

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Bogotá D.C., agosto veintiocho de dos mil catorce (2014)

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Radicación: 25000-23-27-000-2010-00123-01 (19256)

Demandante: LG ELECTRONICS COLOMBIA LTDA

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

Temas: Impuesto de Industria y Comercio. Territorialidad.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, contra la sentencia del 04 de octubre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección IV, Subsección B, que concedió las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

1. Hechos de la demanda

La sociedad xxxxx., en adelante xx, se dedica a la comercialización, importación y exportación de electrodomésticos y, en general, de equipos relacionados con la industria electrónica, en distintos municipios del país.

Actividades que adelantó en el Distrito Capital hasta el 4 de julio de 2006, fecha en la que informó a las autoridades competentes, el cese de las mismas y su traslado al Municipio de Cota (Cundinamarca), solicitando la cancelación del registro como contribuyente del impuesto de Industria y Comercio. Esta última Petición, fue atendida en forma errada, mediante la expedición de un acto administrativo en el que se reconoció el cierre de un establecimiento de comercio.

A partir del cambio de domicilio, suspendió la presentación de declaraciones del impuesto en el Distrito de Bogotá.

La Unidad de Determinación del Impuestos a la Producción y al Consumo profirió Emplazamiento para Declarar No. 2008EE228460 de agosto 13 de 2008, por el impuesto de Industria y Comercio correspondiente a los bimestres 5 y 6 del año gravable 2006.

Mediante Resolución No. 1069 DDI 189861 del 18 de noviembre de 2008, la administración liquidó de manera oficiosa el impuesto a cargo para dichos períodos.

Inconforme con la decisión, interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto desfavorablemente en la Resolución No. DDI 475722 de diciembre 20 de 2009.

2. Pretensiones

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

"PRIMERA. Que son nulas las resoluciones No. 1069 DDI 189861 del 18 de noviembre de 2008 y N° DDI475722 del 20 de diciembre de 2009, por haber sido expedidas con violación a las normas nacionales y distritales a las que hubieren tenido que sujetarse.

SEGUNDA. Que como consecuencia de lo anterior se declare que xxx. no tenía obligación alguna de pagar el impuesto de Industria y Comercio correspondiente a los bimestres 5 y 6 del año gravable 2006 en el Distrito Capital de Bogotá."

3. Normas violadas y concepto de la violación

La Sociedad demandante citó como normas violadas los artículos 742 de Estatuto Tributario, 27 y 113 del Decreto 807 de 1993, 29 y 228 de la Constitución Política y 32, 34 y 37 del Decreto 352 de 2002.

En el concepto de la violación expuso los argumentos que se sintetizan a continuación:

1. -La demandante está obligada al pago del impuesto de industria y comercio, por la comercialización de productos relacionados con la industria de la tecnología. Dicha actividad, se lleva a cabo en el sitio en que se concretan los elementos esenciales del contrato de venta, esto es; calidad y cantidad de la cosa, precio y plazo, que para su caso, es el Municipio de Cota (Cundinamarca) y es allí, donde se causa la obligación tributaria.

En la ciudad de Bogotá se realizan operaciones de pre-venta y post-venta, que no generan el gravamen, pues son solo la causa mediata de los ingresos y, en consecuencia, no pueden ser objeto de la obligación, pues con ello se estaría imponiendo una doble carga tributaria.

Sobre el particular, además, es claro que el impuesto no se causa en razón de la existencia de un establecimiento de comercio, habida cuenta de que el gravamen se establece "respecto a una determinada persona y al conjunto de actividades que ella desarrolla"

2.- La liquidación de aforo demandada no se fundó en hechos que hubiesen sido acreditados mediante los medios probatorios designados en la Ley, toda vez que:

2.1.- La existencia de un establecimiento de comercio en la ciudad de Bogotá, no es prueba suficiente de la realización de la actividad gravada en dicha jurisdicción.

2.2.- La ausencia de certificado de revisor fiscal no es un indicio de que la demandante no discrimine en su contabilidad, las operaciones realizadas en los distintos municipios del país.

