



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

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Bogotá, D.C., ocho (8) de septiembre de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 250002327000201000212-01
No. Interno: 19265
Demandante: SOLIDDA GROUP S.A.S. [ANTES CELLSTAR COLOMBIA S.A.]
Demandado: DISTRITO CAPITAL - DIRECCIÓN DISTRITAL DE IMPUESTOS DE BOGOTÁ
TEMA: Impuesto de industria y comercio – Año 2006 (Bimestres 3, 4, 5 y 6)
SUBTEMA: HECHO GENERADOR. JURISDICCIÓN DE CAUSACIÓN

F A L L O

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el apoderado judicial de la sociedad SOLIDDA GROUP S.A.S. [antes Cellstar Colombia S.A.]¹ contra la sentencia del 20 de octubre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que denegó las pretensiones de la demanda, que más adelante se transcriben, interpuesta contra la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá.

¹ En adelante SOLIDDA GROUP S.A.S

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- Los días 19 de julio, 19 de septiembre y 17 de noviembre de 2006 y 17 de enero de 2007², SOLIDDA GROUP presentó en el Distrito Capital las declaraciones del impuesto de industria y comercio, por los bimestres 3, 4, 5 y 6 del año gravable 2006.
- El 1° de agosto de 2008, la Oficina de Fiscalización de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá profirió el emplazamiento para corregir No. 2008EE213877, respecto de las declaraciones presentadas por los bimestres 3, 4, 5 y 6 del año gravable 2006, que fue respondido el 4 de septiembre de 2008³.
- El 13 de noviembre de 2008, la Oficina de Fiscalización de la Subdirección de Impuestos a la Producción y Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá expidió el requerimiento especial No. 2008EE446790, en el que propuso modificar las declaraciones atrás mencionadas⁴.
- El 16 de febrero de 2009, la contribuyente respondió el requerimiento especial⁵.
- El 16 de marzo de 2009, la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá expidió la liquidación oficial No. 171 DDI 007374⁶.
- El 23 de abril de 2010, la Jefe de la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, mediante Resolución No. DDI31520, confirmó lo dispuesto en la Resolución 171 DDI 007374 del 16 de marzo de 2009⁷.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

² Folios 17 a 20 del c.a.a. 1.

³ Folios 106 a 103 del c.a.a. 1.

⁴ Folios 392 a 421 del c.a.a. 1.

⁵ Folios 424 a 443 del c.a.a. 1.

⁶ Folios 461 a 474 del c.a.a. 1.

⁷ Folios 590 a 610 del c.a.a. 1.

2.1. LA DEMANDA

SOLIDDA GROUP, mediante apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

*“A. Respetuosamente solicitamos al Honorable Tribunal que, como consecuencia de la ilegalidad de los actos acusados, se declare la **nulidad total** de las Resoluciones No. 171 D.D.I. 007374 del 16 de marzo de 2009 y No. D.D.I. 31520 del 23 de abril de 2010. En caso de que se acepten parcialmente los argumentos de SOLIDDA expuestos durante este proceso, solicitamos la nulidad parcial de los actos mencionados, en función de los argumentos aceptados.*

*B. Como **restablecimiento del derecho**, solicitamos se declare la firmeza de las declaraciones privadas de ICA de los periodos 3°, 4°, 5° y 6° del año gravable 2006, presentadas por SOLIDDA y, por ende, se confirmen las declaraciones privadas presentadas por los mismos periodos por SOLIDDA a paz y salvo ante la Dirección de Impuestos Distritales – Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá respecto de las sumas objeto de discusión. En caso que se acepten parcialmente los argumentos de SOLIDDA, solicitamos se declare la procedencia parcial de las partidas que fueron cuestionadas por la Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá, derivada de los argumentos aceptados. Adicionalmente, como restablecimiento del derecho, solicitamos se condene en costas a la parte demandada, las cuales están debidamente probadas en el Anexo (H) el cual se adjunta al presente documento.”*

Posteriormente, mediante adición radicada en el término de la fijación en lista, la sociedad propuso las siguientes declaraciones:

*“A. Respetuosamente solicitamos al Honorable Tribunal que se declare la **nulidad total** de las Resoluciones No. 171 D.D.I. 007374 del 16 de marzo de 2009 y No. D.D.I. 31520 del 23 de abril de 2010. En caso que se acepten parcialmente los argumentos de SOLIDDA expuestos durante este proceso, solicitamos la nulidad parcial de los actos mencionados, en función de los argumentos aceptados.*

*B. Como **restablecimiento del derecho**, solicitamos se declare la firmeza de las declaraciones privadas de ICA de los periodos 3°, 4°, 5° y 6° del año gravable 2006, presentadas por SOLIDDA y, por ende, se declare que SOLIDDA está a paz y salvo ante la Dirección de Impuestos Distritales – Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá respecto de las sumas objeto de discusión. En caso que se acepten parcialmente los argumentos de SOLIDDA, solicitamos se declare la procedencia parcial de las partidas que fueron cuestionadas por la Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá, derivada de los argumentos aceptados.*

C. Adicionalmente como restablecimiento del derecho, solicitamos se condene en costas a la parte demandada, las cuales están debidamente probadas en el anexo (H) el cual se adjunta al presente documento.”

2.1.1. Normas violadas

La sociedad demandante invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Artículos 29, 95 [numeral 9] y 338 de la Constitución Política
- Artículos 31, 178, 181 y 187 del Código de Procedimiento Civil
- Artículos 683, 684, 684-1, 706, 714, 730, 742, 746, 772, 773, 778, 789 y 782 del Estatuto Tributario
- Artículo 30 del Código Civil
- Artículos 35 y 59 del Código Contencioso Administrativo
- Artículos 1, 80, 84 y 113 del Decreto 807 de 1993
- Artículos 32, 33, 37, 38 y 40 de la Ley 14 de 1983
- Artículos 5, 37, 40, 41, 42, 44 y 101 del Decreto 352 de 2002
- Artículo 35, 36, 37, 39 y 43 del Acuerdo No. 14 de 2004, proferido por el Concejo Municipal de Cota
- Artículo 1º del Decreto No. 086 de 2006, proferido por el Alcalde Municipal de Cota.

2.1.2. Concepto de la violación

La Sala parte de precisar que la demandante, previa la exposición de las causales de nulidad, hizo una descripción de la actividad comercial que ejecuta para explicar que, en el año 2006 objeto de controversia, manejaba tres líneas principales de negocios: la recarga y venta de pines, la compra y venta de electrodomésticos, celulares y accesorios, y la distribución de tarjetas prepago.

La exposición se hizo con el ánimo de explicar las razones por las cuales cree que todas esas líneas de negocio se ejecutaron en el municipio de Cota, y no en Bogotá.

Dado que para la demandante el entendimiento del negocio es relevante para resolver el caso, la Sala aludirá a ese asunto en el acápite de la solución del caso concreto.

Por lo pronto, a continuación se resumen las causales de nulidad que estimó configuradas el demandante:

2.1.2.1. Incumplimiento de las normas que regulan el levantamiento de pruebas y la valoración probatoria. Violación de los artículos 29 de la C.P., 1, 80, 84 y 113 del Decreto 807 de 1993, 684-1, 706, 714, 730, 779, 782 del E.T., 31, 178, 181 del C.P.C., 52 del C.C.A., 161 del Decreto 1421 de 1993

La parte actora adujo que las declaraciones del impuesto de industria y comercio y de avisos y tableros por los bimestres 3 y 4 del año gravable 2006 se encuentran en firme, *“ya que las declaraciones debían presentarse el 19 de julio de 2006 y el 19 de septiembre de 2006, respectivamente.”*⁸

Indicó que el 7 de marzo de 2008, la Administración profirió el Auto de inspección tributaria No. 2008EE50441, notificado el 27 de marzo de 2008. Que, sin embargo, no operó la suspensión del término establecido en el artículo 706 del E.T., porque es nula la inspección practicada por la administración pues se ejecutó sin jurisdicción ni competencia.

Dijo que al notificarse el requerimiento especial, esto es, al 13 de noviembre de 2008, las declaraciones ya se encontraban en firme, razón por la que es ilegal pretender su modificación, conforme lo dispone el artículo 714 del E.T.

⁸ Folio 139 c.p.

Sostuvo que la Administración vulneró el artículo 181 del C.P.C., cuando en los actos administrativos demandados dijo que *“el día 18 de abril de 2008, funcionarios de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá se trasladaron al municipio de Cota a practicar inspección tributaria⁹”*, por cuanto ejerció funciones sin jurisdicción. Recalcó que, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 1º, 80 y 84 del Decreto Distrital 807 de 1993, la entidad está limitada a ejercer su actividad en el Distrito Capital.

Adujo que la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá está facultada para decretar una prueba pero no para practicarla por fuera de su jurisdicción territorial, pues la naturaleza territorial del impuesto de industria y comercio delimita el ejercicio de las facultades de fiscalización, determinación y cobro de los tributos que el Distrito Capital administra.

Dijo que la Administración debió comisionar a los funcionarios de la Secretaría de Hacienda de Cota para que practiquen la prueba, tal como lo dispone el artículo 181 del Código de Procedimiento Civil, aplicable por remisión del artículo 113 del Decreto 807 de 1993.

Concluyó que no es subsanable el vicio en el que habría incurrido el Distrito Capital, pues se violó la jurisdicción de la Secretaría de Hacienda de Cota y, por contera, el debido proceso de la sociedad demandante. Que, entonces, la pretendida suspensión del término para notificar el requerimiento especial fue ineficaz, lo que conlleva a la firmeza de las declaraciones del impuesto de industria y comercio correspondiente a los bimestres 3 y 4 del año gravable 2006.

⁹ Folio 19 c.p.

2.1.2.2. Transgresión de las disposiciones que establecen los elementos esenciales del impuesto de industria y comercio, ya que SOLIDDA realiza sus actividades comerciales en el municipio de Cota. Violación de los artículos 95 [Num 9] y 338 de la C.P.; 32, 33, 37, 38 y 40 de la Ley 14 de 1983; 35, 36, 37, 39 y 43 del Acuerdo 14 de 2004 del Concejo municipal de Cota; 1 del Decreto 086 de 2006 del Alcalde de Cota; 5, 37, 40, 41, 42 y 44 del Decreto Distrital 352 de 2002; 683, 746, 772 y 773 del Estatuto Tributario

La demandante dijo que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, el impuesto de industria y comercio sólo se causa en el municipio donde se realiza el hecho generador y se perciban los ingresos. Que, entonces, si la actividad comercial, industrial o de servicios no genera ingresos o no se ejecuta en el Distrito Capital, no se puede pretender el pago del impuesto por ausencia del hecho gravado.

Sostuvo que la Administración adujo, para concluir que la sociedad ejecutó actividades comerciales en el Distrito Capital, que la declaración del impuesto sobre las ventas presentada en el municipio de Cota estaba fundada en hechos irreales, lo que vulnera el artículo 746 del E.T., que establece la presunción de veracidad de los hechos consignados en las declaraciones tributarias.

Indicó que la primera línea de comercialización, esto es, la venta de pines y recargas a los distribuidores de minutos para celular, es ejecutada desde el

municipio de Cota, por medio de los servidores de la plataforma de Movilred allí instalada.

Sostuvo que quienes previamente han negociado y suscrito un contrato de suministro o una oferta mercantil en la jurisdicción de Cota realizan los pedidos de recargas de minutos previo envío de una solicitud electrónica a la plataforma de la sociedad, en la que el operador verifica y libera la recarga desde Cota hacia la ubicación en que se encuentre el solicitante, o es directamente remitida por el operador.

Manifestó que la operación debe ser estudiada de acuerdo con la dinámica del comercio electrónico definido en el artículo 2 de la Ley 527 de 1999, comercio en el que se pueden realizar varias operaciones sucesivas.

Indicó que los minutos siempre son almacenados por el operador del teléfono celular y desde la plataforma de SOLIDDA GROUP ubicada, operada y administrada en Cota, se evalúan las solicitudes de los clientes, se aceptan y se ordena al operador de telefonía que remita los minutos al cliente, a cambio del precio convenido.

Que de acuerdo con la realidad técnica y comercial de las actividades económicas expuestas, era claro que la actividad de SOLIDDA GROUP es desarrollada en Cota, pues toda la gestión y administración de la información tecnológica necesaria para vender los pines y las recargas de minutos se efectúa en dicha jurisdicción.

Dijo que, en relación con la segunda línea de operación, esto es, la venta de electrodomésticos y accesorios de celular, la actividad de comercialización y venta es realizada en la jurisdicción de Cota, pues es allí donde se

almacenan los inventarios, se efectúan las actividades logísticas de transporte y distribución, se evalúan y se firman los contratos, se expiden las facturas de compraventa, se prestan los servicios de consultoría comercial y se promocionan los productos que se comercializan.

Sostuvo que el Consejo de Estado ha dicho que las empresas que utilicen el servicio de visitadores deben pagar impuesto de industria y comercio en la jurisdicción en la que se ubique la empresa y no donde prestan sus servicios. Que, entonces, el sitio de ubicación de los clientes que adquieren los productos derivados de una actividad comercial es insuficiente para causar el impuesto de industria y comercio.

Dijo que en relación con la venta de tarjetas prepago para telefonía celular, la actividad se desarrollaba en Cota, pues ahí se ejecuta el *hacer comercial* de la sociedad: que en las bodegas ubicadas en Cota se depositan las tarjetas prepago y desde esa bodega se coordina toda la actividad logística, se analizan y deciden los posibles negocios y se entregan o despachan las tarjetas que le compran a la sociedad.

Adujo que las personas naturales que distribuyen o comercializan las tarjetas prepago no tienen ningún vínculo con la sociedad, pues compran las tarjetas en la bodega ubicada en Cota o reclaman lo comprado en línea en Bogotá o Santa Marta.

Que la Administración de Impuestos erró en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración al indicar que el uso de la infraestructura municipal es el criterio a tener en cuenta para identificar la jurisdicción en la que se desarrolla una actividad gravada. Que la Administración omitió el hecho de que es en la jurisdicción de Cota en la que se utiliza la

infraestructura municipal, los servicios públicos, la seguridad, etc., y que son los clientes de la sociedad los que utilizan la infraestructura de Bogotá y, por ello, pagan el impuesto correspondiente.

Dijo que de los visitantes o de la persona que instala el software-equipo en tienda no se pueden derivar elementos que permitan concluir que en Bogotá se ejecuta una labor completa, pues son dos actividades puntuales de la sociedad en procura de ampliar el portafolio de clientes.

En cuanto a la base gravable, dijo que la Dirección Distrital de impuestos no motivó los cambios en la base gravable establecida en los actos administrativos demandados. A juicio de la actora, la Administración grava conceptos que no se encuadran en el hecho generador del impuesto de industria y comercio en la jurisdicción de Bogotá, respecto de los que la jurisprudencia ha reiterado la calidad de no sujeto y que, por tanto, se deben detraer de la base gravable de las declaraciones cuestionadas.

Adujo que la Dirección Distrital de Impuestos no cuestionó la contabilidad de SOLIDDA GROUP y esa contabilidad da cuenta de los ingresos obtenidos por la compañía en el año 2006, en los que se incluyeron los ingresos de Bogotá y Cota, prueba que no fue desvirtuada por la Administración Distrital de Impuestos.

Indicó que SOLIDDA GROUP lleva sus libros de contabilidad en debida forma y que esa es plena prueba en favor de la sociedad, en los términos del artículo 773 del E.T. y que, luego, la base gravable determinada para el Distrito de Bogotá fue debidamente determinada por parte de la sociedad, al restar de ésta los ingresos obtenidos por fuera de Bogotá.

2.1.2.1. Violación al debido proceso por inaplicación de los criterios de sana crítica en la valoración probatoria. Violación de los artículos 29 de la C.P; 742, 746 y 772 del E.T.; 187 del C.P.C.; 35 del C.C.A.; y 30 del C.C.

A juicio de la demandante, toda su operación comercial se realiza en el municipio de Cota y que, en consecuencia, debe pagar el impuesto de industria y comercio, producto de las actividades gravadas ejecutadas en dicha jurisdicción.

Dijo que la Administración no controvierte con argumentos jurídicos las pruebas conducentes, útiles y pertinentes que propuso la sociedad en vía gubernativa. Que, además, confunde la operación realizada por la actora, toda vez que, con fundamento en la información contable, el Distrito malinterpreta las actividades que ejecuta la sociedad y mezcla todas las operaciones en un mismo grupo, de manera equivocada, pues las líneas de comercialización se desarrollan en tres actividades diferentes.

Sostuvo que las pruebas en las que se fundamenta la decisión de la Administración no demuestran que la actividad comercial de la sociedad se desarrolla en Bogotá.

Que, adicionalmente, la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá no logró demostrar, con ninguna prueba, que la sociedad realizó actividades comerciales en Bogotá, lo que contraría el artículo 742 del Estatuto Tributario, que dispone que la determinación del tributo y la imposición de las sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el expediente.

2.1.2.2. Indebida aplicación de la sanción por inexactitud. Violación del artículo 101 del Decreto Distrital 807 de 1993; 35 y 59 del C.C.A.; 32, 42 y 44 del Decreto Distrital 352 de 2002

La actora indicó que la sanción por inexactitud no es procedente, en tanto existe ausencia del hecho sancionable y una clara diferencia de criterios entre la sociedad y la Administración.

Alegó que para la procedencia de la sanción por inexactitud, el legislador exige que el contribuyente actúe de manera fraudulenta, esto es, que tenga la intención de evadir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo que en este caso no se presenta, pues la actuación de la sociedad se ajustó a las disposiciones legales y a decisiones administrativas, lo que da cuenta de la buena fe con la que actuó al presentar las liquidaciones privadas, sin pretensión de hacerle daño al fisco.

Finalmente, dijo que lo expuesto a lo largo de la demanda demuestra una posición jurídica debidamente sustentada, conforme con las normas constitucionales, legales y reglamentarias que regulan el caso concreto. Que, además, las cifras denunciadas son verdaderas y completas, de acuerdo con lo establecido en el certificado del revisor fiscal, razón por la que, ante las glosas de la Administración Tributaria, se evidencia una diferencia de criterios, derivada de la interpretación del derecho aplicable.

Por todo lo anterior, pidió que se revocara la sanción por inexactitud impuesta en su contra.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Administración Distrital de Impuestos de Bogotá se opuso a las pretensiones de la demanda y de la adición, cargo por cargo, así:

2.2.2. Violación de normas superiores: Incumplimiento de las normas que regulan el levantamiento de pruebas y la valoración probatoria.

La Administración sostuvo que de conformidad con el artículo 80 del Decreto 807 de 1993, la Dirección de Impuestos del Distrito tiene amplias facultades de fiscalización y de investigación respecto de los impuestos cuya administración le corresponde, según el Decreto 1421 de 1993. Que, además, el artículo 84 del mismo decreto faculta a la Administración a decretar la inspección tributaria aun por fuera del territorio del Distrito Capital.

Hizo una reseña de los actos administrativos objeto de la demanda y alegó que sólo en una oportunidad la diligencia se practicó en el municipio de Cota, por invitación del gerente financiero de SOLIDDA y aclaró que esa Administración tiene amplias facultades de fiscalización e investigación respecto de los tributos, facultades otorgadas expresamente por la norma citada.

2.2.3. Violación de normas superiores: Transgresión de las disposiciones que establecen los elementos esenciales del impuesto de industria y comercio.

