

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., veinte (20) de noviembre de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Radicación: 25000-23-37-000-2015-01314-01 (**23300**)

Demandante: COLOMBIANA DE COMERCIO S.A. – CORBETA S.A. y/o
ALKOSTO S.A.

Demandado: DISTRITO CAPITAL - SECRETARÍA DE HACIENDA
DISTRITAL DE IMPUESTOS DE BOGOTÁ

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

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada, contra la sentencia del 31 de mayo de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que en la parte resolutive dispuso:

«**PRIMERO:** **DECLÁRASE** la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 453DDI022927 del 27 de marzo de 2014 y la Resolución No. DDI008350 del 16 de febrero de 2015 por medio de las cuales se modificó la declaración del impuesto de industria y comercio de los bimestres 2º a 6º del año gravable 2011, de conformidad con lo señalado en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho **DECLÁRENSE** en firme las declaraciones del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros presentadas por la sociedad COLOMBIANA DE COMERCIO S.A. respecto de los bimestres 2º a 6º del año gravable 2011 en el Distrito Capital de Bogotá.

TERCERO: No hay lugar a condenar en costas. (...)»¹.

ANTECEDENTES

En el Certificado de Existencia y Representación expedido por la Cámara de Comercio de Facatativá consta que se encuentra matriculada una Agencia de la sociedad COLOMBIANA DE COMERCIO S.A., desde el 17 de septiembre de 1997, cuyo domicilio se encuentra ubicado en Funza - Cundinamarca².

Los días 30 de mayo, 29 de julio, 30 de septiembre y 30 de noviembre de 2011 y 14 de septiembre de 2012, la sociedad demandante presentó ante la Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá³, las declaraciones del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, correspondiente a los periodos 2º a 6º, en las cuales liquidó los siguientes rubros:

¹ Fls. 268-280 c.p.

² Fl. 175 c.p.

³ Fl. 2 c.a.

Periodo de Declaración	Ingresos obtenidos en el periodo	Ingresos obtenidos fuera de Bogotá	Impuesto a pagar
2-2011	393.331.352.000	215.557.131.000	1.935.459.000
3-2011	380.842.783.000	209.039.378.000	1.882.624.000
4-2011	460.334.447.000	244.801.173.000	2.391.075.000
5-2011	421.696.599.000	249.482.796.000	1.865.608.000
6-2011	527.954.515.000	290.387.742.000	2.634.975.000

El 28 de febrero de 2012, la sociedad COLOMBIANA DE COMERCIO S.A. presentó ante la Secretaria de Hacienda del Municipio de Funza, la declaración del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros correspondientes a la vigencia 2011, en la cual liquidó los siguientes rubros⁴:

Periodo de Declaración	Ingresos obtenidos en el periodo	Ingresos obtenidos fuera de Funza	Ingresos Brutos obtenidos en Funza	Pago de impuesto
2011	2.519.291.191.000	2.196.209.277.000	323.081.914.000	1.478.062.000

El 25 de septiembre de 2013, la Oficina de Fiscalización de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá profirió el Requerimiento Especial 2013EE211728, en el cual propuso modificar las declaraciones privadas del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros correspondiente a los bimestres 2º a 6º de 2011, por considerar que no se declararon en su totalidad los ingresos obtenidos en la jurisdicción de Bogotá⁵.

El 17 de marzo de 2014, la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá profirió la Resolución 453DDI022927, en la que modificó las declaraciones privadas del impuesto de industria y comercio,

⁴ Fls. 176 c.p. y 44 c.a.

⁵ Fls. 245-268 c.a.

avisos y tableros correspondiente a los bimestres 2º a 6º de 2011⁶, liquidando como impuesto y sanción por inexactitud, los siguientes rubros:

Segundo Bimestre año 2011

CONCEPTO	VALOR
Total Impuesto a cargo determinado	2.228.377.000
Menos: Total saldo a cargo Liq. Privada	1.935.459.000
MAYOR VALOR DETERMINADO	292.918.000
Por porcentaje de inexactitud	160%
Total sanción por inexactitud	468.669.000
TOTAL SALDO A CARGO	761.587.000

Tercer Bimestre año 2011

CONCEPTO	VALOR
Total Impuesto a cargo determinado	2.150.034.000
Menos: Total saldo a cargo Liq. Privada	1.882.624.000
MAYOR VALOR DETERMINADO	267.410.000
Por porcentaje de inexactitud	160%
Total sanción por inexactitud	427.856.000
TOTAL SALDO A CARGO	695.266.000

Cuarto Trimestre año 2011

CONCEPTO	VALOR
Total Impuesto a cargo determinado	2.723.100.000
Menos: Total saldo a cargo Liq. Privada	2.391.075.000
MAYOR VALOR DETERMINADO	332.025.000
Por porcentaje de inexactitud	160%
Total sanción por inexactitud	531.240.000
TOTAL SALDO A CARGO	863.265.000

⁶ FIs. 272-288 c.a.

