

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



**CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

**Bogotá D.C., dieciocho (18) de febrero de dos mil dieciséis (2016)**

**Referencia:** ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 25000-23-27-000-2010-00209-01 (19041)  
**Demandante:** SAMSUNG ELECTRONICS COLOMBIA S.A.  
**Demandado:** DISTRITO CAPITAL- SECRETARÍA DE HACIENDA- DIRECCIÓN DISTRITAL DE IMPUESTOS

**Temas:** Impuesto de Industria y Comercio. Hecho generador. Cuando el hecho gravado es la comercialización, el impuesto se causa en el lugar en que se perfecciona el contrato de compraventa.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**



Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, contra la sentencia del 15 de julio de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que concedió las pretensiones de la demanda.

## **ANTECEDENTES**

### **1. Hechos de la demanda**

La sociedad Samsung Electronics Colombia S.A., presentó declaraciones del impuesto de Industria y Comercio, correspondientes a los bimestres tercero a sexto del año 2006, por la comercialización de productos electrodomésticos, de oficina y celulares al por mayor, entre otros, realizadas en el Distrito Capital de Bogotá.

Éstas fueron objeto de inspección por parte de la Oficina de Fiscalización de la Subdirección de Impuestos a la Producción y el Consumo Distrital, y se encontró, que las sumas relacionadas por “Ventas en el Exterior” no debían ser deducidas, pues las operaciones mercantiles descritas allí, no constituían en realidad una actividad adelantada fuera del Distrito ni del país, por lo que con las mismas sí se generaba la obligación tributaria.



Debido a ello, la Dirección Distrital de Impuestos profirió el Requerimiento Especial No. 2008EE44685 de noviembre 13 de 2008, en el que propuso un mayor valor para el Impuesto de Industria y Comercio respecto de tales períodos, por \$1.709.422.000, y la imposición de una sanción por inexactitud, equivalente a \$ 2.735.073.000.

La propuesta de modificación de la declaración se llevó a Liquidación Oficial de Revisión, mediante Resolución No. 195 D.D.I. 008218 de marzo 25 de 2009, contra la cual la actora interpuso recurso de reconsideración, resuelto a través de Resolución No. D.D.I. 029740 de abril 21 de 2010, en la que se confirmó la primera.

## 2. Pretensiones

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

***“PRIMERA.*** Declarar la nulidad de la Resolución No. 195 D.D.I. 008218 del 25 de marzo de 2009, por la cual el Jefe de la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la producción y al Consumo (de la Dirección de Impuestos Distritales) expidió liquidaciones de revisión a las declaraciones del impuesto de industria y comercio y avisos (ICA) presentadas por **SAMSUNG ELECTRONICS COLOMBIA S.A.** por los bimestres 3, 4, 5 y 6 de 2006 y le impuso sendas sanciones por inexactitud.

***SEGUNDA.*** Declarar la nulidad de la Resolución N°. DDI -029740 del 21 de abril de 2010, por la cual la Jefe de la Oficina de Recursos Tributarios de la



*Subdirección Jurídico Tributaria (de la Dirección de Impuestos Distritales) confirmó la anterior resolución al decidir el recurso de reconsideración interpuesto oportunamente por **SAMSUNG ELECTRONICS COLOMBIA S.A.***

**TERCERA.** *Que, como consecuencia de la declaración de nulidad del acto acusado, y a título de restablecimiento del derecho, se declare que **SAMSUNG ELECTRONICS COLOMBIA S.A.** no está obligada a pagar cantidad alguna por concepto del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros por los bimestres 3,4,5 y 6 de 2006.*

**CUARTA.** *Que se condene al DISTRITO CAPITAL DE BOGOTÁ a restituir a **SAMSUNG ELECTRONICS COLOMBIA S.A.** las cantidades que le hubiera cobrado a título de mayor valor determinado del impuesto, intereses o sanciones por los bimestres 3, 4, 5 y 6 de 2006.”*

### **3. Normas violadas y concepto de violación**

La Sociedad demandante citó como normas violadas los artículos; 29 y 150 numerales 11 y 19 de la Constitución Política, 32, 34 y 42 del Decreto 352 de 2002; 647, 685, 706 y 714 del Estatuto Tributario; 38 del Decreto 2649 de 1993, 66 de la Ley 383 de 1997, 59 de la Ley 788 de 2002, 24 y 64 del Decreto Distrital 807 de 1993, 1, 121 y 399 del Estatuto Aduanero, 93-1 y 195 del Decreto 1333 de 1986, 2 de la Ley 1004 de 2005, así como la Ley 14 de 1983.

Manifestó, que la configuración del impuesto de industria y comercio, en Bogotá, requiere además de la realización de actividades industriales, de



comercio o de servicios, que éstas se lleven a cabo en el territorio del Distrito, y que con ella, se perciban ingresos en su jurisdicción.

Por ello advierte, que tal como sucede en este caso, tratándose de operaciones mercantiles que tienen lugar en el extranjero y **zonas francas**, y por las cuales no se obtienen ingresos (como quiera que los dineros recibidos por tal concepto son trasladados a un tercero), el impuesto no se causa.

Explica al respecto, que la adquisición de equipos de telefonía se adelanta a través de un procedimiento fuera del país, ya que son negociadores externos los que pactan las cantidades que pueden encargarse a la Casa Matriz en Corea.