En relación con este cargo, el apoderado del Distrito Capital dijo que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, el hecho imponible del impuesto de industria y comercio recae sobre todas las actividades industriales, comerciales y de servicio que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, de forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimiento de comercio o sin ellos.

Indicó que el artículo 32 del Código de Comercio dispone que la actividad comercial comprende no solo el expendio y compraventa, sino la distribución de bienes y mercancías, tanto al por mayor, como al por menor, siempre que no estén consideradas como servicios.

Sostuvo que independientemente de que el contribuyente se encuentre domiciliado en un determinado municipio, en el que tiene los establecimientos de comercio, debe responder por las obligaciones tributarias que adquiera en cada jurisdicción en las que realice actividades gravadas, y, para el efecto, debe llevar registros contables separados por cada municipio y tributar con base en los ingresos percibidos en cada uno de ellos, en lo que tiene que ver con el impuesto de industria y comercio.

Dijo que de acuerdo con el objeto social que aparece en el certificado de existencia y representación de la sociedad, esta se encarga de *DESARROLLAR ACTIVIDADES DE IMPORTACIÓN, COMPRA, DISTRIBUCIÓN Y VENTA DE TELÉFONOS CELULARES, ACCESORIOS Y OTROS EQUIPOS DE COMUNICACIÓN Y EQUIPOS ELECTRÓNICOS PARA AUTOMÓVILES, PUDIENDO PARA ELLO REPRESENTAR FABRICANTES COMO CENTRO DE SERVICIO AUTORIZADO CON EL PROPÓSITO DE PRESTAR SOPORTE TÉCNICO Y ATENDER GARANTÍAS DE LOS EQUIPOS QUE LA SOCIEDAD COMERCIALIZA EN COLOMBIA EL DESARROLLO DE SOFTWARE Y SU LICENCIAMIENTO, Y LA ACTUACIÓN COMO OPERADOR LOGÍSTICO O*

COMERCIALIZADOR DE TARJETAS PREPAGO O PINES VIRTUALES DE TIEMPO AL AIRE EN TELECOMUNICACIONES.

Que de acuerdo con el certificado del revisor fiscal, la sociedad reportó ingresos por la venta de productos en las ciudades de Barranquilla, Itagüí, Cota y Bogotá, por los bimestres 4, 5 y 6 de 2006.

Que si bien el contribuyente invocó como prueba en su favor la declaración del impuesto de industria y comercio que presentó en ese municipio, esa sola prueba no da crédito de las deducciones aplicadas por el contribuyente por este concepto, pues es necesario revisar el conjunto de circunstancias que rodearon el desarrollo de las actividades que ejecutó la demandante para establecer la territorialidad de los ingresos generados.

Dijo que la oficina de fiscalización de la Administración Distrital de Impuestos revisó el procedimiento de venta de SOLIDDA y de los almacenes de cadena o grandes superficies, con el fin de establecer la territorialidad de la actividad, y que en virtud de esa revisión, se proferieron autos comisorios a los Almacenes Éxito 2008EE426237, Caja de Compensación Familiar CAFAM 2008EE427440 y Carulla Vivero 2008EE427423.

Sostuvo que en ningún momento del proceso, ni en la vía gubernativa ni con la demanda, la demandante aportó pruebas que desvirtuaran el dicho de la Administración. Que tampoco aportó auxiliares contables por centros de costos, políticas comerciales adoptadas, que permitieran distinguir el proceso de territorialidad implementado por la sociedad.

Dijo que la actuación administrativa se basó exclusivamente en la valoración minuciosa de las pruebas aportadas al expediente, que fueron recopiladas

por la administración y en estricto cumplimiento del artículo 113 del Decreto 807 de 1993, en concordancia con los artículos 744 y 750 del E.T.

Que, en todo caso, el contribuyente debe desvirtuar las pruebas invocadas mediante el uso de nuevos elementos de prueba debidamente sustentados, para que aquellas pierdan su fuerza, situación que no ocurrió ni en la vía gubernativa ni en la demanda.

2.2.4. De la sanción por inexactitud

Dijo que la interpretación que haga el contribuyente de la ley debe estar fundada en razones serias de hecho y de derecho. Que debe resultar de un proceso hermenéutico realizado por el declarante, con base en el derecho vigente para la época en la que se presentó la declaración, de tal manera que al momento de presentar la solicitud de corrección esté en condiciones de aportar pruebas que sean pertinentes para corroborar el planteamiento. Que, en consecuencia, la carga de la prueba para demostrar que la Administración está en una posición equivocada respecto de la interpretación de una norma, recae en cabeza del contribuyente que pretenda controvertirla.

Indicó que ante la inobservancia de las normas tributarias no puede alegarse la diferencia de criterios, pues esta sólo versa sobre la interpretación del derecho aplicable al caso concreto. Que considerar algo diferente daría lugar a que los contribuyentes incumplidos en sus obligaciones tributarias pudieran eximirse de la sanción por inexactitud sólo con fundamento en que existe una diferencia de criterios frente a normas que son claras y que no requieren de interpretación.

Que, por todo lo anterior, deben negarse las pretensiones de la demanda.

2.3. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, en sentencia del 20 de octubre de 2011, denegó las pretensiones de la demanda.

Dijo que el artículo 84 del Decreto Distrital 807 de 1993, de manera clara faculta a la Administración tributaria para ordenar y practicar la diligencia de inspección tributaria fuera del Distrito Capital. Que, en consecuencia, la Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá estaba facultada para realizar la inspección en las instalaciones de la sociedad, ubicadas en el municipio de Cota.

Sostuvo que la inspección tributaria ordenada mediante el auto de inspección No. 2008EE50441 del 7 de marzo de 2008, y realizada a la demandante el 17 de abril de 2008 está ajustada a derecho, y, por ende, la suspensión del término para notificar el requerimiento especial respecto de las declaraciones del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros de los bimestres 3 y 4 del año gravable 2006, operó conforme con el artículo 706 del E.T.

Luego de un recuento de las normas y de la doctrina judicial que tratan el tema del hecho generador del impuesto de industria y comercio y qué debe entenderse por actividad comercial, el Tribunal consideró que, de acuerdo con la primera línea de negocio de la actora, esto es, de la telemática o electrónica, las recargas y la venta de pines y conforme con las facturas de venta expedidas por la actora, la actividad comercial de SOLIDDA GROUP se desarrolló en la ciudad de Bogotá.

Que, la sociedad demandante, al explicar en la demanda la primera línea de negocio y la forma de contratar, sostuvo que *“quienes previamente han negociado y suscrito un contrato de suministro o una oferta mercantil en la jurisdicción de Cota realizan los pedidos enviando una solicitud electrónica (fl. 19)*, afirmación que no se probó durante el proceso, pues no se aportaron las ofertas mercantiles o contratos que convaliden lo dicho.

Consideró que, en relación con las demás actividades de operación, es decir, la venta de electrodomésticos y la distribución de tarjetas prepago, la sociedad sólo se limitó a decir que el suministro de accesorios del celular y la entrega de tarjetas se realizaban desde el municipio de Cota, sin aportar pruebas que permitieran constatar que efectivamente el despacho del producto al cliente se realizaba desde ese municipio.

Que, de otra parte, la actora, para probar que la actividad comercial no la desarrolló en el año 2006 en la ciudad de Bogotá, alegó el cambio de domicilio que realizó en dicho año al municipio de Cota, así como la declaración del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros del año gravable 2006, presentada ante la Secretaría de Hacienda y Desarrollo Económico del Municipio de Cota, pruebas que no logran demostrar de manera clara que la actividad comercial de la actora se desarrolló en su integridad en el municipio de Cota.

Finalmente, dijo que es procedente la imposición de la sanción por inexactitud, toda vez que no se presentó ninguna diferencia de criterio, sino una omisión de los ingresos causados por la actividad comercial desarrollada por la demandante, que condujo a la reducción de ingresos netos y a la disminución de la base gravable y, a su vez, a la disminución del impuesto a cargo o saldo a pagar a cargo de la parte actora.

2.4. RECURSO DE APELACIÓN

La apoderada judicial de SOLIDDA GROUP presentó recurso de apelación sobre los siguientes aspectos:

2.4.2. Violación del artículo 35 del C.C.A. y 730 del E.T., en concordancia con el artículo 104 del Decreto Distrital 807 de 1993. El Tribunal omitió pronunciarse sobre las nulidades del proceso de determinación oficial.

La demandante cuestionó que el Tribunal omitió pronunciarse sobre la indebida notificación alegada en el escrito de la demanda, circunstancia que, dijo, vulnera el debido proceso.

Adujo que el auto de inspección tributaria del 7 de marzo de 2008 fue dirigido a la dirección de Bogotá reportada en la declaración del impuesto de industria y comercio. Que no existe prueba en el expediente de que se hubiere cumplido lo dispuesto en el artículo 6 del Decreto Distrital 807 de 1993, que impone la notificación personal.

Explicó que *“el día 7 de marzo de 22008 (sic) fue proferido el auto de inspección tributaria 2008 EE50441, el cual conforme se desprende de la copia que reposa dentro del expediente y que corresponde a los antecedentes administrativos remitidos por la Dirección Distrital de Impuestos, tiene en su cuerpo dos sellos, uno de recepción en la oficina de correspondencia de la Calle 106 15-25 LT 47 48, quien a su vez remitió a las oficinas de Solidda ubicadas en Cota el día 27 de marzo de 2011, segundo sello que aparece impreso en el acto, sin embargo dentro del mismo, en la parte superior destinada a acreditar la notificación surtida por correo, aparecen todos los espacios en blanco, evidenciando así que no existió la*

pretendida notificación por correo, la cual solamente puede ser desplegada por la red especial de correos u oficinas especializadas, documento que claramente no fue evaluado por la Magistrada.”

Transcribió apartes de la sentencia del 3 de marzo de 2011, proferida en el expediente N.I. 17087, para concluir que no hay evidencia de que el representante legal de SOLIDDA GROUP, única persona habilitada por la ley para recibir las notificaciones personales de la sociedad, haya recibido en forma directa copia del acto administrativo, pues no aparece la firma de recibido. Que, en consecuencia, el acta de inspección no produjo los efectos jurídicos de suspender el término de firmeza de la declaración.

Que, además, el emplazamiento para corregir, proferido el 1° de agosto de 2008, no fue notificado en la última declaración informada por la contribuyente en la declaración del impuesto de industria y comercio presentada ante el Distrito Capital (*Calle 106 15-25 LT 47 48*), sino en la Autopista Medellín Bogotá Km 2 vía Cota, Parque Empresarial Los Robles Bodega 10.

Que si bien la contribuyente, a la fecha del emplazamiento para declarar, tenía una dirección en Cota, la administración tributaria no podía inobservar la dirección a la que, por ley, se encontraba obligada a dirigir los actos, pues independientemente de que el contribuyente pueda contar con más de una oficina, la notificación es una actuación reglada que implica atender la dirección informada por el contribuyente a fin de resguardar el debido proceso.

Sostuvo que el requerimiento especial tampoco fue notificado a la dirección informada en la última declaración. Que teniendo en cuenta que el requerimiento especial fue notificado por conducta concluyente el 16 de

febrero de 2008 y que, para esa fecha ya había operado la firmeza de las declaraciones de los bimestres 3 y 4 de 2006, la actuación de la administración de impuestos está viciada de nulidad.

2.4.3. Práctica de pruebas por fuera de la jurisdicción

La demandante insistió en que la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá practicó pruebas en la jurisdicción del municipio de Cota, circunstancia que habría vulnerado la autonomía territorial de ese municipio.

Dijo que no fue procedente que el Tribunal Administrativo de Cundinamarca tomara como norma el Decreto Distrital 807 de 1993 para fundar la decisión objeto de impugnación, toda vez que, según dijo, en este proceso no estamos frente a un conflicto de normas. Que, en todo caso, la norma del Distrito se refiere a ordenar y no a practicar, supuestos normativos diferentes, de ahí que la misma norma local remita a las normas del estatuto tributario nacional por principio de armonía normativa.

Adujo que es un error grave de interpretación extender la facultad de decretar a la de practicar pruebas, cuando existen reglas procesales especiales para este último caso. Que el tribunal olvidó, además, la aplicación de la interpretación sistemática de las normas. Que estas no se contradicen sino que se complementan, de tal manera que, si se contradijeran, se habría solicitado ante la jurisdicción una excepción de ilegalidad, pero que la norma es legal porque sólo habla de ordenar.

Dijo que el vicio en que se incurrió con la práctica de la prueba en el municipio de Cota no es subsanable, pues la inspección tributaria se efectuó con violación de la jurisdicción de la Secretaría de Hacienda de Cota.

2.4.4. Violación del principio de territorialidad del impuesto. De la jurisdicción en donde se causó el impuesto.

La demandante adujo que el Tribunal confunde las actividades realizadas por SOLIDDA GROUP y pretende gravar dos veces con el impuesto de industria y comercio el mismo hecho generador, circunstancia que, a su juicio, vulnera, además, el principio de territorialidad del impuesto.

Indicó que la actora desarrolló las actividades gravadas durante la vigencia fiscal 2006, en Cota, Cali, Medellín y Barranquilla, tal como se desprende de la certificación del revisor fiscal del 4 de enero de 2008, que fue aportada desde el momento mismo de la respuesta al requerimiento especial, que es presentada tanto por la línea de negocio como por municipio.

Dijo que SOLIDDA GROUP ejecutó la actividad comercial por medio de tres líneas de negocio, tal como se expuso en la demanda. Que, sin embargo, tanto la autoridad tributaria del Distrito Capital, como el Tribunal pretenden adjudicar la totalidad de los ingresos en forma exclusiva a Bogotá, hecho que desconoce el principio de territorialidad y pretende privar a los demás municipios de los ingresos que les corresponde por el desarrollo de la actividad comercial en sus territorios.

Sostuvo que, conforme con la jurisprudencia del Consejo de Estado¹⁰, cuando el contribuyente ha acreditado el cumplimiento de las obligaciones de declaración y pago en otros municipios, no puede un ente territorial pretender que la totalidad de los ingresos se declaren y paguen en su municipio. Que,

¹⁰ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 3 de marzo de 2011, dictada en el Expediente No. 18409.

en este caso, está probado en el expediente que los impuestos se han declarado y pagado en otros municipios, al igual que en el Distrito Capital.

Alegó que el Tribunal inobservó las pruebas que obran en el expediente y fundamentó su decisión solamente en el análisis de las pruebas testimoniales tomadas por la Administración en el proceso de revisión y en dos facturas, pero que desconoció la totalidad del material probatorio, sin hacer referencia a ninguna de las pruebas.

Que de los argumentos expuestos por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, se advierte una confusión respecto de los elementos esenciales del impuesto de industria y comercio y se distorsionó la interpretación en el elemento territorial, toda vez que concluyó erradamente el lugar en el que SOLIDDA GROUP habría desarrollado la actividad comercial. Que, además, el Tribunal fundó su decisión en dos referentes jurisprudenciales antiguos, que no se ajustan a la situación de hecho de SOLIDDA GROUP.

Que en la sentencia apelada, en la página 22, párrafo cuatro, bajo el capítulo de consideraciones, el Tribunal se refirió a la base gravable del impuesto para determinar el lugar en el que se desarrolló la actividad comercial de SOLIDDA GROUP, lo que demuestra una confusión frente a los elementos esenciales del tributo, pues es el hecho generador el que permite, junto con el análisis de las normas vigentes, ubicar el lugar dónde se entiende se percibe el ingreso sujeto al gravamen y no la base gravable como lo *mal pretende* el *a quo*.

Manifestó que el Tribunal fundamentó su decisión en dos testimonios y dos facturas.

De otra parte, dijo que la labor que ejercen los visitantes o las personas que instalan el software en las tiendas de los clientes no generan *per se* una actividad gravada, sino que, por el contrario, habilita un canal de comunicación con la demandante, por medio del que se realiza la actividad comercial desde Cota. Que la necesidad del canal de comunicación se evidencia en que, en razón a que la operación de SOLIDDA se encuentra ubicada en Cota, requiere de un medio para enlazarse con los clientes sin que esto constituya de forma independiente una actividad gravada, máxime cuando la labor de los mencionados visitantes no genera ingreso alguno para SOLIDDA GROUP. Que, por ende, el fruto de la labor de los investigadores no genera ninguna base para gravar la instalación de dichos medios electrónicos.

Sostuvo que el hecho de que la tarifa imponible por el municipio de Cota haya sido de cero, no significa que se hubiese extendido la territorialidad del Distrito Capital. Que eso ha dicho la jurisprudencia del Consejo de Estado cuando señaló que “*si un municipio se abstiene de gravar un hecho, no por ello autoriza a otro a gravarlo (...)*”¹¹. Que en el mismo sentido se pronunció la Corte Constitucional en la sentencia C-121 de 2006.

2.4.5. Falta de valoración probatoria del Tribunal

La demandante alegó que el Tribunal Administrativo de Cundinamarca omitió valorar las pruebas que aportó. Que se limitó a decir que esas pruebas no demostraban de manera clara e irrefutable el lugar donde se desarrolló la actividad mercantil. Que tampoco se pronunció sobre el concepto técnico que explica la operación de SOLIDDA GROUP en cuanto a la venta virtual de pines.

¹¹ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 15 de marzo de 1996. Expediente No. 7312.

Para el efecto, relacionó las pruebas que obran en el expediente y en un cuadro comparativo explicó que el *a quo* valoró y lo que habría dejado de valorar. Sobre este cuadro se hará referencia en la parte considerativa de esta sentencia.

2.4.6. Violación de los artículos 42 del Decreto Distrital 352 de 2002 y 164 del Decreto Distrital 807 de 1993. Base gravable superior a la legal.

Dijo que, si en gracia de discusión el Tribunal hubiese considerado que la totalidad de la actividad generadora de renta de SOLIDDA GROUP se ejecuta en el Distrito de Bogotá, es decir, que se encuentra gravada en el Distrito con el impuesto de industria y comercio, debió anular parcialmente los actos demandados, toda vez que la base gravable de la compañía estaría determinada por la diferencia entre el ingreso bruto y el margen de utilidad derivado del ingreso real de SOLIDDA GROUP, de acuerdo con el concepto No. 2011EE240643 del 7 de julio de 2011, del que citó apartes.

Dijo que dicho concepto tiene la única interpretación oficial de la autoridad tributaria respecto de la base gravable del impuesto de industria y comercio. Que dicho concepto fue aportado al proceso con ocasión de la audiencia de que trata el artículo 66 de la Ley 1395 de 2010, pero que no fue tenido en cuenta en la sentencia apelada.

2.4.7. Indebida aplicación de la sanción por inexactitud

Reiteró que no existe hecho sancionable por el que se deba imponer sanción por inexactitud a la contribuyente. Al respecto, dijo que SOLIDDA GROUP ha

demostrado con pruebas y argumentos jurídicos sólidos y razonables que la actuación estuvo ajustada a derecho y que la postura oficial desconoce la competencia territorial, el principio de justicia en la tributación y las normas sobre ICA.

