**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

**Bogotá, D.C., ocho (08) de octubre de dos mil veinte (2020)**

**Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho**

**Radicación: 25000-23-37-000-2013-00340-01 (21331)**

**Demandante: Evolución en Cómputo S. A.**

**Demandada: Distrito Capital de Bogotá – Secretaría de Hacienda**

**Temas: ICA 2009. 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 30 de julio de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió (f. 343):

**Primero:** Anúlanse las Resoluciones Nos. 1812-DDI-174532 de 12 de diciembre de 2011 y DDI 053017 de 22 de noviembre de 2012, proferidas por la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo, y la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos, mediante las cuales profirió liquidación oficial de revisión a las declaraciones del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros presentadas por la sociedad Evolución en Cómputo S.A. NIT 900.048.578-7 por los bimestres 1 a 6 del año 2009.

**Segundo:** A título de restablecimiento de derecho, declárese la firmeza de las declaraciones del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros correspondientes a los bimestres 1 a 6 del año 2009 presentadas por la sociedad Evolución en Cómputo S.A. identificada con NIT 900.048.578-7.

(…)

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

Mediante Liquidación Oficial de Revisión nro. 1812-DDI-174532, del 12 de diciembre de 2011, la demandada modificó las declaraciones de ICA presentadas por la actora, correspondientes a los seis bimestres del año gravable 2009 en Bogotá, decisión con la cual se determinó un saldo a pagar de $132.938.000, más los correspondientes intereses moratorios (ff. 313 a 323 caa[[1]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=40123" \l "_ftn1" \o ") 2). Este acto fue confirmado por la Resolución DDI-053017, del 22 de noviembre de 2012, que desató el recurso de reconsideración interpuesto por la demandante (ff. 370 a 376 caa 2).

**ANTECEDENTES PROCESALES**

**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 (ff. 2 y 3):

**Primera:** Que se declare la nulidad de la Resolución 1812 DDI 174532 y/o 2011 EE 350423 del 12 de diciembre de 2011 mediante la cual la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá profirió la liquidación de revisión sobre las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas por la sociedad Evolución en Cómputo S.A. correspondiente a los bimestres 1, 2, 3, 4, 5 y 6 del año 2009.

**Segunda:** Que se declare la nulidad de la Resolución No. DDI 53017 del 22 de noviembre de 2012 y notificada a mi representada el pasado 12 de diciembre de 2012, por medio de la cual se decide el recurso de reconsideración interpuesto por la sociedad que represento contra lo previsto en la Resolución 1812 DDI 174532 y/o 2011 EE 350423 del 12 de diciembre de 2011 y mediante la cual la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá D.C. confirmó dicha Resolución en todos sus apartes.

**Tercera:** Que a título de restablecimiento del derecho, se confirme por parte del Honorable Tribunal que las declaraciones del Impuesto de Industria y comercio presentadas por Evolución en Cómputo S. A. por los bimestres 1, 2, 3, 4, 5 y 6 del año gravable 2009 dentro del término legal no deben ser modificadas, que no se adeuda suma adicional por este concepto por parte de la sociedad que represento y por ende tampoco es aplicable la sanción por inexactitud propuesta por la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá.

A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 32 de la Ley 14 de 1983; 195 del Decreto 1333 de 1986; 31, 32, 34, 37, 41, 42 y 44 del Decreto Distrital 352, del 15 de agosto de 2002, y 2.°, 12 y 36 del Decreto Distrital 362, del 21 de agosto de 2002.

El concepto de la violación planteado se resume así (ff. 12 a 35):

Señaló que los actos acusados se fundaron en razones sin sustento en las pruebas allegadas y recolectadas en sede administrativa. Planteó que la demandada desconoció la presunción de buena fe a la actora, al desconocer el ejercicio del derecho a la libre empresa para determinar el lugar en el cual desarrollar su actividad comercial.