Quinto Bimestre año 2011

CONCEPTO	VALOR
Total Impuesto a cargo determinado	2.196.742.000
Menos: Total saldo a cargo Liq. Privada	1.865.608.000
MAYOR VALOR DETERMINADO	331.134.000
Por porcentaje de inexactitud	160%
Total sanción por inexactitud	529.814.000
TOTAL SALDO A CARGO	860.948.000

Sexto Bimestre de 2011

CONCEPTO	VALOR
Total Impuesto a cargo determinado	2.962.248.000
Menos: Total saldo a cargo Liq. Privada	2.634.975.000
MAYOR VALOR DETERMINADO	327.273.000
Por porcentaje de inexactitud	160%
Total sanción por inexactitud	523.637.000
Mas Sanción Corrección	470.000
Total Sanciones	524.107.000
TOTAL SALDO A CARGO	850.910.000

Inconforme con la anterior decisión, el 20 de mayo de 2014, la sociedad demandante interpuso recurso de reconsideración⁷, el cual fue resuelto desfavorablemente por la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección de Impuestos de Bogotá mediante la Resolución DDI008350 del 16 de febrero de 2015⁸.

El 18 de marzo de 2015, la sociedad presentó solicitud de corrección por error aritmético o de transcripción en el registro del monto o valor impugnado en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración por cuanto se indicó como valor impugnado la suma de \$26.563.810.000, siendo lo correcto

⁷ Fls. 289-312 vto c.a.

⁸ Fls. 333-343 c.a.

\$4.031.976.000⁹. La Subdirección Jurídico Tributaria, mediante la Resolución DDI016418 de 17 de abril de 2015, corrigió el error advertido¹⁰.

DEMANDA

COLOMBIANA DE COMERCIO S.A., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

« PRIMERA

1. La NULIDAD de la Resolución No. 453DDI022927 del 17 de marzo de 2014 “Por la cual se profiere Liquidación Oficial de Revisión respecto de las declaraciones del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros correspondiente a los bimestres 2, 3, 4, 5 y 6 del año gravable 2011” expedida por la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo del Distrito.

2. La NULIDAD de la Resolución No. DDI008350 del 16 de febrero de 2015 “por la cual se resuelve un recurso de reconsideración”, expedida por el Jefe de la Oficina de Recursos Jurídicos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria.

3. Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, solicito que se RESTABLEZCA EL DERECHO de la sociedad COLOMBIANA DE COMERCIO S.A., declarando la firmeza de las declaraciones privadas del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros correspondiente a los bimestres 2, 3, 4, 5 y 6 del año gravable 2011.

4. Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 188 del CPACA solicito CONDENAR EN COSTAS a la entidad demandada en virtud de su actuación».¹¹.

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 95-9, 338 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 32, 37 y 44 del Decreto 352 de 2002.
- Artículo 2 del Decreto 807 de 1993.

El concepto de la violación se sintetiza así:

⁹ Fls. 344-345 c.a.

¹⁰ Fls. 380-381 c.a.

¹¹ Fl. 4 c.p.

Precisó que la sociedad realiza actividades comerciales, entre otros, en el municipio de Funza, teniendo en cuenta que los pedidos de los clientes con domicilio en Bogotá son recibidos por medio electrónico en el centro de distribución de Funza, lugar donde se establece el precio, forma de pago, descuentos y condiciones de entrega, como se demuestra con los documentos aportados con la demanda, los testimonios rendidos por el representante legal de la demandante y el Director Nacional de Contabilidad e Impuestos de la sociedad.

Indicó que los empleados asignados al centro de distribución de Funza se desplazan por los diferentes municipios del país, incluido el Distrito Capital, los cuales carecen de facultades de representación de la compañía, y su labor se limita a tomar pedidos, pero no están autorizados a definir los elementos inherentes a la venta, por lo que no realizan una actividad comercial.

Manifestó que quien define los precios es el Gerente de Distribución de Funza, así como la forma de pago, los descuentos, las condiciones de entrega de acuerdo a las circunstancias particulares de cada cliente, así como la autorización de cada venta en especial, lo que permite concluir que es en esa jurisdicción donde se concretan las condiciones del contrato de venta.