Para el caso de América Latina, es un negociador con sede en la ciudad de México, a quien corresponde negociar con Samsung Corea, las cantidades que pueden ser vendidas en Colombia, de acuerdo a las especificaciones técnicas del país (espectro electromagnético) y traslada esa información a Samsung Colombia, para que éste, una vez reciba la orden de compra del cliente local de telefonía (vg. Telefónica Móviles de Colombia, entre otros), envíe una orden de producción y/o compra de celulares a la productora principal.



Posteriormente, la Casa Matriz factura y despacha los celulares a la filial en el País, quien, fuera de la frontera colombiana (zona franca de Almaviva), efectúa el endoso de los derechos aduaneros sobre la mercancía a la empresa de telefonía, para que ésta última realice la operación de importación y pague el impuesto de industria y comercio, una vez venda los equipos celulares.

Finalmente, el pago de la transacción mercantil lo hace la empresa local de telefonía a Samsung Colombia, quien se encarga de trasladar el dinero a la empresa principal en Corea.

En ese orden de ideas, afirma, actúa como simple intermediario entre productor y comprador, y no percibe ingresos directos por dichas transacciones, por lo que, reitera, no genera el impuesto de industria y comercio con su actividad.

Advierte además, que de no ser así, se estaría imponiendo doble carga tributaria respecto de la misma operación, pues la empresa de telefonía está también obligada a pagar el impuesto en razón de la venta de los equipos celulares.

De otra parte expone, que respecto al tercer bimestre del año 2006, la administración había perdido ya la facultad para pronunciarse, comoquiera que el requerimiento especial fue notificado por fuera del término de dos (02)



años a que se refiere el artículo 24 del Decreto Distrital 807 de 1993, y en consecuencia, la declaración privada en que se declaró dicho período gravable, se encontraba en firme.

Estimó también, que la sanción por inexactitud impuesta es improcedente, toda vez que i) la empresa reportó cabalmente todas sus actividades y las cifras reales percibidas por ellas y, ii) el menor valor declarado obedece a una diferencia de criterios entre ésta y la entidad demandada.

#### **4. Oposición**

La Secretaría de Hacienda Distrital, obrando a través de apoderada judicial idónea, contestó la demanda manifestando en su defensa, que con el impuesto de Industria y Comercio no se grava el patrimonio personal del contribuyente, sino la realización de actividades industriales, comerciales y de servicios en jurisdicción del ente territorial, por lo que es esa sola circunstancia la que determina la configuración de la obligación tributaria.

De esta manera, el impuesto encuentra sustento en la *“manifestación de la riqueza generada en la realización de las actividades gravadas, que establecen una relación jurídica entre la persona que realiza dicha actividad gravada y el ente territorial dentro del cual se realiza”*, de allí que, resulte irrelevante la disposición final de los ingresos que se obtengan por ellas.



En todo caso -aclaró-, la contabilidad de la empresa contribuyente, analizada en la inspección judicial, muestra que los ingresos percibidos por ventas de equipos de telefonía celular al cliente nacional, fueron incluidos en los registros contables de Samsung Colombia, lo que desvirtúa su presunta calidad de mero intermediario.

Incluso, si se aceptara la hipótesis de la demandante sobre la no generación de ingresos por la venta de los celulares, lo cierto es que ésta representa a la firma extranjera productora, con lo que, al tenor del artículo 20 numeral 8º del Código de Comercio<sup>1</sup>, desarrolla una actividad comercial sujeta al impuesto de Industria y Comercio.

En torno a la extraterritorialidad a la que se refiere la demandante, sostiene que las operaciones mercantiles que realiza Samsung Electronics Colombia S.A. en la zona franca de Almaviva, consistentes en el endoso de los derechos aduaneros a las empresas de telefonía, no están exentas del pago del impuesto de Industria y Comercio, habida cuenta que las zonas francas sólo se consideran territorios no tributarios para efectos de impuestos nacionales relativos a importación y exportación, por ello, tratándose de

---

<sup>1</sup> ARTÍCULO 20. ACTOS, OPERACIONES Y EMPRESAS MERCANTILES - CONCEPTO. Son mercantiles para todos los efectos legales:

(...)

8) El corretaje, las agencias de negocios y la representación de firmas nacionales o extranjeras;

(...)"



aquellos de orden territorial, no existe distinción alguna entre las actividades efectuadas en zona franca y las que se hacen por fuera de ella.

Adicionalmente, porque un beneficio de este tipo, no puede ser impuesto por el legislador, pues se trata de una competencia exclusiva de las autoridades territoriales facultadas para ello.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante sentencia del 15 de julio de 2011, accedió a las súplicas de la demanda.

Antes de referirse a los cargos que fueron objeto del recurso de apelación, el *a quo* se pronunció sobre la presunta pérdida de competencia temporal ante la falta de notificación del requerimiento especial en un plazo de dos años y la consecuente firmeza de la declaración privada correspondiente al tercer bimestre del año 2006, señalando, que de acuerdo a lo manifestado por las partes, el plazo máximo para presentar la declaración de ese período, vencía el 19 de julio de 2006, por lo que, en principio, el término para notificar el requerimiento, iba hasta el 19 de julio de 2008.