Citó la sentencia del 6 de marzo de 2003, proferida por esta Sección en el Expediente No. 13027¹², para concluir que como la actuación de SOLIDDA GROUP se ajustó a las normas legales, la compañía actuó de buena fe, sin pretensión de causarle un daño al fisco. Que, además, se configuró una diferencia de criterios y que, por ende, debe revocarse dicha sanción.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

2.5.2. Alegatos de SOLIDDA GROUP

La apoderada judicial de SOLIDDA GROUP reiteró los argumentos expuestos en el escrito de apelación y agregó, que si bien el Tribunal negó la discusión principal sobre extraterritorialidad, no se pronunció sobre la discusión de la base gravable para el intermediario en la venta de pines y tarjetas prepago de telefonía judicial. A su juicio, la Administración no depuró correctamente la base gravable para calcular el impuesto de industria y comercio a cargo de SOLIDDA GROUP, pues no excluyó los ingresos generados por la actividad comercial desarrollada en otros municipios, sobre los que ya se tributó en los respectivos territorios.

2.5.3. Alegatos del Distrito Capital

¹² M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

El **Distrito Capital de Bogotá** pidió que se confirmara la decisión de primera instancia. Adujo que la sentencia apelada es acertada, en cuanto desarrolla una interpretación lógica de la norma que regula el impuesto de industria y comercio, entendiendo claramente que la Dirección Distrital de Impuestos tiene la facultad para practicar la inspección tributaria por fuera del territorio del Distrito Capital, esto es, en el municipio de Cota, de conformidad con el artículo 84 del Decreto 807 de 1993.

Reiteró que la mayoría de las actuaciones fueron realizadas en Bogotá D.C. y que sólo en una oportunidad la diligencia se practicó en Cota, por invitación del gerente financiero de la sociedad, pero que, en todo caso, la Administración Distrital de Impuestos tiene amplias facultades de fiscalización e investigación respecto de los tributos, facultades otorgadas expresamente por el artículo 80 mencionado.

Dijo que independientemente de que el contribuyente se encuentre domiciliado en un determinado municipio, deberá responder por las obligaciones tributarias que adquiera en cada jurisdicción en donde realice actividades gravadas, debiendo, para el efecto, llevar registros contables separados por cada municipio y tributar con base en los ingresos percibidos en cada uno de ellos respecto del impuesto de industria y comercio.

Adujo que la Administración, en el proceso de fiscalización, logró comprobar que la sociedad ejecutó una serie de operaciones y tareas que se beneficiaron de la infraestructura, recursos y mercado de Bogotá y que es en el Distrito Capital en donde se originó la fuente de riqueza, pues el impuesto de industria y comercio recae sobre las actividades y no sobre los productos. Y seguidamente, se preguntó: Si de manera hipotética se creyera que el contribuyente no desarrolló ninguna actividad comercial en Bogotá ¿Cómo

contactó a sus clientes? ¿Cómo ofreció sus productos? ¿Para qué tiene establecimientos abiertos al público en Bogotá si no tiene la intención de vender? ¿Para qué tiene mercaderistas impulsando sus productos en Bogotá si no los vende? ¿Para qué visitan a los clientes en Bogotá si el contacto se hace vía electrónica? ¿Por qué sus clientes manifiestan que las negociaciones y acuerdos comerciales se hacen en Bogotá? ¿Por qué despachan las mercancías a Bogotá si en este municipio no ejercen la actividad comercial?

Finalmente, dijo que esas acciones y otras más son plena prueba de que el contribuyente desarrolla su actividad comercial en la jurisdicción del Distrito Capital, como lo sostuvo el *a quo*.

2.5.4. El Ministerio Público no rindió concepto.

2.6. AUDIENCIA PÚBLICA

Mediante auto del 26 de octubre de 2012, el ponente decidió citar a las partes a la audiencia pública prevista por el artículo 147 del C.C.A., audiencia que tuvo ocurrencia el 14 de noviembre de 2012.

El resumen de lo dicho por las partes en esa audiencia es el siguiente:

2.6.2. Parte demandante

La demandante planteó los siguientes argumentos:

- Que, durante el año 2006, ejecutó actividad mercantil en el municipio de Cota.

- Que los productores de los bienes comercializados fueron los que promovieron en Bogotá la venta de los productos. Que no fue la demandante la que ejecutó la actividad de promoción.
- Que con fundamento en las pruebas que obran en el expediente, está demostrado que los acuerdos de venta se perfeccionaron en el municipio de Cota, porque en ese municipio estaba la plataforma electrónica por medio de la cual opera la demandante y porque desde las bodegas ubicadas en Cota se despachan y enajenan directamente los electrodomésticos y las tarjetas prepago. Respecto de las tarjetas prepago enfatizó en que la demandante las entregaba a los distribuidores en el municipio de Cota.
- Que la demandante ejecutó una labor de intermediación en la venta de pines y de recargas y que esa labor se ejecutó en Cota porque en ese municipio se recibieron virtualmente las órdenes de compra por parte de las grandes superficies, que venden al usuario final los pines y las recargas. Que, adicionalmente, en ese municipio se aceptaron y realizaron los acuerdos de voluntades porque los servidores virtuales de la operación de intermediación de la compañía se encuentran ubicados y operados en Cota.
- Que por la labor de intermediación la demandante paga el impuesto de industria y comercio, pero sobre los ingresos obtenidos por la distribución. No por el ingreso percibido por la venta de pines, recargas y tarjetas de minutos al aire, pues estos ingresos corresponden al operador de telefonía celular.
- Que si no se revoca el fallo de primera instancia, se estaría gravando tres veces la misma actividad en cabeza (i) del prestador del servicio de telecomunicaciones, (ii) de la gran superficie y (iii) de la demandante. Que esto puede implicar la quiebra de la empresa.

- Que de manera subsidiaria se considere aplicar la base gravable de la intermediación determinada por el margen de utilidad y no en función del ingreso recibido por el operador del servicio de telefonía móvil celular.
- Que se debe exonerar a la demandante de la sanción por inexactitud pues está clara la diferencia de criterios en que incurrió con la administración.
- Insistió en que fue ilegal la inspección tributaria practicada por funcionarios de la Secretaría de Hacienda Distrital en las instalaciones de la demandante ubicadas en el municipio de Cota.

2.6.3. Parte demandada [Distrito Capital]

El apoderado del Distrito Capital advirtió que la demandante propuso en la audiencia nuevas causales de nulidad, que no fueron alegadas en la demanda ni en la vía gubernativa.

En cuanto a las causales de nulidad que si habrían sido alegadas, insistió en que no se vulneró el derecho al debido proceso porque los funcionarios de la Secretaría de Hacienda del Distrito sí pueden practicar la inspección judicial en otras jurisdicciones municipales.

En cuanto a las otras causales de nulidad insistió en tener en cuenta la actuación administrativa que dio lugar a los actos demandados, pues alegó que se ajustan a derecho.

2.6.4. Ministerio Público

Intervino en la audiencia desarrollada el 14 de noviembre de 2012, para manifestar que, en el caso concreto no procede la sanción por inexactitud impuesta a la contribuyente.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación que interpuso la apoderada judicial de SOLIDDA GROUP, le corresponde a la Sala decidir si se ajusta a derecho la Liquidación Oficial de Revisión No. 171 DDI 007374 del 16 de marzo de 2009, que modificó la declaración privada del impuesto de industria y comercio y de avisos y tableros de los bimestres 3, 4, 5 y 6 de 2006, y la Resolución No. DDI 31520 del 23 de abril de 2010, que confirmó la liquidación oficial de revisión mencionada.

3.1. Problemas jurídicos

Conforme con el alegato de las partes, a la Sala le corresponde resolver:

- Si la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá vulneró el derecho al debido proceso de SOLIDDA GROUP, por haber practicado la inspección tributaria en la sede de esa empresa ubicada en el municipio de Cota.
- Si las actividades desarrolladas por SOLIDDA GROUP están gravadas con el impuesto de industria y comercio en la ciudad de Bogotá o en el municipio de Cota, y, por ende, si es procedente la imposición de la sanción por inexactitud.

3.2. De la causal de nulidad por violación del debido proceso. De si la Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá tiene jurisdicción para practicar inspecciones tributarias por fuera de Bogotá. Nulidad

por violación de los artículos 29 de la Carta Política; 684, 684-1, 706, 714, 730, 778, 782 del E.T.; 1, 80, 84 y 113 del Decreto Distrital 807 de 1993; 31 y 181 del C.P.C.

La Sala advierte que, en el recurso de apelación, la demandante propuso que se analicen hechos que no fueron debatidos ni en la actuación administrativa ni en la demanda, como son los referidos a la notificación del auto de inspección tributaria y del emplazamiento para declarar.

En aplicación del principio de lealtad procesal esos hechos nuevos no serán considerados en esta sentencia.

3.2.1. Del derecho al debido proceso

Sea lo primero reiterar¹³ que el derecho fundamental al debido proceso, consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política, es una garantía para equilibrar la relación autoridad - libertad, relación que surge entre el Estado y los asociados, y está prevista en favor de las partes y de los terceros interesados en una actuación administrativa o judicial. Según el artículo 29 de la CP, el debido proceso comprende fundamentalmente tres grandes elementos:

- i) El derecho al juez natural o funcionario competente.
- ii) El derecho a ser juzgado según las formas de cada juicio o procedimiento, esto es, conforme con las normas procesales dictadas para impulsar la actuación judicial o administrativa.

¹³ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Bogotá, Veintiuno (21) de julio de dos mil once (2011). Magistrado Ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Expediente No. 16356. Demandante: Carlos Nelson Garavito Oviedo, Norman Alexander Aldana c/ Superintendencia Financiera de Colombia.

- iii) Las garantías de audiencia y defensa, que, desde luego, incluyen el derecho a ofrecer y producir la prueba de descargo, la presunción de inocencia, el derecho a la defensa técnica, el derecho a un proceso público y sin dilaciones, el derecho a que produzca una decisión motivada, el derecho a impugnar la decisión y la garantía de *non bis in ídem*.

La expedición irregular de los actos administrativos atañe, precisamente, al derecho a ser juzgado según las formas propias de cada procedimiento, esto es, conforme con las normas procesales dictadas para impulsar la actuación administrativa.

No obstante, no toda irregularidad constituye causal de invalidez de los actos administrativos. Para que prospere la causal de nulidad por expedición irregular es necesario que esta sea grave pues, en principio, en virtud del principio de eficacia, hay irregularidades que pueden sanearse por la propia administración, o entenderse saneadas, si no fueron alegadas. Esto, en procura de la efectividad del derecho material objeto de la actuación administrativa.

En ese sentido, en la sentencia del 16 de octubre de 2014¹⁴, la Sala precisó lo siguiente:

4.7.- No todo desacato de las formalidades previstas en el ordenamiento jurídico para la expedición de los actos administrativos puede catalogarse como una afectación al debido proceso, de la misma manera que se ha sostenido, que no cualquier irregularidad apareja la nulidad de la decisión.

¹⁴ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ. Bogotá D.C., dieciséis (16) de octubre de dos mil catorce (2014). Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO. Radicación: 25000-23-27-000-2011-00089-01 (19611). Demandante: ALIANZA FIDUCIARIA S.A. COMO VOCERA DEL FIDEICOMISO LOTE MONTOYA. Demandado: DISTRITO CAPITAL DE BOGOTÁ.

Debe tratarse del desconocimiento de formalidades de índole sustancial que afecten el núcleo esencial del debido proceso y, en especial, el del derecho de defensa.

Cuando las formalidades son consagradas por el ordenamiento en interés de la organización administrativa, su quebranto, en principio, no vulnera el debido proceso y tampoco conduce a la anulación del acto, pero, si las formalidades se prevén en beneficio del administrado o para la salvaguardia de claros principios constitucionales o legales (llámense también sustanciales), su pretermisión implica violación al debido proceso e ilegalidad de la decisión.

4.8.- Este criterio ha sido aceptado de tiempo atrás por la doctrina. Así, entre nosotros, Mario Rodríguez Monsalve explica:

“La forma dice relación principalmente con los procedimientos, que básicamente pueden clasificarse en técnicos o de gestión, y en propiamente administrativos. Los primeros tienden a proteger los propios intereses de la Administración, tales como las consultas previas a organismos asesores, los debates en los cuerpos colegiados, etc. Los segundos están constituidos por la serie coordinada de actuaciones preparatorias de una decisión, en virtud de la cual se ha de reconocer un derecho o de imponer una carga a una persona”¹⁵.

Tal como se advierte, este autor clasifica las formas según los intereses a los cuales se dirigen a proteger los procedimientos. Lo que no es más que la regla que acaba de esbozarse, merced a la cual, si dichos procedimientos amparan los intereses administrativos (técnicos o de gestión), la violación de sus formas no necesariamente conduce a la nulidad del acto, pero si imponen una carga o reconocen un derecho al ciudadano (propiamente administrativos) –en otros términos, si se trata de formas que de alguna manera afectan la realidad jurídica del administrado– su no acatamiento se refleja en la nulidad de la decisión irregularmente expedida.

Según lo anterior, dentro del trámite para la emisión de un acto administrativo se identifican procedimientos técnicos o de gestión –regidos por formalidades no sustanciales que no afectan necesariamente su validez– y procedimientos propiamente administrativos –caracterizados por la existencia de formalidades sustanciales–, cuya inobservancia por la autoridad genera consecuencias más gravosas para el acto final, por consistir en la violación de requisitos que se encuentran establecidos como garantía de los derechos del administrado¹⁶, y que, en el plano de la tutela efectiva de los derechos, tornan imperiosa la protección del debido proceso.

¹⁵ RODRÍGUEZ MONSALVE, Mario. Notas para un curso de derecho administrativo general. Medellín: Universidad de Medellín, 1989, p. 28.

¹⁶ *Ibíd.*, p. 44.

4.9.- También Michel STASSINOPOULUS manifiesta que sólo la violación de las formas sustanciales genera la nulidad del acto, con prescindencia de la fuente que consagre la formalidad. Veamos:

“Por consiguiente sólo el criterio de fondo puede ser útil. Esto significa que el Juez debe apreciar cada caso y buscar el fin mirado por la formalidad, a saber cuál es la garantía por débil que ella sea introducida a favor de los administrados, cuáles serían las consecuencias reales de su omisión y en último lugar cuales son las dudas que esta omisión dejaría en cuanto a la legalidad del acto. En esta apreciación la presunción está siempre a favor del carácter sustancial de las formalidades siguiendo el principio de que la “leges perfectae” es la regla en el derecho público y por consiguiente la omisión de la formalidad entraña lo más a menudo nulidad del acto. Tal es el caso de los conceptos previos, de las disposiciones de funcionarios o el secreto relativo a las gestiones de toda clase, de la comunicación del expediente en los procesos disciplinarios etc.

A título excepcional se consideran como formalidades no sustanciales: la firma de un proceso verbal por el secretario al lado de la firma del presidente, el anuncio de una modificación inminente al plan de alineamiento si resulta del expediente que los interesados a pesar de esta omisión tenían conocimiento de la medida contemplada, la falta de mención en el proceso verbal de que la sesión tuvo lugar a determinada hora etc.

Hay otras formalidades de carácter mixto cuya violación no entraña nulidad sino cuando el administrado puede demostrar que esta violación ha tenido realmente consecuencias dañinas para sus intereses. Citemos un ejemplo suponiendo que la ley impone que la publicación previa de un documento debe tener lugar un mes antes de la emisión del acto, si ella ha tenido lugar sólo veinte días antes de la emisión no resultará la nulidad del acto si se demuestra que los interesados tuvieron conocimiento de ese documento y se sirvieron de él a voluntad. En este caso podemos decir que la formalidad se subdivide en dos partes la publicación es aquí esencial pero el plazo no lo es, a menos que su violación haya realmente perjudicado los intereses del administrado”¹⁷.

4.10.- Obsérvese, pues, que la doctrina extranjera asocia el concepto de formalidad sustancial a la función de garantía a favor de los intereses del administrado¹⁸, de ahí que la inobservancia de éstas

¹⁷ STASSINOPOULUS, Michel D. *Tratado de los actos administrativos*. Traducción del francés de Mario Rodríguez Monsalve, p. 115-116

¹⁸ Cfr. VEDEL, Georges. *Derecho Administrativo*. Traducción de la 6ª ed. francesa. Madrid: Aguilar, 1980, p. 496. Según este autor: “Se debe considerar en primer lugar como sustancial todo requisito formal que tenga por objeto garantizar los derechos de los administrados; (...) Por el contrario, constituyen requisitos de forma no sustanciales

configuren irregularidades merecedoras de sanción con la nulidad del acto administrativo, pues, de lo contrario, se caería en un formalismo extremo que colisionaría con la salvaguarda de otros intereses igualmente relevantes, como son los fines estatales que guían la actuación de las autoridades públicas.

Naturalmente que a ese criterio o pauta, habría que agregar, en primer lugar, el que podría denominarse legal, entendiendo por tal aquel vicio o irregularidad que el legislador explícitamente considere como causal de nulidad del acto, pues, en esas circunstancias, la formalidad debe calificarse como sustancial.

Esta idea conduce, necesariamente, a reconocer que si la omisión o cumplimiento irregular de las formas sustanciales es lo único que, en principio, acarrea la invalidez de la decisión administrativa, con mayor razón, será también lo único que cause un menoscabo del debido proceso, pues carecería de lógica avalar la legalidad del procedimiento y no obstante declarar vulnerado con él un derecho fundamental.

Se dice que, en principio, porque la regla que se desarrolla en la presente providencia no es absoluta. En cada caso deberá revisarse cuál fue la formalidad omitida o vulnerada y cuál es la finalidad de la misma, para efectos de determinar si es nulo o no el acto demandado.”

Adicional a todo lo dicho, para que se configure la violación al derecho al debido proceso también es menester que se haya afectado el núcleo esencial de ese derecho, esto es, que se haya vulnerado el derecho fundamental de defensa.

Precisado lo anterior, se procede a precisar cómo regula el Distrito Capital la práctica de la inspección tributaria.

3.2.2. De la inspección tributaria. Normativa del Distrito Capital

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 161 [numeral 1] del Decreto 1421 de 21 de julio de 1993 o Estatuto Orgánico de Bogotá, en concordancia con

los que no han sido promulgados con objeto de garantizar los derechos de los administrados o cuya intervención no hubiera modificado el sentido de la decisión impugnada”. *Ibíd.*, p. 496.

el artículo 1 del Decreto Distrital 807 de 1993¹⁹, corresponde a la Administración Tributaria la gestión, recaudación, fiscalización, determinación, discusión, devolución y cobro de los tributos distritales, causados en el ámbito de sus territorios.

El artículo 162 ibídem señala que las normas del Estatuto Tributario Nacional sobre procedimiento, sanciones, declaración, recaudo, fiscalización, determinación, discusión y cobro y, en general, la administración de los tributos, serán aplicables en el Distrito Capital conforme con la naturaleza y estructura funcional de los impuestos distritales.

El artículo 176 [numeral 2] de la misma normativa facultó al Gobierno Distrital para expedir las normas estrictamente necesarias para armonizar las disposiciones vigentes en el Distrito con el Decreto 1421 de 1993. Sólo en el caso de que el Gobierno Distrital no expidiera las normas en mención, en los seis meses siguientes a la entrada en vigencia del Decreto 1421 de 1993, el Concejo Distrital podía dictar los acuerdos sobre asuntos tributarios, aun cuando requirieran iniciativa del Alcalde.

En ejercicio de las facultades de los artículos 162 y 176 [numeral 2] del Decreto 1421 de 1993, el Alcalde Mayor del Distrito Capital expidió el Decreto 807 de 17 de diciembre de 1993.

¹⁹ **Artículo 1º.- Competencia General de la Administración Tributaria Distrital.** De acuerdo con lo preceptuado en el artículo 161 del Decreto 1421 de 1.993 corresponde a la Dirección Distrital de Impuestos, a través de sus dependencias, la gestión, administración, recaudación, fiscalización, determinación, discusión, devolución y cobro de los tributos distritales, así como las demás actuaciones que resulten necesarias para el adecuado ejercicio de las mismas.

