



Radicado: 25000-23-37-000-2014-00341-01 (23597)
Demandante: Comercializadora Nacional S.A.S Ltda.

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., dieciocho (18) de junio de dos mil veinte (2020)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2014-00341-01 (23597)
Demandante: COMERCIALIZADORA NACIONAL S.A.S. LTDA.
Demandado: DISTRITO CAPITAL

Temas: Impuesto complementario de avisos y tableros. Sujeción pasiva-mandato sin representación.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandado contra la sentencia del 25 de octubre de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que accedió a las súplicas de la demanda y no condenó en costas. Concretamente resolvió lo siguiente:

“PRIMERO: ANÚLASE la Resolución No. 2418 DDI 059428 del 9 de diciembre de 2013, emitida por el Jefe de la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al consumo, mediante la cual se profirió liquidación oficial de revisión a las declaraciones del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros correspondiente a los bimestres 2, 3, 4, 5 y 6 del año gravable 2011.

SEGUNDO: A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, DECLÁRASE que COMERCIALIZADORA NACIONAL S.A.S. LTDA no está obligada a pagar suma alguna por concepto del impuesto complementario de avisos y tableros ni de la sanción de inexactitud impuesta en el acto que se anula.

TERCERO: No se condena en costas por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.”

ANTECEDENTES

COMERCIALIZADORA NACIONAL S.A.S. LTDA presentó en el Distrito Capital las declaraciones bimestrales del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, por los periodos 2 a 6 del año gravable 2011, en las que por concepto del impuesto de avisos y tableros registró un valor de \$0¹.

La Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá profirió Requerimiento Especial 2013EE180548 de 12 de agosto de 2013, en el que propuso a la actora modificar las declaraciones privadas de ICA, bimestres 2 a 6 del año gravable 2011, en cuanto no

¹ Fls. 23 a 28 c. p.



liquidó el impuesto complementario de avisos y tableros. Además, propuso imponer sanción por inexactitud en cada uno de los periodos².

El 13 de septiembre de 2013, la actora dio respuesta al requerimiento. Precisó que no es sujeto pasivo del impuesto complementario de avisos y tableros porque la publicidad que fija en sus vehículos corresponde a productos manufacturados por Pepsico Alimentos Colombia Ltda, con la que celebró contrato de mandato para la comercialización de los referidos productos. Y que Comercializadora Nacional S.A.S Ltda no es dueña de los productos ni de las marcas que promociona en sus vehículos³.

Por **Resolución 2418DD1059428 de 9 de diciembre de 2013**, la administración practicó liquidación oficial de revisión, por la que modificó las declaraciones privadas del ICA de los bimestres 2 a 6 del año gravable 2011, en el sentido de adicionar el impuesto complementario de avisos y tableros e imponer sanción por inexactitud en los términos propuestos en el requerimiento especial⁴.

La actora demandó directamente la liquidación oficial de revisión.

DEMANDA

La actora, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones⁵:

“1.1. Que se declare la nulidad total del acto administrativo acusado, mediante el cual se liquidó oficialmente el IAT a mi representada por los bimestres 2 al 6 de 2011.

1.2. Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho a mi representada declarando que no es responsable del IAT en el Distrito Capital de Bogotá.

1.3. Que se declare que no hay lugar a la imposición de la sanción por inexactitud impuesta.”

Indicó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículo 742 del Estatuto Tributario.
- Artículos 64 y 101 del Decreto Distrital 807 de 1993.
- Artículos 3, 5, 42 y 49 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.
- Artículos 57, 58 y 59 del Decreto Distrital 352 de 2002.
- Artículo 1º [lit. k] de la Ley 97 de 1913 y 37 de la Ley 14 de 1983.

El concepto de la violación se sintetiza así:

² Fls. 30 a 40 c. p.

³ Fls. 42 a 45 c.p.

⁴ Fls. 54 a 63 c.p.

⁵ Fls. 2 a 12 c.p.



Falsa motivación del acto acusado.