Destacó que el hecho que los destinatarios de las mercancías estén ubicados en Bogotá y que la compañía emplee unos tomadores de pedidos itinerantes, no demuestra que se realice la actividad comercial en Bogotá.

Señaló que la sociedad no utiliza la infraestructura de Bogotá para el ejercicio de la actividad comercial, sino que, por el contrario, es la infraestructura de Funza la que utiliza para desarrollar su actividad.

Expuso que el artículo 52 del Decreto 352 de 2002 debe interpretarse en armonía con los artículos 37 y 44 ib., a efecto de que la presunción en el impuesto de industria y comercio, opere como criterio subsidiario.

Agregó que en el presente caso se encuentra probado que la sociedad realizó la actividad comercial a través de un establecimiento de comercio registrado en otro municipio (Funza), en el que declaró y pagó el impuesto correspondiente.

La percepción de ingresos reclamada por el Distrito ocurrió en Funza, razón por la cual la sociedad podía excluir de la base gravable de las declaraciones

del impuesto de industria y comercio presentadas en Bogotá, los ingresos percibidos en dicho municipio.

Sostuvo que la Administración violó el principio de legalidad al utilizar un procedimiento no definido por el legislador para determinar la base gravable de los ingresos adicionados a las declaraciones de ICA de los bimestres 2º a 6º de 2011. Además ignoró la jurisprudencia del Consejo de Estado, aplicable al caso concreto.

Finalmente dijo que no es aplicable la sanción por inexactitud, porque no es procedente la adición de ingresos obtenidos en el municipio de Funza, sin embargo, teniendo en cuenta los argumentos expuestos por la sociedad y la demandada, se puede concluir que los mismos obedecen a una diferencia de criterios relacionados con la territorialidad del impuesto.

OPOSICIÓN

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

Manifestó que la sociedad realizó actividades propias del proceso de comercialización en Bogotá, al beneficiarse tanto de la infraestructura de sus servicios, el mercado y, los recursos económicos, para atender a sus clientes ubicados en esta ciudad.

Expresó que se debe tener en cuenta que conforme a lo establecido en el artículo 52 del Decreto 352 de 2002, se presumen ingresos gravados por la actividad comercial en Bogotá, cuando intervienen agentes o vendedores contratados directa o indirectamente por el contribuyente para la oferta, promoción o venta de bienes en el territorio de Bogotá, como ocurre en el presente caso.

Expresó que de acuerdo con el artículo 44 del Decreto 352 de 2002, el contribuyente tiene la carga de probar los ingresos obtenidos fuera de Bogotá.

Concluyó que la actuación de la administración fue proferida atendiendo los principios de legalidad, debido proceso y contradicción.

AUDIENCIA INICIAL

El 19 de octubre de 2016, se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011¹². En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, nulidades y no se propusieron excepciones previas ni se solicitaron medidas cautelares, por lo que se decretaron las pruebas pertinentes y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión. El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos demandados, por medio de los cuales se modificaron las declaraciones del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros correspondiente a los bimestres 2º a 6º del año gravable 2011.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, declaró la nulidad de los actos administrativos demandados, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Luego de aludir a la normativa aplicable, jurisprudencia sobre la territorialidad y al acervo probatorio (recaudado en vía administrativa), manifestó que los ingresos objeto de discusión obedecen a las ventas que se ejecutan desde el establecimiento de comercio ubicado en Funza, en razón a que los pedidos se realizan mediante correo electrónico, o teléfono de la sociedad ubicada en ese municipio o mediante el sistema «Pipol Soul» usado por los vendedores, en donde envían las órdenes de compra y una vez aprobada por el proveedor se confirma el inventario y los precios de la mercancía por el mismo medio.

Agregó que previo a la expedición de la factura, las órdenes de compra son remitidas por los clientes a la parte actora, momento en el cual se inicia el proceso de negociación, hecho que da paso a la concreción y acuerdo del precio y la forma de pago.

Señaló que aun cuando la mayoría de los clientes de la demandante tienen domicilio en Bogotá, y los productos vendidos en varios casos fueron entregados en esta ciudad, ello no demuestra que en los bimestres objeto de fiscalización la sociedad haya realizado en esta jurisdicción la comercialización de productos, toda vez que la negociación se concretó en el Municipio de Funza.

Destacó que la actora demostró que declaró y pagó el impuesto de industria y comercio en Bogotá y Funza por las actividades que desarrolló en las

¹² Fls. 236-247 c.p.

respectivas jurisdicciones, por lo que el Distrito no podía gravarla respecto de los ingresos obtenidos en Funza.

Por último, con fundamento en los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP, se abstuvo de condenar en costas, porque no se encuentran probadas.

