



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá, D.C., treinta (30) de junio de dos mil veintidós (2022)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2015-01712-02 [25970]
Demandante: VIDRIO ANDINO COLOMBIA LTDA.
Demandado: SECRETARÍA DE HACIENDA DISTRITAL – DIRECCIÓN DISTRITAL DE IMPUESTOS

Temas: Sanción por no declarar ICA 2012

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 4 de febrero de 2021¹, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, que resolvió²:

«**PRIMERO. DECLÁRESE** la nulidad de los siguientes actos administrativos: (i) Auto No. 2015EE63726 del 27 de marzo de 2015; (ii) Auto No. 2015EE88613 del 24 de abril de 2015 y (iii) Resolución Sanción No. 14DDI000079 del 5 de enero de 2015, actos estos proferidos por la Secretaría Distrital de Hacienda – Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO. En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho DECLÁRESE, (i) que el recurso de reconsideración presentado por la demandante en contra de la Resolución Sanción No. 14DDI000079 del 5 de enero de 2015, fue interpuesto dentro del término legal para ello; (ii) que la Resolución Sanción No. 14DDI000079 del 5 de enero de 2015 es improcedente, dado que la accionante no estaba obligada a declarar ni pagar ICA por los ingresos generados en los 6 bimestres del año gravable 2012.

TERCERO. Sin condena en costas.

CUARTO. De conformidad con lo previsto en el Acuerdo No. CSJBTA20-60 del 16 de junio de 2020 del Consejo Superior de la Judicatura, NOTIFÍQUESE electrónicamente la presente providencia a las siguientes partes procesales.

[...].».

¹ En la providencia consta como fecha de expedición el «cuatro (04) de febrero de dos mil veintiuno (2020)», evidenciándose que el año correcto corresponde al indicado en letras (2021), pues así consta en el auto del 18 de marzo de 2021, por medio del cual el a quo concedió «el recurso de apelación interpuesto por el apoderado de la parte demandada contra la sentencia del 04 de febrero de 2021». Fl. 361 c.p.

² Fl. 330 c.p. 1. CD.



ANTECEDENTES

El 24 de septiembre de 2014, el Jefe de 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 nro. 2014EE207655, para que, dentro del término de un mes, Vidrio Andino Colombia Ltda. (en adelante VACOL) presente las declaraciones del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros (ICA) correspondiente a los seis bimestres del año 2012³.

El 31 de octubre de 2014, la citada sociedad respondió el anterior emplazamiento y no presentó las declaraciones⁴.

Por medio de la Resolución nro. 14 DDI 000079 del 5 de enero de 2015, el Jefe de la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá le impuso sanción a VACOL por no declarar el ICA correspondiente a los 6 bimestres del año gravable 2012⁵. Decisión contra la cual se interpuso recurso de reconsideración⁶.

El 27 de marzo de 2015, el Jefe de la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá expidió el Auto nro. 2015EE63726, mediante el cual se inadmitió el recurso de reconsideración, por extemporáneo⁷. Decisión confirmada con el Auto nro. 2015EE88613 del 24 de abril de 2015, por el que el citado funcionario resolvió el recurso de reposición⁸.

DEMANDA

Vidrio Andino Colombia Ltda., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho de que trata el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones⁹:

*«A. Que se declare la **nulidad total** del Auto No. 2015EE63726 del 27 de marzo de 2015, por el cual se inadmite el Recurso de Reconsideración presentado frente a la Resolución Sanción proferido por la Oficina de Recursos Tributarios de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá.*

*B. Que se declare la **nulidad total** del Auto No. 2015EE88613 del 24 de abril de 2015, por medio del cual se confirma la inadmisión del Recurso de Reconsideración presentado frente a*

³ Fls. 945 a 946 c.a. 4.

⁴ Fls. 948 a 958 c.a. 4.

⁵ Fls. 968 a 979 vto. c.a. 4.

⁶ Fls. 1007 a 1035 c.a. 4.

⁷ Fls. 1084 a 1085 c.a. 4.

⁸ Fls. 1171 a 1172 vto. c.a. 4.

⁹ Fls. 8 a 9 c.p. 1.



la Resolución Sanción proferido por la Oficina de Recursos Tributarios de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá.

Que se declare la **nulidad total** de la Resolución Sanción No. 14DDI000079 del 5 de enero de 2015 proferida por la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá de la Secretaría Distrital de Hacienda, mediante la cual se impuso Sanción por no declarar el Impuesto de Industria y Comercio correspondiente a todos los Bimestres del año gravable 2012.

C. Que a título de **Restablecimiento del derecho** se declare interpuesto oportunamente el Recurso de Reconsideración presentado por VACOL y se proceda a su estudio de fondo.

D. En consecuencia, se declare como improcedente la sanción por no declarar el Impuesto de Industria y Comercio, avisos y tableros para el año gravable 2012, por cuanto Vidrio Andino no ha estado obligado a declarar, ni a pagar dicho impuesto, dando curso a los argumentos esgrimidos en el Recurso de Reconsideración inadmitido y a los expuestos en la presente demanda.