2.3.- El anuncio de un establecimiento ubicado en jurisdicción del Distrito de Bogotá en un catálogo de productos de xxx., no constituye prueba de que se realice el hecho generador del ICA en esa ciudad, pues allí funciona una sede administrativa en la que solo se pagan saldos a cargo y se consolidan cuentas.

2.4.- Si la demandante figura dentro del sistema de información tributaria del Distrito Capital, es porque presentó las declaraciones del impuesto hasta el cuarto bimestre de 2006, ya que hasta esa fecha sus actividades comerciales se adelantaban en Bogotá. De otro lado, su permanencia en el Registro de Industria y Comercio obedece a la renuencia de la administración a cancelar su inscripción, pese a haberlo solicitado expresamente.

2.5.-La inspección realizada en las instalaciones de la demandante, contrario a lo concluido por la administración, reveló, que "respecto de las ventas de clientes con domicilio en Bogotá,... los pedidos son recibidos en Cota, desde donde se establece precio, forma de pago y condiciones de entrega"

2.6.- Tampoco pueden ser tenidas en cuenta las visitas a los clientes de la sociedad, pues las actas levantadas con ocasión de las mismas, no cumplen con los requisitos legales y constitucionales para su validez, ya que constituyen resúmenes parcializados de testimonios que se realizaron sin publicidad ni oportunidad de contradicción por parte de xx. De manera, que con la práctica de esta prueba la administración transgredió el derecho de defensa de la demandante, que no fue citada a su realización, ni notificada de su decreto.

4. Oposición

La Secretaría de Hacienda Distrital, contestó la demanda manifestando en su defensa, que el planteamiento relativo a la improcedencia de la sanción por inexactitud, no había sido expuesto en sede administrativa, por lo que no podía ser objeto de análisis en vía judicial.

A diferencia de lo expuesto por la demandante, la administración no tiene la obligación de demostrar la realización de la materia imponible y el hecho generador, como quiera que la acreditación de este último elemento es suficiente para que se entienda configurada la obligación tributaria.

Precisó, que el establecimiento de comercio que posee xx en el Distrito Capital, es "una manifestación inequívoca" de la realización de la actividad gravada en esa jurisdicción, ya que tratándose de una empresa comercializadora, se entiende que la sede está destinada

a la venta de sus productos. Esa conclusión se desprende de la definición legal de dicha figura-la de los establecimientos de comercio-, contenida en el artículo 515 del Código de Comercio, según la cual, estos son "un conjunto [de] bienes... organizados por el empresario para realizar los fines de la empresa". En el mismo sentido sostuvo, que el anuncio de productos en un catálogo en el que aparecen las instalaciones de la ciudad de Bogotá, es indicativo del ejercicio de las operaciones gravadas en ese Distrito.

Sobre la certificación del revisor fiscal indicó, que ésta no fue aportada en el proceso de fiscalización y determinación del tributo, por lo que, si la demandante contaba con ella y no la allegó, incurrió en una conducta desleal. De otro lado, si la certificación fue obtenida con posterioridad, debe darse aplicación al artículo 781 del Estatuto Tributario, de conformidad con el cual, la omisión en la presentación de los libros, comprobantes y demás documentos de contabilidad que sean exigidos por la administración constituye un indicio en contra del contribuyente.

Manifestó, que las visitas realizadas a la demandante y a sus clientes, revelaron que "los mercaderistas [de la compañía son] quienes apoyan a los almacenes de cadena en las ventas y asesoran al cliente final sobre los productos de LG, los cuales son empleados del contribuyente..., además se encargan de la exhibición del producto dentro del almacén de cadena, demostrando así la ocurrencia de la actividad gravada en Bogotá".

Así mismo, que la demandante tenía conocimiento de la recepción de algunos testimonios en las diligencias de inspección llevadas a cabo en las sedes de cinco de sus clientes en la ciudad de Bogotá, pues el emplazamiento para declarar y la resolución que impuso la sanción por no declarar, hicieron amplia referencia a los mismos.