Lo dispuesto en el inciso anterior se entiende con excepción de lo relativo a la contribución de valorización y a las tasas por servicios públicos.

En el caso del impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos, el recurso de reconsideración contra las liquidaciones oficiales de aforo, de revisión, de corrección aritmética y los actos que impongan sanciones, se presentarán ante el Nivel Central de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

El artículo 80 del Decreto 807 de 1993 establece las facultades de fiscalización de la Dirección Distrital de Impuestos, así:

Artículo 80. Facultades de fiscalización. La Dirección Distrital de Impuestos tiene amplias facultades de fiscalización e investigación respecto de los impuestos que de conformidad con los Decretos 1421 de 1993, y 352 de 2002 le corresponde administrar, y para el efecto tendrá las mismas facultades de fiscalización que los artículos 684, 684-1, 684-2 y 684-3 del Estatuto Tributario Nacional le otorguen a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Para efectos de las investigaciones tributarias distritales no podrá oponerse reserva alguna.

Las apreciaciones del contribuyente o de terceros consignadas respecto de hechos o circunstancias cuya calificación compete a las oficinas de impuestos, no son obligatorias para éstas.

Una de las facultades de fiscalización e investigación que otorga el artículo 684 del E.T. es la de *adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias no declaradas* y recaudar las pruebas que considere necesarias para encauzar dichas investigaciones. En desarrollo de estas facultades, las administraciones tributarias locales pueden adelantar inspecciones tributarias y contables.

Para el efecto, el artículo 84 del Decreto 807 de 1993, modificado por el artículo 48 del Decreto 401 de 1999, dispuso:

"Artículo 84°.- Inspecciones Tributarias y Contables. En ejercicio de las facultades de fiscalización la Dirección Distrital de Impuestos podrá ordenar la práctica de inspecciones tributarias y contables de los contribuyentes y no contribuyentes **aún por fuera del territorio del Distrito Capital**, de acuerdo con los artículos 779 y 782 del Estatuto Tributario Nacional:

Las inspecciones contables, deberán ser realizadas bajo la responsabilidad de un Contador Público. Es nula la diligencia que se realice sin el lleno de este requisito".
(negrilla fuera de texto)

3.2.3. El caso concreto

En el sub examine, la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, mediante el auto de inspección No. 2008EE50441 del 7 de marzo de 2008²⁰, ordenó la práctica de una inspección tributaria en las instalaciones de SOLIDDA GROUP, ubicadas en el municipio de Cota.

Los funcionarios comisionados quedaron investidos de las *“facultades de investigación, en desarrollo de lo cual podrán solicitar la exhibición de libros de contabilidad, comprobantes internos y externos y demás documentos que consideren conducentes, recibir testimonios, practicar interrogatorios, proferir requerimientos ordinarios y en general las actuaciones preparatorias a los actos de competencia del Subdirector de Impuestos a la Producción y Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos y todas las diligencias necesarias para el cabal cumplimiento del Auto de Inspección Tributaria.”*

Ahora bien, como se precisó, de acuerdo con el artículo 84 del Decreto Distrital 807 de 1993, la Administración de Impuestos de Bogotá estaba autorizada para decretar la inspección tributaria aun por fuera del Distrito Capital.

La demandante alegó que la autorización comprende el decreto de la prueba, mas no su práctica.

Sobre la interpretación del artículo 84 del Decreto Distrital 807 de 1993, la Sala ha entendido que la potestad de decretar la inspección tributaria aun por fuera del Distrito Capital constituye una medida de control a la evasión. Así se precisó²¹:

²⁰ Folios 1-2 c.a. 1.

²¹ Ver Sentencia del 21 de noviembre de 2007. Consejo de Estado, Sección Cuarta. Expediente No. 25000-23-27-000-2003-00274-01 (15927). M.P. Héctor J. Romero Díaz.

De otra parte, el artículo 84 del Decreto 807 de 1993 permite a la Administración, dentro de sus facultades de fiscalización e investigación, practicar inspecciones tributarias y contables a contribuyentes y no contribuyentes **aún por fuera del Distrito Capital**, lo cual tiene como finalidad verificar si en su jurisdicción se causa o no el tributo.

Luego, el sentido de la norma, es, precisamente, que la Administración pueda investigar qué actividades pueden estar gravadas en Bogotá con el impuesto de industria y comercio, así quienes las ejerzan no tengan domicilio dentro del Distrito Capital, como una medida de control a la evasión.

No permitir que la Administración ejerza control sobre contribuyentes que no están domiciliados en el Distrito Capital, pero pueden ejercer actividades gravadas en esta ciudad, además de obstaculizar las funciones de fiscalización e investigación, permite la evasión tributaria, pues basta que un contribuyente se domicilie fuera de Bogotá para que esta ciudad no pueda investigarla, a pesar de que en la misma ejerza una o varias actividades gravadas.

Ahora bien, en cuanto a si el Distrito Capital debió comisionar la práctica de la inspección a funcionarios del municipio de Cota en aplicación de los artículos 31²² y 181²³ del C.P.C., la Sala precisa lo siguiente:

El artículo 113 del decreto Distrital 807 de 1993, modificado por el artículo 56 del Decreto 401 de 1999, dispone lo siguiente:

Artículo 56°.- Régimen Probatorio. El inciso 1 del artículo 113 del Decreto 807 de 1993 quedará así:

"Para efectos probatorios, en los procedimientos tributarios relacionados con los impuestos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos además de las disposiciones consagradas en los artículos siguientes de este Capítulo, serán aplicables las contenidas en los capítulos I, II y III del Título VI del Libro Quinto del

²² **C.P.C. ARTÍCULO 31.** [Modificado por el art. 8, Ley 794 de 2003](#) Reglas generales. La comisión sólo podrá conferirse para la práctica de pruebas en los casos que se autorizan en el artículo 181 y para la de otras diligencias que deban surtirse fuera de la sede del juez del conocimiento, y para secuestro y entrega de bienes en dicha sede, en cuanto fuere menester.

²³ **ARTÍCULO 181.**

Modificado. D.E. 2282/89, Artículo 1°, num. 89. Juez que debe practicar las pruebas. El juez practicará personalmente todas las pruebas, pero si no lo pudiere hacer por razón del territorio, comisionará a otro para que en la misma forma las practique.

Es prohibido al juez comisionar para la práctica de pruebas que hayan de producirse en el lugar de su sede, así como para la de inspecciones dentro de su jurisdicción territorial.

No obstante, cuando se trate de inspección judicial que deba practicar la Sala de Casación Civil de la Corte Suprema de Justicia, podrá ésta comisionar cuando lo estime conveniente.

Estatuto Tributario Nacional, con excepción de los artículos 770, 771, 771-2, 771-3 y 789".

Los artículos 778 y 779 del E.T. regulan la inspección tributaria y las formalidades que hay que cumplir. Sin embargo, como la jurisdicción de la DIAN abarca todo el territorio nacional, no hay una norma en el estatuto tributario nacional que resulte compatible con la situación especial del Distrito Capital. En esas condiciones, se debe aplicar el artículo 84 del Decreto Distrital 807 de 1993, modificado por el artículo 48 del Decreto 401 de 1999, por ser norma especial.

Tampoco es aplicable el Código de Procedimiento Civil, pues, como se vio, el Decreto Distrital 807 de 1993 remite, en materia probatoria al estatuto tributario. Y aunque este estatuto remite al C.P.C., al C.P.P. y al Código de Policía, [arts. 684-1²⁴ y 742²⁵ E.T], esa remisión sólo procede en cuanto no sea incompatible y no contradiga las normas especiales, que no es el caso del Distrito Capital, pues, por el contrario, se reitera, hay norma expresa que lo autoriza a practicar la prueba por fuera de su jurisdicción territorial.

Por las razones esgrimidas, la Sala considera que la inspección tributaria ordenada mediante el auto No. 2008EE50441 del 7 de marzo de 2008, practicada el 17 de abril de 2008 está ajustada a derecho y, por ende, el plazo para notificar el requerimiento especial respecto de las declaraciones del impuesto de industria y comercio por los bimestres 3 y 4 del año gravable

²⁴ **ARTICULO 684-1. OTRAS NORMAS DE PROCEDIMIENTO APLICABLES EN LAS INVESTIGACIONES TRIBUTARIAS.** <Artículo modificado por el artículo 49 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:> En las investigaciones y prácticas de pruebas dentro de los procesos de determinación, aplicación de sanciones, discusión, cobro, devoluciones y compensaciones, se podrán utilizar los instrumentos consagrados por las normas del Código de Procedimiento Penal y del Código Nacional de Policía, en lo que no sean contrarias a las disposiciones de este Estatuto.

²⁵ **ARTICULO 742. LAS DECISIONES DE LA ADMINISTRACIÓN DEBEN FUNDARSE EN LOS HECHOS PROBADOS.** <Fuente original compilada: L. 52/77 Art. 32> La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto éstos sean compatibles con aquellos.

2006 sí se suspendió, de conformidad con lo establecido en el artículo 706 del E.T.

Así las cosas, si las declaraciones del impuesto de industria y comercio por los bimestres 3 y 4 de 2006 debían presentarse los días 19 de julio y el 19 de septiembre de 2006, el plazo para notificar el requerimiento especial vencía el 19 de julio y el 19 de septiembre de 2008. Ese plazo se amplió por 3 meses más, esto es, hasta los días 19 octubre y 19 diciembre de 2008, dado que la inspección tributaria sí suspendió el plazo de la firmeza. El requerimiento especial se notificó el 13 de noviembre de 2008, por lo tanto, ocurrió la firmeza de la liquidación privada del tercer bimestre de 2006. Respecto de los demás períodos, está probado que no se violaron los artículos 714²⁶, 730²⁷, 778²⁸, 782²⁹ del E.T.

3.3. De la causal de nulidad por violación de las normas que regulan el impuesto de industria y comercio. Causación del impuesto de industria y comercio en la actividad comercial y de servicios. Elemento espacial. Normativa del Distrito Capital y del municipio de Cota. De si SOLIDDA GROUP desarrolló actividad comercial en el Distrito Capital de Bogotá [el caso concreto]

Sea lo primero precisar que la Sala hará (3.3.1) unas consideraciones generales sobre la causación del impuesto de industria y comercio en la actividad comercial y de servicios, a efectos de precisar la jurisdicción en donde debe entenderse causado el impuesto de industria y comercio. Posteriormente, (3.3.2) analizará la normativa que regula el impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital y (3.3.3) la que regula ese mismo

²⁶ Firmeza de la declaración privada

²⁷ Causales de nulidad de la liquidación de impuestos

²⁸ Derecho de solicitar la inspección tributaria

²⁹ Inspección contable

impuesto en el municipio de Cota. A partir de lo anterior, la Sala (3.3.4) analizará el caso concreto, previa delimitación de la litis. Este análisis permitirá resolver si era procedente que el Distrito Capital formulara liquidación oficial de revisión del impuesto de industria y comercio por las vigencias 3 a 6 del año 2006 a cargo de la empresa demandante, y le impusiera la sanción por inexactitud.

3.3.1. De la causación del impuesto del industria y comercio en la actividad comercial y de servicios. Jurisdicción territorial. Jurisprudencia de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado.

El artículo 32 de la Ley 14 de 1983 dispone lo siguiente:

Artículo 32°.- El Impuesto de Industria y Comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.

El artículo 32 de la Ley 14 de 1983 fue demandado ante la Corte Constitucional por la presunta violación de los principios de legalidad y certeza tributaria y los de unidad del Estado y autonomía de las entidades territoriales, en materia tributaria. Concretamente, en la demanda se alegó que el artículo 32 no fijaba reglas claras sobre la territorialidad en donde se causaría el tributo y, por ende, el sujeto activo facultado para administrarlo.³⁰

Mediante sentencia C-121 de 2006, la Corte Constitucional declaró exequible el artículo 32 de la Ley 14 de 1983. Para fundamentar la decisión, hizo una

³⁰ Entiéndase por administración las facultades de recaudo, liquidación, fiscalización, cobro y devolución.

exposición sobre el alcance de los principios que el demandante consideró vulnerados, y de la línea jurisprudencial que la Corte desarrolló sobre la aplicación de tales principios.

Posteriormente, analizó la norma y fijó el alcance de la expresión “*ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales*”. Y con fundamento en la exposición de motivos de la Ley 14 de 1983³¹, **la Corte Constitucional entendió que la actividad industrial, comercial o de servicios se ejercería en la entidad territorial en la que el contribuyente aproveche la infraestructura de servicios, del mercado y de los demás recursos de un determinado municipio.** Además, precisó que el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, por ser general, había que interpretarlo con la norma que regula la actividad industrial, comercial o de servicio generadora del impuesto en el respectivo municipio. Y que, en consecuencia, el legislador dejó un amplio margen a las entidades territoriales para que regularan el impuesto, margen limitado, eso sí, a que las entidades territoriales solo puedan gravar las actividades que se ejecuten en la respectiva jurisdicción.

De manera que, para la Corte Constitucional, el artículo 32 de la Ley 14 de 1983 no viola *per se* los principios de legalidad y certeza tributaria, así como el de unidad del Estado y autonomía de las entidades territoriales. Por lo menos, no apreció que la vulneración se derivara de manera “mediata” del artículo 32 de la Ley 14 de 1983. Sin embargo, advirtió que la vulneración de tales principios podría derivarse de manera “inmediata” de los actos normativos de las entidades territoriales o de los actos administrativos

³¹ En la exposición de motivos se dijo:

"Si se tiene en cuenta que el impuesto de industria y comercio técnicamente no debe recaer sobre artículos sino sobre actividades, el proyecto se refiere a las que se benefician de los recursos, la infraestructura y el mercado de los municipios y son fuente de riqueza. Consiguientemente, se sujetan al impuesto las actividades industriales y de servicios, según se las define en los artículos pertinentes del proyecto de ley"

particulares que las autoridades tributarias profieran cuando, según el caso, regulen o liquiden el tributo territorial. Para fundamentar este argumento, la Corte citó sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado que resolvieron demandas interpuestas en acción de simple nulidad contra acuerdos municipales, y en acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra liquidaciones oficiales tributarias, que decidieron casos en los que se habría analizado la vulneración de los principios de legalidad y certeza tributaria, o de unidad del Estado y autonomía de las entidades territoriales. Todo esto para advertir que será en esas actuaciones judiciales en las que se deberá analizar si se vulneraron tales principios.

Precisamente, a partir de los casos que ha resuelto el Consejo de Estado, la Sala ha planteado las siguientes conclusiones sobre la territorialidad del impuesto de industria y comercio³²:

*“Las labores de coordinación son distintas de la **comercialización de los bienes** y, por lo mismo, son insuficientes para que se entienda realizado el hecho imponible en un determinado municipio.”* [Sentencia de 3 de mayo de 1991³³]

*“El lugar donde se realiza la actividad comercial de venta de bienes es aquel **donde se concretan los elementos del contrato**, esto es, el precio (y dentro de éste, la forma de pago) y la cosa que se vende, independientemente del lugar donde se*

³² Se toman de la Sentencia del veinticuatro (24) de octubre de dos mil trece (2013). Radicación: 25000-23-27-000-2010-00105-01 [19094]. Magistrada Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Demandante: LG ELECTRONICS COLOMBIA LTDA (NIT. 830065063-4). Demandado: DISTRITO CAPITAL, y de la Sentencia del veintiocho de agosto de dos mil catorce (2014). Referencia: Radicación: 25000-23-27-000-2010-00123-01 (19256). Magistrado Ponente: JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ. Demandante: LG ELECTRONICS COLOMBIA LTDA. Demandado: DISTRITO CAPITAL-SECRETARÍA DE HACIENDA-DIRECCIÓN DISTRITAL DE IMPUESTOS.

³³ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Sentencia de 3 de mayo de 1991, expediente 3180. Magistrado Ponente: Guillermo Chahín Lizcano. Demandante: Laboratorios Pfizer de Colombia S.A. contra el municipio de Medellín.

hagan los pedidos". [Sentencia de 22 de enero de 1999³⁴, reiterada en sentencia del 28 de julio de 2005³⁵].

"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. 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." [Sentencia de 8 de marzo de 2002³⁶, reiterada en sentencia de 19 de mayo de 2005³⁷]

"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." [Sentencia del 2 de abril de 2009³⁸].

*"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***

³⁴ _____ Sentencia del veintidós (22) de enero de mil novecientos noventa y nueve (1999). Radicación número: 50422-23-24-000-950021-01-9165 (9165). Magistrado Ponente: Julio Enrique Correa Restrepo. Actor: PARKE DAVIS & COMPANY. Demandado: Municipio de Medellín

³⁵ _____ Sentencia de veintiocho (28) de julio de dos mil cinco (2005), Radicación número: 05001-23-24-000-1998-01089-01(13885), C.P. Dr. Héctor Romero Díaz. Actor: E. R. SQUIBB & SONS INTERAMERICAN CORPORATION SUCURSAL COLOMBIA. Demandado: municipio de Medellín:

"Cuando se trata de actividades comerciales de venta de bienes, el impuesto se causa en el sitio en que concurren los elementos del contrato de compra venta, esto es, el precio, el plazo de pago y la cosa que se vende. Así mismo, para determinar la jurisdicción en que se configura la obligación tributaria, no resulta relevante establecer el lugar desde el cual se realizan los pedidos."

³⁶ _____ Sentencia del ocho (8) de marzo de dos mil dos (2002). Radicación Número: 25000-23-27-000-1999-0497-01(12300). Magistrado Ponente: Juan Ángel Palacio Hincapié. Actor: PROCTER & GAMBLE S.A. (ANTES INDUSTRIAS INEXTRA S.A.). Demandado: Distrito Capital.

³⁷ _____ Sentencia del 19 de mayo de 2005. Exp. 14852, Magistrada Ponente: María Inés Ortiz Barbosa

³⁸ _____ Sentencia de dos (2) de abril de dos mil nueve (2009). Radicación número: 17001-23-31-000-2003-00027-01(17197). C.P. Dr. Héctor Romero Díaz. Actor: COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A. COLTABACO. Demandado: Municipio de Manizales

la consolidación de los negocios de los cuales deriva su ingreso.” [Sentencia del 29 de septiembre de 2011³⁹].

*“el lugar donde se ejerce la actividad comercial de venta y distribución de bienes es aquel **donde se fijan los elementos esenciales del acuerdo** y no donde se toman los pedidos, se entregan los productos o se ejercen labores de coordinación y asesoría.”* [Sentencia del 24 de octubre de 2013⁴⁰]

“La comercialización de electrodomésticos 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.”⁴¹

“la actividad comercial gravada, esto es, la venta de los productos, se perfecciona... donde se convienen el precio y la cosa vendida...”⁴²

Como se puede apreciar, el Consejo de Estado ha concluido que:

- el impuesto de industria y comercio se causa en la jurisdicción del municipio donde se perfecciona o consolida la venta.
- La venta se entiende perfeccionada o consolidada cuando se concretan los elementos esenciales del contrato de venta, esto es, el precio y la cosa vendida.