E. Que se declare que Vidrio Andino tiene la calidad de **No Obligado** a declarar y pagar el Impuesto de Industria y Comercio, acorde con los argumentos expuestos en el presente libelo demandatorio».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 29 y 83 de la Constitución Política
- Artículos 42 y 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo
- Artículos 32, 33 y 35 de la Ley 14 de 1983
- Artículos 32, 34, 37, 40 y 41 del Decreto 352 de 2002
- Artículos 24, 26 y 34-1 del Decreto 807 de 1993
- Artículos 4, 5, 40 y 42 del Decreto 352 de 2002
- Artículo 594-2 del Estatuto Tributario

El concepto de la violación se sintetiza así:

Expuso que el Distrito Capital violó los artículos 32 y 35 de la Ley 14 de 1983, 32, 34, 37, 40 y 41 del Decreto 352 de 2002 y 26 del Decreto 807 de 1993, por indebida aplicación del principio de territorialidad del ICA, por considerar que VACOL realiza la actividad de comercialización en Bogotá, por estar en esa jurisdicción el mayor número de clientes de la sociedad y corresponder al lugar donde se hace la entrega de la mercancía.

Adujo que el hecho que se pretende someter al gravamen del ICA es la compraventa de mercadería, que se entiende consolidado en donde se desarrollan los elementos esenciales del acuerdo, nunca respecto de los actos de comercio accesorios previos y/o posteriores.

Se refirió al proceso de compra de bienes por VACOL y concluyó que el acuerdo sobre el precio y la cosa tiene lugar en el municipio de Tenjo, además, de las 19 actividades de comercialización que debe adelantar la compañía, 14 se realizan en esa jurisdicción. Destacó que la promoción y el pedido no pueden constituir la materia



imponible, dado que el lugar fuente de los ingresos no determina su territorialidad. Al respecto, citó sentencias de esta Corporación.

Sostuvo que, durante el año gravable 2012 VACOL no ejerció actividad alguna que pudiera ser considerada objeto del ICA en el Distrito Capital, comoquiera que todas las actividades comerciales las realizó en Tenjo, teniendo en cuenta que allí ocurrió la concertación de los elementos de la venta (precio y cosa), por lo que fue en esta jurisdicción territorial en la que se presentó y pagó el ICA.

Afirmó que los actos administrativos están falsamente motivados porque:

- La Autoridad Tributaria valoró de manera sesgada los testimonios recaudados por medio de requerimientos de información. Indicó que a pesar de que la entidad relacionó las funciones de los visitadores, que se surten en la etapa previa a la realización de la materia imponible, concluyó que estos tienen capacidad de negociar precios y de cerrar la venta, lo que considera contradictorio.
- Se le dio un alcance distinto al concepto de actividad comercial porque la decisión se fundamentó en que por ser el Distrito Capital el principal lugar de ubicación de los clientes, al cual se desplazan los visitadores de la compañía, es allí en donde se entiende realizada la actividad sujeta al ICA.
- No está demostrada la actividad comercial que presuntamente constituye el hecho generador del ICA.

Resaltó que el Distrito incurrió en el desconocimiento sistemático del precedente judicial que le es obligatorio¹⁰, violando el derecho fundamental a la igualdad, el acceso a la administración de justicia, seguridad jurídica y al debido proceso.

Puso de presente que con anterioridad al año fiscalizado (2012), VACOL le informó al Distrito Capital el cese de actividades en esa jurisdicción, por lo que debe reconocerse su calidad de no obligado a declarar, razonar lo contrario, conduce a la violación de los artículos 24, 34-1 y 36 del Decreto 807 de 1993 y 594-2 del ET.

Destacó que en la resolución por la que se le impuso la sanción por no declarar, la Administración determinó la base gravable 2012 con fundamento en cruce aleatorio de información, desconociendo el artículo 742 del ET, al basarse en hechos que no aparecen plenamente demostrados, desestimando la realidad de las operaciones adelantadas por VACOL que implican que los elementos de la venta se concretaron en Tenjo y no en el Distrito Capital.

OPOSICIÓN

¹⁰ Citó las sentencias del 24 de octubre de 2013, Exp. 19094, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 28 de agosto de 2014, Exp. 19256, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



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

Resaltó que VACOL desarrolla su actividad comercial en la ciudad de Bogotá mediante la promoción y oferta de productos por medio de agentes comerciales, de ahí que sea el lugar en donde se debe tributar, pues, además, la sociedad se favorece de la infraestructura de servicios de la capital, así como de su mercado y en especial de su demanda.

Señaló que los actos demandados están debidamente motivados y son el producto del análisis de las pruebas legalmente practicadas y recaudadas en el proceso, sin que se advierta la vulneración al debido proceso.

Frente al precedente jurisprudencial indicado por la actora, afirmó que no resulta vinculante ante la falta de similitud en las situaciones fácticas y jurídicas.

Expuso que el informe sobre el cese de actividades en la jurisdicción, no desvirtúa la realización de actividades gravadas en Bogotá. Destacó que nadie puede aprovecharse de su culpa o negligencia para controvertir la legalidad de los actos enjuiciados.