Sin embargo, precisó, que con ocasión de la expedición del auto de inspección tributaria y del emplazamiento para corregir, el plazo se



suspendió, por tres (03) y un (01) meses, respectivamente, luego éste en realidad, terminaba, el 19 de noviembre de 2008. Por ello, como en este caso, la notificación del requerimiento especial, tuvo lugar el 14 de noviembre del mismo año, su expedición fue oportuna.

Los argumentos que motivaron la declaratoria de nulidad, fueron:

1. Debido a que por disposición expresa del Estatuto Aduanero (art.392), las zonas francas se consideran fuera del territorio aduanero nacional; las operaciones mercantiles adelantadas por la sociedad demandante en la zona franca ubicada en el Distrito de Bogotá (Almaviva), no generan la obligación de pagar el impuesto de Industria y Comercio. Todo, porque no concurre en su actividad, el elemento de territorialidad a que alude el Decreto 352 de 2002, que compila la normativa tributaria Distrital.

2. Los ingresos obtenidos por la filial de Samsung en Colombia, no sólo no se generan en el país, sino que no pueden considerarse como propios, toda vez que son girados a la Casa Matriz de Samsung en Corea, luego los mismos constituyen en realidad, ingresos para terceros.

En consecuencia, declaró la nulidad de los actos demandados, y estableció, que la actora no estaba en obligación de pagar las sumas allí determinadas.



## **RECURSO DE APELACIÓN**

Inconforme con la decisión de primera instancia, la parte demandada interpone recurso de apelación, bajo los siguientes argumentos:

1. Samsung Electronics Colombia S.A. realiza labores de representación de una firma extranjera, lo que, a la luz del artículo 20 numeral 8º del Código de Comercio, constituye una actividad mercantil objeto del impuesto de Industria y Comercio, pues en ejercicio de su rol de representante, es ésta quien i) despliega la actividad a gravar, esto es, la venta de los equipos celulares y ii) recibe el dinero producto de la misma.

2. Es claro que las ventas se efectúan en su totalidad en la ciudad de Bogotá; por eso, *“se materializa la competencia territorial que le asiste al Distrito, para exigir la declaración y pago de los impuestos generados dentro de su jurisdicción”*, de tal forma, que la única exclusión posible (que aclara, no es la de zona franca por tratarse de un impuesto local), en razón de una eventual extraterritorialidad, debió demostrarse mediante los soportes necesarios para determinar el origen externo de los ingresos.

## **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA**



**La sociedad demandante** presentó alegatos de conclusión, en los que reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

**La demandada**, en similar sentido, ratificó los motivos de disenso plasmados en la apelación.

### **CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

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

1. La realización de las operaciones mercantiles de endoso que adelantó la demandante en la zona franca de Almaviva, no está exenta del impuesto de Industria y Comercio, ya que esa prerrogativa fue creada exclusivamente para tributos relativos a la importación y exportación de mercancías, es decir; de orden nacional, pero que los beneficios propios de esa figura no se aplican a impuestos territoriales, pues la competencia para establecer privilegios respecto de éstos últimos, recae sobre las entidades territoriales.

2. Los documentos y registros contables que soportan la entrada de los equipos celulares al país, dan cuenta de que los ingresos generados por su venta, fueron dirigidos a la demandante, sin que ésta hubiese podido desvirtuar tal circunstancia mediante los soportes contables respectivos.



## **CONSIDERACIONES**

### **1. Cuestión Preliminar**

Antes de entrar a resolver el debate planteado, la Sala se pronunciará sobre el impedimento manifestado por la Doctora Martha Teresa Briceño de Valencia, que afirma, obedece a la causal prevista en el artículo 150-12 del C.P.C, aplicable por remisión expresa del artículo 160 del C.C.A., por haber dado su concepto a la sociedad actora sobre el asunto discutido en sede extrajudicial.

Para la Sala, es claro que se comprometen los atributos de imparcialidad e independencia, intrínsecos en la labor judicial, cuando la interpretación jurídica que se hace en un concepto particular, debe ser valorada por el funcionario judicial que dio una opinión jurídica, para resolver una consulta de carácter general sobre la interpretación de las normas tributarias.

Por lo anterior, se configura la causal de impedimento prevista en el numeral 12 del artículo 150 del C.P.C., pues, de manera indirecta, la Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, deberá analizar la discusión jurídica frente a la cual profirió un concepto solicitado por la demandante.



Con fundamento en las consideraciones expuestas, se encuentra probado el impedimento manifestado.

## **2. Problema jurídico**

2.1.- En los términos del recurso de apelación, le corresponde a la Sección determinar, si los actos demandados son contrarios a derecho, por establecer que el contribuyente Samsung Electronics Colombia S.A., era responsable de un mayor valor por concepto de impuesto de Industria y Comercio, pues los ingresos relacionados por este en su declaración privada como “Ventas en el Exterior”, y excluidos del pago por no haberse causado en el Distrito, sí debían ser sujeto de la obligación tributaria.

Como puede verse, la inconformidad del Distrito se funda en la territorialidad del ICA, que por lo mismo no excluye, para esos efectos, los usuarios de las zonas francas.

2.2.- Así las cosas, para resolver el problema jurídico, se analizarán los planteamientos formulados por la demandada, en torno a la improcedencia del régimen de zona franca y la efectiva causación del impuesto.