RECURSO DE APELACIÓN

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

Precisó que la obligación de tributar recae en el contribuyente, en la jurisdicción en donde se ejecute la actividad gravada, independiente del sitio en donde se efectuó el contrato o se firmó el mismo o se realizó el pago, pues lo importante es determinar en donde se desarrolla la actividad comercial.

Expresó que, en su entender, la venta se perfeccionó en Bogotá, en donde se encuentran no solo las personas que contratan con la sociedad el suministro de bienes, sino donde la demandante ofrece sus bienes, por vía telefónica y a través de su página web. Así que cuando la oferta es aceptada se configura el hecho que da origen al perfeccionamiento del contrato de compraventa, vía telefónica o correo electrónico, por los clientes de la sociedad domiciliados en Bogotá, lugar en donde se entregan los productos y se prestan los servicios requeridos, además de utilizar agentes para la venta y para los servicios posventa de los bienes y servicios vendidos en Bogotá.

Concluyó que la sociedad realizó de forma indebida la deducción de ingresos, pues no debía excluirlos de la base gravable del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **sociedad demandante** reiteró lo expuesto en la demanda y precisó que la demandada ignoró el artículo 44 del Decreto 352 de 2002, para darle prevalencia a la presunción subsidiaria establecida en el artículo 52 ib., que resulta inaplicable al caso concreto, en abierto desconocimiento de la jurisprudencia, acerca de los criterios que son insuficientes para predicar la territorialidad del ICA, tales como el destino de la mercancía o que el

comerciante disponga de personal que realiza labores de coordinación o toma de pedidos.

La **entidad demandada** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

El **Ministerio Público** solicitó que se confirme la sentencia apelada. Al efecto, manifestó que en el presente caso no se ha desvirtuado que la sociedad haya realizado *«actividad comercial en Funza – Cundinamarca, en donde se fijaron los elementos esenciales del acuerdo, pues en este municipio se realizaron las negociaciones, facturación, despacho y perfeccionamiento de la actividad comercial. Los agentes se desplazan a Bogotá para asesorar, detectar necesidades de los clientes y tratar temas varios, llevan consigo un computador y utilizando el sistema Pipol Soul, entra a la página de la sociedad y anexa la información del pedido, este sistema a determinada hora barre los pedidos, mira el inventario existente y genera una reserva. Esto se encuentra consignado en el acta de visita de la Administración a las instalaciones de la contribuyente en Funza»*.

Debido a ello la actividad comercial se realizó en el municipio de Funza, con independencia de que se hayan enviado los productos al domicilio de los clientes en el Distrito Capital.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Decide la Sala sobre la legalidad de los actos administrativos acusados mediante los cuales la Dirección Distrital de Impuestos de la Secretaría de Hacienda de Bogotá, modificó las declaraciones privadas del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros correspondiente a los bimestres 2º a 6º del año gravable 2011.

En los términos del recurso de apelación, se debe determinar si procede o no la adición de ingresos efectuada por la administración distrital en los actos demandados, teniendo en cuenta la realización de actividades comerciales en el municipio de Funza.

Territorialidad del tributo - actividad comercial en el impuesto de industria y comercio. Reiteración Jurisprudencial¹³

En relación con supuestos fácticos y jurídicos similares al presente asunto, la Sala se ha pronunciado, entre otras, en las sentencias del 23 de noviembre de 2018, Exp. 22817, del 26 de septiembre de 2018, Exp. 22614, del 8 de junio de 2016, Exp. 21681, del 29 de septiembre de 2011, Exp. 18413 y del 19 de mayo de 2005, Exp. 14852, entre otras, por lo cual, se reiterará en lo pertinente el criterio jurisprudencial expuesto en las citadas providencias.

Conforme con el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, en concordancia con el artículo 32 del Decreto 352 de 2002, el hecho generador del impuesto de industria y comercio es el ejercicio de cualquier actividad industrial, *comercial* o de servicios en el Distrito Capital.

El artículo 35 de la Ley 14 de 1983, en concordancia con el artículo 34 del Decreto Distrital 352 de 2002, define como *actividad comercial* la destinada al expendio, compraventa, o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor, y las demás definidas como tales por el Código de Comercio¹⁴, 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»*¹⁵.