Precisó que según su objeto social, las actividades desarrolladas por la sociedad se desarrollaron, principalmente, en el municipio de Cota (en el cual se encuentra domiciliada), lugar donde declaró los ingresos obtenidos por su operación y liquidó el impuesto respectivo. Mencionó que los ingresos obtenidos en Bogotá eran excepcionales y que, frente a ellos, presentó las respectivas declaraciones de ICA en el año 2009. Añadió que la contabilidad aportada en la etapa de fiscalización se encontraba ajustada al Decreto 2649 de 1993, lo que la dotaba de plenos efectos probatorios, según los artículos [775](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=963) y siguientes del ET.

Sostuvo que los actos demandados desconocieron la normativa local (Decretos 352 y 362 de 2002), dado que las ventas realizadas por la demandante se realizaron en Cota, vía correo electrónico, medio a través del cual también se envía la factura. Al respecto, indicó que los ingresos adicionados por la demandada fueron percibidos en Cota, de acuerdo con el artículo 37 del citado Decreto 352 de 2002, por cuanto la actividad comercial se realizó a través de un establecimiento de comercio ubicado en dicho municipio, el cual a su vez tributa allí. En ese sentido, advirtió que los actos acusados derivan en una doble tributación que atenta contra disposiciones constitucionales.

Reprochó la valoración de las pruebas realizada por la demandada, particularmente las testimoniales, por cuanto el hecho de que la entrega de pedidos se realice en Bogotá no cambia que la realización del hecho generador se da en Cota. Añadió que para hechos análogos, correspondientes a la vigencia de 2010, para los períodos 1, 2 y 3 del ICA, la demandada sí acogió los argumentos y pruebas presentadas, lo que resultó en el archivo del expediente.

Finalmente, se opuso a la sanción por inexactitud impuesta y alegó para el efecto la existencia de una diferencia de criterios, sobre el lugar en donde se entiende realizado el hecho generador del impuesto.

**Contestación de la demanda**

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 234 a 242). Señaló que la demandante no es una sociedad industrial que deba declarar en el municipio donde se ubica su sede fabril, sino que la actividad desarrollada era de carácter comercial, la cual se realizaba en Bogotá.

Señaló que la infraestructura y población de Cota no eran suficientes para «*absorber*» la oferta de la demandante. Apuntó que a pesar del traslado de parte de sus oficinas a Cota, la sociedad continuó atendiendo la demanda de sus clientes en el local comercial ubicado en Bogotá, en donde además realizaba las demostraciones de los productos.

Afirmó que de las pruebas recaudadas se logró concluir que la actividad comercial, en particular, la actividad de ventas se concentraba en Bogotá, teniendo como estrategia comercial el acudir a las oficinas de sus clientes en el distrito capital, haciendo uso de su infraestructura, sin perjuicio de que la facturación y el despacho de mercancías se realizaba desde Cota.

**Sentencia apelada**

El tribunal accedió a las pretensiones de la demanda (ff. 326 a 344), para lo cual consideró que la territorialidad del ICA, para la actividad comercial de venta y distribución de bienes, está determinada por el lugar en el que se fijan los elementos esenciales de los respectivos negocios jurídicos. Al efecto, indicó que para el caso *sub examine*, los elementos de los negocios celebrados (precio-bien objeto de la operación, pago y envío) eran acordados en el municipio de Cota, siendo dicho territorio, entonces, donde se realizó el hecho generador y donde la sociedad declaró y pagó el tributo. Desestimó la posición de la demandada sobre la utilización de la infraestructura de Bogotá, al no encajar dentro del hecho generador del ICA.

En consecuencia, encontró improcedente la adición de ingresos realizada por la demandada y, en consonancia, la sanción impuesta y declaró la nulidad de los actos acusados. A título de restablecimiento del derecho, declaró la firmeza de las declaraciones del ICA presentadas en Bogotá, correspondientes a los seis bimestres del año 2009.

**Recurso de apelación**

La demandada apeló la decisión de primer grado, para lo cual insistió en los argumentos formulados en la contestación (ff. 345 a 349). Añadió que la actividad comercial de la sociedad se desarrolla en las oficinas de los compradores en Bogotá, con independencia de su domicilio o de las formas de concretar las ventas, por lo que el hecho generador se desarrolló en el distrito capital.