Conforme al artículo 1 [lit. k] de la Ley 97 de 1913, el impuesto de avisos y tableros, que es complementario del impuesto de industria y comercio (art 37 de la Ley 14 de 1983), grava la colocación de avisos en la vía pública, interior y exterior de coches, tranvías, estaciones de ferrocarriles, cafés y cualquier establecimiento público.

De acuerdo con la jurisprudencia y la doctrina, el sujeto pasivo del impuesto de avisos y tableros es el que realiza una actividad gravada con el impuesto de industria y comercio (artículo 32 de la Ley 14 de 1983) y de manera directa o indirecta utiliza el espacio público para difundir la buena fama o nombre comercial, la actividad o los productos propios, a través de tableros, avisos o vallas.

Precisó que si la actividad gravada con impuesto de industria y comercio se realiza en forma indirecta, a través de un contrato de mandato, y se exhibe publicidad en los vehículos del mandatario, la publicidad será realmente del mandante, quien será, entonces, el sujeto pasivo del impuesto de avisos y tableros.

En este caso, entre Pepsico Alimentos Colombia Ltda [en adelante Pepsico] y Comercializadora Nacional SAS Ltda [en adelante Comercializadora o demandante] existe un contrato de mandato, en virtud del cual la demandante recibe los productos de la primera con el fin de ejecutar todos los negocios necesarios para vender dichos productos.

Explicó que Pepsico es la que vende los productos con el apoyo de la plataforma comercial, técnica y logística ofrecida por Comercializadora. Que la remuneración que recibe Comercializadora es una suma pactada por las partes en el contrato de mandato, ajustada periódicamente y no depende de las ventas que realiza por cuenta de su mandante.

En los vehículos de Comercializadora, que son objeto de discusión en este caso, se exhibe únicamente la publicidad de los productos manufacturados por Pepsico [mandante] sin hacer referencia alguna a la fama o buen nombre comercial de la mandataria. La mandante es la que se beneficia con la publicidad, lo que significa que pertenece a esta.

En su caso, al margen de la complementariedad que estableció el artículo 37 de la Ley 14 de 1983 entre el impuesto de industria y comercio y el de avisos y tableros, el demandado citó en forma descontextualizada los artículos 57, 58 y 59 del Decreto Distrital 352 de 2002, para concluir que no importa que los avisos y tableros beneficien la actividad de Pepsico Alimentos Colombia Ltda y no la de Comercializadora Nacional S.A.S Ltda. A su entender, ambos deben pagar el impuesto complementario de avisos y tableros.

Esa conclusión no es correcta porque entre Pepsico Alimentos Colombia Ltda y Comercializadora Nacional S.A.S Ltda existe un contrato de mandato. Así que solo una de las sociedades es sujeto pasivo del impuesto complementario y, en este caso es Pepsico por ser la que se beneficia con la colocación de los avisos. Además, ya Pepsico cumplió la obligación de pagar dicho impuesto, por lo que no puede generarse un doble cobro si el hecho generador ocurre una vez.



Igualmente, el hecho de que en el año 2010, Comercializadora haya radicado 48 solicitudes ante la Secretaría Distrital de Ambiente para obtener registros de publicidad exterior en vehículo automotor no demuestra que sea contribuyente del impuesto de avisos y tableros.

La Dirección de Impuestos de Bogotá también confunde los supuestos de hecho que originan el pago del impuesto de industria y comercio. En efecto, la base para liquidar dicho impuesto es diferente, dado que para Pepsico depende de la actividad industrial y para Comercializadora, del servicio que presta.

Tampoco es cierto que el impuesto de avisos y tableros se cause solo porque la sociedad es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio y exhibe avisos, pues es necesario analizar la relación que existe entre la ejecución de la actividad gravada con impuesto de industria y comercio y la colocación de los avisos, para verificar si se causa el impuesto complementario de avisos y tableros.

La administración distrital indicó que no es necesario que los avisos tengan el nombre de la compañía que los coloca para que se generen obligaciones a su cargo. Con ello, contraría el precedente judicial que sostiene que no se causa el impuesto de avisos y tableros cuando se pone publicidad por cuenta de otro.