Finalmente, manifestó que se realizó la verificación directa a partir de investigaciones y pruebas indiciarias, así como soportes contables e información allegada por el contribuyente y, se determinó que VACOL es sujeto pasivo del ICA por la percepción de ingresos gravados derivados de ejercer actividades comerciales. Agregó que era deber de la sociedad probar los supuestos fácticos para desvirtuar las presunciones de la Administración, sin que se encuentre demostrado lo contrario.

AUDIENCIA INICIAL

Los días 13 de junio de 2017 y 11 de febrero de 2020 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011¹¹. En la primera diligencia se declaró probada la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa porque la inadmisión del recurso de reconsideración está ajustada a derecho, declarándose la terminación del proceso. Contra dicha providencia la parte actora interpuso recurso de apelación. Esta Sección, mediante auto del 23 de noviembre de 2018, revocó la decisión adoptada por el Tribunal y ordenó continuar con el trámite del presente proceso¹².

En la segunda diligencia se fijó el litigio *«en establecer si era procedente la imposición de la sanción por no declarar a la demandante, para lo cual se debe analizar si Vidrio Andino*

¹¹ Fls. 238 a 250 c.p. 1.

¹² En esa providencia se explicó que la notificación del acto sancionatorio se surtió el 22 de enero de 2015 y que comoquiera que el 24 de marzo de 2015 se realizó la presentación personal del escrito que contiene el recurso de reconsideración ante notario, se concluyó que aquel se presentó de forma oportuna, destacándose que la Administración no permitió el agotamiento de los recursos administrativos procedentes y, por ende, la sociedad quedó habilitada para demandar directamente la nulidad de la Resolución Sanción nro. 14DDI000079 del 5 de enero de 2015. Fls. 272 a 277 vto. c.p. 1.



Colombia LTDA estaba obligada a declarar ICA en los bimestres 1 a 6 de 2012 en el Distrito Capital, si la Resolución Sanción está viciada con falsa motivación, si efectúa una debida valoración probatoria de los elementos de prueba obrantes en el expediente administrativo y si desconoció el precedente judicial».

Finalmente, se tuvieron como pruebas las aportadas con la demanda y la contestación, y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión y al Ministerio Público para que emitiera su concepto.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A” declaró la nulidad de los actos administrativos demandados¹³, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Se refirió a la territorialidad del ICA por el ejercicio de la actividad comercial y citó la sentencia del 24 de octubre de 2013, Exp. 19094, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Afirmó que de acuerdo con la jurisprudencia, el lugar en el que se ejerce la actividad comercial de venta y distribución de bienes es aquel donde se fijan los elementos del acuerdo y no en donde se distribuyen o entregan los productos, tampoco el sitio en el que se ejecuta el servicio como actividad accesorio, por lo que si el contribuyente demuestra que ejerció la actividad comercial en otro municipio en el que tiene registrado un establecimiento de comercio y en esa jurisdicción presentó su declaración, la autoridad tributaria del Distrito Capital no podrá gravarlo por los ingresos que obtuvo fuera de su territorio.

Expuso que de acuerdo al material probatorio obrante en el expediente, se evidencia que VACOL obtuvo ingresos derivados de la venta de bienes muebles a clientes que se encontraban domiciliados en Bogotá, quienes en las respuestas dadas a la Administración, nunca expusieron que los elementos del contrato (precio y cosa que se vende) se hayan concretado en esta ciudad, por el contrario, se probó que las órdenes de compra se enviaban al domicilio de la sociedad de Tenjo, vía electrónica, o por otros medios, previa solicitud de cotización en la que se establecían los elementos de la venta.

Concluyó que los ingresos percibidos por el ejercicio de la actividad comercial objeto de fiscalización por el Distrito fueron obtenidos en el municipio de Tenjo, por ser este el lugar en el que se acordó la venta, con el envío o entrega de las órdenes de compra por parte del adquirente. Siendo errada la posición de la entidad demandada al considerar que por la utilización de la infraestructura de la ciudad para entregar los bienes a sus clientes domiciliados en esta jurisdicción debe tributar en ella.

¹³Fl. 330 c.p.1. CD.



Por lo expuesto, consideró que la sustentación y base probatoria del acto sancionatorio es insuficiente, en cuanto a la decisión adoptada, lo que refleja su falsa motivación, razón por la cual, es improcedente la sanción por no declarar.

Finalmente, advirtió que no procede la condena en costas a la parte vencida, por cuanto no se demostró su causación, presupuesto necesario para poder establecer el pago por ese concepto.

RECURSO DE APELACIÓN

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

Expuso que el *a quo* declaró la nulidad de los actos administrativos demandados sin tener en cuenta que el Distrito Capital actuó conforme a la Constitución y a la Ley, además no realizó un análisis en conjunto de las pruebas practicadas y allegadas al proceso, que demuestran que el contribuyente desarrolló actividades comerciales en su jurisdicción, sin que obre prueba por parte de VACOL que las desvirtúen.

Agregó que el Tribunal confunde la aplicación e interpretación de las normas que regulan la actividad industrial, con las que deben darse a la actividad comercial.