2.3.- La Sala considera que el apelante tiene razón en uno de sus planteamientos, como se verá más adelante. Pero ello no quiere decir que deba revocarse la sentencia, porque hay otros cargos de la demanda que están llamados a prosperar parcial o totalmente, por violación del debido proceso o porque no se causa el impuesto.

2.4.- La Sala debe pronunciarse sobre esos aspectos, toda vez que los argumentos en que se fundan, fueron planteados por la parte demandante, amén de que la sentencia, al ser favorable a sus pretensiones, le impedía interponer el recurso de apelación<sup>2</sup>, lo que excluía su interés legítimo para recurrir<sup>3</sup>.

En casos como este, en los que el superior descarta el argumento principal de la sentencia-esto es, la extraterritorialidad del ICA-, tiene el deber de estudiar los otros argumentos o razones expuestos en la demanda, para garantizar así el principio de congruencia y de igualdad de las partes o simetría procesal, que se informan, ambos, en el derecho a la tutela judicial efectiva –que le impone el estudio y decisión de todo lo reclamado por el actor- y en el derecho de contradicción –que le asegura al demandado que únicamente está llamado a resistirse a lo que le fue formulado de manera

---

<sup>2</sup> Cfr. el artículo 350 del C. de P. C.

<sup>3</sup> *“Para poder interponer el recurso se requiere tener interés, por serle la providencia desfavorable; estar legitimado, por ser parte o tercero con interés reconocido, e interponerlo en el tiempo y forma estatuidos en la ley procesal ante el juez competente, sin que sea necesario fundamentar el recurso”,* en MONROY CABRA, *“Principios de Derecho Procesal Civil”*, citado por BONILLA ECHEVERRI, Oscar y USECHE LÓPEZ, Carlos Arturo, *“Código de Procedimiento Civil Colombiano”*, EDICOLDA, Editorial Colombiana Ltda., Bogotá, D.E. 1976, p. 350.



expresa- y el derecho a la igualdad –que supone relativa paridad de las partes, sin que pueda encontrarse ninguna de ellas en situación de inferioridad jurídica-.

### **3. Impuesto de Industria y Comercio en el Distrito Capital.**

3.1.- El impuesto de Industria y Comercio es un tributo municipal, que grava la realización de actividades industriales, comerciales y de servicio. Es criterio uniforme y consolidado de la Sala<sup>4</sup>, que su causación, cuando se trata de actividades comerciales de venta de bienes, tiene lugar en **el sitio en que concurren los elementos del contrato de compraventa**, esto es, el acuerdo sobre el precio, la cosa que se vende y las otras cláusulas del negocio jurídico mismo.

Así mismo, que para determinar la jurisdicción en que se configura la obligación tributaria, no resulta relevante establecer el lugar desde el cual se realizan los pedidos<sup>5</sup>.

A diferencia de lo que sucede con las actividades industriales, en el caso de las actividades comerciales no existe un precepto legal que fije un criterio único que permita circunscribirlas a determinado territorio, luego resulta

---

<sup>4</sup> 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.

<sup>5</sup> Sentencia ibídem.



necesario, que “...éste se determine,...mediante el análisis de las piezas probatorias allegadas al proceso, partiendo de la definición de lo que se entiende por “Actividad Comercial”.<sup>6</sup>”

#### **4.- Autonomía de las entidades territoriales en materia tributaria. Territorialidad del impuesto de Industria y Comercio.**

4.1.- Es indiscutible, al tenor de las disposiciones constitucionales que organizan la división territorial del País, que las entidades territoriales “gozan de autonomía para la gestión de sus intereses<sup>7</sup>”. Esa autonomía, se concreta, entre otras cosas, en el derecho a administrar sus recursos y a establecer los tributos que sean necesarios para el cumplimiento de sus funciones, con sujeción eso sí, a los límites que al respecto impongan la misma Constitución y la Ley.

Las restricciones a su ejercicio, apuntan principalmente<sup>8</sup> a la facultad de creación de tributos, ello, por virtud de los principios de unidad nacional y representación.

Sin embargo, frente a la administración y uso de los mismos, la libertad de configuración es más amplia, lo cual podría explicarse en razón de la

---

<sup>6</sup>Sentencia ibídem.

<sup>7</sup> Artículo 287 de la Carta.

<sup>8</sup> Sin que sea ésta la única.



naturaleza de esos ingresos. En efecto, puede afirmarse, que por tratarse de recursos propios, hay menor cabida a que la ley y actos generales dictados por autoridades distintas a las Asambleas y Concejos, interfieran en la forma en que las autoridades territoriales competentes, configuren aspectos como la destinación, la forma de recaudo y demás asuntos propios de la administración de los tributos.

4.2.- De ahí, que la misma Constitución prohibiera en forma expresa, el otorgamiento de beneficios respecto de tributos de carácter territorial por parte de la ley. Así lo consagra el artículo 294:

*“ARTICULO 294. La ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales. Tampoco podrá imponer recargos sobre sus impuestos salvo lo dispuesto en el artículo 317<sup>9</sup>.”*

**4.3. -Territorialidad del Impuesto de Industria y Comercio:  
Improcedencia de la aplicación del régimen especial de zona franca.**

4.3.1.- Partiendo de la naturaleza territorial del impuesto de Industria y Comercio, es claro, que son los respectivos Distritos y Municipios, los competentes para regular, conforme a la ley, aspectos tales como los tratamientos especiales.