Violación del debido proceso y de las normas en las que el acto debió fundarse.

A pesar de que los artículos 58 y 59 del Decreto Distrital 352 de 2002 señalan que el impuesto de avisos y tableros se causa siempre que el contribuyente coloque avisos y tableros por las actividades industriales, comerciales o de servicios gravadas con impuesto de industria y comercio, el Distrito ignora que, en este caso, existe un contrato de mandato.

El acto acusado no examinó las razones y pruebas invocadas en el requerimiento especial, con lo que además se desconocieron los artículos 5 y 42 del CPACA.

La sanción por inexactitud es improcedente

La demandante insistió en que no es sujeto pasivo del impuesto de avisos y tableros, por lo que no debe pagar sanción por inexactitud.

De todas formas, la sanción impuesta no tuvo en cuenta lo dispuesto en el artículo 197 [num. 2] de la Ley 1607 de 2012, ya que con la conducta de la demandante no se afectó el recaudo distrital si se tiene en consideración que Pepsico pagó el impuesto complementario de avisos y tableros por ser el contribuyente de ese tributo.

Entonces, al no existir falta antijurídica se desconocen los principios de lesividad y gradualidad al determinar la sanción mayor.



CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Distrito Capital se opuso a las pretensiones de la demanda, en los siguientes términos⁶:

No existe evidencia de que la colocación de los avisos en los vehículos de Comercializadora sea consecuencia del contrato de mandato. Además, Comercializadora fue la que tramitó ante la Secretaría Distrital de Ambiente las licencias para la colocación de la publicidad.

En este caso, existe relación entre la actividad desarrollada por Comercializadora y los avisos puestos en sus vehículos distribuidores, dado que muestra los productos que distribuye. Ello beneficia a la empresa que elabora los productos [Pepsico] y a la que los distribuye y vende en su nombre [Comercializadora], puesto que la publicidad eleva las ventas y la remuneración que esta recibe, en virtud del contrato de mandato, es una cifra variable que depende del nivel de ventas de los productos comercializados.

Así que está demostrada la conexidad entre el impuesto de industria y comercio de Comercializadora y los avisos en los carros, lo que configura el tributo por avisos y tableros a cargo de la demandante.

No es cierto que el acto acusado no haya efectuado un análisis serio ni que se desconozca el debido proceso, pues se expusieron los motivos por los cuales la demandante está obligada a pagar el impuesto de avisos y tableros. En el acto se tuvieron en cuenta los documentos que demostraron la propiedad de los avisos y de los vehículos en los que estaban los avisos pero no se evidenció el contrato de mandato que acredite que los avisos eran de Pepsico y que se pusieron en los vehículos de Comercializadora como consecuencia del contrato en mención.

Por último, procede la sanción por inexactitud, pues conforme con los artículos 23, 24 y 25 del Acuerdo Distrital 65 de 2002, Comercializadora realizó el hecho generador del impuesto complementario al poner avisos en los carros con los que comercializó los productos, por lo que es sujeto pasivo del tributo en mención.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió a las pretensiones con fundamento en las razones que se resumen a continuación⁷:

Precisó que para ser sujeto pasivo del impuesto de avisos y tableros no basta con ser declarante del impuesto de industria y comercio sino que además debe desarrollarse el hecho generador del tributo complementario. Así que es sujeto pasivo aquel que realiza una actividad comercial, industrial o de servicios y usa el espacio público para difundir su buena fama o nombre comercial, su establecimiento o sus productos a través de los tableros, avisos o vallas, emblemas en la vía pública,

⁶ Fls. 98 a 105 c.p.

⁷ Fls. 351 a 358 c.p.



en lugares públicos o privados visibles desde el espacio público o quienes coloquen avisos en cualquier clase de vehículos.

Para el caso concreto, analizadas las pruebas que existen en el expediente, está demostrada la existencia del contrato de mandato sin representación entre las sociedades Frito Lay Colombia Ltda y Productos Alimenticios Margarita S.A. [hoy Pepsico Alimentos de Colombia] como mandantes y Comercializadora como mandataria. Igualmente, quedó probado que el valor a pagar como comisión a la mandataria no depende de las ventas que se hagan de los productos del mandante.