Afirmó, que a pesar de su traslado al Municipio de Cota, xx continuó "con su estrategia de ventas ordenando a sus vendedores que continuaran visitando sus clientes en el domicilio de los últimos, ofreciendo sus productos mediante catálogos, tomando los pedidos acordados, entregando la mercancía y asignando empleados en los puntos de venta para desarrollar la actividad de mercadeo de manera personalizada...", de tal suerte, que ésta se benefició de la infraestructura, recursos y mercado del Distrito Capital para la realización de sus actividades comerciales y en esa medida, es en dicha jurisdicción en la que debe declarar y pagar el impuesto de industria y comercio.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante sentencia del 04 de octubre de 2011, accedió a las súplicas de la demanda, pues estimó, que los actos administrativos acusados se fundaron exclusivamente en las actas de las visitas practicadas a los clientes de xx y que los testimonios consignados en ellas, carecían de credibilidad y certeza, habida cuenta de que no fueron recibidos bajo la gravedad de juramento y no se transcribieron íntegramente.

Precisó el a quo:

"...En este sentido resulta claro que las declaraciones tomadas a los gerentes y encargados de las compras no se sometieron a la gravedad del juramento, lo que de suyo les resta formalidad, credibilidad y certeza. Además, dichas declaraciones no se copiaron textualmente, pues de la simple lectura de las mencionadas actas se desprende que el dicho de tales gerentes y/o encargados de las compras se plasmó a través de resúmenes de los funcionarios del Distrito que realizaron las visitas."

En consecuencia, anuló la liquidación oficial de aforo y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración. A título de restablecimiento del derecho, declaró, que la demandante no estaba obligada a pagar el impuesto de industria y comercio de los bimestres 5 y 6 del año 2006 en el Distrito Capital.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la parte demandada interpuso recurso de apelación, reiterando los argumentos expuestos ante el Tribunal, sobre la presunción de la circunscripción del impuesto al Distrito Capital, por el anuncio de sus productos en un catálogo en el que figura un establecimiento ubicado en esa ciudad.

Expuso, que los testimonios recibidos en las inspecciones llevadas a cabo en almacenes de cadena, clientes de la demandante (que afirma, constituyen el grueso de su clientela), son válidos, en la medida en que fueron decretados mediante autos debidamente notificados y de ellos se levantaron las correspondientes actas, al tenor de lo dispuesto en el artículo 779 del E.T., además, de haber sido rendidos por empleados expertos en los temas indagados.

Precisó además, que "....al terminar la diligencia, las respectivas actas fueron leídas y luego de aprobado su contenido fueron suscritas por quienes en ella participaron, sin que ninguna fuera tachada de falsa, por su contenido o por la rúbrica que las acompaña, ni por parte de quienes las firmaron así como tampoco por parte de la demandante" y que en todo caso, la información suministrada en las visitas, no es el único material probatorio de que se valió la administración para determinar la existencia de la obligación tributaria, toda vez que también se realizó una inspección en la sede de xx en Bogotá.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

La sociedad demandante presentó alegatos de conclusión, en los que señaló, que la actividad comercial de xx se realiza en el Municipio de Cota, donde declara y paga el impuesto de Industria y Comercio, luego la administración tributaria del Distrito Capital no tiene potestad impositiva sobre los ingresos que le genera la comercialización de productos.

En punto a la validez de las pruebas que respaldan los actos demandados, reiteró, que la demandante debió ser notificada y citada a las diligencias que se realizaron en las

instalaciones de los compradores, para que pudiera "verificar el contenido de las actas y ... rehusar la firma si no estaba de acuerdo con lo establecido en las mismas.

La demandada, en su escrito de alegatos, ratificó los argumentos expuestos en primera instancia y en el recurso de apelación.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público emitió su concepto, en el que recomendó revocar la decisión de primera instancia, para, en su lugar, negar las pretensiones de la demanda, pues considera que:

1.- Las actividades comerciales, a diferencia de las industriales, no tienen un esquema que permita identificar con precisión, el territorio en el que se realiza el hecho generador del impuesto de Industria y Comercio. Por eso, si se atiende a la literalidad del concepto de "venta", se tiene, que éste no está determinado por los elementos "precio" y "plazo", como afirma la demandante.

