoja en la sede del centro de distribución o para que sean despachados al lugar donde está ubicada la droguería.

En el segundo procedimiento, los clientes consultan a través de medio electrónicos los productos dispuestos para la venta y hacen su pedido a los vendedores a través de correo electrónico. Recibida la comunicación, el vendedor efectúa el mismo procedimiento de alistamiento, facturación y despacho antes descrito.

En ambos procedimientos, el pago de la factura se realiza a través de las entidades financieras autorizadas, con el respectivo código de barras y dentro de los plazos acordados con el vendedor.

El 3 de marzo de 2018, el revisor fiscal de la actora certificó que “*de acuerdo con los registros contables y las declaraciones de impuesto de industria y comercio presentadas por la COOPERATIVA NACIONAL DE DROGUISTAS DETALLISTAS “COPIDROGAS”, tanto los ingresos recibidos como el impuesto de industria y comercio liquidado sobre las ventas a droguerías domiciliadas en todo el Valle del Cauca, incluido el municipio de Bugalagrande, durant*e 2010, fueron declarados en el municipio de Yumbo Valle del Cauca”[[20]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783" \l "_ftn20" \o ").

Además, la actora allegó al expediente copia de la declaración del impuesto de industria y comercio presentada en el municipio de Yumbo por el año gravable 2010.

Del detalle de las facturas expedidas a clientes ubicados en el municipio de Bugalagrande por concepto de venta y distribución de productos, se advierte que el total de ingresos percibidos por la demandante durante el año gravable 2010 fue de $2.821.103.683[[21]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783" \l "_ftn21" \o ").

Previo emplazamiento para declarar, mediante resolución sanción por no declarar No 2105-SH-76113-050 de 16 de abril de 2015, la demandada sancionó a COOPIDROGAS por no presentar la declaración del impuesto de industria y comercio del año gravable 2010. En el acto sancionatorio, el municipio señaló que está probado que la actora *“recibió ingresos por el ejercicio de su actividad económica como es la comercialización de productos y/o prestación de servicios dentro de la jurisdicción de Bugalagrande por el año gravable 2010 por un valor de $2.821.103.683, de acuerdo con la relación de comerciantes que se encuentran ubicados en este municipio, los cuales adquirieron bienes y/o servicios por los valores que se indican en el año 2010, cuyos soportes reposan en los folios 5 a 14 del expediente”.*

Así, para el demandado, la actora ejerció actividad comercial en Bugalagrande porque en ese municipio obtuvo los ingresos por las ventas efectuadas a clientes ubicados en esa jurisdicción.

Es de anotar que de acuerdo con el criterio jurisprudencial que se reitera en esta oportunidad, 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 pretenden gravar.

Además, “*en virtud de los procedimientos comerciales establecidos por la actora”* está probado que “*la determinación de los productos a enajenar y del precio de los mismos tiene lugar en la ciudad de Yumbo, que es donde se encuentran los vendedores autorizados para efectuar la negociación*[[22]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783" \l "_ftn22" \o "). Y está demostrado también que los ingresos percibidos por la demandante de los clientes ubicados en Bugalagrande fueron incluidos por la actora en la declaración del impuesto de industria y comercio presentada por esta en el municipio de Yumbo por el año gravable 2010.

En consecuencia, por el período gravable en discusión, la demandante no realizó actividades comerciales gravadas en el municipio de Bugalagrande. Por tanto, no estaba obligada a declarar el impuesto de industria y comercio en ese municipio.

Las razones anteriores son suficientes para confirmar el fallo apelado en cuanto accedió a las pretensiones de la demanda.

**No procede la condena en costas**

No se condena en costas, pues conforme con el artículo 188 del CPACA[[23]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783" \l "_ftn23" \o "), en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del CGP incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso, y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual “*solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”,*requisito que no se cumple en este asunto.

En consecuencia, revoca el numeral tercero de la parte resolutiva de la sentencia apelada, que impuso condena en costas al demandado. En su lugar, se dispone no condenar en costas. En lo demás, se confirma la sentencia apelada.

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,

**F A L L A**

**1. REVOCAR** el numeral tercero de la sentencia apelada. En su lugar dispone:

**TERCERO***:*No condenar en costas.

En lo demás**, CONFIRMAR**la sentencia apelada.

