

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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., cuatro (04) de julio de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Radicación: 76001-23-33-000-2016-01193-01 (23977)

Demandante: COOPERATIVA NACIONAL DE DROGUISTAS DETALLISTAS

Demandado: MUNICIPIO DE FLORIDA

Tema: Impuesto de industria, comercio, avisos y tableros (2012). Aspecto territorial de la realización de actividades comerciales.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 21 de marzo de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que decidió (ff. 255 a 264):

Primero: Declarar la nulidad de la Resolución SHM 8-23-3-38 del 20 de febrero de 2016, mediante la cual se impuso una sanción por no declarar a Coopidrogas el impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros en el año gravable 2012 y de la Resolución No. SHM 8-23-4-28 del 28 de junio de 2016 que resolvió de forma desfavorable el recurso de reconsideración, proferidas por la Secretaria de Hacienda Municipal de Florida.

Segundo: Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho se declara que Coopidrogas no está obligada a pagar el impuesto de industria y comercio en el Municipio de Florida en el periodo gravable 2012.

Tercero: Condenar en costas a la parte demandada -Municipio de Florida-, conforme lo previsto en los artículos 365 y 366 del Código General del Proceso.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Previo emplazamiento para declarar, mediante Resolución nro. SMH 8-23-3-38, del 20 de febrero de 2016, el Municipio de Florida (Valle del Cauca) sancionó a la actora por no presentar la declaración del impuesto de industria y comercio (ICA), correspondiente al año gravable 2012 (ff. 51 a 60 vto.). La decisión fue confirmada por la Resolución nro. SMH-8-23-4-28, del 2 de junio de 2016 (ff. 78 a 84 vto.), que falló el recurso de reconsideración interpuesto (ff. 62 a 77).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

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 (CPACA), la demandante formuló las siguientes pretensiones (f.87):

Primera: Que es nula la Resolución SMH-8-23-4-28 del 20 de junio de 2016, "*Resolución por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración*" notificada el 1 de julio de 2016 y proferida por la Secretaria de Hacienda Municipal de Florida-Valle del Cauca, con la cual se confirma en todas su partes la Resolución Sanción por no declarar SHM 8-23-3-38 de febrero de 2016 y mediante la cual se impuso una sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio, año gravable 2012, proferida por la Secretaria de Hacienda de Florida a la Cooperativa Nacional de Droguistas Detallistas – Coopidrogas identificada con Nit 860.026.123-0, y debe declararse nula, por haber sido expedida con violación a las normas nacionales y municipales a las que hubiere tenido que sujetarse.

Segunda: Que es nula la Resolución Sanción por no Declarar SHM 8-23-3-38 del 20 de febrero de 2016, mediante la cual se impuso una sanción por no declarar del impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros, año gravable 2012, proferida por la Secretaria de Hacienda de Florida a la Cooperativa Nacional de Droguistas Detallistas – Coopidrogas identificada con Nit 860.026.123-0, y debe declararse nula, por haber sido expedida con violación a las normas nacionales y municipales a las que hubiere tenido que

sujetarse.

Tercera: Que como consecuencia de las declaraciones anteriores, se declare la no sujeción por la vigencia fiscal 2012 del impuesto de industria y comercio en el Municipio de Florida – Valle del Cauca de la Cooperativa Nacional de Droguistas Detallistas – Coopidrogas identificada con Nit 860.026.123-0 y se declare al demandante a paz y salvo por todo concepto en sus obligaciones del impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros, correspondiente al periodo señalado.

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

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

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 2, 6, 13, y 29 de la Constitución; 162, 163, 164 y siguientes del CPACA; y 32, 33 y 35 de la Ley 14 de 1983.

El concepto de la violación planteado se resume así (ff. 91 a 102):

Explicó que su naturaleza jurídica es la de una cooperativa sin ánimo de lucro, cuyo objeto es promover el desarrollo de los droguistas por medio de la distribución de bienes a sus asociados.

Manifestó que estableció agencias en las ciudades de Pereira, Barranquilla, Medellín, Yumbo, Funza y Girón y que allí sus vendedores reciben por teléfono o correo electrónico las especificaciones de los productos requeridos por los asociados, a los que se les informa por los mismos medios el precio correspondiente.

Relató que, tras cerrar electrónicamente la negociación, emite la orden de pedido al centro de distribución pertinente y la factura de venta. También que, cumplido ese procedimiento, genera la orden de entrega, bien sea para que los productos se recojan en el centro de distribución o para que se despachen a la farmacia del comprador.