2.- En concordancia con lo anterior, del material probatorio recaudado en el proceso de fiscalización puede concluirse, que xx fija los precios de manera unilateral, por consiguiente, no existe negociación, y la venta en realidad se perfecciona en el sitio en que concurre la voluntad del comprador en torno a la cosa y el precio. Así, la simple determinación del precio no determina el lugar en que se celebra el acuerdo comercial que genera la obligación tributaria.

3.- Las actas de visita forman parte de la actuación administrativa a la cual tuvo acceso la demandante en curso de todo el proceso, con la posibilidad de formular objeciones, solicitar pruebas y en general, ejercer su derecho a la defensa, en los términos de los artículos 707 y 713 del E. T.

4.- El pago del impuesto en el Municipio de Cota no determina su no causación en el Distrito Capital, pues se demostró que es en esta última jurisdicción donde se lleva a cabo la comercialización de los productos que ofrece la demandante. Por eso, es necesario que se cumpla con la obligación en el Distrito y se solicite al Municipio de Cota la devolución del gravamen indebidamente pagado.

5.- La irregularidad que supuestamente se configuró por la omisión en la toma de juramento, no fue alegada por la demandante.

CONSIDERACIONES

1.- Problema jurídico

En los precisos términos del recurso de apelación, y de acuerdo con el marco de competencia del ad quem, el problema jurídico consiste en determinar, la legalidad de los

actos demandados, que liquidaron en forma oficiosa el impuesto de industria y comercio a cargo de la demandante, por los bimestres 5 y 6 del año gravable 2006 en el Distrito de Bogotá.

Para ello, la Sala deberá establecer, si se desconoció el derecho al debido proceso de la demandante con la práctica de las pruebas que sirvieron de respaldo a la decisión administrativa impugnada, y subsidiariamente, si xxxx., estaba obligada a declarar y pagar el tributo, o si por el contrario, su traslado al Municipio de Cota (Cundinamarca) implicó realmente el cese en la realización de la actividad gravada, en jurisdicción del Distrito Capital.

2.- Caso concreto

Que

2.1.-Debido proceso y práctica de las pruebas en el procedimiento de fiscalización.

2.1.1.- Se dijo en la sentencia de primera instancia, que le asistía razón a la demandante sobre la vulneración del derecho al debido proceso, por las irregularidades en la recepción de los "testimonios" de los clientes de la sociedad actora, pues ésta se realizó sin audiencia de xx y las actas en que se dejó constancia de los mismos, contienen resúmenes parcializados de lo que se dijo. A lo que agregó el juez de primera instancia, que aquellos fueron recibidos sin que los declarantes prestaran juramento.

Así, ya que "los actos acusados se sustentan exclusivamente en las actas de visita practicadas a determinados clientes", la simple verificación del desconocimiento a las formalidades legales a las que debió someterse la práctica de dicha prueba, era suficiente para declarar la nulidad de aquellos, sin necesidad "de examinar los demás cargos de la demanda"

2.1.2.- Para la Sala, en el asunto objeto de estudio, no se desconocieron las garantías constitucionales que informan el debido proceso, concretamente en lo que atañe al derecho de defensa.

Todo, porque del estudio de los supuestos acreditados en el proceso, se desprende, que la información recaudada por funcionarios de la demandada en las inspecciones practicadas en algunas empresas clientes de la demandante, no constituye una "prueba oculta" como sostiene la actora, y las actas en las cuales se dejó constancia de aquella, dan fe de lo percibido por los funcionarios que la practicaron, como se verá:

2.1.3.-De las inspecciones realizadas a las instalaciones de cinco clientes de la actora, se levantaron las actas respectivas, en las que se transcribieron en forma sucinta, algunas manifestaciones hechas por empleados de los almacenes sobre el procedimiento de compra realizado con xxx., sin que la relación parcial de los datos proporcionados por quienes atendieron las inspecciones, pueda considerarse poco fidedigna o confiable, por no contener una transcripción exhaustiva de todo lo dicho en las diligencias, pues es claro que al firmar las actas, los asistentes aprobaron el contenido de las mismas.