Sostuvo que no es de recibo la tesis de la parte demandante, aceptada en la sentencia apelada, al pretender que un elemento «*materia imponible*» sea el que defina el tributo, en tanto que se confunde el hecho generador con los ingresos que son la base gravable.

Afirmó que la sentencia C-121 de 2006 interpretó la naturaleza del ICA y concluyó que grava las actividades que se benefician de los recursos, la infraestructura y el mercado de los municipios, que son fuente de riqueza.

Por lo anterior, aseguró que el Distrito Capital está investido para administrar y recaudar los impuestos causados por la realización de las actividades industriales, comerciales y de servicio en su ámbito geográfico, toda vez que en el presente caso la comercialización y promoción de los productos es ejecutada por agentes comerciales de VACOL en esta jurisdicción, se favorece de la infraestructura de sus servicios, así como de su mercado y en especial de su demanda, lo que no fue valorado.

Advirtió que no solo es el acto de beneficiarse de la infraestructura lo que determina la obligación tributaria, sino que se debe tener en cuenta como un indicio demostrativo del desarrollo de la actividad comercial en la jurisdicción de Bogotá, junto con las demás pruebas en las que se estructuró el proceso de fiscalización.

Puso de presente que el artículo 13 del C. de Co. dispone que se presume que una persona ejerce el comercio cuando se anuncia al público como comerciante por



cualquier medio, presupuesto que cumple la demandante durante las vigencias objeto de fiscalización, pues ejerció actividades comerciales en el Distrito Capital.

Concluyó que la etapa de fiscalización se realizó con fundamento en los artículos 103, 113, 116 y 117 del Decreto 807 de 1993, en los que se confiere a la Administración la facultad de iniciar procesos fundados en presunciones, así mismo se realizó la verificación directa a partir de la investigación y pruebas indiciarias, soportes e información allegada por el contribuyente, mediante las cuales se determinó que VACOL es sujeto pasivo del ICA.

TRÁMITE PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA

El recurso de apelación se admitió mediante auto del 31 de enero de 2022¹⁴ y dentro del término de su ejecutoria la parte demandante se pronunció¹⁵. Señaló que está demostrado que la venta como actividad generadora de ingresos gravados, durante los periodos fiscalizados, tuvo lugar en Tenjo. Por consiguiente, la Secretaría de Hacienda Distrital no puede gravar con el ICA los ingresos derivados del ejercicio de una actividad comercial realizada en otra jurisdicción, de ahí que proceda la nulidad de los actos administrativos demandados, como lo dispuso el Tribunal.

Al no ser necesaria la práctica de pruebas en segunda instancia no se corrió traslado para alegar (nums. 4 y 5 del art. 247 del CPACA)¹⁶.

CONSIDERACIONES

La Sala decide sobre la legalidad de la Resolución nro. 14 DDI 000079 del 5 de enero de 2015, por medio de la cual el Jefe de la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá impuso sanción a Vidrio Andino Colombia Ltda., por no presentar las declaraciones del ICA correspondientes a los 6 bimestres del año gravable 2012¹⁷.

En los términos del recurso de apelación, se debe determinar si la sociedad demandante realizó actividades comerciales en la ciudad de Bogotá durante los 6 bimestres del año gravable 2012 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 jurisprudencial¹⁸

¹⁴Índice 4 de SAMAI. AUTOQUEADMITERECURSODEAPELACION(.pdf) NroActua 4.

¹⁵ Índice 11 de SAMI. RECIBEMEMORIALESPORCORREOELECTRONICO_VIDRIOAND_VIDRIOANDINOC OLOMB(.pdf) NroActua 11.

¹⁶Modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

¹⁷El Tribunal declaró la nulidad de los Autos nros. 2015EE63726 del 27 de marzo de 2015 y 2015EE88613 del 24 de abril de 2015, decisión que no fue objeto del recurso de apelación.

¹⁸Sentencias del 15 de octubre de 2020, Exp. 23619, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, del 12 de febrero de 2020, Exp. 23773, del 10 de abril de 2019, Exp. 23120, del 9 de mayo de 2019, Exp. 23203, del 23 de noviembre de 2018, Exp. 22817 y del 26 de



En relación con los actos mediante los cuales la Secretaría de Hacienda Distrital profirió liquidación oficial de aforo a VACOL, por el ICA correspondiente a los bimestres 1 a 6 del año gravable 2012, la Sala se pronunció en la sentencia del 12 de febrero de 2020, Exp. 23773, en la que se analizaron supuestos fácticos y jurídicos similares al presente asunto, por lo cual, se reiterará en lo pertinente el criterio jurisprudencial expuesto en la citada providencia.

De acuerdo 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 ICA es el ejercicio de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en el Distrito Capital.

Por su parte, 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 Comercio¹⁹, siempre y cuando no estén consideradas por el mismo código o por la ley, como actividades industriales o de servicios.

En materia de industria y comercio, para establecer dónde se entiende realizada la actividad comercial, la Sección ha expresado que *«partiendo de la definición de la actividad comercial y de los elementos de esta, debe determinarse el lugar de causación del tributo, teniendo en cuenta las pruebas allegadas al proceso, en cada caso»*²⁰.