Aclaró que en el proceso de venta no desplaza vendedores a ningún lugar, incluido el municipio de Florida. Destacó que las ventas realizadas a los clientes de esa jurisdicción se efectúan desde la agencia comercial ubicada en Yumbo, por lo que es en este dónde realiza el hecho generador del impuesto y cumple con las cargas tributarias correspondientes. Insistió en que en Florida no desarrolla ninguna actividad comercial gravada con el

tributo en cuestión, a pesar de que allí estén ubicados algunos de sus clientes.

Manifestó que la demandada profirió los actos acusados sin especificar las razones de hecho y de derecho que le sirvieron de sustento para imponer la sanción por no declarar. A su entender, la resolución sancionadora no demostró por qué se le tendría que atribuir la calidad de sujeto pasivo del impuesto en la jurisdicción de Florida.

Contestación de la demanda

La parte demandada se opuso a las pretensiones (ff.117 a 146), para lo cual:

Explicó que la Ley 14 de 1983 no contiene reglas para definir en qué lugar se entiende realizada la comercialización de bienes, de modo que la jurisdicción de la que proceden los ingresos gravados será la facultada para someterlos a imposición. Señaló que ese criterio, fue acogido por la jurisprudencia de esta Sección en la sentencia del 06 de mayo de 2004 (exp. 13345, CP: Juan Ángel Hincapié), en la cual se concluyó que la actora era contribuyente del impuesto en la jurisdicción de Florida.

Sostuvo que a partir de las pruebas recaudadas, concluyó que durante el año gravable 2012 la demandante percibió ingresos en el municipio, producto de la comercialización de productos.

Aseguró que entre la actora y sus clientes existió un contrato de venta, negocio jurídico consensual cuyo perfeccionamiento ocurre con la tradición de los bienes enajenados, hecho que se da en el municipio de Florida, que es donde los compradores reciben los productos adquiridos.

Indicó que para efectos de determinar la cuantía del tributo y de la sanción, el municipio se basó en la información certificada por revisor fiscal remitida por la demandante, según la cual los ingresos allí percibidos durante el periodo ascendieron a \$ 2.352.423.844.

Insistió en que los actos acusados se expidieron con arreglo al ordenamiento, teniendo en cuenta las garantías constitucionales del caso.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca accedió a las pretensiones de la demanda (ff. 255 a 264 vto.), con fundamento en las siguientes consideraciones:

Señaló que el artículo 32 de la Ley 14 de 1983 define los elementos que componen el hecho imponible del tributo en cuestión, incluido el aspecto territorial. Al respecto, invocó la sentencia de esta Sección del 04 de junio de 2009 (exp. 16086, CP: William Giraldo Giraldo), de acuerdo con la cual los municipios solo pueden gravar los ingresos percibidos por la realización material de alguna de las actividades gravadas dentro su jurisdicción.

Planteó que el criterio decantado por la Sección respecto de la comercialización de productos (sentencia del 08 de junio de 2016, exp. 21681, CP: Martha Teresa Briceño) conlleva tener como lugar de realización del hecho imponible aquel donde se perfecciona el negocio jurídico de compraventa, aun cuando sea diferente el destino de la mercancía. En concreto, donde se individualiza la cosa a vender y se fija el precio respectivo.

Concluyó que los actos demandados no definieron en qué términos la demandante realizó el hecho imponible en la jurisdicción de la demandada, al tiempo que desconocieron el material probatorio que demostraba que el hecho imponible en realidad había ocurrido en el municipio de Yumbo.

Recurso de apelación

La demandada interpuso recurso de apelación contra la sentencia del tribunal (ff.273 a 281 vto.), en los términos que a continuación se resumen:

Afirmó que los precedentes jurisprudenciales invocados por el *a quo* no resultan vinculantes, en la medida en que se refieren a hechos que no guardan similitud con los del *sub lite*. Señaló que se trata de pronunciamientos en donde el aspecto espacial del hecho imponible del impuesto se definió a partir de la ubicación de la sede fabril del sujeto pasivo.

Aseguró que frente a la comercialización de productos, debe entenderse que el hecho generador se realiza en el lugar donde se toman los pedidos si no existen elementos probatorios para determinar el lugar donde se perfecciona el negocio; al respecto citó la sentencia del 05 de octubre de 2001, exp. 11870, CP: German Ayala Mantilla. Añadió que en cualquier caso el contrato de compraventa se perfecciona en el lugar en que se realiza la tradición de la cosa vendida, de acuerdo con el artículo 1857 del Código Civil, i.e. Florida, para el caso enjuiciado.