2.1.4.- De otra parte, sobre la oportunidad de contradicción de la información que obtuvo la demandada con ocasión de las visitas realizadas en sedes de Cafam, Colsubsidio, Sodimac, Makro y Falabella, debe decirse, que dichas inspecciones se llevaron a cabo en curso del procedimiento previo de averiguación que antecedió a la expedición del emplazamiento para declarar, y que tenía como finalidad, indagar acerca de la posible existencia de la obligación tributaria.

Luego, una vez el contribuyente fue notificado del Emplazamiento para Declarar No. 2008EE228460, lo cual ocurrió el 15 de agosto de 2008 (afirmación que es aceptada por ambas partes), tuvo la oportunidad de acceder al expediente administrativo y controvertir los datos consignados en las actas levantadas en las inspecciones.

Repárese, que el emplazamiento, que fue posterior a las visitas, se fundó, entre otras pruebas, en éstas, y por ende, si el contribuyente consideraba que lo consignado en ellas no se ajustaba a la verdad, bien pudo objetarlas.

Sin embargo, no hizo uso de ese derecho, pues tal como lo sostiene en la demanda, consideró que no estaba obligado al pago del tributo e hizo caso omiso del acto de emplazamiento. Así expresamente lo manifestó:

"En vista de la ausencia de actividad comercial en Bogotá desde que se completó el traslado del domicilio de xxx. al municipio de Cota, la compañía no acogió la sugerencia del emplazamiento y continuó declarando los ingresos de ventas en Cota."

2.1.5.- Recuérdese, que el emplazamiento para declarar es un acto de trámite, que antecede al acto administrativo definitivo que determina la causación de la obligación tributaria omitida, luego, si con ocasión de éste se tiene conocimiento de una prueba (cualquiera que ella sea) que el contribuyente no comparte, bien puede manifestarlo y aportar los medios probatorios que respalden el motivo de su disenso.

No obstante, la demandante reconoce haber pretermitido esa oportunidad y sólo se pronunció en torno a la validez de dichas informaciones, en el recurso de reconsideración, en el que, después de transcribir algunos apartes de las mencionadas actas, indicó:

"En este sentido, la misma interpretación realizada por el funcionario comisionado de la Administración Distrital para llevar a cabo el cruce de información indica que, los ejecutivos penden de la lista oficial de precios establecida por la Vicepresidencia Comercial de la Compañía."

2.1.6.- Pero además de lo dicho, lo cierto es que, contrario a lo afirmado por el a quo, tal prueba no fue la única relacionada en los actos demandados, pues además, se analizaron los resultados de la inspección en la sede de la demandante en la ciudad de Bogotá, así como el catálogo de sus productos y la información suministrada en la respuesta al requerimiento de información.

De esos medios de convicción, la administración llegó a la conclusión de que LG realizaba las ventas en el Distrito Capital y era en dicha jurisdicción en la que se causaba el impuesto.

2.1.7.- En ese orden de ideas, la falta de juramento es irrelevante, y por lo mismo, no afecta la validez de la prueba recaudada en los almacenes de cadena.

En efecto, las visitas efectuadas por la Dirección Distrital de Impuestos, a terceros con los que LG tenía relaciones comerciales, no son testimonios ni pueden asimilarse a informes rendidos bajo juramento, en los términos de los artículos 750 y 752 del E.T. Se trata de verdaderas inspecciones para obtener información del proceso de compra de los equipos tecnológicos distribuidos por la actora y en esta se consignaron las apreciaciones de los funcionarios que las practicaron, con base en el desarrollo o evolución de las mismas.

En desarrollo de éstas, los funcionarios de la administración debían percatarse de todas las situaciones relacionadas con el asunto investigado, como las manifestaciones hechas por los empleados de los almacenes.

Por eso, como dice el Profesor Parra Quijano, la inspección es una prueba directa en la que hay predominio de la percepción del que la practica, mediante el empleo de todos sus sentidos para la apreciación de los hechos, en el más amplio sentido de la palabra.