Concretamente, frente a la territorialidad en la causación del impuesto de industria y comercio en la realización de actividades comerciales, la Sección ha indicado que *«el lugar donde se realiza la actividad comercial de venta de*

¹³ Sentencias del 10 de abril de 2019, Exp. 23120 actor ENVASES PLASTICOS PACKFILM LTDA.; de 9 de mayo de 2019, Exp. 23203, actor LAB. BRANDS. S.A.S.; de 23 de noviembre de 2018, Exp. 22817, actor COVIDIEN S.A. y 26 de septiembre de 2018, Exp. 22614, actor ROCOSA S.A., C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto; reiteran las sentencias de 8 de junio de 2016, Exp. 21681, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, actor LG ELECTRONICS COLOMBIA LTDA. Sentencia del 29 de septiembre de 2011, Exp. 18413, C.P. Martha Teresa Briceño Valencia. Sentencia del 19 de mayo de 2005, Exp. 14852, C.P. María Inés Ortiz Barbosa. Sentencia del 8 de marzo de 2002, Exp. 12300, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

¹⁴ 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.

¹⁵ Sentencia del 29 de septiembre de 2011, Exp. 18413, C.P. Martha Teresa Briceño Valencia.

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**¹⁶».

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*¹⁷» y que «*las ventas a través de “vendedores comerciales vinculados a la sociedad en Bogotá” no determinan que la actividad comercial se haya desarrollado en dicha ciudad*». Sobre el particular, en la citada sentencia del 8 de junio de 2016¹⁸, la Sala reiteró que:

*«Para la Sala las pruebas aducidas por la administración para acreditar que las ventas objeto de adición se realizan en Bogotá, no son demostrativas de la realización del hecho generador del impuesto de Industria y Comercio en relación con la actividad comercial, porque como lo ha reiterado en anteriores oportunidades, **el destino de las mercancías o el sitio donde se suscribe el contrato de compraventa no son determinantes del hecho generador o manifestación externa del hecho imponible, ya que con tal criterio se estaría trasladando el lugar de la causación del gravamen, desconociendo el carácter territorial del impuesto. Así que, el hecho de que las ventas se hayan realizado a través de los vendedores comerciales vinculados a la sociedad en Bogotá y que estos tengan que asesorar a sus clientes respecto de precios, forma de pago, descuentos, o devoluciones de mercancías, no puede aceptarse como demostrativo de la actividad comercial objeto del gravamen.** »*
(Destaca la Sala)

Por su parte, el inciso segundo del artículo 154 del Decreto 1421 de 1993¹⁹, que establece algunas reglas especiales para el impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital, dispuso que «*Se entienden percibidos en el Distrito los ingresos originados en actividades comerciales o de servicios cuando no se realizan o prestan a través de un establecimiento de comercio registrado en otro municipio y que tributen en él*».

En consecuencia, si el contribuyente demuestra que ejerció la actividad comercial en otro municipio, a través de un establecimiento de comercio registrado en ese municipio y no en el Distrito Capital y por cuyo ejercicio tributó en esa jurisdicción, el Distrito Capital no puede gravarlo por los ingresos que obtuvo fuera de su territorio.

¹⁶ Sentencia de 8 de junio de 2016, Exp. 21681. C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁷ Sentencia de 8 de marzo de 2002, Exp. 12300, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié. Reitera lo expuesto en sentencia de 19 de mayo de 2005, Exp. 14852, C.P. María Inés Ortiz Barbosa

¹⁸ Reitera la sentencia de 8 de marzo de 2002, Exp. 12300, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

¹⁹ El inciso segundo del art. 37 del Decreto 352 de 2002 contiene una norma idéntica.

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

COLOMBIANA DE COMERCIO S.A., es una sociedad con domicilio en Bogotá, que tiene por objeto social principal «LA ADQUISICIÓN, PROCESAMIENTO, TRANSFORMACIÓN, VENTA Y, EN GENERAL, LA DISTRIBUCIÓN BAJO CUALQUIER MODALIDAD COMERCIAL, DE TODA CLASE DE MERCANCIAS Y PRODUCTOS NACIONALES Y EXTRANJEROS, AL POR MAYOR Y/O AL DETAL. (...)».²⁰

En el Certificado de Existencia y Representación expedido por la Cámara de Comercio de Facatativá consta que se encuentra matriculada una Agencia de la sociedad COLOMBIANA DE COMERCIO S.A., desde el 17 de septiembre de 1997, cuyo domicilio se encuentra ubicado en **Funza** – Cundinamarca, y tiene como Actividad Principal: 4644 COMERCIO AL POR MAYOR DE APARATOS Y EQUIPOS DE USO DOMESTICO²¹.