---

<sup>9</sup> En virtud del cual, le es dado a la ley destinar un porcentaje del recaudo para las entidades encargadas del manejo y conservación del ambiente y de los recursos naturales renovables.



Por eso, el Concejo Distrital de Bogotá, mediante el Decreto 352 de 2002<sup>10</sup>, en desarrollo de las facultades derivadas de la titularidad que ostenta respecto del impuesto, precisó que el impuesto de Industria y Comercio solo se causaría por actividades desplegadas en su jurisdicción, e incluso, previó en su artículo 44, los requisitos para excluir de la base gravable, aquellos ingresos que no sean generados en el Distrito, señalando, que *“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 municipios”*.

De esta manera, excluyó a las actividades realizadas por fuera del Distrito, de la imposición tributaria, en aplicación precisamente, de la territorialidad de los tributos municipales.

4.3.2.- Eso explica, que leyes como la 1004 de 2005<sup>11</sup>, que consagran beneficios **para tributos de orden nacional**, no puedan excluir del impuesto de Industria y Comercio a los usuarios de las zonas francas.

La mencionada Ley 1004 delimitó el concepto de “zona franca”<sup>12</sup>, señalando, que se trata de un área geográfica dentro del territorio nacional, donde se desarrollan actividades industriales de bienes y de servicios, o actividades

---

<sup>10</sup> Que compiló la normatividad tributaria del Distrito de Bogotá.

<sup>11</sup> Por la cual se modifican un régimen especial para estimular la inversión y se dictan otras disposiciones.

<sup>12</sup> Artículo 1.



comerciales, sujetas a una regulación especial. El efecto principal de ese tratamiento especial, consiste, en que las mercancías ingresadas en estas zonas se consideran fuera del territorio aduanero nacional, **para efectos de los impuestos a las importaciones y a las exportaciones**, es decir, aquellos que son de orden nacional.

Resulta evidente, que si esta última se refiere a impuestos nacionales, su aplicación, en temas de concesión de prerrogativas tributarias, como podría ser la exclusión, está proscrita para aquellos de naturaleza territorial, ya que dicha competencia sólo puede predicarse, se repite, de los órganos locales.

#### **5.- Causación del ICA por ventas en el Distrito Capital en los bimestres 4 a 6 de 2006**

5.1.- La Dirección Distrital de Impuestos de la Secretaría de Hacienda de Bogotá, apeló la sentencia de primera instancia, pues estima que las exclusiones tributarias del régimen de zona franca solo son aplicables a impuestos nacionales, y que, en todo caso, las actividades que adelantó Samsung Electronics S.A., del tercer al sexto bimestre del año 2006, entre su Casa Matriz en Corea y las empresas de telefonía celular locales, configuraron la obligación de pagar el impuesto de Industria y Comercio para tales períodos, por las ventas que depuró en su liquidación.



5.2.- Lo primero que debe precisarse, es que el problema que subyace a este cargo, estriba i) en el régimen de zona franca y el impuesto de Industria y Comercio y ii) en la realización de la actividad comercial de venta de celulares en el Distrito Capital.

5.3.- En relación con el primer argumento del recurso de apelación, la Sala considera que le asiste razón al ente demandado, al afirmar que las actividades que se realizan en zona franca del Distrito de Bogotá, sí están gravadas con el impuesto de Industria y Comercio.

Todo, porque de acuerdo con las precisiones hechas en el punto 4) de esta sentencia, la aplicación del régimen especial de zona franca al impuesto de Industria y Comercio es improcedente, en vista de que se trata de un gravamen local, cuya regulación, incluyendo lo atinente a la concesión de prerrogativas, corresponde a las autoridades de los respectivos entes territoriales, pues se repite, así lo ordenó expresamente la Constitución (artículo 294).

En ese orden de ideas, como quiera que en el Distrito Capital no existen exclusiones relativas a la causación de tributos en zona franca, no es válido extender los efectos del régimen establecido en la Ley 1004 de 2005<sup>13</sup> **para tributos nacionales**, para considerar que esas zonas no hacen parte del

---

<sup>13</sup> Que modificó el régimen de zona franca para promover la inversión.



territorio aduanero y en consecuencia, que las operaciones que allí se realizan, no están gravadas con ICA.

5.4.- Frente al segundo cargo planteado en la alzada, sobre la efectiva realización del hecho generador del Ica (comercialización o venta de equipos celulares) en el Distrito Capital, aspecto que, valga decir, constituyó el argumento principal de la demanda; debe precisarse, que este supone en realidad, un problema probatorio que imponía a la actora la carga de demostrar que la actividad gravada en los actos cuestionados no se realizó en jurisdicción del ente territorial demandado.

En ese sentido, la Sala circunscribirá su análisis a la actividad de comercialización, toda vez que a pesar de que en el curso del procedimiento de fiscalización, la administración se refirió indistintamente a la prestación de servicios de representación por parte de Samsung Colombia a su matriz<sup>14</sup>, y a la venta de equipos celulares, lo cierto es que fue esta última labor o hecho económico el que se gravó en los actos acusados.

Por tal razón, se reitera, la Sala no examina si puede generarse una actividad de servicios, susceptible de gravarse con ICA, porque ello escapa a los extremos de la controversia.