No puede perderse de vista, se repite, que la inspección tributaria tiene por objeto, la constatación directa de los hechos que interesan a un proceso adelantado por la administración tributaria, para verificar su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar, en la cual, pueden decretarse todos los medios de prueba autorizados por la legislación tributaria y otros ordenamientos legales.

En ella, de manera semejante a la inspección judicial, se deja constancia de una serie de situaciones que objetivamente se aprecian o sienten.

En otras palabras, en la inspección se consignan las percepciones y averiguaciones que hace el funcionario, amén de cualquier otro tipo de prueba o medio de convicción, habida cuenta del principio de libertad probatoria consagrado en el artículo 175 del C. P. C., aplicable en materia tributaria por remisión del artículo 742 del E. T.

En virtud de ese principio, es válido "cualesquiera otros medios que sean útiles para la formación del convencimiento del juez", dejando al funcionario judicial la calificación de la relevancia probatoria de la prueba, atendiendo a su naturaleza y fuerza de convicción.

Adviértase sí, que su calificación o mérito probatorio dependerá de la veracidad y solidez de las suposiciones o juicios consignados en el acta, en conjunto con los otros medios de prueba que obren en el procedimiento, en virtud también, del principio de unidad de prueba.

De acuerdo con ese marco, los encargados de adelantar las visitas recaudaron la información que percibieron en desarrollo de las mismas, concretamente, la descripción del trámite de compra hecha por representantes de las sociedades compradoras, y de ello dejaron constancia en las actas correspondientes.

En consecuencia, resulta del caso pronunciarse frente al cargo principal, relativo a la potestad impositiva del Distrito de Bogotá respecto de las actividades comerciales, que se dice, fueron realizadas en el Municipio de Cota.

2.2.- Territorialidad del impuesto de Industria y Comercio.

2.2.1.-El impuesto de Industria y Comercio es un tributo municipal, que grava la realización de actividades industriales, comerciales y de servicio. Es criterio uniforme y consolidado de la Sala, que su causación, cuando se trata de actividades comerciales de venta de bienes, tiene lugar en el sitio en que concurren los elementos del contrato de compraventa, esto es, el precio, el plazo de pago y la cosa que se vende. Así mismo, que para determinar la jurisdicción en que se configura la obligación tributaria, no resulta relevante establecer el lugar desde el cual se realizan los pedidos.

Ha señalado también la Sección, que la labor que efectúan los agentes de venta, es de coordinación, distinta por demás, a la de comercialización de bienes, y que por lo tanto, aquella no genera el tributo.

De manera, que "más que circunscribir la realización de la "actividad comercial" al domicilio principal del contribuyente, lo que procede es establecer el "Domicilio de ejecución de los contratos", concepto que necesariamente se traduce en aplicar la ejecución de la actividad misma a la jurisdicción que el sujeto pasivo del ICA utiliza para lograr la consolidación de los negocios de los cuales deriva su ingreso...".

Todo, porque a diferencia de lo que sucede con las actividades industriales, en el caso de las actividades comerciales no existe un precepto legal que fije un criterio único que permita circunscribirlas a determinado territorio, luego resulta necesario, que "...éste se determine,...mediante el análisis de las piezas probatorias allegadas al proceso, partiendo de la definición de lo que se entiende por "Actividad Comercial".

Para esto, debe tenerse en cuenta que la actividad comercial en este caso, se concreta en la comercialización de electrodomésticos por parte de xx y que por lo tanto, ésta se materializa con los contratos de compraventa cuyo perfeccionamiento, de acuerdo con la regulación civil y comercial, se da cuando existe acuerdo entre las partes sobre la cosa y el precio:

"Código Civil:

ARTICULO 1857. PERFECCIONAMIENTO DEL CONTRATO DE VENTA. La venta se reputa perfecta desde que las partes han convenido en la cosa y en el precio, salvo las excepciones siguientes:

La venta de los bienes raíces y servidumbres y la de una sucesión hereditaria, no se reputan perfectas ante la ley, mientras no se ha otorgado escritura pública.