**Alegatos de conclusión**

La demandada señaló que los ingresos por el desarrollo de la actividad comercial de la actora, tienen origen en el lugar donde se acordaron las ventas, se entregaron los bienes y se recibió el precio correspondiente, lugar al que denominó «*domicilio de ejecución de los contratos*». Indicó que le correspondía al contribuyente justificar que los ingresos habían sido obtenidos en Cota, lo cual falló en acreditar y que las declaraciones presentadas en dicha municipalidad no son suficientes para tener por probada la territorialidad de dichos ingresos. En sentido contrario, aludió que de la información recogida, particularmente las pruebas testimoniales, se desprende que la demandante realizó gran parte de su actividad en Bogotá, disfrutando de su infraestructura, servicios públicos y población para ello (ff. 404 a 408).

A su turno, la demandante precisó que desde su constitución, en el año 2005, había estado domiciliada en Cota, sin que hubiera existido el presunto traslado de oficinas que formuló la demandada en su contestación. Insistió en que la actividad comercial se desarrolla en dicho municipio, para lo cual destacó que las condiciones y formas de pago, los envíos de mercancía, las devoluciones y descuentos, la identificación y despacho de los productos, la emisión de facturas y demás actividades conexas se realizaron desde allí, más allá de que los productos pudieran tener destino a cualquier parte del país (ff. 409 a 418). Añadió que la estrategia comercial y de ventas de la compañía implica el uso de mecanismos tecnológicos para la presentación de los productos. Finalmente, resaltó que la demandada no cuestionó el mérito probatorio de la contabilidad de la demandante.

El Ministerio Público no emitió concepto.

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

1. Antes de decidir sobre el debate judicial planteado en el trámite de esta segunda instancia, se pone de presente que la consejera de estado Stella Jeannette Carvajal Basto manifestó por escrito encontrarse impedida para participar en la decisión (f. 423), por haber conocido del proceso en primera instancia. A efectos de integrar el quórum necesario para resolver acerca del impedimento manifestado, el 24 de septiembre de 2020, se efectuó sorteo de conjuez (f.424). En consecuencia, se ordenó designar a la doctora Jeannette Bibiana García Poveda como conjuez del asunto de la referencia (f.425).

Integrado el cuórum en los términos descritos, la Sala constata que la Dra. Carvajal Basto conoció el proceso para la admisión de la demanda en primera instancia (ff. 221 y 222), de modo que está probado el impedimento manifestado; y, por consiguiente, el mismo se declarará fundado, de conformidad con el artículo 141.2 del Código General del Proceso (CGP, Ley 1564 de 2012). Por consiguiente, queda separada del conocimiento del presente asunto. Con todo, compuesta la Sala con el conjuez, existe quórum para decidir.

2- En el caso objeto de enjuiciamiento, la demandante planteó que los actos acusados infringieron la legalidad cuando liquidaron oficialmente el ICA correspondiente a los seis períodos de 2009, al realizar una adición de ingresos que no se habían obtenido por la realización de actividades comerciales en Bogotá. Al efecto, planteó que dichos ingresos fueron devengados por el ejercicio de dicha actividad en el municipio de Cota, lugar en donde se encuentra domiciliada y desde el cual realiza, en mayor parte, sus operaciones. Reprochó que la actuación administrativa desplegada por la demandada valoró de forma indebida las pruebas recaudadas, incurriendo en falsa motivación en los actos acusados. El tribunal accedió a las pretensiones y consideró que las condiciones de los negocios jurídicos celebrados se acuerdan mediante vía electrónica, previa solicitud de cotización por este medio, entendiendo que el hecho generador del ICA correspondiente a los ingresos añadidos se había realizado en Cota y no en Bogotá.

