ACTIVIDAD INDUSTRIAL - Su base gravable se conforma con los ingresos provenientes de la comercialización de la producción / INGRESOS POR COMERCIALIZACION DE LA PRODUCCION - Conforman la base gravable de la actividad industrial / INGRESOS POR COMERCIALIZACION DE LA PRODUCCION - En los municipios donde se reciben se debe demostrar que el impuesto se pagó en el municipio de la sede fabril / INGRESOS POR ACTIVIDAD COMERCIAL - Son gravados en los municipios donde se vende la producción sin incluir los pagados en la sede fabril

La base gravable definida para la actividad industrial del numeral 2º de la anterior disposición, repite en esencia la definición de actividad industrial consagrada en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990, punto sobre el cual, la Sala ha precisado en forma reiterada, que el impuesto de Industria y Comercio por la actividad industrial debe ser cancelado en el municipio de la sede fabril, tomando como base la totalidad de los ingresos brutos originados por la comercialización de la producción, cualquiera que sea el municipio donde ésta se realice. Esta actividad industrial, no deja de serlo por el hecho de la comercialización de los bienes que se produce, pues legalmente no puede considerarse como comercial la actividad que ha sido definida y catalogada como de carácter industrial. Ha señalado igualmente la Sala que la modificación fundamental introducida por el artículo 77, consistió precisamente en que, ante el municipio de la sede fabril, yo no es admisible la prueba de la comercialización de la producción en municipios diferentes, sino que es a estos a los que se les debe probar que los bienes o productos vendidos en sus territorios, son fabricados o manufacturados por el vendedor y sobre los mismos se ha pagado el gravamen sobre la actividad industrial, esto, obviamente con el propósito de que como dijo la Corte Suprema de Justicia en la sentencia de octubre 17 de 1991 que decidió sobre su exequibilidad, no se liquide otro impuesto sobre la misma base gravable.

IMPUESTO POR ACTIVIDAD INDUSTRIAL - Debe ser pagado en el municipio de la sede fabril / COMERCIALIZACION DE LA PRODUCCION - Implica actividad industrial sin importar la forma como se realice / ACTIVIDAD COMERCIAL - No se presenta cuando se trate de vender productos fabricados en otros municipios / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - Palmira / UNIFICACION DE JURISPRUDENCIA - Impuesto de industria y comercio

La Sala de manera expresa unifica su jurisprudencia y precisa como criterio sobre el tema que el impuesto de Industria y Comercio por la actividad industrial debe ser pagado en el municipio de la sede fabril, tomando como base la totalidad de los ingresos brutos originados por la comercialización de la producción, cualquiera que sea el municipio donde ésta se realice, en atención a que la actividad industrial necesariamente envuelve la comercialización de la producción, por lo que independientemente de la forma en que se lleve a cabo esa comercialización, y sea la modalidad de venta, la actividad industrial no deja por ello, de tener tal carácter, pues se repite, no puede considerarse actividad comercial, la que legalmente se conoce como industrial. Así por tanto, el destino de las mercancías o el sitio donde se suscribe el contrato de compraventa no son determinantes del hecho generador

o manifestación externa del hecho imponible, pues de lo contrario se desconocería el carácter territorial del tributo al trasladarse el lugar de su causación. Lo anterior salvo que se trate de actividades mercantiles que el contribuyente realice en otro municipio, con su propio establecimiento de comercio, caso en el cual, allí tributa por ejercer la actividad comercial. A juicio de la Sala, tampoco puede entenderse que la labor realizada por los vendedores vinculados a la sociedad en la ciudad de Bogotá pueda ser considerada como hecho generador del tributo por la actividad comercial en relación con los productos fabricados en Palmira, pues las funciones desarrolladas atienden a promocionar los productos que se fabrican en Palmira y tomar los pedidos de los clientes en el Distrito para ser despachados desde dicho municipio.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ

Bogotá, D.C., marzo quince (15) de dos mil dos (2002)

Radicación número: 25000-23-27-000-1999-0710-01(12491)

Actor: NABISCO ROYAL INC.

Demandado: DIAN - BOGOTÁ D.C.

Referencia: IMPUESTOS INDUSTRIA Y COMERCIO BIM. I a VI de 1995

- F A L L O -

Decide la Sala los recursos de apelación interpuestos por las partes actora y demandada contra la sentencia proferida por la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca el 13 de febrero de 2001 y su aclaratoria de fecha 6 de abril de 2001, parcialmente estimatoria de las súplicas de la demanda instaurada por la sociedad NABISCO ROYAL INC., en ejercicio de la acción de

nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos que determinaron oficialmente el impuesto de industria, comercio y avisos por los bimestres I, II, III, IV, V y VI del año gravable de 1995.