Advirtió que el objeto del contrato de mandato es que la mandataria comercialice en nombre propio los productos elaborados por los mandantes, pero por cuenta de estos. Significa que los resultados de los negocios que realice la mandataria con los terceros recaen en el patrimonio de los mandantes.

Así que fue en cumplimiento de su obligación que la mandataria transportó en sus vehículos los productos que comercializa de la mandante y colocó avisos de publicidad de los mismos, para lo cual la Secretaría Distrital de Ambiente le otorgó registro de publicidad exterior visual en vehículo automotor. Si bien el registro de publicidad se le otorgó a Comercializadora, la actividad la desarrolla a nombre de un tercero, en virtud del contrato de mandato.

Por lo anterior, la demandante desarrolla actividad comercial sujeta a impuesto de industria y comercio, pero los avisos colocados en sus vehículos son de los productos del mandante, de manera que la buena fama o nombre comercial que se difunde es el de Pepsico, quien es la obligada a liquidar el impuesto complementario con base en el impuesto de industria y comercio, a la tarifa del 15%, como en efecto lo hizo.

Entonces, Comercializadora no es sujeto pasivo del impuesto de avisos y tableros porque no desarrolló el hecho generador del tributo al actuar en virtud de un contrato de mandato.

No condenó en costas al no estar probadas.

RECURSO DE APELACIÓN

El Distrito Capital de Bogotá apeló con fundamento en las siguientes razones⁸:

De conformidad con los artículos 23 a 25 del Decreto Distrital 65 de 2002 y 57 a 59 del Decreto Distrital 352 de 2002, para que el impuesto de avisos y tableros se cause solo se requiere que el contribuyente sea sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio y que exhiba los avisos, así sean de terceros.

En este caso, está demostrado que la publicidad instalada en los vehículos de Comercializadora corresponde a productos de Pepsico. También, que el registro de publicidad exterior visual se le otorgó a la demandante, lo que implica una relación entre la instalación de los avisos y la actividad de comercialización que adelanta.

⁸ Fls. 368 a 370 c. p.



Además, tales avisos inciden en los niveles de venta y, por ende, en la retribución por la labor desarrollada.

La existencia del contrato de mandato entre Comercializadora y Pepsico no está acreditada porque no se aportó al expediente copia del mismo. Sin embargo, en caso de tenerse en cuenta el acta 25 para probar dicho contrato, se advierte que una de las obligaciones de la mandataria es vender, en nombre propio, pero por cuenta de las mandantes, los productos elaborados por estas. Otra obligación es transportar los productos, en calidad de vendedora por cuenta ajena.

Advirtió que dentro de las obligaciones de Comercializadora, en virtud del contrato de mandato, no está alguna relacionada con la publicidad de los productos de Pepsico o con la colocación de avisos en los vehículos.

Así que con la actividad de comercialización de la demandante y la publicidad en sus vehículos distribuidores se genera beneficio tanto para esta como para Pepsico y se configura la causación del impuesto de avisos y tableros a cargo de Comercializadora también.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda⁹. Agregó que no es cierto, como se sostuvo en el recurso de apelación, que no esté demostrada la existencia del contrato de mandato, puesto que se aportaron las actas de la junta de socios de Comercializadora en las que se acordó celebrar contrato de mandato con Pepsico y se obligó a realizar todas las gestiones necesarias para la comercialización de los productos de la mandante [Pepsico]. Esa clase de contratos no requiere solemnidad alguna.

En cuanto a las obligaciones del contrato de mandato y la remuneración de Comercializadora, insistió en que la sociedad recibe, sin comprar, los productos de Pepsico y ejecuta todos los negocios necesarios para su venta. Así que quien vende los productos es Pepsico, con apoyo de la plataforma comercial, técnica y logística de Comercializadora. Además, la retribución corresponde a la suma acordada entre las contratantes y no a un porcentaje de las ventas que se realizan por cuenta del mandante.