³⁹ _____ Sentencia del veintinueve (29) de septiembre de dos mil once (2011), Radicación número: 25000-23-27-000-2009-00046-01(18413), C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia. Actor: QUINTEC COLOMBIA S.A. Demandado: Distrito Capital

⁴⁰ _____ Sentencia del veinticuatro (24) de octubre de dos mil trece (2013). Radicación: 25000-23-27-000-2010-00105-01 [19094]. Magistrada Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Demandante: LG ELECTRONICS COLOMBIA LTDA (NIT. 830065063-4). Demandado: DISTRITO CAPITAL,

_____ Sentencia del veintiocho de agosto de dos mil catorce (2014). Referencia: Radicación: 25000-23-27-000-2010-00123-01 (19256). Magistrado Ponente: JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ. Demandante: LG ELECTRONICS COLOMBIA LTDA. Demandado: DISTRITO CAPITAL-SECRETARÍA DE HACIENDA-DIRECCIÓN DISTRITAL DE IMPUESTOS.

⁴¹ idem

⁴² idem

- En consecuencia, el impuesto se causa en la jurisdicción del municipio donde se convienen el precio y la cosa vendida.

No serían criterios determinantes para establecer la jurisdicción de causación del impuesto de industria y comercio, los siguientes:

- el lugar donde se formula la orden de pedido
- el lugar donde se coordina la venta
- el lugar de entrega de las mercancías
- el lugar de suscripción del contrato
- el lugar del domicilio del vendedor
- el lugar a donde se envían agentes para concretar la venta.

3.3.2. De la normativa del Distrito Capital

El artículo 154 del Decreto Constitucional 1421 de 2003 precisó lo siguiente:

ARTÍCULO 154. Industria y Comercio. A partir del año de 1994 se introducen las siguientes modificaciones al impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital:

1. Corresponde al Concejo, en los términos del numeral 3 del artículo 12 del presente Estatuto, fijar su periodicidad. Mientras no lo haga y a partir del 1 de enero de 1994, el período de causación será bimestral;
2. Se entienden percibidos en el Distrito como ingresos originados en la actividad industrial, los generados por la venta de los bienes producidos en el mismo, sin consideración a su lugar de destino o la modalidad que se adopte para su comercialización;
3. 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;
4. Se consideran actividades de servicios todas las tareas, labores o trabajos ejecutados por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien los contrata, que genere contraprestación en dinero o en especie y que se concreten en la obligación de hacer, sin importar que en ellos predomine el factor material o intelectual;

5. Su base gravable estará conformada por los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período gravable. Para determinarlos, se restará de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los correspondientes a actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos. Hacen parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en esta disposición. Con base en estudios y factores objetivos, el Concejo podrá establecer presunciones de ingresos mensuales netos para determinadas actividades. La base gravable para el sector financiero continuará rigiéndose por las normas vigentes para él;

6. Sobre la base gravable definida en la Ley, el Concejo aplicará una tarifa única del dos por mil (0.2%) al treinta por mil (3.0%).

7. El Concejo podrá eliminar el impuesto de avisos y tableros, mediante su incorporación en el de industria y comercio.

Parágrafo. La administración tributaria determinará las fechas de presentación de la declaración y pago del impuesto de industria, comercio y avisos y tableros correspondientes al año gravable de 1993, que en los demás aspectos se regirá por las normas vigentes.

Mediante el Decreto 352 de 2002, el Distrito Capital compiló y actualizó la normativa sustantiva tributaria que regulaba, entre otros, el impuesto de industria y comercio.

En el artículo 32 reguló el hecho generador, en los siguientes términos:

Artículo 32. Hecho generador.

El hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos.

Esta norma prevé las siguientes condiciones para que se configure el hecho generador en la jurisdicción del Distrito Capital:

- Que la actividad industrial, comercial o de servicios se ejecute **directa o indirectamente** en la jurisdicción del Distrito Capital

- Que esas actividades se ejecuten de **manera permanente u ocasional**
- **No importa** que el contribuyente cuente con inmueble determinado o establecimiento de comercio para realizar la actividad.

Los artículos 33, 34 y 35 definen la actividad industrial, comercial y de servicios, así:

Artículo 33. Actividad industrial.

Es actividad industrial, la producción, extracción, fabricación, manufactura, confección, preparación, reparación, ensamblaje de cualquier clase de materiales y bienes y en general cualquier proceso de transformación por elemental que éste sea.

Artículo 34. Actividad comercial.

Es actividad comercial, la destinada al expendio, compraventa o distribución de bienes y mercancías, tanto al por mayor como al por menor y las demás actividades definidas como tales por el Código de Comercio, siempre y cuando no estén consideradas por la ley como actividades industriales o de servicios.

Artículo 35. Actividad de servicio.

Es actividad de servicio, toda tarea, labor o trabajo ejecutado por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien lo contrata, que genere una contraprestación en dinero o en especie y que se concrete en la obligación de hacer, sin importar que en ella predomine el factor material o intelectual.

El artículo 42 regula la base gravable, así:

Artículo 42. Base gravable.

El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período. Para determinarlos, se restará de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los correspondientes a actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, las exportaciones y la venta de activos fijos.

Hacen parte de la base gravable, los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo.

Parágrafo primero. Para la determinación del impuesto de industria y comercio no se aplicarán los ajustes integrales por inflación.

Parágrafo segundo. Los contribuyentes que desarrollen actividades parcialmente exentas o no sujetas, deducirán de la base gravable de sus declaraciones, el monto de sus ingresos correspondiente con la parte exenta o no sujeta.

Habida cuenta de que la base gravable la constituyen los ingresos que perciban los contribuyentes, el artículo 37 del Decreto 352 de 2002 fijó las siguientes reglas para delimitar la jurisdicción territorial de la actividad industrial, comercial o de servicios que se ejecuta en el Distrito Capital, así:

Artículo 37. Percepción del ingreso.

Se entienden percibidos en el Distrito Capital, como ingresos originados en la actividad industrial, los generados en la **venta de bienes producidos en el mismo**, sin consideración a su lugar de destino o a la modalidad que se adopte para su comercialización.

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.**

(...)

El primer inciso del artículo 37 del Decreto 352 de 2002 se refiere a la percepción de ingresos por la actividad industrial. Según esta regla, el Distrito Capital es el sujeto activo del impuesto de industria y comercio por los ingresos percibidos por la venta de **bienes producidos** en el propio Distrito Capital.

Esta regla coincide con la prevista en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990 que, valga precisar, se aplica a todas las entidades territoriales.

El artículo 77 dispone:

ARTICULO 77. Impuesto industria y comercio. Para el pago del impuesto de industria y comercio sobre las actividades industriales, el gravamen sobre la actividad industrial **se pagará en el municipio donde se encuentre ubicada la fábrica o planta industrial, teniendo como base gravable los ingresos brutos provenientes de la comercialización de la producción.** (negrilla fuera de texto)

Ahora bien, para la comercialización de bienes y la prestación de servicios, se aplica la regla prevista en el numeral 3 del artículo 154 del Decreto 1421 de 1993, reiterada en el inciso segundo del artículo 37 del Decreto 352 de 2002.

Esa regla parte de suponer la existencia de establecimientos de comercio registrados en otros municipios y que los contribuyentes del impuesto de industria y comercio tributen en esos municipios por los ingresos percibidos en el establecimiento de comercio ubicado en otra jurisdicción territorial.⁴³

Para excluir esos ingresos de la base gravable, el artículo 44 del decreto 352 de 2002 prevé lo siguiente:

Artículo 44. Requisitos para excluir de la base gravable ingresos percibidos fuera del Distrito Capital.

Para la procedencia de la exclusión de los ingresos obtenidos fuera del Distrito Capital en el caso de actividades comerciales y de servicios realizadas fuera de Bogotá, **el contribuyente deberá demostrar mediante facturas de venta, soportes contables u otros medios probatorios el origen extraterritorial de los ingresos, tales como los recibos de pago de estos impuestos en otros**

⁴³ Así lo precisó la Sala en la sentencia del veinticinco (25) de marzo de dos mil diez (2010). Radicación Número: 25000-23-27-000-2007-00086-01(17362). Actor: ASOCIACION PARA LA SISTEMATIZACION BANCARIA - ANTES SERVIBANCA. Demandado: DISTRITO CAPITAL:

“Según la norma en mención, el Distrito Capital puede gravar en su jurisdicción, los ingresos obtenidos en otros municipios por actividades comerciales y de servicios, si el contribuyente no demuestra que se realizan o prestan a través de establecimiento de comercio registrado en otro municipio y que en este se pagó el impuesto.

En ese orden de ideas, es obligación del contribuyente acreditar tanto el registro del establecimiento de comercio como el pago de las obligaciones que por impuesto de industria y comercio se generen fuera del Distrito Capital.”

municipios. En el caso de actividades industriales ejercidas en varios municipios, deberá acreditar el origen de los ingresos percibidos en cada actividad mediante registros contables separados por cada planta o sitio de producción, así como facturas de venta expedidas en cada municipio, u otras pruebas que permitan establecer la relación entre la actividad territorial y el ingreso derivado de ella.

Ahora bien, como no siempre es posible tener certeza de la jurisdicción en la que se ejecuta la actividad sujeta al impuesto de industria y comercio, el artículo 52 del Decreto 352 de 2002 previó la siguiente presunción:

Artículo 52. Presunciones en el impuesto de industria y comercio.

Para efectos de la determinación oficial del impuesto de industria y comercio, se establecen las siguientes presunciones:

1. (...)
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.**

Corolario de lo expuesto, las reglas que operan en el Distrito Capital, para determinar si el impuesto de industria y comercio se causa en esa jurisdicción, son las siguientes:

- Para que se configure el hecho generador en la jurisdicción del Distrito Capital, la actividad industrial, comercial o de servicios se debe ejecutar directa o indirectamente en la jurisdicción del Distrito Capital, de manera permanente u ocasional, y no importa que el contribuyente cuente con inmueble determinado o establecimiento de comercio para realizar la actividad.
- La Base gravable del impuesto son los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período, que es bimestral. Para determinarlos, se resta de la totalidad de los ingresos ordinarios y

extraordinarios, los correspondientes a actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, las exportaciones y la venta de activos fijos.

- Por la actividad industrial, el impuesto se causa en el Distrito Capital si la sede fabril se encuentra ubicada en la jurisdicción del Distrito. Por lo tanto, el impuesto se paga sobre los ingresos netos percibidos por la venta de los bienes producidos en el Distrito Capital.
- Por las actividades de servicios y comercial, el impuesto se causa en el Distrito Capital si el servicio se presta o la venta se realiza en establecimientos de comercio ubicados en la jurisdicción del Distrito Capital.
- Si los ingresos por la venta se perciben en establecimientos de comercio ubicados en otro municipio y el contribuyente tributa en ese municipio, el impuesto de industria y comercio no se causa en el Distrito Capital.
- Pero, si el comerciante se vale de agentes o contrata directa o indirectamente vendedores para que ofrezcan, promocionen, realicen y vendan bienes en la ciudad de Bogotá, se presume que los ingresos obtenidos en esas condiciones, se perciben por la actividad comercial ejecutada en el Distrito Capital, y, por ende, se gravan en el Distrito Capital.

3.3.3. De la normativa del Municipio de Cota

Sea lo primero precisar que el demandante pidió que se oficiara al Municipio de Cota para que remitiera al proceso, para que obre como prueba, la copia del Acuerdo 14 de 2004 y del Decreto 086 de 2006, proferidos, respectivamente, por el Concejo Municipal y el Alcalde del Municipio de Cota,

pues acusó de violadas estas normas⁴⁴. En el expediente obra la copia del Decreto 086 de 2006, pero no obra la copia del Acuerdo 14 de 2004, pues mediante auto del 15 de julio de 2011⁴⁵, el *a quo* dispuso tener como prueba, únicamente, las que se aportaron con la demanda y la contestación. El demandante no controvertió esa decisión.

No obstante, dado que el Acuerdo 14 de 2004 se puede consultar en la página web de la entidad territorial⁴⁶, la Sala procede a precisar cómo está regulado el impuesto de industria y comercio en ese municipio. Para el efecto, se transcriben las normas pertinentes, en lo que interesa para resolver el caso.

ARTÍCULO 35°. HECHO GENERADOR. Lo constituyen todas las actividades comerciales, industriales, de servicios y financieras, que se ejerzan o realicen **en forma directa o indirecta**, dentro del ente territorial del Municipio de Cota, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se **cumplan en forma permanente u ocasional**, en inmuebles determinados, en establecimientos de comercio o sin ellos.

ARTÍCULO 36°. BASE GRAVABLE. El Impuesto de Industria y Comercio se liquidará con base en los **ingresos brutos** obtenidos por los contribuyentes en el año inmediatamente anterior, expresado en moneda nacional y obtenidos por las personas naturales o jurídicas y las sociedades de hecho indicadas en el artículo anterior.

PARÁGRAFO PRIMERO.- INGRESOS EXCLUIDOS DE LA BASE GRAVABLE. Devoluciones en ventas, ingresos provenientes por venta de activos fijos y operaciones de exportación, recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio este regulado por el Estado y percepción de subsidios.

PARAGRAFO SEGUNDO.- Se entiende por ingresos brutos del contribuyente, lo facturado por ventas, comisiones, intereses, honorarios, pagos por servicios prestados y todo ingreso originado o conexo con la actividad gravada. Si se realizan actividades exentas o no sujetas se descontaran del total de ingresos brutos

⁴⁴ Artículos 35, 36, 37, 39 y 43 del Acuerdo No. 014 de 2004, y 1 del Decreto 086 de 2006.

⁴⁵ Folio 218

⁴⁶http://cota-cundinamarca.gov.co/apc-aa-files/64626331323938623934646661363435/ACUERDO_No_14_2004.pdf

relacionados en la declaración. Para tal efecto deberán demostrar en su declaración el carácter de exentos o amparados, invocando el acto administrativo que otorgó la exención o la norma a la cual se acojan, según el caso.

PARAGRAFO TERCERO.- Las fábricas o plantas industriales que se encuentren ubicadas en el ente territorial del Municipio de Cota, tendrán como base gravable del impuesto, los ingresos brutos provenientes de la comercialización de la producción. (...)"

Fíjese que en cuanto a los presupuestos del hecho generador del impuesto de industria y comercio para las tres actividades (industrial, comercial y de servicios), y la causación por la actividad industrial, el municipio de Cota reguló el impuesto en la misma forma prevista en la normativa del Distrito Capital.

Se destaca que la normativa del Distrito Capital prevé más reglas para precisar la causación del impuesto en la jurisdicción de esa entidad territorial, por la actividad comercial y de servicios, contrario a lo que ocurre con la normativa del municipio de Cota que no regula reglas especiales respecto de cómo se causaría el impuesto por esas mismas actividades.

En esas condiciones, es necesario, entonces, analizar el acervo probatorio a efectos de establecer si en el caso concreto se cumplen las reglas fijadas por la ley y la jurisprudencia para entender causado el impuesto de industria y comercio en determinada jurisdicción territorial, concretamente, en el Distrito Capital o en el municipio de Cota.

3.3.4. El caso concreto

3.3.4.1. Hechos relevantes para decidir

Para resolver se tienen como relevantes los siguientes hechos:

De acuerdo con el certificado de existencia y representación legal expedido por la Cámara de Comercio de Bogotá, SOLIDDA GROUP tuvo su domicilio en el municipio de Cota a partir del primero de mayo de 2006.

Según el anterior certificado en la escritura pública No. 7300 del 27 de diciembre de 2007 de la Notaría Primera del Circuito de Bogotá, inscrita en el registro mercantil el 4 de enero de 2008 bajo el No. 1182183 del libro IX, Cellstar Colombia [hoy SOLIDDA GROUP S.A.S] trasladó su domicilio del municipio de Cota a la ciudad de Bogotá⁴⁷.

Mediante Decreto No. 086 del 16 de junio de 2006, el municipio de Cota exoneró a la empresa Cellstar Colombia [hoy SOLIDDA GROUP S.A.S], del 100% del impuesto de industria y comercio, y el complementario de avisos y tableros, por el año gravable 2006. Esa exención procedía en favor de las “empresas nuevas” que se establecieran físicamente en la zona industrial del municipio de Cota. El período de exención se contaba a partir del momento en que la empresa informara, mediante oficio, la fecha a partir de la que instalara su domicilio en el municipio de Cota. Conforme con los considerandos del Decreto 086 de 2006, mediante oficio del 13 de junio de 2006, Cellstar de Colombia [hoy SOLIDDA GROUP S.A.S] informó al municipio de Cota que inició actividades en ese municipio a partir del primero de mayo de 2006.

Cellstar Colombia [hoy SOLIDDA GROUP S.A.S] tiene por objeto social el siguiente:

⁴⁷ Folios 32 y 32 vto. c.p.

“(…) DESARROLLAR LAS ACTIVIDADES DE IMPORTACIÓN, COMPRA, DISTRIBUCIÓN Y VENTA DE TELÉFONOS CELULARES, ACCESORIOS Y OTROS EQUIPOS DE COMUNICACIÓN, Y EQUIPOS ELECTRÓNICOS PARA ELLO REPRESENTAR FABRICANTES COMO CENTRO DE SERVICIO AUTORIZADO CON EL PROPÓSITO DE PRESTAR SERVICIOS TÉCNICOS Y ATENDER GARANTÍAS QUE LA SOCIEDAD COMERCIALIZA EN COLOMBIA; EL DESARROLLO DE SOFTWARE Y SU LICENCIAMIENTO; ACTUAR COMO OPERADOR LOGÍSTICO O COMERCIALIZADOR DE TARJETAS PREPAGO O PINES VIRTUALES DE TIEMPO AL AIRE EN TELECOMUNICACIONES; IMPORTAR, EXPORTAR, DISTRIBUIR Y COMERCIALIZAR TODO TIPO DE BIENES, ESPECIALMENTE ELECTRODOMÉSTICOS: INTERMEDIAR, DESCONTAR Y NEGOCIAR MEDIOS DE PAGO, DOCUMENTOS REPRESENTATIVOS DE MERCANCIAS Y SERVICIOS, DIRECTA O INDIRECTAMENTE, A TRAVÉS DE CONTRATOS, CON O SIN REPRESENTACIÓN; PRESTAR ACTIVIDADES DE INTERMEDIACIÓN Y REALIZACIÓN DE INVERSIONES DE TODO TIPO; IMPORTAR Y EXPORTAR BIENES Y SERVICIOS QUE AYUDEN O ESTIMULEN EL DERECHO DE USO DE MINUTOS DE COMUNICACIÓN A TRAVÉS DE INTERNET O POR OTROS MEDIOS; CELEBRAR EL CONTRATO DE TRANSPORTE DE BIENES Y MERCANCIAS RELACIONADAS CON EL OBJETO SOCIAL; OBTENER LICENCIAS Y PRESTAR SERVICIOS DE VALOR AGREGADO, TELEMÁTICA Y TELECOMUNICACIONES, Y, EN GENERAL, PRESTAR SERVICIOS POSTALES, EN LOS TÉRMINOS DE LA LEY 1369 DE 2.009, SUS DECRETOS REGLAMENTARIOS Y DEMÁS NORMAS QUE LA REFORMEN ADICIONEN, O SUPRIMAN. EN DESARROLLO DE ESTA ACTIVIDAD, SOLIDDA GROUP PODRÁ POR SI O CON OTROS CREAR, Y DESARROLLAR REDES POSTALES, SOBRE PLATAFORMAS FÍSICAS O VIRTUALES DE ALTA COMPETITIVIDAD. LOS SERVICIOS POSTALES DE PAGO, PARA LA PRESTACIÓN DE GIROS NACIONALES E INTERNACIONALES SERÁ UNA ACTIVIDAD PRIORITARIA DE LA COMPAÑÍA; PARA ESTO PODRÁ OBTENER HABILITACIONES Y CELEBRAR ALIANZAS CON EMPRESAS PÚBLICAS O PRIVADAS AFINES AL SERVICIO. EL PAGO A LOS CLIENTES DE NUESTROS CLIENTES, ENTRE OTROS: DE NOMINA, DE OBLIGACIONES INCORPORADAS O NO EN TÍTULOS VALORES, DE OBLIGACIONES HIPOTECARIAS, DE PROVEEDORES, ETC., SERÁ UN SERVICIO AL CUAL SE DEDICA SOLIDDA GROUP. A LA INVERSA, SOLIDDA GROUP, TAMBIÉN PODRÁ PRESTAR LOS SERVICIOS DE RECAUDO, ENTRE OTROS: DE FACTURACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS Y OTROS, DE CARTERA PREJUDICIAL, DE FACTURACIÓN DE VENTAS MULTINIVEL. SOLIDDA GROUP TAMBIÉN PODRÁ PRESTAR LOS SERVICIOS DE CORRESPONSAL NO BANCARIO, EN LOS TÉRMINOS DEL ESTATUTO FINANCIERO. LA COMPAÑÍA PODRÁ PARTICIPAR EN LICITACIONES PÚBLICAS O PRIVADAS, ANTE PERSONAS NATURALES O JURÍDICAS DE DERECHO PÚBLICO O DERECHO PRIVADO A FIN DE DESARROLLAR SU OBJETO SOCIAL DENTRO DE LAS NORMAS DEL DERECHO PRIVADO DENTRO DE LAS NORMAS DE DERECHO CONTRACTUAL O PÚBLICO. EL DESARROLLO DE CUALQUIER ACTIVIDAD LÍCITA DE ÍNDOLE COMERCIAL”⁴⁸

⁴⁸ Folios 32 anverso y 33 c.p.