ANTECEDENTES

La sociedad NABISCO ROYAL INC. Presentó por los seis bimestres de la vigencia fiscal de 1995 en la ciudad de Bogotá las declaraciones del impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros.

A las anteriores declaraciones, la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá practicó el Requerimiento Especial No. 09-4172 de julio 17 de 1997, con el fin de proponerle la modificación oficial del impuesto por cuanto del análisis contable de la sociedad se concluyó que la base gravable liquidada en las declaraciones no incluía todos los ingresos obtenidos en Bogotá; se propuso igualmente la imposición de la sanción por inexactitud.

Previa respuesta al Requerimiento Especial, la Dirección de Impuestos Distritales expidió la Liquidación de Revisión No. 024 de abril 17 de 1998 mediante la cual determinó oficialmente el impuesto de industria y comercio por los periodos mencionados e impuso las sanciones por inexactitud correspondientes, por considerar que dentro de la base gravable no se habían incluido la totalidad de los ingresos por la comercialización efectuada en Bogotá.

Interpuesto el recurso de reconsideración contra el acto liquidatorio, la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección de Impuestos Distritales se pronunció mediante la Resolución No. 132 del 20 de mayo de 1999 confirmando en todas sus partes la liquidación impugnada.

DEMANDA

En la demanda ante la Jurisdicción, la apoderada judicial de la sociedad actora solicitó la nulidad del Requerimiento Especial No. 09-4172 de julio 18 de 1997, de la Liquidación de Revisión No. 024 de abril 17 de 1998 y de la Resolución No. 132 de mayo 20 de 1999, y como consecuencia se confirmen las liquidaciones privadas del impuesto por los bimestres I a VI de 1995. En forma subsidiaria solicitó que se corrigieran los errores matemáticos incurridos por la administración en cuanto a los valores del impuesto de industria y comercio y a las respectivas sanciones por inexactitud para los seis bimestres.

De acuerdo a los hechos narrados en la demanda, se explicó que la sociedad tiene en el Municipio de Palmira (Valle) su domicilio principal y donde tiene ubicada su fábrica, y por lo tanto es donde desarrolla la actividad de comercialización de los productos que fabrica y allí se paga el impuesto por el ingreso gravado por su actividad, que para el año gravable de 1995 se demuestra con el formulario de industria y comercio No. 007286 de febrero 29 de 1996.

Que en Palmira declaró todos los ingresos relacionados con la venta de su producción industrial bajo la actividad 101-13 y declaró bajo la actividad 207, los ingresos obtenidos por la venta de aquellas importaciones despachadas y facturadas desde las instalaciones principales ubicadas en dicho municipio, así como los ingresos por la comercialización de productos fabricados en Palmira.

Que en la ciudad de Bogotá declaró la totalidad de los ingresos que recibió de la venta de sus productos despachados desde la bodega ubicada en Bogotá, incluyendo los productos que fueron facturados y despachados en el mismo municipio, así como los productos que fueron vendidos bajo la modalidad “tienda a tienda”, casos en los cuales la operación de venta propiamente dicha si se realizó en la citada ciudad.

Consideró que al haberse expedido los actos administrativos demandados, el Distrito violó los artículos 29 de la Constitución Política; 742, 774 y 777 del Estatuto

Tributario, 101 del Decreto 807 de 1993, 32 de la Ley 14 de 1983, 1º Decreto 3070 de 1983 y 854 y 864 del Código de Comercio, cuyo concepto de violación desarrolló bajo los siguientes argumentos:

1. El debido proceso, por cuanto la Administración no apreció correctamente las pruebas recaudadas en la actuación administrativa, pues las actividades de promoción a las que se refirieron los testigos (trabajadores de la empresa) no son la concreción de la actividad de comercialización. Desconoce la administración la conclusión de los testimonios de que no todos los productos que reciben los clientes del Distrito Capital responden a contratos de venta celebrados dentro de esa jurisdicción.

Señaló que la función de los vendedores de autoservicios en Bogotá, es de servir de puente o enlace entre la sociedad y los almacenes de cadena localizados en Bogotá, que los productos con los que se surten estos almacenes provienen de las bodegas de la actora en Palmira, todo lo cual es desconocido por la Administración, quien también desconoce que las ordenes de compra recibidas por los trabajadores de la sociedad no constituyen en ningún momento un contrato de compraventa entre el cliente y Nabisco.