---

<sup>14</sup> Véase por ejemplo, que en el Requerimiento Especial el Distrito indicó, que al tenor de lo dispuesto en el artículo 20-8 del Código de Comercio, Samsung realizaba una actividad mercantil gravada con el impuesto de Industria y Comercio, pues ejercía la representación de una firma extranjera, labor catalogada como comercial. Folios 226 y 227. Anexo 2.



En esas circunstancias es necesario acudir a la prueba aportada al proceso, que fue allegada por la demandada, y fue la misma que esta tuvo en cuenta para expedir los actos administrativos demandados. De ella se concluye:

5.4.1.- Samsung Electronics Colombia S.A., es una empresa filial, dependiente de la Casa Matriz Samsung, cuyo objeto social es la comercialización, importación y otras labores similares, de equipos electrónicos<sup>15</sup>, así como la representación y agencia de casas nacionales y extranjeras, entre otros.

5.4.2.- De acuerdo con la política de manejo de clientes de la empresa, *“las negociaciones globales son manejadas por la Casa Matriz de Samsung Electronics con las oficinas de los operadores de cada regional en el cual se presenta el line up, las cantidades y los precios de los celulares”*.

Para esto, *“se realizan reuniones cada trimestre con los Directores de Compra de cada país para negociar las compras de los teléfonos celulares para el siguiente trimestre”*<sup>16</sup>.

5.4.3.- El procedimiento de venta que realizan **las regionales**, de acuerdo con esa política, es en síntesis, el siguiente<sup>17</sup>:

---

<sup>15</sup> Certificado de Existencia y Representación Legal. Folios 6 a 9. Anexo 1.

<sup>16</sup> Fl. 109. Cuaderno Anexo 1.

<sup>17</sup> Fls. 110 a 112 cuaderno anexo 1.



- 1) **Compilación de precios y requerimientos:** Es realizada por el Gerente de Ventas. Consiste en determinar el precio base, a partir de las particularidades de cada negociación, tales como el usuario final de los productos, el distribuidor, los modelos y cantidades requeridos, la fecha de cierre, la competencia, entre otros.
- 2) **Aprobación del precio definido:** Es responsabilidad del Gerente de Producto y el Gerente de Ventas. Este último presenta al primero, las conclusiones en punto al precio establecido a fin de que decida el precio disponible y los programas o estrategias de venta a implementar.
- 3) **Presentación del precio y programa:** Se encargan el Director de Gestión Empresarial y el Gerente de Ventas. Se presenta la oferta y cotización de los productos.

5.4.4.- Los clientes en Colombia, hacen la solicitud de pedido o compra a Samsung Electronics Colombia S.A.<sup>18</sup>. Esta última, transmite la solicitud de compra a Samsung Electronics CO, Ltda (Corea), que aparece como **vendedor** en la respectiva orden de compra<sup>19</sup>.

5.4.5.- La condición de vendedor de la empresa coreana, se ratifica con las facturas comerciales y sus respectivas listas de embalaje, en las que ésta se identifica como vendedor. Figura como consignatario, la filial de Samsung en México, que es además, **regional** de la matriz.

---

<sup>18</sup> Ver solicitud de pedido No. 510000375. Fl. 113 cuaderno anexo 1.

<sup>19</sup> Ver orden de compra No. 4500028172. Fl. 114 cuaderno anexo 1.



5.4.6.- Samsung Corea remite la mercancía a su subordinada en Colombia, tal como se desprende de los manifiestos de carga. Esa remisión, se hace en calidad de consignatario, no de comprador, pues así se precisa en la casilla “*consignee’s name and adress*” (nombre y dirección del consignatario)<sup>20</sup>.

5.4.7.- Samsung de Colombia endosa los conocimientos de embarque o B.L. (Bill of landing) a los compradores en Colombia<sup>21</sup>, los que a su vez, se encargan de la legalización de la mercancía. Para el efecto, presentan las respectivas declaraciones de importación y las declaraciones andinas del valor<sup>22</sup>.

5.5.- La dinámica de la operación descrita, muestra con claridad que el negocio jurídico de compraventa de equipos celulares, que es la actividad que pretende gravarse, **no ocurre en Bogotá**, es decir, el contrato no se celebra o nace en el territorio distrital, pues el acuerdo sobre el precio, la cosa y demás elementos del contrato, esto es, su perfeccionamiento, tiene lugar en el exterior.

Sobre el particular, no puede perderse de vista, de acuerdo con las premisas fijadas en el punto 4) de esta providencia, que, como la actividad que pretende gravarse es la comercialización y/o venta de productos, lo

---

<sup>20</sup> Ver manifiesto de carga 472006000011822. Fl. 119 cuaderno anexo 1.

<sup>21</sup> Ver, por ejemplo, el manifiesto de carga que obra en el folio 190 del cuaderno anexo 1.

<sup>22</sup> Ver folios 127 a 161 cuaderno anexo 1.



importante para que se configure el hecho generador del impuesto de Industria y Comercio, es el territorio en que se perfecciona el negocio jurídico de la compraventa.