El Distrito demandado insistió en la legalidad del acto acusado y reiteró los motivos de apelación¹⁰.

El **Ministerio Público** guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cuestión previa

La Magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto manifestó su impedimento para conocer del proceso por estimarse incurso en la causal contemplada en el numeral

⁹ Fls. 345 a 349 c.p.

¹⁰ Fls. 342 a 344 c.p.



2º del artículo 141 del Código General del Proceso. Habiéndose desintegrado el cuórum decisorio y con el fin de integrarlo para resolver sobre tal manifestación, se ordenó el sorteo de Conjuez, diligencia en la que fue designada la doctora Lucy Cruz de Quiñones, quien aceptó la designación y tomó posesión del cargo¹¹.

Sobre la manifestación de impedimento, revisado el expediente, la Sala encuentra configurada la causal invocada, toda vez que la doctora Carvajal Basto conoció el proceso en la primera instancia, porque actuó como magistrada ponente y en esa calidad dictó varias providencias¹². En consecuencia, se declara fundado el impedimento, por lo que la separa del conocimiento del asunto y continúa el proceso con la Conjuez ya designada.

Asunto de fondo

En los términos del recurso de apelación, la Sala decide si, por los periodos en discusión, de acuerdo con la liquidación oficial de revisión demandada, la actora es o no sujeto pasivo del impuesto complementario de avisos y tableros. En caso afirmativo, define si procede o no la sanción por inexactitud.

En el acto acusado, la administración advirtió que la colocación en vehículos de la actora de avisos que anuncian productos de un tercero la convierte en sujeto pasivo del impuesto complementario de avisos y tableros, independientemente de que el tercero también sea sujeto pasivo del mismo impuesto.

Por su parte, la actora sostuvo que no es sujeto pasivo del referido impuesto porque, como mandataria que es, los avisos que coloca en sus vehículos promocionan los productos de su mandante (Pepsico) y que no recibe ningún porcentaje sobre las ventas de los productos que promociona. Así, que Pepsico es quien se beneficia de los avisos y, por ende, la única responsable de la liquidación y pago del impuesto de avisos y tableros.

La Sala confirma la sentencia apelada, según el siguiente análisis:

Del impuesto complementario de avisos y tableros.

La primera mención del impuesto de avisos y tableros se hizo en la Ley 97 de 1913, que autorizó al Concejo Municipal de Bogotá para crear los impuestos señalados en dicha ley, sin autorización de la asamblea departamental. En el literal k) del artículo 1 se dispuso: "*Impuesto por colocación de avisos en la vía pública, interior y exterior de coches, de tranvías, estaciones de ferrocarril y cualquier establecimiento público*".

¹¹ Fl. 363 c.p.

¹² Se encuentran las siguientes actuaciones en primera instancia dictadas por la dra. Carvajal Basto: 1. Auto de 26 de febrero de 2015 que reconoció personería al apoderado de la demandada y fijó fecha para audiencia inicial [Fl. 125 c.p.]; 2. Audiencia inicial de 17 de julio de 2015 en la que fijó litigio, decretó pruebas y señaló fecha para audiencia de pruebas [Fls. 148-153 c.p.]; 3. Audiencia de pruebas de 3 de septiembre de 2015 en la que incorporó al proceso los documentos aportados y corrió traslado para alegatos de conclusión [Fls. 201-203 c.p.]; 4. Auto de 10 de marzo de 2016 que aceptó renuncia de poder del abogado de la demandada [Fl. 222 c.p.]; 5. Auto de 28 de abril de 2016 que reconoció personería al apoderado de la demandada [Fl. 243 c.p.] y 6. Auto de 15 de septiembre de 2016 que reconoció personería al abogado de la demandante [Fl. 348 c.p.].



Posteriormente, mediante la Ley 84 de 1915, esa facultad se extendió a los demás municipios.

Luego, el artículo 37 de la Ley 14 de 1983 dispuso que el impuesto de avisos y tableros es complementario del impuesto de industria y comercio, con una tarifa de un quince por ciento (15%) sobre el valor de este¹³.