Se refirió al testimonio de la Sra. María Isabel Suárez Córdoba del cual consideró se había incurrido en un error de apreciación por parte del Distrito cuando concluyó erróneamente que los actos desplegados por la sociedad en Palmira, tales como la verificación de existencias, la expedición de facturas y el envío de los bienes, no indicaban que la venta se hubiera realizado en dicho municipio, cuando es evidente a juicio de la actora, que esos hechos de ejecución, son los actos que determinan claramente la jurisdicción en donde Nabisco realiza la actividad de comercialización de la producción industrial.

2. Consideró violados los artículos 742, 774 y 777 del Estatuto Tributario, por cuanto la Administración además de apreciar en forma errónea los testimonios, no apreció

los libros de contabilidad de la sociedad ni el certificado expedido por el Revisor Fiscal que constituyen plena prueba de lo que en ellos se aduce.

Indicó que si bien en los actos demandados se dice que existe una diferencia entre la contabilidad y las declaraciones de la actora al omitirse ingresos pertenecientes al Distrito y trasladárselos a Palmira, lo cierto es que no existe tal divergencia entre la contabilidad y las declaraciones presentadas en Bogotá y Palmira, además el Revisor Fiscal certifica cuales fueron los ingresos por ventas en Palmira y cuales fueron los correspondientes a Bogotá.

3. Controvirtió la imposición de la sanción por inexactitud, al considerar que no se demostró que la sociedad hubiese utilizado datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los cuales se derive un menor impuesto. Que el mayor impuesto determinado en los actos acusados se debió a una apreciación subjetiva por parte de la Administración de las pruebas y documentos aportados por la sociedad a la actuación acusada, siendo por tanto evidente la violación al artículo 101 del Decreto 807 de 1993.

4. En relación con el impuesto de industria y comercio, previa transcripción de los artículos 32 de la Ley 14 de 1983 y 1º del Decreto 3070 de 1983, señaló que el mencionado impuesto debe pagarse en el municipio donde se ejecuta la actividad febril o donde se lleva a cabo la comercialización de los productos.

Con fundamento en las anteriores disposiciones así como en las citadas del Código de Comercio y en la sentencia de esta Corporación de fecha 4 de octubre de 1991 con ponencia del Dr. Jaime Abella Zarate en relación con el ejercicio de la actividad industrial y la base gravable de dicha actividad, expresó las razones por las cuales concluye que el Municipio donde NABISCO realizó la comercialización de los productos que constituyeron la base gravable del impuesto de Industria y Comercio, cuyo pago reclama el Distrito, fue el Municipio de Palmira, así:

Desde Palmira no solo se ofrecen y despachan los productos, sino se expiden las facturas, limitándose los vendedores de otras ciudades a transmitir las ordenes de compra de los clientes y posteriormente, a recaudar el pago del precio que se envía inmediatamente al municipio de Palmira, ellos en ningún momento actúan como representantes de la sociedad con capacidad para comprometerla o dar su consentimiento para el contrato de venta.

El artículo 864 del Código de Comercio, establece que se tiene como lugar de celebración del contrato el lugar de residencia del proponente y en el momento en que se recibe la aceptación de la propuesta.

Anotó que la sociedad hace todo su esfuerzo publicitario en Palmira, y que es allí donde toma la decisión de concluir cualquier negocio relativo a la venta de sus bienes, que por conducto de sus vendedores ha ofrecido al público.

Finamente explicó que el hecho de que exista en Bogotá una bodega y un grupo de empleados, no significa que la sociedad esté ejerciendo una actividad de comercialización respecto de “todos” los bienes o productos que se entregan en la jurisdicción de Bogotá, y por lo tanto no tiene competencia el Distrito para cobrar el impuesto sobre los productos despachados de Palmira o de las bodegas situadas en Bogotá, como consecuencia de una venta efectuada en Palmira, pues de conformidad con el artículo 32 mencionado atrás la actividad gravada con el impuesto es la producción y comercialización de un producto y no su bodegaje o transporte.

OPOSICION A LA DEMANDA

El Distrito a través de apoderado judicial defendió la legalidad de los actos demandados y en oposición a los cargos de la demanda, señaló que no había violación al debido proceso, sobre el cual mencionó los principios y características y explicó que en materia tributaria tanto la ley sustancial como el procedimiento se

encuentran contemplados en los Decretos 423 de 1996 y 807 de 1993, los cuales fueron respetados a través de toda la actuación administrativa demandada, garantizándose el legítimo derecho de defensa.