Los días 19 de julio, 19 de septiembre y 17 de noviembre de 2006 y 17 de enero de 2007, Cellstar de Colombia [hoy SOLIDDA GROUP S.A.S] presentó, ante la Secretaría de Hacienda de Bogotá, las declaraciones del impuesto de Industria y Comercio por los bimestres 3 [may-jun], 4 [jul-ago], 5 [sep-oct] y 6 [nov-dic] del año gravable 2006, en las que liquidó un impuesto a cargo de \$450.000, \$4.027.000, \$2.240.000 y \$2.647.000, respectivamente⁴⁹, así:

Bimestre 3

13.	TOTAL INGRESOS ORDINARIOS Y EXTRAORDINARIOS DEL PERIODO	BA	50314636000
14.	Menos TOTAL INGRESOS OBTENIDOS FUERA DEL DISTRITO CAPITAL	BC	50057346000
15.	TOTAL INGRESOS BRUTOS OBTENIDOS EN EL DISTRITO CAPITAL (Renglón 13-14)	BT	257290000
16.	Menos DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS	BB	530000
17.	Menos DEDUCCIONES, EXENCIONES Y ACTIVIDADES NO SUJETAS	BD	0
18.	TOTAL INGRESOS NETOS GRAVABLES (Renglón 15 – 16 – 17)	BE	256760000
E.	LIQUIDACIÓN PRIVADA		
19.	IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO	IC	2835000
20.	Más IMPUESTO DE AVISOS Y TABLEEROS (15% del renglón 19)	BF	0
21.	Más VALOR TOTAL UNIDADES COMERCIALES ADICIONALES	BG	0
22.	TOTAL IMPUESTO A CARGO (Renglón 19+20+21)	FU	2835000
23.	Menos VALOR QUE LE RETUVIERON A TITULO DE IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO	BI	2835000
24.	MÁS SANCIONES	VS	0
F.	SALDO A CARGO		
25.	TOTAL SALDO A CARGO (Renglón 22-23+24)	HA	450000
G.	PAGO		
26.	VALOR A PAGAR	VP	450000
27.	Más INTERESES DE MORA	IM	0
28.	TOTAL A PAGAR (Renglón 26+27)	TP	450000
H.	PAGO ADICIONAL VOLUNTARIO		

⁴⁹ Folios 63 a 66 c.p.

	Aporto voluntariamente al desarrollo de Bogotá un 10% adicional		0
29.	PAGO VOLUNTARIO (10% Del renglón 22)	AV	
30.	TOTAL CON PAGO VOLUNTARIO (Renglón 28 + 29)	TA	450000

Bimestre 4

13.	TOTAL INGRESOS ORDINARIOS Y EXTRAORDINARIOS DEL PERIODO	BA	53422945000
14.	Menos TOTAL INGRESOS OBTENIDOS FUERA DEL DISTRITO CAPITAL	BC	53029426000
15.	TOTAL INGRESOS BRUTOS OBTENIDOS EN EL DISTRITO CAPITAL (Renglón 13-14)	BT	393519000
16.	Menos DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS	BB	5254000
17.	Menos DEDUCCIONES, EXENCIONES Y ACTIVIDADES NO SUJETAS	BD	0
18.	TOTAL INGRESOS NETOS GRAVABLES (Renglón 15 – 16 – 17)	BE	388265000
E.	LIQUIDACIÓN PRIVADA		
19.	IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO	IC	4286000
20.	Más IMPUESTO DE AVISOS Y TABLEEROS (15% del renglón 19)	BF	0
21.	Más VALOR TOTAL UNIDADES COMERCIALES ADICIONALES	BG	0
22.	TOTAL IMPUESTO A CARGO (Renglón 19+20+21)	FU	4286000
23.	Menos VALOR QUE LE RETUVIERON A TITULO DE IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO	BI	259000
24.	MÁS SANCIONES	VS	0
F.	SALDO A CARGO		4027000
25.	TOTAL SALDO A CARGO (Renglón 22-23+24)	HA	4027000
G.	PAGO		
26.	VALOR A PAGAR	VP	4027000
27.	Más INTERESES DE MORA	IM	0
28.	TOTAL A PAGAR (Renglón 26+27)	TP	4027000
H.	PAGO ADICIONAL VOLUNTARIO		
	Aporto voluntariamente al desarrollo de Bogotá un 10% adicional		
29.	PAGO VOLUNTARIO (10% Del renglón 22)	AV	0
30.	TOTAL CON PAGO VOLUNTARIO (Renglón 28 + 29)	TA	4027000

Bimestre 5

13.	TOTAL INGRESOS ORDINARIOS Y EXTRAORDINARIOS DEL PERIODO	BA	51508138000
-----	---	----	-------------

14.	Menos TOTAL INGRESOS OBTENIDOS FUERA DEL DISTRITO CAPITAL	BC	51251245000
15.	TOTAL INGRESOS BRUTOS OBTENIDOS EN EL DISTRITO CAPITAL (Renglón 13-14)	BT	256893000
16.	Menos DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS	BB	38000
17.	Menos DEDUCCIONES, EXENCIONES Y ACTIVIDADES NO SUJETAS	BD	0
18.	TOTAL INGRESOS NETOS GRAVABLES (Renglón 15 – 16 – 17)	BE	256855000
E.	LIQUIDACIÓN PRIVADA		
19.	IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO	IC	2836000
20.	Más IMPUESTO DE AVISOS Y TABLEEROS (15% del renglón 19)	BF	0
21.	Más VALOR TOTAL UNIDADES COMERCIALES ADICIONALES	BG	0
22.	TOTAL IMPUESTO A CARGO (Renglón 19+20+21)	FU	2836000
23.	Menos VALOR QUE LE RETUVIERON A TITULO DE IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO	BI	596000
24.	MÁS SANCIONES	VS	0
F.	SALDO A CARGO		
25.	TOTAL SALDO A CARGO (Renglón 22-23+24)	HA	2240000
G.	PAGO		
26.	VALOR A PAGAR	VP	2240000
27.	Más INTERESES DE MORA	IM	0
28.	TOTAL A PAGAR (Renglón 26+27)	TP	2240000
H.	PAGO ADICIONAL VOLUNTARIO		
	Aporto voluntariamente al desarrollo de Bogotá un 10% adicional		
29.	PAGO VOLUNTARIO (10% Del renglón 22)	AV	0
30.	TOTAL CON PAGO VOLUNTARIO (Renglón 28 + 29)	TA	2240000

Bimestre 6

13.	TOTAL INGRESOS ORDINARIOS Y EXTRAORDINARIOS DEL PERIODO	BA	69314798000
14.	Menos TOTAL INGRESOS OBTENIDOS FUERA DEL DISTRITO CAPITAL	BC	69016471000
15.	TOTAL INGRESOS BRUTOS OBTENIDOS EN EL DISTRITO CAPITAL (Renglón 13-14)	BT	298327000
16.	Menos DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS	BB	391000
17.	Menos DEDUCCIONES, EXENCIONES Y ACTIVIDADES NO SUJETAS	BD	0
18.	TOTAL INGRESOS NETOS GRAVABLES (Renglón 15 – 16 – 17)	BE	297936000

E.	LIQUIDACIÓN PRIVADA		
19.	IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO	IC	3289000
20.	Más IMPUESTO DE AVISOS Y TABLEEROS (15% del renglón 19)	BF	0
21.	Más VALOR TOTAL UNIDADES COMERCIALES ADICIONALES	BG	0
22.	TOTAL IMPUESTO A CARGO (Renglón 19+20+21)	FU	3289000
23.	Menos VALOR QUE LE RETUVIERON A TITULO DE IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO	BI	642000
24.	MÁS SANCIONES	VS	0
F.	SALDO A CARGO		
25.	TOTAL SALDO A CARGO (Renglón 22-23+24)	HA	2647000
G.	PAGO		
26.	VALOR A PAGAR	VP	2647000
27.	Más INTERESES DE MORA	IM	2647000
28.	TOTAL A PAGAR (Renglón 26+27)	TP	0
H.	PAGO ADICIONAL VOLUNTARIO		
	Aporto voluntariamente al desarrollo de Bogotá un 10% adicional		
29.	PAGO VOLUNTARIO (10% Del renglón 22)	AV	0
30.	TOTAL CON PAGO VOLUNTARIO (Renglón 28 + 29)	TA	2647000

El 2 de mayo de 2007, por la misma vigencia 2006, Cellstar de Colombia [hoy SOLIDDA GROUP S.A.S] presentó la declaración anual del impuesto de industria y comercio en el municipio de Cota⁵⁰, así:

TOTAL INGRESOS BRUTOS DEL PERÍODO DENTRO Y FUERA DEL MUNICIPIO	12	293.296.612.000
INGRESOS RECIBIDOS FUERA DEL MUNICIPIO	13	125.760.122.000
EXPORTACIONES	14	0
DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS	15	867.225.000
INGRESOS EXENTOS	16	0
TOTAL BASE GRAVABLES (Casilla 12 menos casilla 13, 14, 15 y 16)	17	166.669.265.000
TOTAL IMPUESTO A CARGO	18	482.831.000

⁵⁰ Folio 67 c.p.

DESCUENTO POR PAGO OPORTUNO	19	0
IMPUESTO DE AVISOS Y TABLEROS	20	72.425.000
VALOR PAGO IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO	29	0
VALOR PAGO IMPUESTO DE AVISOS Y TABLEROS	30	0

Mediante Auto de Inspección Tributaria No. 2008EE50441 del 7 de marzo de 2008, la Secretaría de Hacienda de Bogotá ordenó la práctica de una inspección tributaria al contribuyente Cellstar de Colombia [hoy SOLIDDA GROUP S.A.S], que fue realizada el 6 de abril de 2008 en el municipio de Cota⁵¹. En el acta de esa diligencia se dejaron las siguientes constancias a mano alzada:

“Se allegó al expediente fotocopia de las declaraciones de renta, ICA, IVA/2006, Anexos 1,5, 6 del reporte a Supersociedades, listado de Muto ctas [ilegible] 41 y 42 año 2006.

*El contribuyente explicó el proceso de **venta de recarga en línea** así:*

Los operadores de telefonía celular (Comcel, Movistar y Tigo) venden los minutos a Cellstar y Cellstar los provee a las grandes superficies por dos sistemas uno que es la recarga en línea y otro recarga por venta de pines, en el primero recarga en línea un cliente recarga su celular por un valor determinado esta información es transmitida a la plataforma ubicada en COTA.

*En el segundo sistema **una persona compra un PIN** en un almacén de cadena o gran superficie y se da una relación directa entre el cliente y el operador de servicio celular porque para escogerlo llama al *661, 611 etc (a la vía de ejemplo) y Cellstar tiene como ingreso la intermediación. La sociedad investigada es intermediaria en la venta de tarjetas prepago, compra las tarjetas a los operadores de celulares y las vende al distribuidor mayorista (se aclara que son muchos distribuidores)*

***Vende electrodomésticos**, es distribuidor autorizado de DAEWOO, SHARP y HACEB, importan los fabricantes y nacionalizan la mercancía que luego distribuyen, despachan sale de zona franca y de COTA. En Cota tienen una bodega donde manejan un stock de inventarios la cual fue visitada por los funcionarios comisionados.*

Durante la visita también se visitó la plataforma a la cual llegan las solicitudes y se despachan las recargas de minutos.

⁵¹ Folios 1 a 5 c.a. No.1.

Se solicita:

- *Certificado del revisor fiscal de los ingresos obtenidos en el año 2006 discriminados por cuenta, concepto, valor, municipio en el cual se obtuvieron. Igualmente de las deducciones efectuadas a las declaraciones de ICA, esta información debe presentarse de forma bimestral.*
- *Justificar la diferencia (conciliar) por Revisor Fiscal existente entre los ingresos reportados en ICA, IVA, Renta.*
- *Copia de los contratos de operación logística o de comercialización de tarjetas prepago, pines virtuales y de recarga de minutos en línea con los diferentes operadores de telefonía celular y copia del contrato de cuentas en participación.*
- *Certificado del proceso de venta en línea y de tarjetas prepago indicando en que municipio se realiza cada proceso.”*

En el requerimiento especial que más adelante se referenciará, el Distrito Capital dejó la constancia de que la demandante no suministró la información solicitada en la diligencia de inspección.

Mediante Emplazamiento para corregir No. 2008EE213877 del 1º de agosto de 2008, el Distrito Capital le concedió a Cellstar de Colombia [hoy SOLIDDA GROUP S.A.S] el plazo de un mes para que corrigiera las declaraciones del impuesto de industria y comercio por los bimestres 3, 4, 5 y 6 de 2006 y liquidara la correspondiente sanción⁵².

El 4 de septiembre de 2008, Cellstar de Colombia [hoy SOLIDDA GROUP S.A.S] respondió el emplazamiento para corregir. Según consta en el requerimiento especial⁵³, la demandante respondió que como no encontró indicios de inexactitud que dieran lugar a la corrección de las declaraciones del impuesto de industria y comercio, aportaba el certificado del revisor

⁵² Folio 103 y 104 c.a. No. 1.

⁵³ Tomado del requerimiento especial. Folio398 c.a. No. 2.

fiscal⁵⁴ que daba cuenta de los ingresos obtenidos por la empresa en el año 2006.

El 13 de noviembre de 2008, la Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá expidió el Requerimiento Especial No. 2008EE446790. En concreto, el Distrito Capital desconoció del “*Total ingresos fuera del Distrito Capital*” los ingresos que la demandante habría obtenido en el municipio de Cota, por el ejercicio de la actividad comercial No. 5190 (comercio al por mayor de productos diversos). Las razones que expuso se sintetizan así:

- El Distrito Capital precisó que hizo las siguientes actividades: levantó acta de libros de contabilidad; recaudó copia de las declaraciones tributarias de renta, ICA [Bogotá y los Municipios en los que ejecutó las actividades] e IVA; los anexos 1, 5 y 6 del reporte a la Superintendencia de Sociedades; el certificado de existencia y representación legal y, listó el movimiento de las cuentas contables de ingresos 41 y 42.
- Con fundamento en esos documentos, el Distrito Capital extrajo la siguiente información del año 2006: (i) de las declaraciones del impuesto de industria y comercio: el total de ingresos netos discriminados por bimestres⁵⁵; (ii) de las declaraciones del impuesto sobre las ventas: el total de ingresos brutos⁵⁶ y de ingresos netos⁵⁷; (iii) de la declaración de renta: el total de ingresos brutos⁵⁸ y el de ingresos netos⁵⁹; (iv) del informe de la Superintendencia de

⁵⁴ Folios 356 a 362 c.a.a.

⁵⁵ Total ingresos netos \$37.541.743.000

⁵⁶ Total ingresos brutos: \$315.181.393.000

⁵⁷ Total ingresos netos: \$309.434.500.000

⁵⁸ Total ingresos brutos: \$292.053.040.000

⁵⁹ Total ingresos netos: \$286.505.985.000

Sociedades, los ingresos netos de las siguientes actividades: venta de electrodomésticos y muebles⁶⁰, servicios reparación⁶¹, venta otros productos⁶², venta otros productos⁶³, ingresos operacionales⁶⁴, ingresos no operacionales⁶⁵, ingresos netos⁶⁶.