En el Distrito Capital, la norma que se aplica es el Acuerdo 65 de 2002 del Concejo Distrital de Bogotá que, en los artículos 23 a 25, dispone lo siguiente:

“Artículo 23. Hecho generador. *Son hechos generadores del impuesto complementario de avisos y tableros, los siguientes hechos realizados en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá.*

- 1. La colocación de vallas, avisos, tableros y emblemas en la vía pública, en lugares públicos o privados visibles desde el espacio público.*
- 2. La colocación de avisos en cualquier clase de vehículos.*

Artículo 24. Sujeto pasivo. *Son sujetos pasivos del impuesto complementario de avisos y tableros los contribuyentes del impuesto de industria y comercio que realicen cualquiera de los hechos generadores del artículo anterior.*

Artículo 25. Base gravable y tarifa. *Se liquidará como complemento del impuesto de industria y comercio, tomando como base el impuesto a cargo total de industria y comercio a la cual se aplicará una tarifa fija del 15%”.*

Esas normas fueron compiladas en los artículos 57 a 59 del Decreto Distrital 352 de 2002.

En relación con los elementos del impuesto complementario de avisos y tableros, la Sección ha precisado lo siguiente¹⁴:

Que tiene un hecho generador propio, que es la colocación de avisos, tableros o vallas en la vía pública o establecimientos públicos o privados que den a la vía pública y en vehículos, en el entendido de que pueden ser vistos por el público.

Que los sujetos activos son los municipios y el Distrito de Bogotá y los pasivos, quienes ejerzan una actividad comercial, industrial o de servicios, que usen el espacio público, establecimientos públicos o privados visibles al público o vehículos **para difundir, a través de avisos, tableros o vallas, la buena fama o nombre comercial de que disfruta su actividad, su establecimiento o sus productos**¹⁵.

¹³ El artículo 37 de la Ley 14 de 1983 fue reproducido por el artículo 200 del Decreto Ley 1333 de 1986, por el cual se expide el Código de Régimen Municipal.

¹⁴ Entre otras, ver sentencias del 6 de diciembre de 2006, Rad. 85001-23-31-000-2003-01139-01 [15628], C.P. Ligia López Díaz, de 17 de septiembre de 2014, radicado 05001-23-31-000-2010-00478-01 [19584], C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas de 20 de febrero de 2017, Rad: 05001-23-33-000-2012-00110-01 [20429], C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y de 19 de julio de 2017, Rad. 66001-23-31-000-2012-00219-01 [20870], C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁵ Sentencia de 15 de noviembre de 2018, Rad. 08001-23-33-000-2013-00765-01(22041), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



Que es complementario del impuesto de industria y comercio, lo que significa que su recaudo y liquidación se hace con dicho tributo. Sobre este punto, se ha indicado que la naturaleza complementaria del impuesto de avisos y tableros surge por la forma en que se calcula, dado que la base gravable es el total del impuesto de industria y comercio.

Caso concreto

En el caso en estudio se encuentran probados los siguientes hechos:

La demandante ejerce, entre otras, las siguientes actividades ¹⁶:

“A. LA COMPRA, VENTA, DISTRIBUCIÓN, COMERCIALIZACIÓN, DISTRIBUCIÓN, IMPORTACIÓN, EXPORTACIÓN, REPRESENTACIÓN Y MERCADEO DE PRODUCTOS DE CONSUMO MASIVO, NACIONALES O IMPORTADOS, INCLUYENDO PERO SIN LIMITARSE A TODO TIPO DE PRODUCTOS ALIMENTICIOS Y PRODUCTOS PARA EL CUIDADO Y LA LIMPIEZA DEL HOGAR; DESARROLLAR ACTIVIDADES DE MERCADEO Y PLANIFICACIÓN ESTRATÉGICA PARA LA CORRECTA COMERCIALIZACIÓN DE LOS PRODUCTOS, ASÍ COMO LA PRESTACIÓN DE ACTIVIDADES DE APOYO A LAS LABORES DE VENTA Y DISTRIBUCIÓN DE LOS PRODUCTOS. B. TODO LO RELACIONADO CON EL TRANSPORTE DE TODA CLASE DE MATERIAS PRIMAS O MERCANCIAS DENTRO DE DIFERENTES CIUDADES DEL PAIS [...] YA SEA CON VEHÍCULOS PROPIOS, AFILIADOS A LA MISMA O DE PROPIEDAD DE TERCEROS, PREVIA LA OBTENCIÓN DE LOS PERMISOS CORRESPONDIENTES EXPEDIDOS POR LAS AUTORIDADES COMPETENTES. [...]”