Anotó que las pruebas fueron debidamente valoradas, se refirió a los testimonios de los trabajadores Dagoberto Araque y Octavio Tabares, y de los que se concluyó que las ventas se hacían directamente en Bogotá, pues fuera cual fuera la modalidad, los vendedores realizaban la visita a los posibles compradores para tomar los pedidos, por lo tanto la sociedad, a través de sus vendedores ejerce la actividad de comercio mediante la figura de la atención personalizada, sin que pueda ser entendida dicha actividad como de publicidad.

Sobre la falta de valoración de la contabilidad y del certificado del Revisor Fiscal, dijo remitirse a lo expresado por la Administración en la Resolución 067 del 15 de mayo de 1998 (sic).

Defendió igualmente la sanción por inexactitud, que fue impuesta por cuanto en las declaraciones se omitieron ingresos que fueron realmente obtenidos en el Distrito, basándose la actora “en la artimaña fraudulenta de haberlos obtenido en otros municipios”.

En cuanto al impuesto oficialmente determinado, explicó que según el artículo 25 del Decreto 423 de 1996, el hecho generador del impuesto de industria y comercio es el ejercicio o realización directa o indirectamente de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fé de Bogotá, ya sea que se cumpla en forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimiento de comercio o sin ellos. Y, por actividad comercial se entiende la destinada a 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 27 ib.).

Finalmente acudió al criterio expuesto por la Sala en la sentencia del 22 de junio de 1990, dictada dentro del expediente 2180, en la que se explicó que *"siendo la materia de este impuesto la actividad comercial, industrial o de servicios, lo relevante es determinar en donde se realiza esa actividad del sujeto gravado, no en donde se entiende realizada la venta. Porque la venta es el hecho generador o manifestación externa del hecho imponible y a la vez elemento constitutivo de la base gravable y la territorialidad del tributo se predica de la materia imponible, no del hecho o base gravable. "*

LA SENTENCIA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante la sentencia del 13 de febrero de 2001 y su aclaratoria de abril 6 del mismo año, anuló parcialmente los actos acusados y levantó la sanción por inexactitud.

Con fundamento en el numeral 4º del artículo 154 del Decreto 1421 de 1993 y siguiendo el criterio expuesto por esta Corporación en la sentencia citada por el Distrito, consistente en que lo relevante en el impuesto de industria y comercio por la actividad comercial no es donde se entiende realizada la venta sino donde se realiza dicha actividad, consideró el a quo que en la Capital la sociedad ejercía la actividad de comercio, pues en ella es donde se presentan los trabajadores o empleados de la sociedad, y donde tiene las bodegas, reiterando que lo importante es el ejercicio de la actividad comercial más no el lugar donde se entiende realizado el contrato de compraventa.

Observó que el ejercicio de la actividad comercial no se podía probar con la contabilidad sino con otras pruebas como el testimonio, como en el caso de autos, que hicieron relación a la ejecución de la actividad en Bogotá, razón por la cual consideró que no fueron erróneamente interpretados.

En relación con la sanción por inexactitud decidió levantarla bajo el argumento de existir una diferencia de criterios en cuanto a un punto de derecho, teniendo en cuenta que en la declaración no se falsearon los datos o guarismos.

LOS RECURSOS DE APELACION

Inconformes con la decisión del Tribunal, tanto la parte demandada como la parte actora interpusieron recurso de apelación.

La parte demandada. Dirigió el recurso de apelación hacía la decisión de levantar la sanción por inexactitud por considerar que no se presentaba una diferencia de criterios, sino el incumplimiento de incluir dentro de las declaraciones tributarias la totalidad de los ingresos obtenidos en Bogotá por concepto del impuesto de industria y comercio, desconociendo la realidad fáctica de realizar la actividad comercial en esta jurisdicción, dándose en consecuencia uno de los hechos sancionables de conformidad con el artículo 101 del Decreto 807 de 1993.

Resaltó como hecho notorio y evidente que la actora efectuaba sus ventas directamente desde Bogotá, con la visita de los vendedores a los compradores y por lo tanto no podía levantarse la sanción accediendo a la pretensión de la sociedad bajo los hechos tergiversados expuestos por ella.

La parte actora. En su recurso de apelación insistió que las declaraciones presentadas por la sociedad en el Distrito Capital corresponden a la comercialización de productos en Bogotá, con base en la información obtenida de los archivos de la Compañía y refleja fielmente las ventas reales de sus productos, sin embargo la Administración incrementa la base del impuesto con ingresos por comercialización de mercancías efectuada desde Palmira, no obstante la sociedad se encuentra a paz y salvo respecto de los tributos que corresponden a la mencionada jurisdicción.