- La anterior información la utilizó para totalizar los ingresos que la demandante habría percibido por fuera del Distrito Capital, discriminados por municipio, así:

MUNICIPIO	BIM 1	BIM 2	BIM 3	BIM 4	BIM 5	BIM 6	TOTAL AÑO
ING CALI	745.591.255	9.192.279.813	8.473.934.985	0	0	0	18.411.806.053
ING MEDELLÍN	2.173.179.179	8.314.036.107		0	0	0	10.487.215.286
ING BARRANQUILLA	636.098.594	5.960.379.638	0	0	0	0	6.596.478.232
ITAGUI			10.994.651.536	9.276.631.382	7.163.120.549	0	27.434.403.467
TOTAL	3.554.869.028	23.466.695.558	19.468.586.521	9.276.631.382	7.163.120.549	0	62.929.903.038
COTA	0	0	31.694.922.083	43.752.795.013	44.088.124.025	70.172.573.384	189.708.414.505

- Dado que en la inspección tributaria el Distrito Capital solicitó información específica que no fue suministrada por la demandante, ante la carencia de esa información, el Distrito Capital analizó la contabilidad de la demandante y elaboró una hoja de trabajo con los ingresos tomados del auxiliar de ingresos, que discriminó así:

⁶⁰ \$44.450.421.000
⁶¹ \$18.665.323.000
⁶² \$217.052.739.000
⁶³ \$473.862.000
⁶⁴ \$280.642.345.000
⁶⁵ \$4.017.233.000
⁶⁶ \$284.659.578.000

CONCEPTO	BIM 3	BIM 4	BIM 5	BIM 6
VENTA DE ELECTRODOMESTICOS	6.453.940.408	6.206.432.760	9.714.646.419	9.331.961.971
SERVICIOS REPARACIÓN	4.556.613.989	2.392.163.622	2.149.915.849	4.989.285.162
VENTA OTROS PRODUCTOS	4.035.146.073	43.238.128.484	38.372.999.807	52.014.648.337
CONSULTORÍA	35.936.163	40.123.117	11.707.070	111.733.245
INGRESOS OPERACIONALES	51.361.636.633	51.876.847.983	50.354.632.545	66.447.628.715
VENTA ACTIVOS FIJOS	57.055			
INTERESES	24.108.473	-34.411.102	27.238.322	10.857.792
REAJUSTE MONETARIO UPAC	324.206	365.621	322.761	200.185
DIFERENCIA EN CAMBIO	5.434.010	1.536.468.779	1.090.398.094	837.605.341
DESCUENTOS CIALES	28.962	136.500		472.513
COMISIONES PINES VIRTUAL	26.349.988	-64.036.395	-51.713.713	
SEGUROS	0	7.335.000		
RECLAMOS	0			
REINTEGRO COSTOS Y GTOS		8.000.000	48.853.969	2.134.726.943
INGRESOS EJ ANTERIORES	0	91.306.185	37.052.370	-3.168.322
DIVERSOS	2.859.219	932.502	1.353.854	1.040.726.739
INGRESOS NO OPERACIONALES	59.161.913	1.546.097.090	1.153.505.657	4.021.421.191
TOTAL INGRESOS BRUTOS	51.420.798.546	53.422.945.073	51.508.138.202	70.469.049.906
MENOS DEVOLUCIONES	1.106.162.265	1.043.444.149	510.581.714	1.136.249.195
INGRESOS NETOS	53.314.636.281	52.379.500.924	50.997.556.488	69.332.800.711
REAJUSTE MONETARIO UPAC	324.206	365.621	322.761	200.185
SEGUROS		7.335.000		
RECLAMOS				
ING FUERA BTA -COTA	19.468.586.521	9.276.631.382	7.163.120.549	0
BASE GRAV DETERMINADA	30.845.725.554	43.095.168.921	48.834.113.178	69.332.600.526
BASE GRAVABLE DECLARADA	256.760.000	388.265.000	256.855.000	297.936.000
DIFERENCIAS	30.588.965.554	42.706.903.921	43.577.258.178	69.034.664.526

- De otra parte, dejó la constancia de que la demandante no entregó la copia de los contratos que, como operador logístico o comercializador de tarjetas prepago, pines virtuales y de recarga de minutos en línea, habría suscrito con los diferentes operadores de telefonía celular. Que tampoco entregó copia del contrato de cuentas en participación ni de la certificación del proceso de venta en línea y de tarjetas prepago en el que, además, se indicara el municipio donde se realiza el proceso. El Distrito Capital pidió estas pruebas para analizar la actividad que desarrolla la empresa y que había sido explicada durante la visita a las instalaciones de la demandante.
- Explicó, además, que se recaudaron otras pruebas, tales como:

- Dos facturas de venta expedidas en Bogotá y Medellín por COMCEL y MOVISTAR en las que figura como comprador Cellstar de Colombia [hoy SOLIDDA GROUP], (suministrada por el demandante). Según el Distrito Capital, estas facturas no corresponden al año 2006.
- Certificado de revisor fiscal, (suministrado por el demandante)
- Base de datos suministrada por la Superintendencia de Sociedades en la que se enlista la relación de clientes a los que la demandante les practicó retención por el impuesto de industria y comercio en el año 2006, así como el listado de contribuyentes que le retuvieron a Cellstar de Colombia [hoy SOLIDDA GROUP]. Dijo que en esa relación se prueba que los clientes de la demandante están ubicados en Bogotá y que las retenciones se hicieron en Bogotá, por compras hechas en Bogotá.
- Facturas de venta de Cellstar de Colombia [hoy SOLIDDA GROUP] en las que consta que tiene domicilio en Cota, Bogotá, Medellín, Cali y Barranquilla. Y que sus clientes son empresas como Almacenes Éxito, Cafam y Carulla.
- Visitas realizadas a los clientes de Cellstar de Colombia [hoy SOLIDDA GROUP]:
 - ✓ **Almacenes Éxito:** reportó que es un proveedor de cadena, que maneja varias marcas o productos como electrodomésticos y computadores y recargas virtuales de COMCEL, Tigo y Avantel (minutos al aire) y Habbo (juegos). De este proveedor, el Distrito concluyó *“que la actividad comercial se desarrolló en Medellín razón por la cual en el presente requerimiento Especial, le aceptamos al contribuyente*

investigado las deducciones de los demás municipios, excepto Cota porque desde allí no se realiza actividad alguna”

- ✓ **Carulla Vivero:** reportó que el acuerdo por la venta de electrodomésticos se efectuaba en Barranquilla; que por la venta de pines, pagaba una comisión por el uso de la plataforma tecnológica, salvo cuando la recarga la hacía directamente el operador del celular, y que la concertación de este negocio se hizo en Bogotá.
- ✓ **Cafam:** Respecto de esta visita se dejó la siguiente constancia: *<<En la visita efectuada a CAFAM CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR la cual fue atendida por los jefes de Impuestos, contabilidad, compras, cuentas por pagar y jefe de la sección administración de operaciones quienes informaron que “a la sociedad CELLSTAR EN EL AÑO 2006 le compraron PINES VIRTUALES los cuales reemplazaron las tarjetas prepago; CELLSTAR ofreció a CAFAM el software para la venta de pines en las oficinas de CAFAM sede principal ubicada en Bogota. CELLSTAR tiene una plataforma mediante la cual controla y administra el inventario de pines que vende a CAFAM. Cafam adoptó el sistema (servidor) para recibir los archivos de pines y poderlos vender en los diferentes puntos de venta. En las cajas registradoras de Cafam se instaló un software para descifrar la información de los pines, esto sucede solamente en el momento en que se vende el PIN, la cajera tiene los códigos de barras por cada valor de PIN (\$5.000, \$10.000 ETC) y por operador, al momento de venderlo lo pasa por la pantalla lectora de código de barras para registrar la venta, el sistema automáticamente abre o descifra el PIN el cual queda impreso en el ticket de entrega al cliente. El control de inventario lo hace automáticamente CELLSTAR por el software de los pines descargados por caja ya que Cafam no hace orden de pedido si no que paga los pines efectivamente vendidos. No se compra inventario, se paga sobre pin vendido, cuando por alguna eventualidad se acaban los PINES de algún operador,*

CAFAM llama a CELLSTAR a la línea de servicio al cliente al No. 4192323 o al 018000126464. Igualmente se hace cuando se genera algún problema o reclamo relacionado con la venta de pines. Una vez vendidos los PINES por CAFAM, al día siguiente se entrega a CELLSTAR un albarán de recibo en el cual está registrado los PLU vendidos por punto de venta y día, el kardixa de CAFAM lo entrega a un funcionario de CELLSTAR, siempre vienen de CELLSTAR por ese reporte que es la relación de pines vendidos y con base en esto CELLSTAR hace la factura de venta, la radica en contabilidad cuentas por pagar – sede administrativa Bogotá, allí se crea la obligación y de acuerdo a las condiciones de pago CAFAM gira el cheque a nombre de CELLSTAR DE COLOMBIA LTADA y es reclamado en caja por CELLSTAR”

En el requerimiento especial también se dejó la constancia de que el Distrito Capital llamó al teléfono 4192323, línea de servicio al cliente de Cellstar de Colombia [hoy SOLIDDA GROUP], y constató que correspondía al servicio de movilred ubicado en la zona franca de Bogotá.

También se recibió la declaración del jefe de la sección de compras línea marrón de CAFAM, que explicó cómo se negocia con Cellstar de Colombia [hoy SOLIDDA GROUP]. Dice la declaración:

<<Normalmente, ellos CELLSTAR vienen a las oficinas de CAFAM, piden una cita-reunión de negocios, ofrecen y cotizan los productos, nosotros los evaluamos y llegamos a un acuerdo de negociación en cuanto a precios, productos y cantidades, esto se hace en Bogotá, y se hace diligenciando los formularios de registro de proveedor, registro de artículos y formato de negociación en las instalaciones de CAFAM. Con las cantidades negociadas CAFAM emite una orden de pedido, CELLSTAR o SOLIDDA GROUP, entrega una remisión con los puntos de venta de CAFAM, los productos solicitados. Los productos que van a ser diseccionados fuera de Bogotá, CAFAM los recibe en su centro de distribución ubicado en la Zona Industrial CL 23 C kr 68 D-85 en Bogotá y de ahí CAFAM los envía a los almacenes fuera de Bogotá. Los productos que CELLSTAR o SOLIDDA GROUP nos vendió en

el año 2006 son televisores, reproductores, DVD, hornos microondas, aspiradoras, equipos de sonido de las marcas DAEWOO, PILOT y SHARP.

Se pregunta quien los ofrece, quien viene de CELLSTAR, el contribuyente responde: "Un ejecutivo de ventas de CELLSTAR viene a CAFAM el cual es designado por CELLSTAR para atender a CAFAM el acuerdo comercial que es un formato que utiliza CAFAM o que puede ser un documento redactado por las dos partes donde se registra las condiciones de negociación como son términos de pago, márgenes de comercialización y modalidad de compra, se hace en CAFAM-Bogotá, el pago de los productos se hace en CAFAM Bogotá, en el año 2006 se giraba un cheque que ellos reclamaban en las oficinas de CAFAM.">>

Con fundamento en las pruebas recaudadas y la normativa aplicable en el Distrito Capital, en el requerimiento especial se concluyó:

- Que la demandante ejecutó operaciones de comercio electrónico que involucran la utilización de medios electrónicos y de la internet, para distribuir mercancías en el Distrito Capital;
- Que los contratos de compraventa se perfeccionaron en Bogotá con la aceptación de la oferta vía internet o telefónica;
- Que la demandante usó la infraestructura de servicios de Bogotá, y aprovechó tanto el mercado como los demás recursos que ofrece la capital como fuentes generadoras de riqueza.

Ahora bien, para establecer la base gravable, hizo el siguiente cuadro consolidado extraído de la información analizada (declaraciones de IVA, renta, contabilidad de la demandante, etc).

MUNICIPIO	BIM 1	BIM 2	BIM 3	BIM 4	BIM 5	BIM 6	TOTAL AÑO
ING CALI	745.591.255	9.192.279.813	8.473.934.985	0	0	0	18.411.806.053
ING MEDELLÍN	2.173.179.179	8.314.036.107		0	0	0	10.487.215.286
ING BARRANQUILLA	636.098.594	5.960.379.638	0	0	0	0	6.596.478.232
ITAGUI			10.994.651.536	9.276.631.382	7.163.120.549	0	27.434.403.467
TOTAL	3.554.869.028	23.466.695.558	19.468.586.521	9.276.631.382	7.163.120.549	0	62.929.903.038

CONCEPTO	BIM 1	BIM 2	BIM3	BIM4	BIM5	BIM6	TOTAL
VENTA ELECTRODOMÉSTICOS	6.309.207.030	10.729.499.166	6.453.940.408	6.206.432.760	9.714.646.819	9.331.961.971	48.745.688.154
SERVICIO REPARACIÓN	2.207.812.846	2.823.095.069	4.556.613.989	2.392.163.622	2.149.915.849	4.989.285.162	19.118.886.537
VENTA OTROS PRODUCTOS	5.412.602.509	38.202.669.838	40.315.146.073	43.238.128.484	38.372.999.807	52.014.648.337	217.556.195.048
CONSULTORÍA	88.300.494	80.698.482	35.936.163	40.123.117	117.070.070	111.733.245	473.861.571
INGRESOS OPERACIONALES	14.017.922.879	51.835.962.555	51.361.636.633	51.876.847.983	50.354.632.545	66.447.628.715	285.894.631.310
VENRA DE ACTIVOS FIJOS			57.055				
INTERESES	21.261.678	4.315.110	24.108.473	-34.411.102	27.238.322	10.857.792	53.370.273
AJUSTE MONETARIO UPAC	6.902	326.054	324.206	365.621	322.761	200.185	1.545.729
DESCUENTOS CIALES			28.962	136.500		472.513	
COMISIONES PINES VIRTUAL	89.712.520	93.150	26.349.988	-64.036.395	-51.713.713		405.550
SEGUROS	1.314.015	0	0	7.335.000			8.649.015
RECLAMOS	1.241.342	99.271	0				1.340.613
REINGRESO COSTOS Y GASTOS				8.000.000	48.853.969	2.134.726.943	
INGRESOS EJ ANTERIORES		163.182	0	91.306.185	37.052.370	-3.168.322	
DIVERSOS	12.316.263	35.867.830	2.859.219	932.502	1.353.854	1.040.726.739	1.094.056.407
INGRESOS NO OPERACIONALES	684.009.860	40.864.597	59.161.913	1.546.097.090	1.153.505.657	4.021.421.191	5.187.430.951
TOTAL INGRESOS BRUTOS	14.701.932.739	51.876.827.152	51.420.798.546	53.422.945.073	51.508.138.202	70.469.049.906	293.399.691.618
MENOS DEVOLUCIONES	960.448.009	495.400.662	1.106.162.265	1.043.444.149	510.581.714	1.136.249.195	5.252.285.994
INGRESOS NETOS	13.741.484.730	51.381.426.490	50.314.636.281	52.379.500.924	50.997.556.488	69.332.800.711	288.147.405.624
REAJUSTE MONETARIO UPAC	6.902	326.054	324.206	365.621	322.761	200.185	1.545.729
SEGUROS	1.314.015	0		7.335.000			8.649.015
RECLAMOS	1.241.342	99.271					1.340.613
ING FUERA BTA -COTA	3.554.869.028	23.466.695.558	19.468.586.521	9.276.631.382	7.163.120.549	0	62.929.903.038
BASE GRAV DETERMINADA	10.184.053.443	27.914.305.607	30.845.725.554	43.095.168.921	43.834.113.178	69.332.600.526	225.205.967.229
BASE GRAVABLE DECLARADA	8.238.470.000	28.103.457.000	256.760.000	388.265.000	256.855.000	297.936.000	37.541.743.000
DIFERENCIAS	1.945.583.443	-189.151.393	30.588.965.554	42.706.903.921	43.577.258.178	69.034.664.526	187.664.224.229

En consecuencia, en el requerimiento especial se propusieron las siguientes modificaciones a las declaraciones del impuesto de industria y comercio de los bimestres 3, 4, 5 y 6 del año 2006:

TERCER BIMESTRE DE 2006

No. REG	CONCEPTO	LIQUIDACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN PROPUESTA
13	Total ingresos ordinarios y extraordinarios del periodo	50.314.636.000	51.420.799.000
14	Menos: Total ingresos fuera del Distrito Capital	50.057.346.000	19.468.587.000
15	Total ingresos brutos obtenidos en Bogotá	257.290.000	31.952.212.000
16	Menos: devoluciones, rebajas y descuentos	530.000	1.106.162.000
17	Menos: deducciones, exenciones actividades no sujetas	0	324.000
18	Total ingresos netos gravables (R15-R16-R17)	256.760.000	30.845.726.000
19	Impuesto de industria y comercio	2.835.000	340.537.000
20	Más: Impuesto de Avisos y Tableros (15% R19)	0	0
21	Más: Valor unidades comerciales adicionales	0	0

22	Total Impuesto a cargo (R19+20+21)	2.835.000	340.537.000
23	Menos: Valor que le retuvieron a título de impuesto de industria y comercio	2.385.000	2.385.000
24	TOTAL IMPUESTO LIQUIDADO (R22-23)	450.000	338.152.000
26	Total valor sanciones	0	540.323.000
27	Total saldo a cargo (R24+25+26)	450.000	878.475.000

CUANTIFICACIÓN DE LA SANCIÓN

SANCIÓN DE INEXACTITUD

TOTAL SALDO A CARGO DETERMINADO	340.537.000
Menos: TOTAL SALDO A CARGO LIQUIDACIÓN PRIVADA	2.835.000
MAYOR VALOR DETERMINADO	337.702.000
POR PORCENTAJE DE INEXACTITUD	160%
TOTAL SANCIÓN DE INEXACTITUD	540.323.000

CUARTO BIMESTRE DE 2006

No. REG	CONCEPTO	LIQUIDACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN PROPUESTA
13	Total ingresos ordinarios y extraordinarios del periodo	53.422.945.000	53.422.945.000
14	Menos: Total ingresos fuera del Distrito Capital	53.029.426.000	9.276.631.000
15	Total ingresos brutos obtenidos en Bogotá	393.519.000	44.146.314.000
16	Menos: devoluciones, rebajas y descuentos	5.254.000	1.043.444.000
17	Menos: deducciones, exenciones actividades no sujetas	0	7.701.000
18	Total ingresos netos gravables (R15-R16-R17)	388.265.000	43.095.169.000
19	Impuesto de industria y comercio	4.286.000	475.771.000
20	Más: Impuesto de Avisos y Tableros (15% R19)	0	0
21	Más: Valor unidades comerciales adicionales	0	0
22	Total Impuesto a cargo (R19+20+21)	4.286.000	475.771.000
23	Menos: Valor que le retuvieron a título de impuesto de industria y comercio	259.000	259.000
24	TOTAL IMPUESTO LIQUIDADO (R22-23)	4.027.000	475.512.000
26	Total valor sanciones	0	754.376.000
27	Total saldo a cargo (R24+25+26)	4.027.000	1.229.888.000

CUANTIFICACIÓN DE LA SANCIÓN

SANCIÓN DE INEXACTITUD

TOTAL SALDO A CARGO DETERMINADO	475.771.000
Menos: TOTAL SALDO A CARGO LIQUIDACIÓN PRIVADA	4.286.000
MAYOR VALOR DETERMINADO	471.485.000
POR PORCENTAJE DE INEXACTITUD	160%
TOTAL SANCIÓN DE INEXACTITUD	754.376.000

QUINTO BIMESTRE DE 2006

No. REG	CONCEPTO	LIQUIDACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN PROPUESTA
13	Total ingresos ordinarios y extraordinarios del periodo	51.508.138.000	51.508.138.000
14	Menos: Total ingresos fuera del Distrito Capital	51.251.245.000	7.163.121.000
15	Total ingresos brutos obtenidos en Bogotá	256.893.000	44.345.017.000
16	Menos: devoluciones, rebajas y descuentos	38.000	510.582.000
17	Menos: deducciones, exenciones actividades no sujetas	0	323.000
18	Total ingresos netos gravables (R15-R16-R17)	256.855.000	43.834.112.000
19	Impuesto de industria y comercio	2.836.000	483.929.000
20	Más: Impuesto de Avisos y Tableros (15% R19)	0	0
21	Más: Valor unidades comerciales adicionales	0	0
22	Total Impuesto a cargo (R19+20+21)	2.836.000	483.929.000
23	Menos: Valor que le retuvieron a título de impuesto de industria y comercio	596.000	596.000
24	TOTAL IMPUESTO LIQUIDADO (R22-23)	2.240.000	483.333.000
26	Total valor sanciones	0	769.749.000
27	Total saldo a cargo (R24+25+26)	2.240.000	1.253.082.000

CUANTIFICACIÓN DE LA SANCIÓN

SANCIÓN DE INEXACTITUD

TOTAL SALDO A CARGO DETERMINADO	483.929.000
---------------------------------	-------------

Menos: TOTAL SALDO A CARGO LIQUIDACIÓN PRIVADA	2.836.000
MAYOR VALOR DETERMINADO	481.093.000
POR PORCENTAJE DE INEXACTITUD	160%
TOTAL SANCIÓN DE INEXACTITUD	769.749.000

SEXTO BIMESTRE DE 2006

No. REG	CONCEPTO	LIQUIDACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN PROPUESTA
13	Total ingresos ordinarios y extraordinarios del periodo	69.314.798.000	70.469.050.000
14	Menos: Total ingresos fuera del Distrito Capital	69.016.471.000	0
15	Total ingresos brutos obtenidos en Bogotá	298.327.000	70.469.050.000
16	Menos: devoluciones, rebajas y descuentos	391.000	1.136.249.000
17	Menos: deducciones, exenciones actividades no sujetas	0	200.000
18	Total ingresos netos gravables (R15-R16-R17)	297.936.000	69.332.601.000
19	Impuesto de industria y comercio	3.289.000	765.432.000
20	Más: Impuesto de Avisos y Tableros (15% R19)	0	0
21	Más: Valor unidades comerciales adicionales	0	0
22	Total Impuesto a cargo (R19+20+21)	3.289.000	765.432.000
23	Menos: Valor que le retuvieron a título de impuesto de industria y comercio	642.000	642.000
24	TOTAL IMPUESTO LIQUIDADO (R22-23)	2.647.000	764.790.000
26	Total valor sanciones	0	1.219.429.000
27	Total saldo a cargo (R24+25+26)	2.647.000	1.984.219.000

CUANTIFICACIÓN DE LA SANCIÓN

SANCIÓN DE INEXACTITUD

TOTAL SALDO A CARGO DETERMINADO	765.432.000
Menos: TOTAL SALDO A CARGO LIQUIDACIÓN PRIVADA	3.289.000
MAYOR VALOR DETERMINADO	762.143.000
POR PORCENTAJE DE INEXACTITUD	160%
TOTAL SANCIÓN DE INEXACTITUD	1.219.429.000

El 16 de febrero de 2009, Cellstar de Colombia [hoy SOLIDDA GROUP S.A.S] respondió el requerimiento especial con fundamento en las mismas razones que propuso en la demanda. En concreto, pidió que se aplicaran al caso los artículos 37 y 44 del Decreto 352 de 2002, sobre percepción del ingreso y sobre la exclusión de ingresos obtenidos por fuera de la jurisdicción del Distrito Capital. En lo que concierne a las actividades catalogadas como de comercio electrónico, esto es, la venta de pines y recargas, la demandante insistió en que la operación se desarrolla en la jurisdicción de Cota, pues es un hecho no discutido que en ese municipio se encuentran ubicados la plataforma y los servidores que se necesitan para hacer posible la operación.