Los frutos y flores pendientes, los árboles cuya madera se vende, los materiales de un edificio que va a derribarse, los materiales que naturalmente adhieren al suelo, como piedras y sustancias minerales de toda clase, no están sujetos a esta excepción."

"Código de Comercio:

ARTÍCULO 920. PRECIO. No habrá compraventa si los contratantes no convienen en el precio o en la manera de determinarlo. Pero si el comprador recibe la cosa, se presumirá que las partes aceptan el precio medio que tenga en el día y lugar de la entrega. (...)"

2.2.2.- De acuerdo con esas premisas, se analizarán los supuestos del asunto sometido a estudio:

2.2.3.-Por comunicación del 05 de julio de 2006, el Presidente de xxx., informó a todos los funcionarios de la empresa, el traslado a la nueva sede comercial en el Municipio de Cota (Cundinamarca):

"Agradezco a ustedes su amable colaboración al aceptar su traslado a la nueva sede comercial de la compañía, ubicada en el parque Empresarial Tecnológico de la Autopista Bogotá-Medellín, km 2 (Vía Cota).

Inicialmente habíamos pensado en ubicar allí el Área Administrativa, pero para poder acogernos los beneficios brindados por el municipio de Cota, se toma la decisión de enviar inicialmente las Áreas de Ventas, Comercial y Mercadeo de la compañía."(Subrayas fuera del texto).

2.2.4.- La demandante registró un establecimiento de comercio en la Cámara de Comercio de Bogotá, con matrícula mercantil No. 161.2463, ubicado en la Autopista Medellín Vía Cota Km 2 Parque Empresarial, cuya actividad sería el "comercio al por mayor de aratos (sic), artículos y equipos de uso doméstico".

2.2.5.-De conformidad con la política de precios de la compañía, las ofertas comerciales deben ser establecidas por la vicepresidencia comercial y en ningún caso, "los vendedores...podrán ofrecer a cualquier cliente cualquier cosa de valor, incluyendo toda clase de reducción de precios, reembolsos, privilegios de devoluciones...".

De allí, que la mayoría de las facturas de venta expedidas en los períodos discutidos, estén antecedidas de los correspondientes formatos de solicitud de precio, en los que los

vendedores informan la propuesta del cliente a fin de que la dependencia encargada realice su aprobación. En una de ellas se lee:

2.2.6.-En el Acta de la Inspección realizada a la demandante, se dejó constancia de que:

"Respecto de las ventas de clientes con domicilio en Bogotá en los bimestres 4, 5 y 6 de 2006, señalaron que los pedidos son recibidos en Cota desde donde se establece precio, forma de pago y condiciones de entrega. Posteriormente los asistentes o área comercial procede a montar en el sistema dichos pedidos para que las bodegas elaboren las facturas y procedan a despachar..."

Precisan que los vendedores ubicados en Cota contactan los clientes de Bogotá para mostrar catálogos de productos y en los almacenes de cadena tienen la función de coordinar los mercaderistas que operan y asesoran sobre los productos de xx y que son empleados del contribuyente, además se encargan de la exhibición del producto dentro del almacén de cadena.

- Precisan que la facturación al cliente final la realiza el almacén de cadena con su respectiva razón social ya que el contribuyente le vende al almacén de cadena.

- Precisan que no venden al por menor y no poseen puntos de venta [En Bogotá D.C].

- Indican que el cliente [mayorista] para realizar el pedido consulta la página de LG y sube el pedido, el contribuyente recibe vía internet en su página el pedido y el contribuyente confirma precio, forma de entrega y forma de pago al cliente por vía internet – coordina entrega." (Subrayas fuera del texto).

Lo anterior coincide, con las descripciones hechas por el Gerente Comercial y el Jefe de la Categoría de Electrodomésticos de Colsubsidio, en la inspección, en la que señalaron:

"De acuerdo con la Comisión Delegada informan que el procedimiento de venta de xx de bienes a Colsubsidio es el mismo procedimiento que Colsubsidio tiene establecido con todos sus proveedores y contratistas al igual que los términos y condiciones específicas que las partes demanden.