Anotó que en primera instancia se puso en conocimiento del Tribunal unas sentencias proferidas por esta Corporación, sin embargo no fueron tenidas en cuenta por el a quo aduciendo respetar el derecho de contradicción del demandado, destacando que la jurisprudencia es fuente auxiliar del derecho que el juez puede aplicar con o sin el consentimiento de las partes en litigio.

Controvirtió el argumento según el cual el tribunal consideró que "el ejercicio de la actividad comercial, no se puede probar por medio de la contabilidad sino con otras pruebas como la testimonial...", sobre lo cual señaló que no solo se había retrocedido al sistema de tarifa legal desconociendo el principio de la sana crítica, sino que se evidenciaba la falta de valoración de los testimonios en los que los declarantes indicaron que tanto en la modalidad "tienda a tienda" como en las ventas correspondientes a la comercialización de mercancías en Bogotá, se dio un tratamiento contable y administrativo diferente de la clasificación dada a los productos comercializados desde Palmira.

Consideró alejado de la realidad concluir que por el hecho de tener la sociedad una bodega y unos pocos trabajadores en Bogotá, es en dicho lugar donde se comercializan sus mercancías, pues como está probado dentro del expediente, por regla general los pedidos son recepcionados en Palmira y despachados hacía los clientes, en ocasiones haciendo escala en Bogotá pero en todo caso comercializados desde Palmira, municipio donde se perciben los ingresos en cada venta.

Finalmente manifestó que no era interés de la sociedad evadir sus obligaciones tributarias ni defraudar al fisco, pues está demostrado dentro del proceso que el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros correspondiente a los productos que son materia de las actuaciones administrativas acusadas, fue cancelado en el municipio de Palmira como lo señala la Ley, y las mercancías que fueron comercializadas directamente en Bogotá, fueron objeto de declaración y pago en el Distrito.

Solicitó en consecuencia que se acceda a las pretensiones de la demanda previa la revocatoria de la sentencia de primera instancia o en subsidio se produzca una reliquidación de los impuestos a cargo de la sociedad, por cuanto la contenida en los actos acusados, presenta errores aritméticos.

ALEGATOS DE CONCLUSION

El apoderado judicial del Distrito al alegar señaló que la sociedad no incluyó dentro de su base gravable del impuesto de industria y comercio por los seis bimestres de 1995, la totalidad de los ingresos obtenidos en Bogotá, negando que realizaba actividad comercial en esta jurisdicción, cuando la realidad fáctica es que efectúa ventas en esta ciudad que se llevan a cabo por las visitas realizadas por los vendedores a los compradores. Lo anterior indica lo procedencia de la sanción por inexactitud.

Por su parte, el apoderado de la sociedad actora, reiteró que los actos administrativos acusados no tienen soporte en las pruebas aportadas al proceso ni mucho menos en una sana interpretación del ordenamiento jurídico.

Se refirió a la tributación cuando un contribuyente ejerce la actividad industrial, lo cual debe ser interpretado de conformidad con la prohibición de la doble tributación, cuando se debe cancelar el impuesto de industria y comercio en más de un municipio, punto sobre el cual citó la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de fecha 17 de octubre de 1991, Exp. 2331.

Insistió que en el Distrito la sociedad tributó por actividad comercial sobre los productos comercializados en esa ciudad, por ejemplo en la modalidad de venta “tienda a tienda”, estando claro para la actora la efectiva comercialización de mercancías en el Distrito, pero no siendo claro la razón por la cual el tribunal ubica a Nabisco dentro de la hipótesis de comercialización en Bogotá respecto de otros

productos, sin hacer referencia concreta a las pruebas oportunamente allegadas para su estudio, las cuales enuncia.

Sobre los testimonios de los empleados de la sociedad, señaló que demostraba que hacían su labor de vendedores en Bogotá bajo la modalidad “tienda a tienda”, además que sirven de contacto con los clientes a los que la sociedad les vende desde su sede principal en Palmira, por lo que consideró que la conclusión a la que arriba la Administración es contraria a lo que acreditaban los testimonios. También se estaba demostrando como eran las ventas “tienda a tienda”, todas las cuales fueron incluidas en las declaraciones de Bogotá.

Indicó también la existencia de pruebas contables y el certificado del Revisor Fiscal, los cuales no obstante demuestran la exactitud de la liquidación de la base gravable, fueron desestimadas por el a quo; consideró erróneamente apreciadas las certificaciones expedidas por los clientes en Bogotá sobre la comercialización de las mercancías de la sociedad.