Adujó que la actora no aportó medios probatorios tendentes a demostrar que el perfeccionamiento del contrato ocurrió en la agencia comercial ubicada en

el municipio de Yumbo; mientras que la certificación expedida por su revisor fiscal y la contabilidad enseñan que durante el 2012 la actora percibió \$ 2.352.423.844 por concepto de venta de productos a droguerías ubicadas en Florida.

Por último, se opuso a la condena en costas en la medida en que, de conformidad con el artículo 365 del Código General del Proceso, el reconocimiento de costas y agencias en derecho está supeditado a que la parte que las solicita aporte prueba de su existencia y causación, y en el *sub lite* la actora no aportó ningún medio que permita inferir la causación de costas y agencias en derecho.

Alegatos de conclusión

La demandante insistió en los argumentos del escrito de demanda y resaltó que, el criterio jurisprudencial de esta Sección en torno al lugar de ocurrencia del hecho imponible fue elevado a la categoría de norma por el artículo 343 de la Ley 1819 de 2016 (ff. 303 a 309).

La entidad demandada no allegó escrito de alegaciones finales y el Ministerio Público se abstuvo de rendir concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- La Sala decide sobre la legalidad de los actos demandados, de conformidad con los cargos de apelación formulados por la actora contra la sentencia de primer grado que accedió a las pretensiones de la demanda e impuso condena en costas. En concreto, se establecerá si la demandante se encontraba sujeta al deber formal de presentar declaración del impuesto de industria y comercio en el municipio de Florida por el año gravable 2012 y si, por tal circunstancia, cabía sancionarla al desatender dicho deber.

2- Las disposiciones de la Ley 14 de 1983 por medio de las cuales se estableció el impuesto de industria y comercio (*i.e.* artículos 32 y siguientes) fueron reglamentadas por el Decreto 3070 de 1983. Según el artículo 7.º de este cuerpo normativo, los sujetos pasivos del impuesto deben cumplir con una serie de deberes formales, dentro de los cuales se encuentra, en el ordinal 2.º, el de «*presentar anualmente, dentro de los plazos que fijen las respectivas entidades territoriales, una declaración de industria y comercio junto con la liquidación privada del gravamen*». Así, quedó establecido que todos aquellos que tengan la condición de contribuyentes del tributo en un

señalado municipio, deberán presentar una declaración anual en esa jurisdicción.

En el caso objeto de enjuiciamiento, es un hecho cierto y no discutido por las partes que la demandante no declaró el impuesto por el año gravable 2012 en el municipio de Florida, motivo por el cual la autoridad de esa jurisdicción le impuso, en los actos demandados, una sanción por no declarar, a la cual se opone la demandante con el argumento de que no realizó allí actividades gravadas con el tributo, de modo que, al no ser allí contribuyente, no debía presentar declaración alguna, por lo que en definitiva no habría cometido la infracción que se le atribuye. Por el contrario, la Administración aquí apelante sostiene que la demandante sí realizó en el municipio actividades comerciales gravadas con el tributo, por lo que tendría que haber presentado la declaración en cuestión, en la medida en que está demostrado que efectuó ventas que tenían como destino final farmacias situadas en Florida.

La *litis* planteada en esos términos lleva a que la legalidad de la sanción que se enjuicia penda de establecer si la demandante tenía la condición de sujeto pasivo del ICA en el municipio de Florida con ocasión de las ventas de productos a las que se refiere la Administración.

3- 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 23 de noviembre de 2018 (exp. 22817, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), del 26 de septiembre de 2018 (exp. 22614, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), del 08 de junio de 2016 (exp. 21681, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), del 29 de septiembre de 2011 (exp. 18413, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia) y del 19 de mayo de 2005 (exp. 14582, CP: María Inés Ortiz Barbosa), entre otras. En consecuencia, el presente asunto se fallará 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 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); siendo el expendio de bienes o mercancías una operación calificada

como actividad comercial (artículo 35 de la Ley 14 de 1983, codificado en el artículo 198 del Decreto 1333 de 1986). Pero 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 criterios de sujeción territorial para ese hecho imponible, que a la postre se positivizaron en el ordinal 2.º del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016, cuestión advertida por la demandante en el escrito de alegatos de conclusión. 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 vendida.

Asimismo, 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 (sentencia del 08 de marzo de 2002, exp. 12300, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié)

3.2- Bajo estas consideraciones, la legalidad de los actos administrativos encaminados a liquidar el tributo, o a sancionar por no declararlo, depende de que motiven con suficiencia fáctica y jurídica la realización del hecho generador en los términos propuestos.

4- Precisado el derecho aplicable al caso, los hechos que la Sala encuentra probados para darle solución al problema jurídico son:

(i) Según certificado de existencia y representación legal de la demandante, su objeto incluye la distribución al por mayor de productos farmacéuticos, medicinales, cosméticos y de tocador a sus asociados. (ff. 155 a 158 vto.).

(ii) La demandada requirió a la actora para que le informara el total de ventas facturadas a clientes ubicados en el municipio durante los años 2010 a 2014 y los procedimientos previstos para realizar las ventas y la distribución de los productos (f. 151 vto.).

(iii) Mediante escrito del 4 de mayo de 2015, el representante legal de la cooperativa envió la información solicitada y afirmó que la entidad «*no realizó ventas ni prestó servicios en la jurisdicción del municipio, puesto que las*

facturas de ventas emitidas de asociados residentes en el municipio de Florida corresponden en mayor parte a las que se realizan en la Agencia que la Cooperativa tiene en Yumbo, o en alguna de las sedes donde se dirigió el asociado a realizar la compra, siendo estos los lugares donde se concreta la venta, se factura y se despachan los productos, elementos esenciales para la generación del tributo». También explicó que para efectuar las compras la cooperativa puso a disposición de los asociados dos procedimientos:

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

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

Cualquiera sea el procedimiento de venta seguido en cada caso, el pago de la factura se canaliza a través de las entidades financieras autorizadas, con el respectivo código de barras y dentro de los plazos acordados con el vendedor (ff. 153 a 154 vto).

(iv) Por medio de certificación del 23 de febrero de 2018, el revisor fiscal de la demandante manifestó que los ingresos percibidos por la venta de productos médicos a farmacias ubicadas en el departamento del Valle del Cauca, fueron incluidos en la declaración del impuesto presentada en el municipio de Yumbo (f. 205); denunció tributario del cual se aportó una copia al expediente (f. 206).

(v) Del detalle de las facturas expedidas a clientes ubicados en el municipio de Florida por concepto de venta y distribución de productos, se advierte que el total de ingresos percibidos por la demandante durante el año gravable 2012 ascendió a \$ 2.352.423.844 (ff. 207 a 254).

(vi) Previo emplazamiento para declarar, mediante Resolución nro. SMH 8-23-3-38, del 20 de febrero de 2016, la demandada sancionó a la cooperativa

por no presentar la declaración del ICA correspondiente al año gravable 2012 (ff. 51 a 60 vto). En el acto administrativo, la Administración señaló que *«la logística, transporte, modo de venta, instalaciones locativas, sistema, operarios que tiene una empresa, son solo parte del engranaje que necesita para realizar su actividad económica. Lo que realmente define y mantiene un negocio son los ingresos que se originan del desarrollo de ejecución de su profesión natural y el legislador determinó que se tributará en la jurisdicción donde se obtienen los ingresos»*.

5- 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 los mismos tiene lugar en la ciudad de Yumbo, que es donde se encuentran los vendedores autorizados para efectuar la negociación. Así mismo, está demostrado que los ingresos percibidos por la demandante de los clientes ubicados en Florida fueron incluidos en la liquidación presentada por el impuesto en la ciudad de Yumbo.

Queda demostrado que, de acuerdo con los criterios de decisión aplicados hasta el presente por esta Sección, la demandante no realizó actividades comerciales gravadas en la jurisdicción de Florida; y por consiguiente, de acuerdo con las prescripciones de artículo 7.º del Decreto 3070 de 1983, no se encontraba sujeta al deber formal de presentar una declaración de ICA en ese municipio.

En consecuencia, la Sala juzga que son ilegales los actos demandados por medio de los cuales se le impuso a la demandante una sanción por no declarar. No prospera el recurso de apelación interpuesto, corolario de lo cual la Sala confirmará la sentencia del *a quo*.

5- Finalmente, para decidir sobre las costas, la Sala observa que en el plenario no se probaron gastos o expensas del proceso ni agencias en derecho, razón por la cual no se encuentran acreditadas las exigencias que hace el ordinal 8.º del artículo 365 del CGP (norma aplicable por remisión expresa del artículo 188 del CPACA) para que proceda la condena en costas. En consecuencia, se revocará la decisión de primer grado en lo que a determinación de costas respecta y no se condenará en costas en segunda 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. **Revocar** el ordinal tercero de la sentencia apelada. En su lugar:

Decretar que no hay lugar a condenar en costas en primera instancia.

2. En lo demás, confirmar la sentencia proferida en primera instancia.

3. Sin 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.

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