Como pruebas en su favor, la demandante aportó: (i) el certificado de existencia y representación legal, (ii) la copia del Decreto 0086 de 2006, (iii) la declaración del impuesto de industria y comercio presentada en Cota, (iv) el certificado del revisor fiscal sobre los ingresos percibidos por la demandante en el país, discriminados por bimestres y municipio, y (v) el contrato de arrendamiento del inmueble ubicado en Cota.

El 16 de marzo de 2009, la Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. 171 DDI 007374, que confirmó las liquidaciones propuestas en el requerimiento especial⁶⁷.

El 26 de mayo de 2009, la contribuyente presentó el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial⁶⁸, que fue confirmada mediante la Resolución No. DDI 31520 del 23 de abril de 2010⁶⁹.

⁶⁷ Folios 37-50 y anversos c.p.

⁶⁸ Folios 475-498 c.a. No. 2.

⁶⁹ Folios 53-62 c.p.

3.3.4.2. Delimitación de la litis

Sea lo primero precisar que tanto en el recurso de apelación como en la audiencia pública llevada a cabo el 12 de noviembre de 2012, la demandante alegó que el Distrito Capital tomó como base gravable, para tasar el impuesto de industria y comercio por los bimestres 3 a 6 de 2006, los ingresos operacionales por el servicio de telefonía móvil que habrían percibido los operadores de ese servicio.

La Sala no analizará este alegato por las siguientes razones:

En los actos administrativos demandados, la administración modificó los denuncios privados de la demandante, en el siguiente sentido:

1. Adicionó los ingresos ordinarios y extraordinarios del período reportados en las declaraciones de los bimestres 3 a 6
2. Disminuyó el total de ingresos percibidos fuera del Distrito Capital en los bimestres 3 a 6 y, correlativamente, adicionó el total de ingresos brutos y netos percibidos en el Distrito Capital en esos mismos períodos.
3. Como consecuencia de lo anterior, liquidó un mayor impuesto a pagar e impuso la sanción por inexactitud.

En el requerimiento especial, el Distrito Capital explicó que *“para determinar la base gravable de la liquidación propuesta se tomó la totalidad de ingresos ordinarios y extraordinarios según los libros de contabilidad (ver relación de ingresos folios 28 al 85), para los ingresos obtenidos fuera de Bogotá se tomaron los ingresos obtenidos en los municipios de Cali, Medellín, Barranquilla e Itaguí de los valores registrados en la contabilidad, el municipio de Cota no fue tomado porque el contribuyente desarrolló la*

actividad gravada en el Municipio de Bogotá y no en Cota como quedó demostrado ..., por cuanto el contribuyente comercializa electrodomésticos, tarjetas prepago, pines virtuales y recargas en línea ...”

Sin consideración de lo analizado en los actos administrativos demandados, SOLIDDA GROUP cuestionó, en la audiencia pública y en el recurso de apelación contra la sentencia cuestionada, que el Distrito Capital tomó, para establecer la base gravable del impuesto de industria y comercio de los bimestres 3 a 6 de 2006, los ingresos operacionales que habrían percibido terceros, concretamente, los operadores de telefonía celular.

La Sala reitera que lo dicho por la demandante no es cierto, pues, se insiste, los actos administrativos demandados dan cuenta de que el Distrito Capital estableció la base gravable a partir de los ingresos operacionales y los ingresos no operacionales registrados en la contabilidad de la propia demandante. En consecuencia, por sustracción de materia, no hay lugar a analizar un hecho que nunca ocurrió, pues el Distrito Capital nunca tomó en cuenta, para fijar la base gravable del impuesto, ingresos que habrían percibido terceros. Eso se advierte, se insiste, del análisis de los actos demandados.

La demandante también alegó que como actuaba como un mero intermediario en la venta de pines, los ingresos sobre los que debía tributar son los de la intermediación.

La Sala insiste en que los actos administrativos demandados partieron de los ingresos operacionales y no operacionales que registró la demandante en su propia contabilidad.

Conforme con esos actos, a partir de la prueba recaudada, el Distrito Capital estableció la base gravable del impuesto de industria y comercio por los bimestres 3 a 6 de 2006, a partir de la siguiente fórmula:

- Ingresos operacionales (más)
- Ingresos no operacionales (igual)
- Total ingresos brutos (menos)
- Devoluciones (igual)
- Ingresos Netos (menos)
 - o Reajuste monetario UPAC
 - o Seguros
 - o Reclamos
 - o Ingresos fuera de Bogotá [menos Cota] (igual)
- Base gravable determinada por el Distrito Capital (menos)
- Base gravable declarada por SOLIDDA GROUP (igual)
- Diferencias entre las bases gravables.

Los ingresos operacionales están discriminados en los actos administrativos demandados en cuatro ítems:

- venta de electrodomésticos,
- servicio de reparación,
- venta de otros productos y
- consultoría.

Y los ingresos no operacionales, así:

- Intereses
- Reajuste monetario UPAC

- Diferencia en cambio
- Descuentos comerciales
- Comisiones pines virtual
- Seguros
- Reingreso costos y gastos
- Ingreso ejercicios anteriores
- Diversos

Como se puede apreciar, no hay un ítem que discrimine ingresos para terceros. Y respecto de los ingresos que según la demandante fueron adicionados, se advierte que está el ítem de venta de electrodomésticos, únicamente. No hay ítems que discriminen expresamente los ingresos por venta de pines virtuales y por la venta de tarjetas prepago.

Hay un ítem denominado “comisiones pines virtuales”, en el listado de ingresos no operacionales, que no fue objeto de controversia ni en la actuación administrativa ni en la judicial. Lo mismo se precisa de los demás ítems que conforman los ingresos no operacionales y de los ingresos operacionales correspondientes a los servicios de reparación y de consultoría, pues nada se controvertió sobre el particular.

La Sala, además, no puede suponer que en el ítem de venta de otros productos estén los ingresos por venta de pines virtuales y por la venta de tarjetas prepago. La Sala parte, por lo tanto, de los hechos que se encuentren debidamente probados.

Lo probado, entonces, es que el Distrito Capital hizo la depuración de los ingresos brutos que la demandante percibió en todo el territorio nacional, y a

esos ingresos les restó los percibidos en Cali, Medellín, Barranquilla e Itagüí. No restó los ingresos que la demandante percibió en Cota, puesto que consideró que se trataba de ingresos percibidos por operaciones comerciales ejecutadas en el Distrito Capital.

Delimitada la litis, la Sala procede a verificar si es procedente la modificación que propuso el Distrito Capital de las declaraciones del impuesto de industria y comercio que SOLIDDA GROUP presentó en la jurisdicción de ese distrito por las vigencias 3 a 6 del año 2006.

3.3.4.3. De si es procedente la modificación que propuso el Distrito Capital de las declaraciones del impuesto de industria y comercio que SOLIDDA GROUP presentó en la jurisdicción de ese distrito por las vigencias 3 a 6 del año 2006

La Sala considera que la modificación que propuso el Distrito Capital de las declaraciones del impuesto de industria y comercio que SOLIDDA GROUP presentó en la jurisdicción de ese distrito por las vigencias 3 a 6 del año 2006 es improcedente, por las siguientes razones:

Tal como se precisó en el acápite de los hechos relevantes para decidir el caso (3.3.4.1.), en el proceso está probado que SOLIDDA GROUP trasladó su domicilio al municipio de Cota a partir del primero de mayo de 2006. Así consta en el certificado de existencia y representación legal de la actora. [artículo 117 C.Co⁷⁰]

⁷⁰ **ARTÍCULO 117. <PRUEBA DE LA EXISTENCIA, CLÁUSULAS DEL CONTRATO Y REPRESENTACIÓN DE LA SOCIEDAD>**. La existencia de la sociedad y las cláusulas del contrato se probarán con certificación de la cámara de comercio del domicilio principal, en la que constará el número, fecha y notaría de la escritura de constitución y de las reformas del contrato, si las hubiere; el certificado expresará, además, la fecha y el número de la providencia por la cual se le concedió *permiso de funcionamiento* y, en todo caso, la constancia de que la sociedad no se halla disuelta.

También es un hecho cierto no controvertido que mediante el Decreto No. 086 del 16 de junio de 2006, el municipio de Cota exoneró a la empresa Cellstar Colombia [hoy SOLIDDA GROUP S.A.S], del 100% del impuesto de industria y comercio, y el complementario de avisos y tableros, por el año gravable 2006, por el hecho de haberse establecido físicamente en la zona industrial del municipio de Cota, en calidad de empresa nueva, a partir del primero de mayo de 2006.

La diligencia de inspección Tributaria que ordenó el Distrito Capital se ejecutó el 6 de abril de 2008 en las instalaciones de la demandante ubicadas en el municipio de Cota. En esa diligencia, los funcionarios inspectores verificaron, además, que la demandante tiene en el municipio de Cota las bodegas en donde se almacenan los electrodomésticos objeto de venta, e instaló la plataforma informática que le sirve para recibir las solicitudes de recargas de minutos para teléfonos celulares. Se transcribe nuevamente el aparte del acta de inspección tributaria en la que se dejó constancia de lo dicho:

Vende electrodomésticos, es distribuidor autorizado de DAEWOO, SHARP y HACEB, importan los fabricantes y nacionalizan la mercancía que luego distribuyen, despachan sale de zona franca y de COTA. En Cota tienen una bodega donde manejan un stock de inventarios la cual fue visitada por los funcionarios comisionados.

Durante la visita también se visitó la plataforma a la cual llegan las solicitudes y se despachan las recargas de minutos.

Conforme con lo expuesto, está probado que la demandante fijó su establecimiento de comercio en el municipio de Cota.

Para probar la representación de una sociedad bastará la certificación de la cámara respectiva, con indicación del nombre de los representantes, de las facultades conferidas a cada uno de ellos en el contrato y de las limitaciones acordadas a dichas facultades, en su caso.

Lo anterior coincide con las descripciones hechas por la demandante, en las que relata la operación de recarga y venta de pines de la siguiente manera⁷¹:

*“La actora opera una plataforma denominada ‘MOVILRED’ por medio de la cual se procesan las transacciones electrónicas de ventas de pines y recargas en línea para los operadores de telefonía celular, fijos y de internet. **Esta plataforma está ubicada en el municipio de Cota.***

(...)

*Las ventas se realizan desde la plataforma señalada, por medio de dispositivos electrónicos y por medio del portal web. Todos estos dispositivos deben estar enlazados con **la plataforma de negocio ubicada en Cota.**”*

*“Nótese cómo en este caso **toda la operación es realizada y controlada desde Cota**; cuestión diferente es que los clientes asistan a establecimientos de terceros, para poder conectarse a la plataforma y obtener su recarga o pines. Los terceros obtienen un ingreso por su operación en los respectivos establecimientos, y SOLIDDA obtiene el ingreso por la venta de pines y recargas, que, como se expuso, se maneja virtualmente, en y desde Cota.”*

En el expediente también hay pruebas que dan cuenta de que la demandante negoció la venta de electrodomésticos y de recarga de pines en la ciudad de Bogotá (testimonios de los funcionarios de Carulla Vivero y de Cafam). Los testimonios también dan cuenta de que en estos almacenes de cadena se instaló el software que sirve para atender las solicitudes de recarga de minutos para teléfonos celulares. De estos hechos se infiere que la demandante aprovechó el mercado de clientes ubicado en el Distrito Capital. **No obstante, las pruebas dan cuenta de que toda la infraestructura del negocio de venta de electrodomésticos y de recarga de pines está ubicada en el municipio de Cota. Esto demuestra que la demandante aprovechó la infraestructura de mercado, de los servicios y demás recursos ofrecidos por ese municipio.**

De otra parte, tal como se precisó, los artículos 154 del decreto 1421 de 1993 y 37 del Decreto Distrital 352 de 2002, disponen que “*Se entienden*

⁷¹ Ver folios 70 a 73 c.p.

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.”

Aplicada estas normas al caso concreto, queda en evidencia que el Distrito Capital las vulneró, pues, como se precisó, es un hecho probado que la demandante fijó su establecimiento de comercio en el municipio de Cota, y es allí donde lo registró. Luego, no era dable presumir que los ingresos se causaron en el Distrito Capital.

Adicionalmente, vulneró el artículo 44 del Decreto Distrital 352 de 2002 que establece los requisitos para excluir de la base gravable los ingresos percibidos fuera del Distrito Capital, porque, según esta norma, para que proceda la exclusión de los ingresos obtenidos fuera del Distrito Capital, en el caso de actividades comerciales realizadas fuera de Bogotá, el contribuyente debe aportar pruebas que den cuenta de que los ingresos se originaron en otros municipios. Para el efecto, le permite aportar las declaraciones del impuesto presentadas en esos municipios.

En el caso concreto, el Distrito Capital desconoció esta regla por cuanto, la demandante aportó las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas en el municipio de Cota. Adicionalmente, demostró que el establecimiento de comercio se organizó en ese municipio, pues es allí donde se ubicaron, la sede de la empresa, las bodegas de almacenamiento de los bienes comercializados y la plataforma que utiliza SOLIDDA GROUP para la venta de recarga de minutos de celulares.

En consecuencia, queda en evidencia que el Distrito Capital desconoció las pruebas que la misma normativa distrital permite aportar para que sean

excluidos de la base gravable los ingresos percibidos en el municipio de Cota.

De otra parte, la Sala también advierte que el Distrito Capital violó los artículos 37, 44 y 52 del Decreto Distrital 352 de 2002 por las siguientes razones:

De acuerdo con el artículo 52, basta que el Distrito Capital pruebe que la venta de bienes se hizo en Bogotá y que, en la 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, para presumir que la actividad comercial se ejecutó en Bogotá y que, por tanto, los ingresos percibidos por esa actividad son gravados en el Distrito Capital.

Esta norma se debe interpretar en concordancia con los artículos 37 y 44 del Decreto Distrital 352 de 2002, que, como se dijo, parten, respectivamente, de presumir que las actividades mercantiles gravadas en Bogotá son las que se ejecutan en establecimientos de comercio registrados en Bogotá, y, de permitir aportar pruebas para demostrar que se deben detraer de la base gravable del impuesto de industria y comercio los ingresos percibidos en otra jurisdicción territorial.

La debida interpretación de las tres normas debe sustentarse en el principio de certeza del tributo, y, por lo tanto, el Distrito Capital debe admitir *“el origen extraterritorial del ingreso”* cuando el contribuyente demuestra que el establecimiento de comercio está organizado en una jurisdicción territorial distinta a la del Distrito Capital y que se pagó el impuesto en esa jurisdicción

territorial. La concurrencia de estos presupuestos da lugar a detraer de la base gravable los ingresos percibidos por fuera del Distrito Capital.

Una interpretación en sentido contrario generaría, siempre, la incertidumbre sobre dónde se causa el impuesto de industria y comercio, pues el Distrito Capital siempre entraría a reclamar como suyo el impuesto pagado y no pagado en otras jurisdicciones territoriales por el mero hecho de que los contribuyentes aprovecharon el mercado de clientes que ofrece el Distrito Capital.

De otra parte, en el expediente reposan pruebas que son indicadoras de que los elementos esenciales del contrato se concertaron en el Municipio de Cota [las facturas de venta expedidas por la demandante por los periodos gravables discutidos y, según se lee en la mayoría, se establece como domicilio principal la Autopista Bogotá Medellín Km2 (Vía Cota)⁷²; la certificación del Vicepresidente de la empresa⁷³ que da cuenta de que las gestiones comerciales de la empresa SOLIDDA GROUP, desde el mes de abril de 2006 en adelante, se realizaron desde la oficina ubicada en la autopista Medellín Km1 Vía Cota – Siberia, Parque Empresarial Los Robles Bodega 10 del municipio de Cota].

Corolario de la valoración probatoria, la Sala concluye que está probado que la demandante aprovechó la infraestructura del mercado, de los servicios y demás recursos del municipio de Cota. Así mismo, que pagó el impuesto en ese municipio pues aportó las declaraciones de impuestos presentadas en ese municipio⁷⁴.

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

⁷² Ver, por ejemplo, Folios 156 a 161, 229 a 266 c.a.1.

⁷³ Fl. 194 del c.p.

⁷⁴ Fls. 63 a 67 c.p.

Por lo expuesto, están probadas las causales de nulidad propuestas por la demandante y, en consecuencia, son nulos los actos administrativos por los cuales el Distrito Capital formuló liquidación oficial de revisión por los bimestres 3 a 6 del impuesto de industria y comercio del año 2006, e impusieron la sanción de inexactitud.

Por todo lo dicho, la Sala revocará la sentencia de primera instancia que negó la pretensión de nulidad de los actos demandados y, en su lugar, declarará en firme las declaraciones del impuesto de industria y comercio que por los bimestres 3 a 6 presentó en el Distrito Capital.

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,

F A L L A

PRIMERO. REVÓCASE el numeral primero de la sentencia del 20 de octubre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A., en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho promovido por SOLIDDA GROUP S.A.S contra el Distrito Capital. En su lugar,

ANÚLANSE las Resoluciones No. 171 D.D.I. 007374 del 16 de marzo de 2009 y No. D.D.I. 31520 del 23 de abril de 2010.

SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho, **SE DECLARA LA FIRMEZA** de las declaraciones privadas de ICA de los periodos 3º, 4º, 5º y 6º

del año gravable 2006, presentadas por SOLIDDA GROUP S.A.S. ante la Secretaría Distrital de Impuestos de Bogotá.

En lo demás, **CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS
BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ
RAMÍREZ