**2**. Sin costas en esta instancia.

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

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

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

Presidente de la Sección

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

[[1]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783" \l "_ftnref1" \o ") Fls. 22 a 25 c. 1

[[2]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783" \l "_ftnref2" \o ") Fls. 27 a 38 c. 1

[[3]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783" \l "_ftnref3" \o ") Fls. 46 a 53 c. 1

[[4]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783" \l "_ftnref4" \o ") Fls. 56 a 78 c. 1

[[5]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783" \l "_ftnref5" \o ") Fls. 80 a 86 c. 1

[[6]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783" \l "_ftnref6" \o ") Sección Cuarta, sentencias de 29 de octubre de 1993, exp 4401 y de 19 de noviembre de 1993, exp 4365.

[[7]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783" \l "_ftnref7" \o ") Exp. 18413, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia.

[[8]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783" \l "_ftnref8" \o ") Expediente 21681, C.P Martha Teresa Briceño de Valencia.

[[9]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783" \l "_ftnref9" \o ") Exp: 18413, C.P Martha Teresa Briceño de Valencia.

[[10]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783" \l "_ftnref10" \o ") Expediente 23977, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

[[11]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783" \l "_ftnref11" \o ") Codificado en el artículo 195 en el Decreto 1333 de 1986.

[[12]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783" \l "_ftnref12" \o ") Codificado en el artículo 198 en el Decreto 1333 de 1986.

[[13]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783" \l "_ftnref13" \o ")Entre otras, ver sentencias de 19 de mayo de 2005, exp. 14582, C.P María Inés Ortiz Barbosa; de 29 de septiembre de 2011, exp. 18413 y de 8 de junio de 2016, exp. 21681, ambas con ponencia de la Magistrada Martha Teresa Briceño de Valencia; de 26 de septiembre de 2018, exp. 22614 y de 23 de noviembre de 2018, exp 22817, ambas con ponencia de la Magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto.

[[14]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783" \l "_ftnref14" \o ") El artículo 343 numeral 2 de la Ley 1819 de 2016 reguló así la territorialidad del impuesto de industria y comercio en la actividad comercial:

**“ARTÍCULO 343. TERRITORIALIDAD DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO.** El impuesto de industria y comercio se causa a favor del municipio en el cual se realice la actividad gravada, bajo las siguientes reglas:

[…]

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

a) Si la actividad se realiza en un establecimiento de comercio abierto al público o en puntos de venta, se entenderá realizada en el municipio en donde estos se encuentren;

b) Si la actividad se realiza en un municipio en donde no existe establecimiento de comercio ni puntos de venta, la actividad se entenderá realizada en el municipio en donde se perfecciona la venta. Por tanto, el impuesto se causa en la jurisdicción del municipio en donde se convienen el precio y la cosa vendida;

c) Las ventas directas al consumidor a través de correo, catálogos, compras en línea, televentas y ventas electrónicas se entenderán gravadas en el municipio que corresponda al lugar de despacho de la mercancía;

d) En la actividad de inversionistas, los ingresos se entienden gravados en el municipio o distrito donde se encuentra ubicada la sede de la sociedad donde se poseen las inversiones.

[[15]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783" \l "_ftnref15" \o ") Sentencia de 29 de septiembre de 2011, exp. 18413.

[[16]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783" \l "_ftnref16" \o ") Sentencia de 8 de marzo de 2002, exp. 12300.

[[17]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783" \l "_ftnref17" \o ") Sentencia de 4 de julio de 2019, exp. 23977 C.P Julio Roberto Piza Rodríguez

[[18]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783" \l "_ftnref18" \o ") Folios 5 a 8 c.p.

[[19]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783" \l "_ftnref19" \o ") Folios 9 y 10 c.p

[[20]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783" \l "_ftnref20" \o ") Folio 179 c.p

[[21]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783" \l "_ftnref21" \o ") Folios 12 a 15 c.p

[[22]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783#_ftnref22) Sentencia de 4 de julio de 2019, exp 23977 C.P Julio Roberto Piza Rodríguez

[[23]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=38783" \l "_ftnref23" \o ") CPACA. Art. 188. Condena en costas. “Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”.