El planteamiento de la demandada, quien es apelante única, defiende la legalidad de los actos acusados, para lo cual sostiene que los ingresos añadidos tuvieron como fuente el desarrollo de la actividad comercial en Bogotá, ciudad de la cual aprovechó su infraestructura y población para cubrir la oferta de sus servicios; particularmente, indicó que de la información recaudada en sede administrativa se desprende que la demandante utilizaba las instalaciones de sus compradores en Bogotá para la celebración de los contratos. Añadió que la actividad de la demandante no es de tipo industrial, sino comercial por lo que no debe tenerse en cuenta la ubicación de la sede fabril.

Claro lo anterior, pasa la Sala a juzgar la legalidad de los actos demandados, atendiendo a los cargos de apelación que la demandada formuló contra la sentencia de primera instancia, que accedió a las pretensiones de la actora. Concretamente, corresponde decidir si la demandante realizó el hecho generador del ICA en la jurisdicción del Distrito Capital por las ventas hechas a clientes situados en esa jurisdicción. De ser así, la Sala deberá determinar si la sanción por inexactitud impuesta a la actora es procedente.

3- Frente al problema jurídico planteado, la Sección ya ha fijado los criterios judiciales que llevan a establecer si, en el marco del impuesto en cuestión, 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 11 de julio de 2019 (exp. 23205, CP: Julio Roberto Piza), del 23 de noviembre de 2018 (exp. 22817, CP: Stella Jeannette Carvajal), del 26 de septiembre de 2018 (exp. 22614, CP: Stella Jeannette Carvajal), del 08 de junio de 2016 (exp. 21681, CP: Martha Teresa Briceño) y del 19 de mayo de 2005 (exp. 14582, CP: María Inés Ortiz), entre otras. En consecuencia, el presente asunto se fallará, en lo correspondiente, 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.

3.1- Los análisis elaborados por la Sección en las sentencias mencionadas 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 de la Ley 14 de 1983, codificado en el artículo 195 del Decreto 1333 de 1986, y artículo 32 del Decreto Distrital 352 de 2002), las cuales incluyen el expendio de bienes o mercancías (artículo 35 de la Ley 14 de 1983, codificado en el artículo 198 del Decreto 1333 de 1986, y artículo 34 del Decreto Distrital 352 de 2002). Sin embargo, la normativa no especificó criterios útiles para identificar en qué lugar se entiende realizada la actividad comercial, por lo que en la práctica surgían dificultades para establecer el municipio que en cada caso tendría el derecho a obtener el pago del tributo.

Al respecto, la Sección identificó los datos que llevan a concretar la sujeción territorial en el caso de este hecho imponible, los que a la vez se incluyeron 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 objeto de venta.

Además, la Sección ha juzgado que a estos efectos lo determinante son «*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 (sentencias del 08 de marzo de 2002, exp. 12300, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié y del 08 de junio de 2016, exp. 21681, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia).

3.2- Bajo estas consideraciones, la legalidad de los actos administrativos encaminados a liquidar el tributo depende de que motiven con suficiencia fáctica y jurídica la realización del hecho generador en los términos propuestos.

4- Con miras a aplicar las disposiciones legales en cuestión, se encuentran probados en el plenario los siguientes hechos:

(i) De acuerdo con el certificado de existencia y representación legal expedido por la Cámara de Comercio de Bogotá, la demandante tiene su domicilio en el municipio de Cota (ff. 39 a 41). No obra prueba en el expediente que acredite que el domicilio inicial fue la ciudad de Bogotá o que haya existido en algún momento un traslado del domicilio.

(ii) La actora presentó y pagó en Bogotá las declaraciones del ICA por los bimestres 1 a 6 del 2009 (ff. 28 a 61 caa 1). Así mismo, presentó liquidación privada para ese mismo tributo en Cota, por el año gravable 2009 (f. 62 caa 1)

(iii) Por medio de visita realizada el 07 de diciembre de 2010 (f. 146 caa 1), la demandada advirtió que la actora cuenta con un local en el centro comercial «*Unilago*», en Bogotá. No se advirtió exhibición al público de productos y quien atendió la diligencia señaló que no se realizan ventas si el pedido no es hecho en Cota.

(iv) La demandada requirió a varios clientes de la actora para que le informaran acerca del proceso de compra, distribución y facturación de productos, los cuales indicaron que el procedimiento de compra se adelantaba vía correo electrónico o con el envío de las órdenes de compra al domicilio de la demandante, en Cota. Puntualmente, lo hicieron Procibernética S. A. (158 a 160 caa 1), Daewoo Trucks S. A. (ff. 167 y 168 caa 1) y Colombia Móvil S. A. ESP (ff. 182 y 183 caa 1).

(v) Revisadas las muestras de facturas expedidas al comprador Procibernética S.A., identificadas con números. 18061, 18070, 18062, 18068, 18481, se advierte que el domicilio principal de la actora es el municipio de Cota, pese a que el cliente se encuentra ubicado en Bogotá (ff. 162 a 166 caa 1). En igual sentido, la muestra de las facturas expedidas a Daewoo Trucks (para la época, Cicon Trading Company Ltda.), con números. 20080 y 19933 (ff. 170 y 174 caa 1), y a Colombia Móvil S.A., con números. 18196, 18342 y 18641 (ff. 184 a 186 caa 1), en donde indica el domicilio de la actora en Cota, no obstante que los compradores se encuentran en Bogotá.

4- Vistas las anteriores consideraciones, para solucionar el problema jurídico, la Sala parte de reiterar que, de acuerdo con los precedentes de la Sección, en el ámbito del impuesto de industria y comercio, 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. Consta en el plenario que, en virtud de los procedimientos comerciales establecidos por la actora, la determinación de los productos a enajenar y del precio de estos, tiene lugar en el municipio de Cota. Lo anterior, porque las operaciones de venta se realizan a través de las órdenes de compra que envían los clientes por correo electrónico que es revisado y procesado en Cota, y el precio es convenido por la misma vía, teniendo en cuenta que la demandante suele enviar oferta de sus productos de dicha forma y que, dicha gestión se realiza desde Cota como lo afirma el demandante y se deriva de la información obtenida en la visita al local comercial ubicado en Bogotá. La demandada no probó lo contrario.

Seguidamente, respecto de la información allegada en sede administrativa por los clientes de la demandante se tiene que, contrario a lo planteado en los actos acusados y a lo alegado por la demandada en sede judicial, ningún cliente señaló que los agentes comerciales de la demandante acudieran a sus instalaciones con intención de definir las condiciones de venta de los productos; es más, la información brindada por ellos indica que el conocimiento de los mismos se da por medio electrónico.

La Administración no probó que los ingresos derivados de la actividad comercial adicionados a la liquidación oficial de revisión fuesen realizados en el Distrito Capital, ni que estuviesen vinculados al local comercial que la demandante tenía en Bogotá.

Teniendo en cuenta lo anterior, para la Sala, los ingresos cuestionados en los actos acusados proceden de la actividad comercial en el municipio de Cota, pues allí se concretaron los elementos esenciales de los contratos de compraventa cuestionados. Fue en Cota donde se recibieron las órdenes de compra, se acordó el precio y se coordinó la entrega.

En consecuencia, de acuerdo con el criterio judicial existente, la Sala confirmará la sentencia del *a quo.*

5- Finalmente, debido a que de conformidad con el ordinal 8.º del artículo 365 del Código General del Proceso solo «*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 porque en el expediente 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. **Declarar fundado**el impedimento de la Consejera de Estado Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto, en consecuencia, queda separada del conocimiento del presente proceso.

2. **Confirmar**la sentencia apelada.

3. Reconocer personería al abogado Nelson Javier Otálora Vargas, para actuar como apoderado de la parte demandada, según el poder conferido (f. 383).

4. 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.

(Firmado electrónicamente)

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

**Aclaro Voto**

(Firmado electrónicamente)

**MILTON CHAVES GARCÍA**

(Firmado electrónicamente)

**JEANNETTE BIBIANA GARCÍA POVEDA**

[[1]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=40123" \l "_ftnref1" \o ") Cuaderno de antecedentes administrativos.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_