Finalmente se refirió a la jurisprudencia de esta Corporación, con cita de la sentencia de abril 28 de 2000 dictada dentro del expediente No. 9817, con ponencia del Dr. Daniel Manrique Guzmán.

MINISTERIO PUBLICO

Dentro de la oportunidad procesal de esta instancia, no registró actuación alguna.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

El asunto sometido a consideración en la presente instancia se concreta en determinar la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales la Dirección Distrital de Impuestos determinó oficialmente a la sociedad NABISCO

ROYAL INC. el impuesto de Industria y Comercio por los seis bimestres de 1995, al considerar que la sociedad no había declarado la totalidad de los ingresos correspondientes a la actividad comercial realizada en Bogotá D.C.

Impugna la parte demandante el fallo de primera instancia en cuanto no accedió a declarar la nulidad de los actos acusados, básicamente por cuanto señala que los ingresos declarados en Bogotá corresponden a la comercialización de los productos de la sociedad en esta ciudad, siendo improcedente la inclusión de los ingresos por la comercialización de las mercancías efectuada desde Palmira, donde tiene su sede fabril, pues allí declaró y pagó por la comercialización de su producción.

En efecto, ha sostenido la sociedad actora tanto en la vía gubernativa, como con ocasión de la presente acción, que en la ciudad de Bogotá se declararon los ingresos percibidos directamente por la venta de todos los productos de panadería, los cuales fueron despachados desde la bodega en Bogotá, los demás productos que fueron despachados desde la misma bodega y facturados en Bogotá y la totalidad de los productos que fueron vendidos bajo la modalidad “tienda a tienda”; mientras que en Palmira se declararon todos los ingresos relacionados con la venta de su producción industrial bajo la actividad 101 y declaró bajo la actividad 207, los ingresos obtenidos por la venta de aquellas importaciones despachadas y facturadas desde las instalaciones principales localizadas en ese municipio, por lo tanto los ingresos que han sido adicionados en los actos acusados, fueron objeto de tributo en Palmira, por corresponder a la comercialización de la producción.

Ahora bien, la Ley 14 de 1983, Ley de fortalecimiento de los fiscos regionales, estableció unos lineamientos para el ejercicio de la potestad tributaria de los municipios, y se anota como una primera limitación a dicha facultad la de no poder gravar actividades que se ejerzan en otras jurisdicciones municipales; así en su artículo 32 dispuso que la materia imponible en este gravamen está constituida por el ejercicio, en una jurisdicción municipal de una actividad mercantil en cualquiera de sus manifestaciones industrial, comercial o de servicio.

En cuanto a la actividad comercial se refiere, fue definida por el artículo 35 ibídem y posteriormente por el artículo 198 del Decreto 1333 de 1986, así: "*Se entienden por actividades comerciales, las destinadas al expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor, y las demás definidas como tales por el Código de Comercio siempre y cuando no estén consideradas por el mismo código o por este decreto, como actividades industriales o de servicios*".

Por su parte, en el ámbito Distrital, el artículo 154 del Decreto 1421 de 1993, dispone:

> *"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.*
> *...*
> *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."*

La base gravable definida para la actividad industrial del numeral 2º de la anterior disposición, repite en esencia la definición de actividad industrial consagrada en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990, punto sobre el cual, la Sala[1] ha precisado en forma reiterada, que el impuesto de Industria y Comercio por la actividad industrial debe ser cancelado en el municipio de la sede fabril, tomando como base la totalidad de los ingresos brutos originados por la comercialización de la producción, cualquiera que sea el municipio donde ésta se realice. Esta actividad industrial, no deja de serlo

[1] Sentencias de noviembre 6 de 1998 Exp. 9017 C. P. Dr. Delio Gómez Leyva, noviembre 26 de 1999, Exp. 9671 C.P. Dr. Julio E. Correa Restrepo, junio 18 de 1999, Exp. 9415, abril 28 de 2000, Exp. 9817 C.P. Dr. Daniel Manrique Guzmán y marzo 8 de 2002, Exp. 12300 C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, entre otras.

por el hecho de la comercialización de los bienes que se produce, pues legalmente no puede considerarse como comercial la actividad que ha sido definida y catalogada como de carácter industrial.