1. Respecto de la pregunta de si le compran a xxxxx 3 respondieron que sí.

2. Precisan que la venta la realiza xxx en Bogotá en las Oficinas de Colsubsidio CI 26 25-50.

3. A la pregunta de quién de xx lo visita contestaron que los visita un ejecutivo de ventas o KAM o gerente de ventas autorizado por xx.

4. A la pregunta de si tienen suscrito contratos u ofertas con xx respondieron que sí y dicho documento es una propuesta comercial, un acuerdo comercial suscrito entre las partes y que contiene información de carácter confidencial.

5. A la pregunta de la presunta venta al momento de la visita de Ejecutivo dexxy un funcionario de Colsubsidio señalan que la compra se realiza con base a las necesidades de la cadena y lista de precios de proveedor, luego el promotor toma el pedido y lo lleva a xx para que ellos de acuerdo con los procedimientos internos coordine y haga entrega de los productos según el pedido.

6. LG procede a realizar entrega con posterioridad al pedido y luego LG radica la factura.

1. A la pregunta si xx envía personal a su cargo para venta y asesoramiento de los clientes se respondió que sí, aclaran que no en todos los puntos de Colsubsidio, xx envía personal y que no tienen control en la Rotación de ubicar y movilidad de tal personal, puesto que lo envía xx de acuerdo con la temporada, nivel de ventas entre otros. (...)" (Subrayas fuera del texto).

2.2.7.-Además, en el curso del proceso, se aportó certificación del revisor fiscal sobre los ingresos percibidos por la realización de la actividad gravada (en el cual, valga decir, no figura el Distrito Capital) y la declaración del impuesto de industria y comercio presentada en el Municipio de Cota, que, valoradas como pueden serlo, en virtud del principio de libertad probatoria, ratifican las conclusiones de la Sala.

2.2.8.- Los medios de prueba relacionados, apreciados en su integridad, permiten entonces llegar a conclusiones o juicios diferentes a los consignados por los funcionarios de la administración tributaria.

De tal suerte, que la actividad comercial gravada, esto es, la venta de los productos, se perfecciona en el Municipio de Cota (Cundinamarca), pues es allí donde se convienen el precio y la cosa vendida, y es en esa jurisdicción entonces, en la que se configura la obligación tributaria, aspecto sobre el cual, se reitera la tesis que sostuvo la Sala en un proceso con identidad de partes y objeto, bajo la cual se concluyó:

"De acuerdo con las pruebas que existen en este caso y la jurisprudencia de la Sala, la negociación de los productos de xx en Bogotá D.C no implica el ejercicio de actividad comercial en esta ciudad, pues, se insiste, las labores que se desarrollan allí son de coordinación y promoción de productos al igual que asesorías y toma de pedidos de los clientes, para ser solicitados por vía electrónica y despachados desde el municipio de Cota.

De otra parte, se reitera que el destino de las mercancías no es factor determinante para establecer el hecho generador del impuesto por el ejercicio de actividad comercial, pues 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."

Además, como la actora tiene registrado en Cota un establecimiento de comercio y presentó en ese municipio la declaración del impuesto de industria y comercio por el año gravable 2006, en la cual incluyó como gravados los ingresos que el Distrito Capital le adicionó por el bimestre 4º de 2006, aspecto que no se controvierte por el demandado, no puede éste gravar en su jurisdicción tales ingresos, como lo prevé el artículo 154 numeral 3 del Decreto 1421 de 1993."

2.2.9.- Por todo lo dicho, se confirmará la sentencia de primera instancia que anuló los actos demandados y declaró que la actora no estaba obligada al pago del impuesto liquidado en ellos.

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,

FALLA

1.- CONFIRMAR la sentencia de 04 de octubre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección IV, Subsección B, pero por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

2.- Se reconoce personería jurídica a la abogada Gloria Marcela Cortés Jaramillo, como apoderada judicial del ente territorial demandado, en los términos del poder visible a folios 71 del Cuaderno Principal No. 2.

3.- DEVUÉLVASE el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