La sociedad actora presentó en el Distrito Capital, las declaraciones del impuesto de industria y comercio, avisos y tablero por los bimestres 2º a 6º de 2011, en las cuales liquidó los siguientes rubros²²:

Periodo de Declaración	Ingresos obtenidos en el periodo	Ingresos obtenidos fuera de Bogotá	Impuesto a pagar
2-2011	393.331.352.000	215.557.131.000	1.935.459.000
3-2011	380.842.783.000	209.039.378.000	1.882.624.000
4-2011	460.334.447.000	244.801.173.000	2.391.075.000
5-2011	421.696.599.000	249.482.796.000	1.865.608.000
6-2011	527.954.515.000	290.387.742.000	2.634.975.000

Igualmente, la actora **presentó la declaración del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros ante la Secretaría de Hacienda de Funza –**

²⁰ Según certificado de existencia y representación legal de la Cámara de Comercio de Bogotá, expedido el 9 de mayo de 2013, Fls. 47-56 c.p. y 15-22 c.a.

²¹ Fl. 175 c.p.

²² Fl. 2 c.a.

Cundinamarca, por el año 2011, en la que registró y pagó los siguientes rubros²³:

Ingresos obtenidos en el periodo	Ingresos obtenidos fuera de Funza	Ingresos Brutos obtenidos en Funza	Pago de impuesto
2.519.291.191.000	2.196.209.277.000	323.081.914.000	1.478.062.000

Ahora bien, como lo advirtió el Tribunal y lo destacó el Ministerio Público, según el procedimiento adoptado por la actora para vender sus productos, la negociación de la venta se realiza en Funza, pues es allí donde se fijan los precios, la forma de pago y las condiciones de la entrega, esto es, donde se acuerdan las condiciones del contrato de venta.

Al efecto, resulta ilustrativa la descripción del proceso comercial efectuado por la empresa, en las inspecciones tributarias efectuadas por la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, así:

Acta de visita realizada el 20 de mayo de 2013 a las instalaciones de Colombiana de Comercio S.A. ubicada en Bogotá²⁴.

«(...) Atendió la visita la señora Luz Estella Molina en calidad de Jefe de Impuestos, autorizada por la señora Gloria Inés Maya Patiño, en calidad de Representante Legal en cuarto renglón, (...)

Se le pregunta a la señora Luz, como es el proceso de venta a nivel minorista con las tiendas y supermercados de barrio, a lo que contesta *“los pedidos se pueden hacer de varias formas, uno es pedido **a través de call center** que está **ubicado en Funza**, y también tenemos vendedores que cobran la cartera de los clientes y a la vez que hacen sus pedidos a dichos vendedores”, ella manifiesta que **el despacho es desde Funza**. Se le pregunta en que municipio **está declarando estos ingresos percibidos por ventas** den Bogotá, a los minoristas, a lo que responde **“en Funza”**. (...).*

²³ Fls. 176 c.p. y 44 c.a.

²⁴ Fls. 10-12 c.a.

Se le pregunta por qué razón declaran el impuesto de industria y comercio en el municipio de Funza por estos ingresos. A lo que contesta *“nosotros consideramos que **toda la operación de venta se hace en el municipio de Funza**, porque allí se encuentran los inventarios y desde allí es donde se hacen las salidas de los mismos, además la facturación se expide desde allí”*. (...).

Acta de visita realizada el 30 de mayo de 2013, a las instalaciones de la Agencia de la sociedad Colombiana de Comercio S.A. ubicada en Funza²⁵.

«(...) Atendieron la visita los señores Carlos Ignacio Echeverri Toro en calidad de Representante Legal, y el señor Mauricio Vélez López de Mesa en calidad de gerente de distribución de Funza.

(...)

El señor Carlos invita a realizar un recorrido por las instalaciones, para que se verifique que efectivamente, en ese lugar está la bodega o centro de distribución, como se factura, como se carga en camiones las mercancías que se despachan a diferentes lugares del país. Y lo que se observó, es que efectivamente se tiene una gran bodega en la cual hay productos de aseo, ferretería, electrodomésticos, productos plásticos etc.

Se le pregunta ¿Que hacen en el municipio de Funza?, a lo que el señor Carlos contesta *“como tenemos varios vendedores 200 o 250, que venden todos los días en la calle, esos vendedores no son de Bogotá, son asignados a la unidad de negocio de Funza, en donde evidentemente hay vendedores que atienden clientes de Bogotá, hay de Santander, Huila, etc, como le acabe de contar, estos centros de distribución lo que hacen es que, toman los pedidos que hacen los vendedores, los procesan, porque no necesariamente el vendedor acuerda con el cliente en Somondoco o en Bogotá, no necesariamente ese pedido se perfecciona, porque puede no haber la mercancía, o porque el cliente puede estar en mora etc., se consolida todo esto, se hacen las remisiones y se genera, digamos lo que se dice internamente la reserva, que son los pedidos a despachar, que son los de distribución, se llevan a unas mallas de embarque, se embarcan en unos camiones, **se facturan en este mismo punto de Funza** – Cundinamarca, se genera físicamente la factura, se le entrega al transportador, y el camión se va hacer la repartición a cada uno de los clientes. Es decir, **todo el proceso***

²⁵ Fls. 129-132 c.a.

relacionado con la venta, salvo la toma del pedido, aunque en ocasiones si cuando se hace por el call center, **se hace en el municipio de Funza**".

(...)

Se le pregunta al señor Carlos si envían mercaderistas a la ciudad de Bogotá, a lo que contesta *que sí, que ellos tienen una fuerza de ventas, en las que se encuentran el gerente de venta y el gerente de unidad ubicados en Funza, que tienen un grupo de vendedores, y dependiendo del canal en donde se mueva hay mercaderistas; comenta que están organizados por canal y por geografía. Pero los vendedores solamente son "toma de pedidos", porque **la venta se hace desde Funza que es desde donde se emite la factura, se despacha la mercancía** y, desde donde se hace el control de la cartera. El recaudo se hace en la mayoría de los casos por consignaciones directas de nuestros clientes en cuentas nacionales de sucursales bancarias ubicadas en Medellín.*

(...)

Se le pregunta ¿Cómo es el procedimiento para el despacho de la mercancía?, a lo que el señor Carlos contesta que *ellos tienen un **sistema de información Pipol soul**. En Funza están adscritos unos inventarios, unas listas de precio, unos vendedores, unos clientes, y transporte y estos se dividen por zonas, como COB 001, COB 002, etc, y cada vendedor tiene un número de clientes, en razón a la lógica geográfica ya sea nacional o municipal. Explica que el vendedor se va a la calle, con una lista de precios, con un computador para que ningún vendedor tenga que ir a la oficina a hacer el proceso de venta, ya que lo puede hacer desde donde está ubicado utilizando el sistema Pipol soul, entra a la página de Colombiana de Comercio, invoca al cliente y anexa información del pedido, luego a una hora X el sistema pipol soul barre los pedidos, compara al cliente con la cartera adeudada; los que adeudan cartera los deja a un lado, y los demás se mira el inventario (existencias del producto), y se genera una reserva, y la reserva es un documento o un informe que les llega a los analistas de distribución de todo lo que se vendió, y todo lo tienen que despachar, y empieza un proceso que se genera en la noche (10:00 pm), y logísticamente asignan un trabajo sacando la mercancía a unas puertas que están asignadas para el cargue a los vehículos (...).*

Acta de visita realizada el 20 de septiembre de 2013 a las instalaciones de Colombiana de Comercio S.A. ubicada en Bogotá²⁶.

«(...) Atendieron la visita Carlos Ignacio Echeverri Toro en calidad de Representante Legal, la señora Rubiela Buitrago en calidad de Jefe de

²⁶ Fls. 232 y 233 c.a.

Contabilidad y el señor Esleivan Cano Agudelo en calidad de director nacional de contabilidad e impuestos, quienes pusieron a disposición los libros de contabilidad.

(...)

Se le pregunta como es el proceso de venta a través de mercado libre y en qué municipio se grava este ingreso y a que cuenta lo llevan? (...).

El señor Esleivan manifiesta que “El acto mercantil de comercio no se circunscribe a Bogotá, se debe analizar la territorialidad del impuesto de industria y comercio de una manera amplia frente a todos los elementos que integran el hecho generador como son: la toma del pedido en **Funza**, el alistamiento del pedido **en Funza**, la facturación **en Funza**, el almacenamiento de los inventarios, el lugar de trabajo del Gerente de la Distribuidora de **Funza**, en embarque **en Funza**, la atención de garantías **en Funza**, la fijación de precios y descuentos **en Funza**, la estrategia comercial se realiza **desde Funza** y otras estrategias se realizan a nivel nacional, la fijación de la lista de precios. (...) »

De igual forma obra Perfil del Cargo Gerente de Distribución Funza Código DIS-LO-01²⁷, en el que se enumeran las funciones del cargo, entre las que se encuentra:

3.1. FUNCIONES ESPECÍFICAS	
3.1.1.	Revisar e implementar mejoras a los procedimientos de su área, darlos a conocer a todas las personas que intervienen en este y velar por su cumplimiento
(...)	
3.1.9.	Definir los precios de venta de acuerdo con los lineamientos del Comité Nacional de Precios.
3.2.0.	Coordinar y verificar el cumplimiento de los indicadores de gestión planteados para cada área que interviene en la operación, con el propósito de alcanzar los índices de productividad, calidad y servicio esperado.
(...)	