Concretamente, frente a la territorialidad en la causación del ICA en la realización de actividades comerciales, la Sala 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 pedidos»*²¹ [Negrilla original].

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 comercial»*²² 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 sentencia del 8 de junio de 2016²³ la Sala reiteró que:

«[l]as 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

septiembre de 2018, Exp. 22614, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. Reiteran las sentencias del 8 de junio de 2016, Exp. 21681, del 29 de septiembre de 2011, Exp. 18413, C.P. Martha Teresa Briceño Valencia, del 19 de mayo de 2005, Exp. 14852, C.P. María Inés Ortiz Barbosa y del 8 de marzo de 2002, Exp. 12300, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

¹⁹ 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.

²⁰ Sentencia del 29 de septiembre de 2011, Exp. 18413, C.P. Martha Teresa Briceño Valencia.

²¹ Sentencia de 8 de junio de 2016, Exp. 21681. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²² Sentencia de 8 de marzo de 2002, Exp. 12300, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié. Reitera lo expuesto en sentencia de 19 de mayo de 2005, Exp. 14852, C.P. María Inés Ortiz Barbosa

²³ Reitera la sentencia de 8 de marzo de 2002, Exp. 12300, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.



externa del hecho imponible, ya que con tal criterio se estaría trasladando el lugar de la causación del gravamen, desconociendo el carácter territorial del impuesto. Así que, el hecho de que las ventas se hayan realizado a través de los vendedores comerciales vinculados a la sociedad en Bogotá y que estos tengan que asesorar a sus clientes respecto de precios, forma de pago, descuentos, o devoluciones de mercancías, no puede aceptarse como demostrativo de la actividad comercial objeto del gravamen» [Se destaca].

Por su parte, el inciso segundo del artículo 154 del Decreto 1421 de 1993²⁴, que establece algunas reglas especiales para el ICA en el Distrito Capital, dispuso que «[s]e 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».

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

Las pruebas que obran en el expediente dan cuenta de lo siguiente:

Vidrio Andino Colombia Ltda., tiene como objeto social principal «LA IMPORTACIÓN, COMERCIALIZACIÓN DENTRO Y FUERA DEL TERRITORIO NACIONAL DE VIDRIO Y CRISTALES DE TODA CLASE, INCLUIDA LA TRANSFORMACIÓN DE LOS MISMOS.

[...]»²⁵.

El 27 de septiembre de 2011, la sociedad informó a la Dirección Distrital de Impuestos el cese de actividades en el Distrito Capital, por «*traslado de domicilio*» a partir del 9 de septiembre de 2011, como consta en la información básica de la contribuyente expedida por la Secretaría de Hacienda Distrital²⁶ y el Registro de Información Tributaria - RIT²⁷. Tal situación aparejó que el establecimiento de comercio de la actora pasó a ubicarse en el municipio de Tenjo.

VACOL presentó la declaración del ICA ante la Secretaría de Hacienda del municipio de Tenjo – Cundinamarca, por el año gravable 2012, en la que registró los siguientes valores: renglón 24 - total impuesto liquidado \$811.038.000, renglón 28 - más sobretasa bomberil \$17.379.000, renglón 30 - menos total descuento \$86.897.000, renglón 32 - menos valor cancelado a título de anticipo \$198.988.000 y renglón 34 - total a pagar \$542.532.000²⁸. La Dirección Distrital de Impuestos liquidó de aforo y la sancionó por no haber presentado las declaraciones del ICA en Bogotá, por el mismo periodo.

El 16 de octubre 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 realizó visita a las instalaciones de Vidrio Andino Colombia Ltda., ubicada en Tenjo (Aut. Medellín Km. 7.5 Parque Industrial Bruselas), en la cual constató que:²⁹

²⁴ El inciso segundo del artículo 37 del Decreto 352 de 2002 contiene una norma idéntica.

²⁵ Según certificado de existencia y representación legal de la Cámara de Comercio de Bogotá, expedido el 23 de octubre de 2014. Fls. 959 a 960 vto. c.a. 4.

²⁶ Fl. 99 c.p.

²⁷ Fl. 98 c.p.

²⁸ Fl. 703 c.a. 3.

²⁹ Fls. 13 a 15 c.a. 1.



«[...]

Atendió la visita el señor Manuel Javier Useche Ortiz en calidad de Jefe de Contabilidad de Impuestos, quien fue autorizado por el señor Juan Manuel Suarez Representante legal [...].

Se le pregunta a que se dedica la empresa, a lo que responde “comercialización de vidrio crudo”, se le explica que hay diferencias entre lo que informa en la DIAN (IVA y RENTA) vs lo que informa en ICA. Se le solicita aclarar las diferencias.

En el lugar se observó dos bodegas, una en donde se encuentra el vidrio importado de varias dimensiones y la otra en donde almacenan el vidrio traído del municipio de Soacha, fabricado por la empresa Vidrio Andino Colombia S.A.

No se observa venta de mostrador ni se observa vendedores. [...].

Se le pregunta si se encuentran vendedores en las instalaciones (Bodega Tenjo), a lo que responde que no hay vendedores, hay tomadores de pedido y que no están en las instalaciones.