Y, según la regulación civil y comercial, **el perfeccionamiento del contrato se da cuando existe acuerdo entre las partes sobre la cosa y el precio:**

*“Código Civil:*

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

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

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

*“Código de Comercio:*

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

5.6.- Así las cosas, no cabe duda de que la venta de los equipos celulares se perfecciona y celebra en el exterior, esto es, por fuera del Distrito Capital. Luego, dicha actividad no puede ser gravada con el impuesto de Industria y Comercio por las autoridades distritales, toda vez que no es en su



jurisdicción donde concurren los elementos del contrato, en otras palabras, donde se realiza el hecho generador.

5.7.-Vale aclarar, que esa circunstancia-la realización de la venta en el extranjero-, no varía por la recepción de los pedidos por parte de Samsung Colombia, pues esa actividad no supone en realidad la realización del hecho gravado en los actos demandados, esto es, **la venta de celulares**.

5.8.- Sobre el particular, debe tenerse en cuenta que el endoso de los B.L. o documentos de transporte, constituye un negocio jurídico diferente de la venta misma, razón por la que no pueden catalogarse, se repite, como venta.

Recuérdese que los documentos o conocimientos de embarque, son calificados como títulos valores representativos de mercancías (artículo 767 del Código de Comercio), y esa calidad, supone que gozan de la abstracción, **autonomía** y literalidad propia de este tipo de documentos, como bienes mercantiles que tienen, por lo general, vida propia, distinta a la de la relación causal que les subyace, bien sea la venta, el mutuo, o, en el caso, el contrato de transporte.

El endoso de ese título valor (el B.L.) es un acto jurídico cambiario **independiente**, mediante el cual se transfieren los derechos sobre la mercancía allí relacionada, que pueden ser absolutos, cuando se hace en



propiedad y se traslada el dominio, o limitados si se hace en procuración o garantía.

Por lo tanto, constituye una operación autónoma, un negocio jurídico que se agota con la entrega del documento de transporte, ajeno por demás, a las relaciones contractuales que lo rodeen.

5.9.- Si el endoso es un negocio jurídico de carácter cambiario, **autónomo**; entonces es una transacción comercial diferente de la venta, que es en este caso, lo que pretende gravarse con el impuesto de Industria y Comercio.

5.10.- En síntesis, el endoso de todos los derechos sobre los bienes objeto del B.L., si bien puede implicar el derecho a que se le entreguen las mercancías al endosatario, e incluso el dominio de las mismas, **es una cuestión totalmente distinta de la venta, que es el negocio jurídico o actividad comercial que constituye el hecho generador en discusión.**

5.11.- Adicionalmente, no puede perderse de vista que la inspección que la administración realizó respecto de los libros contables “Mayor y Balances” y “Diario” del contribuyente, por la información que allí se reporta, no era un medio probatorio suficiente para definir si la venta, que es la actividad gravada, se había llevado a cabo en el país.



Todo, porque en los mismos se registran los **valores** por cuenta de las transacciones del periodo, y los **movimientos débito y crédito** correspondientes a los hechos económicos de cada día; luego, no ofrecen información relativa al lugar en que se concreta el negocio jurídico de la venta.

Por el contrario, la dinámica del negocio jurídico, descrita por la Sala, muestra que la comercialización se realiza en el exterior.

5.12.- En esas condiciones, siendo claro que en el caso concreto el hecho gravado por la administración en los actos acusados (la **venta** de equipos celulares), no tuvo lugar en jurisdicción del Distrito Capital, debe concluirse, que la Secretaría de Hacienda carecía de competencia para imponer a la actora, la obligación tributaria determinada en las resoluciones demandadas.

## **6.- Del debido proceso y la firmeza de la declaración del tercer bimestre de 2006**

6.1.- Finalmente, a pesar de que lo dicho en el numeral anterior sería suficiente para anular la actuación demandada, la Sala se pronunciará sobre la presunta vulneración del derecho al debido proceso, por la modificación del denuncia privado en lo que atañe al tercer bimestre de 2006.



Para la demandante, este había adquirido firmeza, al tenor de lo dispuesto en el artículo 24 del Decreto Distrital 807 de 1993, según el cual, si dentro de los dos años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial, la declaración tributaria privada queda en firme.

6.2.- Ahora bien, aunque en el caso concreto podría pensarse que el requerimiento especial se profirió dentro del término de ley, toda vez que por virtud del auto de inspección tributaria y el emplazamiento para corregir, el plazo de dos años se entendería suspendido por tres y un meses, respectivamente; lo cierto es que en las condiciones en que fue expedido el emplazamiento, este no suspendió dicho término.

En efecto, de acuerdo con el criterio actual de la Sala, adoptado en la sentencia de 5 de marzo de 2015, expediente 19382<sup>23</sup>, la cual se reitera, el emplazamiento formulado estando en curso una inspección tributaria, o después de su realización, **no suspende el plazo para notificar el requerimiento especial**. La tesis tiene como fundamentos, los siguientes:

- a) El requerimiento especial debe proferirse dentro del término de dos años, contados a partir del vencimiento del plazo para declarar. Este plazo, puede suspenderse por virtud del auto que decreta una

---

<sup>23</sup> C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Demandante: Samsung Electronics Colombia S.A. Demandado: Distrito Capital. En dicho proceso se discutió la legalidad del segundo bimestre del ICA de 2006.



inspección tributaria (por tres meses), o por la expedición de emplazamiento para corregir (por un mes)

- b) La finalidad del emplazamiento, es la de exhortar al contribuyente o responsable para que corrija su declaración, a fin de evitar la imposición de sanciones más gravosas y precaver un eventual pleito. En esas condiciones, es razonable que se suspenda por un mes el plazo previsto para proseguir la actuación administrativa.
- c) La inspección tributaria es una forma propia de la etapa conminatoria subsiguiente al periodo persuasivo previsto para corregir la declaración privada.