²⁷ Fls. 321 – 327 c.a.

A partir de las diligencias de inspección tributaria realizadas en las instalaciones de la demandante, ubicadas en el municipio de Funza y en la ciudad de Bogotá, y las declaraciones de impuesto de industria y comercio, avisos y tableros presentadas, puede observarse que la demandante realiza actividades comerciales en ambas entidades territoriales, en las cuales tributa.

De otra parte, se advierte que los vendedores que visitan *ocasionalmente* a los clientes en Bogotá, no tienen autonomía para negociar. Su función se concreta en contactar al cliente, tomar los pedidos, que son procesados a través de un sistema de información «Pipol soul», luego el sistema evalúa al cliente y posteriormente se verifica si hay existencia del producto y se genera una reserva.

Nótese que la fijación de precios y concesión de descuentos -cuando a ello haya lugar- son actividades ajenas a las funciones de los vendedores que se desplazan al Distrito Capital, pues su labor es la de dar a conocer a los clientes los productos, de acuerdo con los parámetros fijados por la Gerencia de Distribución con sede en Funza, y no la de negociar con el cliente las condiciones de la venta.

De esta manera, se insiste en que la función de los vendedores de COLOMBIANA DE COMERCIO S.A. es de asesoría, apoyo, información (sobre los productos, características y precios), coordinación y seguimiento de los clientes, en orden a desarrollar todas las tareas necesarias para concretar la venta, sin que estén facultados para fijar precios o conceder descuentos.

Lo anterior lleva a la Sala a concluir que, contrario a lo aducido por la entidad apelante, esta no podía asumir que toda la actividad comercial fue realizada en su jurisdicción, toda vez que la actora ejerció actividades comerciales en el municipio de Funza – Cundinamarca, teniendo en cuenta que los elementos esenciales de los contratos de compraventa que celebró COLOMBIANA DE COMERCIO S.A. con sus clientes se establecieron en el municipio de Funza, pues es allí donde llegan los pedidos, el alistamiento de

los mismos, se emite la factura de venta, el almacenamiento de los inventarios, la atención de garantías, se fija el precio y descuentos si hay lugar a ello, y se coordina todo lo relacionado a la entrega.

Por otro lado, de conformidad con el artículo 37 del Decreto Distrital 352 de 2002²⁸, 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.

Aplicada esta normativa al caso concreto, se evidencia que el Distrito Capital desconoció la existencia del establecimiento de comercio en el municipio de Funza y que la actora tributó en ese municipio sobre los ingresos allí obtenidos. Por lo tanto, no era dable presumir que todos los ingresos de la actora se causaron en el Distrito Capital²⁹.

Con fundamento en lo aducido, queda desvirtuada la presunción contenida en el artículo 52-2 del Decreto Distrital 352 de 2002³⁰, toda vez que, con fundamento en la normativa aplicable y las pruebas señaladas, en el caso, la actora **ejerció actividad comercial en el municipio de Funza**, a cuyo efecto acreditó que tiene una agencia (establecimiento de comercio), ubicada en el referido municipio de Funza y que en dicha jurisdicción pagó el impuesto de Industria y comercio avisos y tableros correspondiente al periodo (2011), incluyendo los ingresos que fueron objeto de los actos demandados.

Finalmente, frente a las costas (agencias en derecho y gastos del proceso), con fundamento en los artículos 188 del Código de Procedimiento

²⁸ «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».

²⁹ En el mismo sentido, la sentencia del 20 de septiembre de 2017, Exp. 20797, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto (E), actor Artimfer SAS.

³⁰ Decreto 352 de 2002 - Art. 37. *Se entienden percibidos en el Distrito Capital los ingresos originados en actividades comerciales o de servicios cuando no se realizan o prestan a través de un establecimiento de comercio registrado en otro municipio y que tributen en él.* - Art. 52-2. *Se presumen como ingresos gravados por la actividad comercial en Bogotá los derivados de la venta de bienes en la jurisdicción del Distrito Capital, cuando se establezca que en dicha operación intervinieron agentes, o vendedores contratados directa o indirectamente por el contribuyente, para la oferta, promoción, realización o venta de bienes en la ciudad de Bogotá.*

Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso³¹, la Sala no condenará en costas en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

Las razones que anteceden son suficientes para confirmar la sentencia apelada y no condenar en costas en esta instancia.

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

FALLA

1. CONFIRMAR la sentencia del 31 de mayo de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B.

2. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

³¹Código General del Proceso «Art. 365. *Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...). 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».*

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
BASTO**
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL

**MILTON CHAVES GARCÍA
RAMÍREZ**

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