Se le pregunta que significa tomadores de pedido, a lo que responde es simplemente una persona que toma el pedido de parte del cliente, llama a bodega para ver si hay disponibilidad para así hacer la factura.

Se le pregunta si los tomadores de pedido cuentan con un catálogo o brochare para realizar su toma de pedido, a lo que responde que esta pregunta la contestará la gerencia comercial.

Se le pregunta en qué lugar ofrecen las capacitaciones o cursos a lo que manifiesta que “no existen capacitaciones, el proceso es, importamos de compañía del grupo vinculados desde México, Chile, Brasil, por nombrar las más importantes, vidrio crudo que vienen en láminas de varias dimensiones, llegan desde puerto a las bodegas de Tenjo y de allí sale para los clientes, hay otra bodega en Cartagena en Medellín, pero Tenjo es donde está toda la operación, la facturación esta acá, etc.

Se le pregunta en que municipio declaran los ingresos obtenidos a lo que responde “Tenjo”, se le pregunta el porqué, a lo que responde “es donde se toma las decisiones comerciales, donde se factura, y donde está todo el proceso logístico como el controlador en las bodegas el arribo de las mercancías y el despacho a los clientes”. [...].»

El Distrito, mediante Requerimientos de Información 2013EE230569 2013EE230565, 2013EE230535, 2013EE230562 y 2013EE230530, todos del 25 de octubre de 2013³⁰, solicitó a los siguientes clientes de la sociedad demandante: Vidplex Universal SA, Vidrios & Cristales Templados SAS, Industria Colombiana de Vidrio Ltda., Cristales Colombianos Templados Criscoltem Ltda. y A.G.P. de Colombia SA, la siguiente información:

«[...]

1. Explicación del proceso de compras efectuadas a la sociedad, indicando donde se hace el pedido, el lugar de la compra, así como el lugar donde entrega la mercancía (indicar dirección y ciudad) descripción del procedimiento de entrega de la mercancía por parte de la sociedad (vehículos del cliente, vehículos de terceros, empresas de mensajería, otros) En el evento en que el proceso haya sido modificado explicar los cambios y las fechas de los mismos teniendo en cuenta los periodos objeto del presente requerimiento.

³⁰Fls. 310 a 314 vto. c.a. 2.



2. Listado de productos y/o servicios adquiridos a la sociedad durante los periodos mencionados y fotocopia de los contratos vigentes y/o suscritos con la sociedad, por los años 2011 y 2012, aclarando el lugar y fecha de la firma de los mismos.

3. Forma en que 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 acercan al domicilio del cliente para presentar nuevos productos o soluciones, indicando el nombre, identificación de la persona. De no ser así cual es el procedimiento mediante el cual el cliente accede a la información de nuevos productos o soluciones desarrollados por la sociedad.

5. Informar la existencia de agencias o establecimiento en Bogotá (dirección y teléfono).

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. [...]».

Como respuesta a los referidos requerimientos de información, los citados clientes indicaron lo siguiente:

CLIENTE	PROCESO DE COMERCIALIZACIÓN	FORMA QUE SE REALIZA EL PEDIDO	AGENTES COMERCIALES
INDUSTRIA COLOMBIANA DE VIDRIO LTDA INDUCOLVI (Fls. 366 a 453 c.a.2).	Las compras se hacen directamente desde nuestras oficinas ubicadas en la ciudad de Bogotá, mediante comunicación telefónica y personal con el asesor comercial asignado a nuestra compañía.	Mediante llamada telefónica o personalmente con el asesor comercial asignado a nuestra compañía.	Es el asesor comercial de VIDRIO ANDINO COLOMBIA LTDA.
A.G.P. DE COLOMBIA SA. (Fls.454 a 569 c.a.2).	Se realiza mediante orden de compra por pedido, emitido por AGP, en la ciudad de Bogotá, es emitida a Vidrio Andino Colombia Ltda. Las entregas son realizadas en las instalaciones de AGP.	Solicitud de pedidos: AGP de Colombia genera Órdenes de compra con la descripción del material requerido, dimensiones, precios, cantidad y fecha de entrega. Esta información se envía vía correo electrónico a la Ejecutiva de Cuenta de Vidrio Andino.	Los agentes de Vidrio Andino visitan las instalaciones de AGP para ofrecer productos y dar soporte sobre las compras, tocar temas comerciales, técnicos y de calidad. Los cargos son Ejecutiva de cuenta y Gerente Comercial.
CRISTALES COLOMBIANOS TEMPLADOS CRISCOLTEM LTDA. (Fls. 570 a 697 c.a. 3).	El proceso de compra lo realiza nuestra Directora Administrativa desde las oficinas de la sociedad, situadas en la ciudad de Bogotá.	La forma en que realiza los pedidos es a través de correo electrónico. Siempre utiliza medio electrónico para efectuar el pedido (...), para después ser confirmado telefónicamente con dicho funcionario y coordinar su despacho y entrega. La mercancía la recibimos directamente de nuestro proveedor VIDRIO ANDINO COLOMBIA LTDA en nuestras instalaciones de planta de producción.	Esporádicamente recibimos visita del representante de Vidrio Andino.
VIDPLEX UNIVERSAL SA. (Fls. 715 a 825 c.a.3).	Una vez revisados los inventarios la persona encargada del Departamento de compras o la Gerencia de Vidplex Universal se comunican con el Asesor Comercial vía telefónica solicitando el material necesario, de igual manera se realiza una orden de compra ratificando el pedido.	Los pedidos se realizan por vía telefónica y posteriormente se envía un e-mail ratificando la solicitud y se realiza la orden de compra correspondiente.	Los asesores comerciales de Vidrio Andino Colombia Ltda, realizan visitas periódicas a nuestra compañía con el fin de presentar los productos nuevos, entregar las facturas comerciales, entrega de muestras y para conocer las expectativas con respecto a su empresa.
VIDRIOS & CRISTALES TEMPLADOS SA.	Siempre las compras se han realizado por medio electrónico o vía telefónica, todo el proceso se atiende desde la	Medio electrónico o vía telefónica.	El Asesor en ventas de la sociedad.