Por lo tanto, si la administración, en ejercicio de sus facultades de fiscalización, realiza una inspección tributaria, no tiene sentido que adicionalmente emplace, pues en ese punto del procedimiento de fiscalización, el contribuyente, ya enterado de los cuestionamientos de la administración, puede corregir por iniciativa propia, en las condiciones y en el plazo que la legislación tributaria prevea.

6.3.- A lo anterior puede agregarse, que la inspección tributaria, a diferencia del emplazamiento para corregir, implica la **constatación directa de los hechos que interesan al proceso adelantado por la administración**



**tributaria**, para verificar su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar.

Se trata entonces, de un medio de comprobación cierta (no indiciaria) de la exactitud de las declaraciones, respecto de la efectiva existencia de los hechos gravables declarados y del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales.

Por el contrario, el emplazamiento para corregir supone la posibilidad de que sea el contribuyente el que modifique la liquidación privada, **antes de que la administración adelante otra serie de actividades para dilucidar los indicios que tiene en ese momento**, cumpliéndose así, con la máxima de “a menor actividad de la administración, menor sanción”.

Por eso, la expedición del emplazamiento, cuando se ha adelantado inspección tributaria, y la administración cuenta con elementos para determinar en forma cierta (no indiciaria), que el gravamen declarado es distinto al que en su criterio, se causó, no consulta, ni es acorde con la finalidad de esta figura.

En consecuencia, no es válido que después de llevar a cabo una inspección tributaria, la administración haga uso del emplazamiento para corregir, que como se vio, es propio de un estado de duda o de mera aproximación a la realidad fáctica, contable y jurídica del gravamen declarado.



6.4.- En el asunto objeto de estudio, las partes coinciden en que el plazo para presentar la declaración del tercer bimestre de 2006 finalizaba el 19 de julio de ese año. De manera que, la liquidación privada adquiría firmeza el 19 de julio de 2008.

Sin embargo, en vista de que el auto de inspección tributaria fue notificado el 25 de junio de 2008, el plazo para que la administración notificara el requerimiento especial, se suspendió por tres meses, es decir, hasta el 25 de septiembre del mismo año.

A ese momento, restaban veinticuatro (24) días para el vencimiento del término, que expiraba, en esas condiciones, **el 19 de octubre**.

El nueve (09) de octubre de 2008 se notificó el emplazamiento para corregir No. 2008EE343440<sup>24</sup>. No obstante, este no suspendió el plazo de ley, pues fue posterior a la realización de la inspección tributaria. Todo, de acuerdo con lo expuesto en los puntos 6.2) y 6.3) de esta providencia.

Por su parte, el requerimiento especial fue notificado el **14 de noviembre de 2008**<sup>25</sup>, esto es, cuando ya había finalizado el término de ley para que la administración pudiera, válidamente, modificar el denuncia privado del tercer bimestre de 2006.

---

<sup>24</sup> Fl. 216 Cuaderno anexo 2.

<sup>25</sup> Fl. 219 Cuaderno anexo 2.



6.5.- Así las cosas, no cabe duda de que el Distrito había perdido competencia para pronunciarse sobre dicho periodo gravable, porque ya la liquidación privada estaba en firme. Por eso, para la Sala, los actos demandados, en lo que respecta al tercer bimestre de 2006, son contrarios a derecho.

## **7. Conclusión**

Las anteriores razones son suficientes para establecer, que la determinación oficial de un mayor valor del impuesto de Industria y Comercio, por los bimestres 3 a 6 del año gravable 2006, es contraria a Derecho, pues las ventas no se realizaron en el Distrito Capital y porque, respecto del tercer bimestre, la administración había perdido competencia para modificar el denuncia privado. En consecuencia, los actos demandados deben anularse, tal como se hizo en la decisión apelada.

Así las cosas, la Sala confirmará la decisión recurrida, que declaró la nulidad de los actos cuestionados, pero por las razones expuestas en esta providencia.

Finalmente, se advierte que si bien para la decisión del presente proceso se había designado un segundo conjuer, por existir empate entre los Magistrados que integraban la Sala, una nueva discusión del asunto, permite



decidir sin necesidad de la intervención del Dr. Mauricio Plazas Vega, por lo que, procede su desplazamiento.

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**

1.- Se **ACEPTA** el impedimento manifestado por la Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia. En consecuencia, queda separada del conocimiento del presente proceso.

2.- **CONFIRMAR** la sentencia de 15 de julio de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, pero por las razones expuestas en esta providencia.

3.- Se le reconoce personería a la abogada Patricia Torres Moreno, como 1apoderada del Distrito de Bogotá, en los términos del poder que obra en el folio 249 del cuaderno principal.

4.-**DEVUÉLVASE** el expediente al Tribunal de origen.



Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**  
Salvo el voto

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

**HERNÁN ALBERTO GONZÁLEZ PARADA**  
Conjuez