Ha señalado igualmente la Sala que la modificación fundamental introducida por el artículo 77, consistió precisamente en que, ante el municipio de la sede fabril, yo no es admisible la prueba de la comercialización de la producción en municipios diferentes, sino que es a estos a los que se les debe probar que los bienes o productos vendidos en sus territorios, son fabricados o manufacturados por el vendedor y sobre los mismos se ha pagado el gravamen sobre la actividad industrial, esto, obviamente con el propósito de que como dijo la Corte Suprema de Justicia en la sentencia de octubre 17 de 1991 que decidió sobre su exequibilidad, no se liquide otro impuesto sobre la misma base gravable.

Ahora bien, en el presente caso, consta en el expediente y ha sido aceptado por la Administración, que la planta de producción de la sociedad actora, se encuentra ubicada en el municipio de Palmira (Valle), donde fabrica los productos que comercializa.

Consta igualmente dentro del expediente (folio 230 c.a.) que la sociedad declaró en el municipio de Palmira el impuesto de Industria y Comercio por el año gravable de 1995 liquidando el impuesto sobre la base de ingresos netos declarados en cuantía de $56.558.426.868, discriminados así: Código 101 $44.795.137.985 y Código 207 $15.403.625.922.

Estos ingresos brutos fueron certificados por el Revisor Fiscal de la sociedad en los siguientes términos: “la totalidad de los ingresos brutos (ventas) obtenidos por la empresa en cada bimestre y las deducciones y sujeciones correspondiente a 1995, se encuentran registrados en los libros de contabilidad, que reposan en los archivos de la Compañía... PALMIRA... VENTAS NETAS: 56.558.426.868”.

Observa la Sala que la expedición de los actos acusados tuvo como fundamento la investigación adelantada por la Administración consistente en la inspección tributaria a la sociedad, los cruces de información con los clientes de la actora sobre el monto facturado mes a mes por la sociedad actora por el año investigado, discriminando las compras efectuadas a Bogotá y a Palmira u otra ciudad, así como el procedimiento empleado para las transacciones comerciales. Igualmente se solicitó copia de los contratos de trabajo de los empleados vinculados a la empresa y que desempeñan sus labores en Bogotá. Las informaciones rendidas por la sociedad sobre las modalidades de venta de sus productos, según las cuales las ventas a las tiendas se efectuaban a través de visita de los vendedores de la sociedad y la mercancía se despacha de la bodega en Bogotá por sistema llamado VANS, que tanto las cuentas por cobrar a clientes y los inventarios están centralizados en Palmira y en Bogotá se maneja únicamente una bodega, y que los clientes consignan a la empresa sus cuentas por pagar desde cada municipio a la sede fabril.

De acuerdo a las anteriores pruebas concluyó la Administración en la Liquidación de Revisión:

> *" ... Si bien en algunos casos la mercancía se despacha desde Palmira, las ventas a los clientes de Bogotá se realizan siempre con atención personalizada a través de visita de los vendedores de la compañía NABISCO ROYAL COLOMBIANA INC., como se constató en la respuesta a los Requerimientos de Información enviados a sus Clientes.*
> *...*
> ***La comercialización de las mercancías producidas en Palmira con destino a Bogotá, se realizan en esta última ciudad**, ya que es Bogotá el lugar donde se realizan los pedidos y se toman las decisiones relacionadas con la posible venta o comercialización**, independientemente de que se despachen y facturen los productos desde la sede fabril de Palmira** o vengan importados del exterior o pasen o no por la Bodega de Bogotá, etc., es decir, del desarrollo, ejecución o cumplimiento del contrato mismo.*
> *...*
> *La existencia en Bogotá de una Bodega y un grupo de empleados de Nabisco, no prueba necesariamente que es en Bogotá donde se realiza la efectiva comercialización del productos, ni que es en esta ciudad donde se*

perciben efectivamente ingresos por concepto de ventas, pero si constituye un indicio que en compañía de otros medios de prueba (testimonio del Gerente de Distrito) dan lugar al conocimiento del funcionario sobre la verificación del hecho en el que se funda la determinación del Impuesto, es decir, que es en Bogotá donde se realizó el hecho imponible.

En la declaración de Maria Isabel Suárez Cordoba, efectuada en investigación que se le hizo a la sociedad por el impuesto del año 1994 y a la pregunta: Qué clase de vínculo, cargo y cuales eran sus funciones dentro de la Compañía?, Respondió: Cargo, Vendedora de Autoservicios. Funciones: Venderle a los almacenes de cadena como CADENALCO, FEBOR, ALMACENES YEP, COFREN Villavicencio y realizar el cobro respectivo.