(Fls 826 a 911 c.a. 4).	planta ubicada en el KM 7.5 de la Autopista Medellín-		
-------------------------	---	--	--

El 4 de diciembre 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 realizó una segunda visita a las instalaciones de Vidrio Andino Colombia Ltda., en desarrollo de la cual y vía celular, el señor Germán Gómez en calidad de gerente comercial de la compañía, respondió las siguientes preguntas³¹:

1. «Vidrio Andino de Colombia Ltda. vende productos en la ciudad de Bogotá?
Rta. "si en todo el país. Desde Tenjo se toman los pedidos y las decisiones comerciales para clientes en Bogotá."
2. Qué tipo de productos venden?
Rta. "vendemos vidrio en diferentes presentaciones".
3. Cuando un cliente de la ciudad de Bogotá necesita su producto (vidrio), se desplaza al municipio de Tenjo a comprar el producto?
Rta. "No, en Colombia tenemos 6 bodegas, una en Tenjo, otra en Medellín, otra en Cali, otra en Cartagena y otra en Barranquilla y distribuimos el vidrio desde esos centros de distribución. "el cliente nos llama y nosotros les distribuimos el vidrio desde la bodega en Tenjo, o tomamos el pedido a través de los vendedores que tenemos en todo el país"
4. Entonces donde se hace la negociación y cierre de la venta?
Rta. "Tenemos unas políticas comerciales que se estructuran en la oficina central que es en Tenjo, lo único que hacemos es tomar el pedido"
5. Cuántos vendedores se desplazan a la ciudad de Bogotá?
Rta. "tenemos 3 vendedores".
6. Los vendedores de Vidrio Andino que realizan ventas en Bogotá, se desplazan de Tenjo a Bogotá o tiene (sic.) oficina o establecimiento en la ciudad de Bogotá?
Rta. "su oficina central es Tenjo y desde allí se desplazan a Bogotá y a las diferentes ciudades"
7. Qué funciones tienen los vendedores que se desplazan de Tenjo a Bogotá?
Rta. "tomar pedidos".
8. La empresa Vidrio Andino posee un sistema en el cual les permite remitir los pedidos desde Bogotá a la sede de Vidrio Andino ubicada en Tenjo? "si, por celular, o por internet, los vendedores se acercan a Tenjo a reuniones de control, a entregar los pedidos que hicieron en el día o en la semana dependiendo de la reunión, a verificar inventarios, cartera, etc.
9. Cómo funciona dicho sistema? "Por celular o internet".
10. Qué actividades desarrollan los vendedores de Vidrio Andino en Bogotá y en otras ciudades? "toman pedidos".
11. Qué otros asuntos tratan los vendedores de Vidrio Andino con los clientes de Bogotá? "la labor fundamental es tomar pedidos".
12. Si el vendedor de Vidrio Andino se desplaza a la ciudad de Bogotá a realizar la negociación y el cierre de la venta, dicha venta efectiva implica una comisión para el vendedor?. "ellos solo toman el pedido y no cuentan con comisiones, ni bonificaciones, solo cuentan con un auxiliar de vehículos".
13. Los tomadores de pedido que se desplazan a Bogotá tienen todos el mismo sueldo? "no el sueldo lo da la antigüedad, vendan o no tienen el mismo sueldo".
14. En qué lugar el cliente llega a un acuerdo en donde acepta las condiciones del producto, el precio, la forma de entrega por parte del proveedor Vidrio Andino; y que a su vez este se compromete a realizar un pago en efectivo o a crédito y en un plazo determinado. "El cliente hace el pedido en señal de aceptación, ya definidas que son las que define la oficina central en Tenjo".
15. Dentro de la negociación de precios se contemplan descuentos comerciales? "si pero las políticas de descuento se dan desde la oficina ubicadas en Tenjo".
16. Cómo se concreta la negociación efectiva? "En la oficina central de Tenjo".
17. A qué porcentaje de la venta efectiva equivale la comisión?" los tomadores de pedido no cuentan con comisiones"».

³¹Fls. 912 a 914 c.a. 4 y la Resolución nro. 14 DDI000079 del 5 de enero de 2015. Fl. 1044 c.a. 4.