En los folios 65 y 66 del expediente se encuentra el acta 25 de la junta de socios de la actora, realizada el 28 de septiembre de 2001, en la que se autorizó al representante legal de la sociedad demandante para celebrar un **contrato de mandato sin representación** con las sociedades Frito Lay Colombia Ltda. [hoy Pepsico] y Productos Alimenticios Margarita S.A, como mandantes¹⁷. Las condiciones del referido contrato se describieron en dicha acta. Entre las obligaciones de la mandataria se destaca la de vender, en nombre propio, pero por cuenta de las sociedades mandantes, los productos elaborados por estas.

A su turno, en el expediente también se encuentran varias actas de reuniones de la junta directiva de Frito Lay Colombia Ltda. [hoy Pepsico] en las que se autoriza al representante legal para celebrar el contrato de mandato sin representación con Comercializadora¹⁸.

De lo anterior, queda demostrado que efectivamente entre Comercializadora y Frito Lay Colombia Ltda. [hoy Pepsico] se celebró contrato de mandato sin representación.

¹⁶ Certificado de existencia y representación legal (fl. 15 c.p).

¹⁷ Productos Alimenticios Margarita S.A. se fusionó a Frito Lay Colombia Ltda., por lo que esta quedó como única mandante.

¹⁸ Estas actas se allegaron como consecuencia del decreto de pruebas de primera instancia. Fls. 178 a 198 c.p.



De conformidad con lo dispuesto en el artículo 1262 del Código de Comercio, mediante el contrato de mandato, una persona, llamada mandante, le encomienda a otra, llamada mandataria, la ejecución ante terceros de uno o más actos de comercio, pero por cuenta y riesgo del mandante. El mandato puede ser con o sin representación. Cuando es sin representación, el mandatario contrata a su propio nombre. La referida norma no exige formalidad alguna para que se perfeccione el contrato, ni está tipificado dentro de los contratos solemnes, puede celebrarse en forma verbal o escrita. Independientemente de la forma, el mandato no representativo, o agencia oculta, ha sido caracterizado por la jurisprudencia como contrato consensual de intermediación¹⁹.

En el asunto en estudio, Comercializadora, en calidad de mandataria, se obliga a vender en nombre propio, pero por cuenta de Pepsico, que es la mandante, los productos elaborados por esta.

En virtud de ese contrato, la demandante puso avisos en sus vehículos con el fin de promocionar los productos que comercializa, que son producidos por Pepsico.

En relación con la actividad de comercialización que ejerce, la actora declaró y pagó el impuesto de industria y comercio por los periodos 2 a 6 del año gravable 2011²⁰. Sin embargo, en las declaraciones no liquidó impuesto de avisos y tableros al considerar que no realiza el hecho generador del tributo.

A su entender, en virtud del contrato de mandato sin representación que existe entre ella y Pepsico, los avisos que tienen sus vehículos buscan dar publicidad a los productos de la mandante, de manera que con ellos no se difunde nada alusivo a su actividad, nombre o fama. Tal promoción corresponde a marcas y productos de su mandante.

Por su parte, según se observa de las pruebas decretadas en primera instancia, Pepsico allegó copia de las declaraciones del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros de los periodos 2 a 6 del 2011, en las que liquidó y pagó el impuesto complementario de avisos y tableros²¹. En el memorial con el que se aportan las referidas declaraciones, el representante legal precisó que *“Pepsico liquidó y pagó el impuesto complementario de avisos y tableros por la exhibición que ésta misma o su mandataria, Comercializadora Nacional SAS Ltda, hizo de avisos o vallas en esos periodos dentro de la jurisdicción del Distrito Capital”*²².

Así, para la Sala, si bien la actora desarrolla una actividad comercial, respecto de la cual es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, se observa que los

¹⁹ Ha dicho la Corte Suprema de Justicia que en nuestra legislación el mandato no es esencialmente representativo, admitiendo que se puede ser mandatario sin descubrir a aquél con quien se contrata esa calidad, es decir, que el tercero con quien se contrata ignora esta condición, por lo cual, el artículo 2177 señala que cuando el mandatario obra en su propio nombre no obliga respecto de terceros al mandante, pues que es él mismo quien queda obligado frente a los terceros a cumplir las prestaciones del contrato celebrado. (Fallo CSJ SC, 16 dic. 2010, Sentencia SC10122-2014 de julio 31 de 2014 rad. 2005-00181-01)

²⁰ Fls. 24 a 28 c.p.

²¹ Fls. 159 a 167 c.p.

²² Fl. 158 c.p.



avisos que tienen sus vehículos no difunden su buena fama, nombre comercial o productos de su propiedad, condición necesaria para que se realice el hecho generador del impuesto complementario de avisos y tableros.

Como quedó dicho, los avisos promocionan los productos que la demandante comercializa por cuenta y riesgo de un tercero, que en este caso es Pepsico, quien liquidó y pagó el impuesto de avisos y tableros por todos sus avisos, incluidos los que exhibe su mandataria, en los periodos que se discuten.

En consecuencia, Comercializadora no es sujeto pasivo del impuesto complementario de avisos y tableros.

Por último, valga precisar que no es relevante si la comisión que recibe Comercializadora, como consecuencia del contrato de mandato, depende o no del aumento de las ventas de los productos que comercializa, puesto que ello incide en la base gravable del impuesto de industria y comercio al aumentarse sus ingresos pero no implica que se realiza el hecho generador del impuesto complementario de avisos y tableros.

Tampoco puede decirse que el trámite ante la Secretaría de Ambiente de los permisos para colocar avisos en sus vehículos, demuestra el hecho generador del impuesto complementario de avisos y tableros, puesto que, en virtud del contrato de mandato sin representación, corresponde a la mandataria en su propio nombre [pero por cuenta y riesgo del mandante] desarrollar la actividad de comercialización y para ello es necesaria la publicidad de los productos que pretende comercializar.

Las razones anteriores son suficientes para confirmar la sentencia apelada.

Condena en costas

No se condena en costas, pues conforme con el artículo 188 del CPACA²³, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del CGP incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso, y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual *“solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”*, requisito que no se cumple en este asunto.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sala de lo Contencioso, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

F A L L A

PRIMERO: DECLARAR FUNDADO el impedimento manifestado por la Magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto. En consecuencia, se le separa del conocimiento de este proceso.

²³ CPACA. Art. 188. Condena en costas. “Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se registrarán por las normas del Código de Procedimiento Civil”.



Radicado: 25000-23-37-000-2014-00341-01 (23597)
Demandante: Comercializadora Nacional S.A.S Ltda.

SEGUNDO: CONFIRMAR la sentencia apelada.

TERCERO: SIN CONDENA en costas.

CUARTO: ACEPTAR la sustitución de poder presentada por la abogada Carolina Delgado Esguerra, que está en el folio 352 del c.p. En consecuencia, **RECONOCER** como apoderada de la demandante a la abogada Isabella García Prati.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

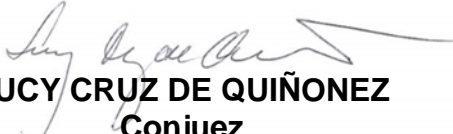
La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

Con firma electrónica

MILTON CHAVES GARCÍA

Con firma electrónica

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Aclara voto


LUCY CRUZ DE QUIÑONEZ
Conjuez