El que ella no expida documento alguno en el momento de realizar la venta, es decir, que no se verifique el hecho generador, no quiere decir que el hecho imponible, o sea, la comercialización, no se ha realizado en Bogotá, puesto que aquel es apenas la exteriorización del hecho imponible que se traduce en los actos y contratos con los cuales se entienden verificadas las enajenaciones o suministros." (Resalta la Sala)

Pues bien, a juicio de la Sala, los elementos probatorios recaudados por la Administración y que fueron los determinantes en el establecimiento del tributo, no demuestran la realización del hecho generador del impuesto de industria y comercio en lo que respecta a la actividad comercial, adicional a la declarada en Bogotá, sobre los ingresos obtenidos directamente en esta ciudad por comercialización de otros productos.

La Sala de manera expresa unifica su jurisprudencia y precisa como criterio sobre el tema que el impuesto de Industria y Comercio por la actividad industrial debe ser pagado en el municipio de la sede fabril, tomando como base la totalidad de los ingresos brutos originados por la comercialización de la producción, cualquiera que sea el municipio donde ésta se realice, en atención a que la actividad industrial necesariamente envuelve la comercialización de la producción, por lo que independientemente de la forma en que se lleve a cabo esa comercialización, y sea la modalidad de venta, la actividad industrial no deja por ello, de tener tal carácter, pues se repite, no puede considerarse actividad comercial, la que legalmente se conoce como industrial.

Así por tanto, el destino de las mercancías o el sitio donde se suscribe el contrato de compraventa no son determinantes del hecho generador o manifestación externa del hecho imponible, pues de lo contrario se desconocería el carácter territorial del tributo al trasladarse el lugar de su causación.

Lo anterior salvo que se trate de actividades mercantiles que el contribuyente realice en otro municipio, con su propio establecimiento de comercio, caso en el cual, allí tributa por ejercer la actividad comercial.

A juicio de la Sala, tampoco puede entenderse que la labor realizada por los vendedores vinculados a la sociedad en la ciudad de Bogotá pueda ser considerada como hecho generador del tributo por la actividad comercial en relación con los productos fabricados en Palmira, pues las funciones desarrolladas atienden a promocionar los productos que se fabrican en Palmira y tomar los pedidos de los clientes en el Distrito para ser despachados desde dicho municipio.

Como está probado en el proceso, que los productos objeto de la adición de ingresos que fueron vendidos a clientes de Bogotá, son fabricados por la sociedad actora en su planta que posee en Palmira y que sobre la totalidad de los ingresos brutos provenientes de la comercialización de la producción ha pagado el gravamen en el municipio donde desarrolla su actividad industrial, es este municipio el legitimado para exigir la liquidación y pago del impuesto, en virtud del carácter de territorialidad del mismo y por lo tanto no puede el Distrito Capital, pretender la percepción del tributo sobre la totalidad de los ingresos generados por la comercialización de la producción en otro municipio.

Siendo así las cosas, concluye la Sala la ilegalidad de la adición de los ingresos y la consecuente imposición de la sanción por inexactitud a las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas por la sociedad por los bimestres I a VI de 1995 en el Distrito Capital, por lo que se declarará la nulidad de la liquidación

de revisión y de la Resolución que la confirmó, previa la revocatoria de la sentencia apelada y su aclaratoria.

En mérito a 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 :

REVOCASE la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca de fecha 13 de febrero de 2001 y su aclaratoria de fecha 6 de abril del mismo año y en su lugar:

ANULANSE la Liquidación de Revisión No. 024 de abril 17 de 1998 y la Resolución No. 132 del 20 de mayo de 1999 por medio de las cuales la Dirección de Impuestos Distritales de la Secretaría de Hacienda de Bogotá D.C., liquidó oficialmente el Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros a la sociedad NABISCO ROYAL COLOMBIANA INC., por los bimestres primero a sexto del año gravable de 1995.

En consecuencia y a título de restablecimiento del derecho confírmanse las liquidaciones privadas contenidas en las declaraciones de Industria y Comercio presentadas por la sociedad NABISCO ROYAL COLOMBIANA INC., por los bimestres I a VI de 1995 en la ciudad de Bogotá D.C.

RECONOCESE personería al doctor JOSE FERNANDO SUÁREZ VENEGAS para representar al Distrito Capital de Bogotá.

COPIESE, NOTIFIQUESE, COMUNIQUESE Y DEVUELVASE AL TRIBUNAL DE ORIGEN. CUMPLASE.

Se deja constancia que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

GERMÁN AYALA MANTILLA **LIGIA LÓPEZ DÍAZ**
-Presidente-

MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA **JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ**

RAÚL GIRALDO LONDOÑO
-Secretario-