De la información obtenida por la Administración Distrital de los clientes de VACOL, se concluye, al igual que se hizo en la sentencia que se reitera, lo siguiente:

- a) 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 mediante llamada telefónica o correo electrónico*) a VACOL, en las que se describe el material requerido, dimensiones, precio, cantidad y fecha de entrega que envía por correo electrónico a la Ejecutiva de Cuenta de la sociedad.
- b) En algunas ocasiones los asesores comerciales realizan visitas a los clientes, con el fin de presentar los productos nuevos, entrega de facturas y dar soporte sobre las compras.
- c) La sociedad demandante no tiene agencias o establecimientos en la ciudad de Bogotá.
- d) Todo el proceso de compra y venta se realiza por vía electrónica.
- e) Los asesores comerciales (tomadores de pedidos) que visitan a los clientes en Bogotá no tienen autonomía para negociar. Su función es proporcionar asesoría, apoyo, información (sobre los productos, características y precios, así como novedades), coordinación y seguimiento a los clientes, en orden a desarrollar las tareas necesarias para concretar la venta, sin que estén facultados para fijar precios o conceder descuentos.

De las pruebas relacionadas se establece que el proceso de venta por el año gravable 2012 se ejecutó desde el municipio de Tenjo, teniendo en cuenta que los pedidos se realizan por teléfono o correo electrónico, los clientes remiten a la sociedad las órdenes de compra en las cuales se detallan los productos, y se conviene por la misma vía el precio, la fecha límite de pago y la cosa objeto de venta. Por lo tanto, las decisiones comerciales, el lugar donde se factura y donde está todo el proceso logístico, el arribo de las mercancías y el despacho a los clientes, es desde dicha jurisdicción.

Nótese que ninguno de los clientes informó que los agentes comerciales de VACOL pudieran definir el precio de venta, todos coinciden en afirmar que eso se hace vía telefónica o por correo electrónico. La función de los vendedores o agentes comerciales es de asesoría, apoyo e información, en orden a desarrollar las tareas necesarias para concretar la venta, sin que estén facultados para fijar precios o conceder descuentos.

Si bien varios de los clientes están domiciliados en Bogotá, esto no demuestra que VACOL haya realizado en esta jurisdicción la actividad comercial de venta de vidrios.

De esta manera, se observa que la actividad comercial, es decir, el lugar donde se concretan los elementos esenciales del contrato de compraventa (acuerdo sobre cosa y precio), fue en el municipio de Tenjo – Cundinamarca, en razón a que todo el



procedimiento de compraventa «*que inicia con la orden de compra de los clientes enviada por correo electrónico*» da paso a la concreción y acuerdo del precio, la fecha límite de pago y la cosa objeto de venta, y es en ese municipio donde se emite la factura de venta y se coordina todo lo relacionado con el despacho de los pedidos a los clientes.

Se reitera lo precisado por la Sala³² que ni el lugar de domicilio del cliente, ni su infraestructura de servicios, tampoco el de la entrega de los bienes vendidos, o el sitio desde el cual se realizan los pedidos, pueden tomarse como determinantes para establecer la jurisdicción donde se lleva a cabo la actividad comercial, por lo que esas circunstancias resultan insuficientes para concluir la realización del hecho generador del ICA en un determinado territorio, en este caso, Bogotá.

Por otro lado, de conformidad con el artículo 37 del Decreto Distrital 352 de 2002³³, cuando el contribuyente tiene establecimiento de comercio en una jurisdicción distinta a la del Distrito Capital y tributa en esa, los ingresos no se entienden percibidos en Bogotá. En este caso, la entidad demandada desconoció la existencia del establecimiento de comercio en el municipio de Tenjo y que la actora tributó en esa jurisdicción sobre los ingresos allí obtenidos. Además, debe tenerse en cuenta que el artículo 44 *ibídem*, dispuso como requisito para excluir de la base gravable del ICA los ingresos percibidos fuera del Distrito, que el contribuyente aportara pruebas que dieran cuenta de que esos ingresos se originaron en otros municipios.

En este caso, la demandante probó que su domicilio correspondía al municipio de Tenjo y que declaró y pagó el ICA por el año gravable de 2012 en esa jurisdicción, lo que no fue desvirtuado por el Distrito Capital.

Con fundamento en la normativa aplicable y las pruebas valoradas, se concluye que durante los 6 bimestres del año gravable 2012 VACOL ejerció su actividad comercial en el municipio de Tenjo, por lo que no era sujeto pasivo del ICA en el Distrito Capital y, en consecuencia, no estaba obligada a declarar dicho tributo en esta jurisdicción, razón por la cual, procede la nulidad del acto sancionatorio, como lo dispuso el Tribunal, lo que impone que se confirme la sentencia apelada.

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

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,

³² Sentencia del 9 de junio de 2022, Exp. 25830, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

³³ 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». Esta norma tiene el mismo contenido del inciso segundo del artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993.



FALLA

1. **CONFIRMAR** la sentencia del 4 de febrero de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A".
2. Sin condena en costas en esta instancia.

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

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO