

República de Colombia



Rama Judicial del Poder Público JUZGADO TREINTA Y NUEVE ADMINISTRATIVO DEL CIRCUITO DE ORALIDAD BOGOTÁ D. C. SECCIÓN CUARTA

Bogotá D. C., treinta y uno (31) de marzo de dos mil veintitrés (2023)

Radicación: 11001 33 37 039 2022 00218 00

Demandante: UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA

Demandado: BOGOTA D.C. - SECRETARIA DISTRITAL DE HACIENDA

Asunto: ICA - DIVIDENDOS

SENTENCIA

1. Procede el Despacho a dictar sentencia en el Medio de Control de Nulidad y Restablecimiento del Derecho interpuesto por la **UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA** a través de apoderado contra la **SECRETARIA DISTRITAL DE HACIENDA** en la que se formularon:

ANTECEDENTES

A. LA DEMANDA

PRETENSIONES

"1. Se DECLARE la NULIDAD de la Resolución DDI014753 del 3 de junio de 2020 "Por la cual se profiere Liquidación Oficial de Revisión a las declaraciones del Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros correspondientes a los bimestres 2 y 4 de la vigencia 2017, presentada por el contribuyente FUNDACIÓN UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA con NIT 860014918" y de la Resolución DDI-005394 del 14 de marzo de 2022 "Por la cual se resuelve un recurso de reconsideración", todas ellas proferidas por la Secretaría Distrital de Hacienda.

2. A título de restablecimiento del derecho, se DECLARE la firmeza de las declaraciones privadas presentadas por la UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA a través de la Declaración del Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros 2017302010008596721 correspondientes al II bimestre del año 2017 y la Declaración del Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros 2017302010114663309 correspondiente al IV bimestre del año 2017.

3. Como consecuencia de lo anterior, se DECLARE que la UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA no se encuentra obligada en favor del DISTRITO CAPITAL DE BOGOTÁ - SECRETARÍA DISTRITAL DE HACIENDA al pago de

- SENTENCIA -

mayores valores, sanciones por inexactitud, intereses o cualquier otro concepto en virtud del Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros correspondiente a los bimestres II y IV del año gravable 2017.

4. Que se CONDENE en COSTAS a la parte demandada.

5. Que se ORDENE a la parte demandada al cumplimiento de la sentencia, en los términos de los artículos 192, 193, 194 y 195 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo”.

HECHOS

2. Los hechos expuestos por la parte demandante se resumen de la siguiente manera:

2.1. PRIMERO: El 25 de mayo de 2017, la UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA presentó su liquidación privada del Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros correspondiente al II bimestre del año 2017.

2.2. SEGUNDO: El 22 de septiembre de 2017, la UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA presentó la liquidación privada del Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros del IV bimestre del año 2017.

2.3. TERCERO: Mediante el Requerimiento de Información 2018EE134691 del 16 de julio de 2018, la Jefe de la Oficina de Fiscalización de Grandes Contribuyentes de la Subdirección de Determinación de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá solicitó información a la UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA, certificada por contador público o revisor fiscal, sobre los bimestres II y IV de la vigencia fiscal 2017.

2.4. CUARTO: La UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA respondió el requerimiento de información mediante oficio con radicado 2018ER98048 del 31 de agosto de 2018, mediante el cual entregó la totalidad de información solicitada.

2.5. QUINTO: Mediante Auto de inspección tributaria 2019EE94291 del 13 de mayo de 2019, la Jefe de la Oficina de Fiscalización de Grandes Contribuyentes de la Subdirección de Determinación de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá ordenó la práctica de inspección tributaria a la UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA, respecto del impuesto de industria y comercio correspondientes a los periodos 2.º y 4.º del año gravable 2017.

2.6. SEXTO: La inspección tributaria a la UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA fue practicada el 21 de mayo de 2019 por parte de funcionarios de la Oficina de Fiscalización de Grandes Contribuyentes de la Subdirección de Determinación de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, como consta en la respectiva acta.

2.7. SÉPTIMO: Mediante Requerimiento Especial 2019EE148264 del 12 de agosto de 2019, la Jefe de la Oficina de Fiscalización de Grandes

- SENTENCIA -

Contribuyentes de la Subdirección de Determinación de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá propuso modificar las liquidaciones privadas del impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros del II y IV bimestre del año 2017. En criterio de la entidad, las declaraciones en comento no incluyeron, en el total de ingresos, los dividendos pagados por el Grupo Bolívar originados en el método de participación patrimonial y, además, se aplicó una tarifa errada a las cuentas 4210050400-Certificados de Depósito, 4210050900-Acciones, 4210050500-Cartera Colectiva y 4210051000-Fideicomiso.

2.8. OCTAVO: El 13 de noviembre de 2019, la UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA presentó oficio con radicado 2019ER121822, mediante el cual dio respuesta al Requerimiento Especial 2019EE148264 del 12 de agosto de 2019. En esta respuesta, argumentó y acreditó que los ingresos por concepto de dividendos que recibe la Institución no provienen de una actividad comercial, industrial o de servicios gravada con impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros.

2.9. NOVENO: Mediante la Resolución DDI014753 del 3 de junio de 2020, notificada el 15 de diciembre de 2020, el Jefe de la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Determinación de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá profirió Liquidación Oficial de Revisión a las declaraciones del Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros correspondientes a los bimestres 2.º y 4.º de la vigencia 2017 presentadas por la UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA.

2.10. DÉCIMO: El 14 de abril de 2021, la UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA presentó recurso de reconsideración contra la Resolución DDI014753 del 3 de junio de 2020, lo anterior bajo el radicado 2021ER05259901.

2.11. DÉCIMO PRIMERO: A través de la Resolución DDI-005394 del 14 de marzo de 2022, la Jefe de la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá resolvió el recurso de reconsideración presentado por la UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA, mediante la cual confirmó la Resolución DDI014753 del 3 de junio de 2020. Decisión notificada por medios electrónicos el 15 de marzo de 2022.

NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE VIOLACIÓN

3. La parte demandante alega las siguientes:

- ❖ Artículo 32, 33 y 35 de la Ley núm. 14 de 1983.
- ❖ Artículos 32 y 34 del Decreto Distrital núm. 352 de 2022.
- ❖ Artículo 342 de la Ley núm. 1819 de 2016 que modificó el artículo 33 de la Ley núm. 14 de 1983.
- ❖ Numeral 5.º del artículo 20 del Código de Comercio.
- ❖ Artículo 28 del Estatuto Tributario



CONCEPTO DE VIOLACIÓN

3.1. La parte demandante esquematizó su concepto de violación como a continuación se resume:

LOS INGRESOS POR CONCEPTO DE DIVIDENDOS QUE RECIBE LA UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA NO PROVIENEN DE UNA ACTIVIDAD COMERCIAL, INDUSTRIAL O DE SERVICIOS GRAVADA CON EL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO.

3.1.1. El artículo 32 del Decreto Distrital núm. 352 de 2022 dispone que *“El hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos”*. Ahora bien, de conformidad con el artículo 35 de la Ley núm. 14 de 1983 y el artículo 34 del Decreto núm. 352 de 2002, por actividad comercial se entienden aquellas actividades 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 la ley como actividades industriales o de servicios.

3.1.2. La UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA, tal como consta en el Certificado de Existencia y Representación Legal expedido por el Ministerio de Educación y en su Estatuto General, es una institución de educación superior privada, de utilidad común, sin ánimo de lucro y su carácter académico es el de Universidad y aun cuando dentro de este marco desarrolle diversas actividades, incluida la inversión en acciones, esta no se realiza con carácter comercial.

3.1.3. La Universidad no tiene dentro de sus actividades principales ni secundarias la de dedicarse a intervenir como asociado en la constitución de sociedades comerciales, ni dedicarse a actos de administración de las mismas o a la negociación a título oneroso de las partes de interés, cuotas o acciones. Por el contrario, su actuación se limita a invertir en acciones, con el fin de obtener rendimientos financieros para el desarrollo de su objeto social. En esa medida, dentro del giro ordinario de los negocios de la Universidad no esta la actividad de negociar acciones y, por lo tanto, la inversión en acciones hace parte de su activo fijo, como consta en el certificado accionario del Grupo Bolívar.

3.1.4. El numeral 4.º del artículo 28 del Estatuto Tributario establece que la distribución de dividendos se regirá por las disposiciones del Estatuto, por lo al remitirnos al numeral 1.º del artículo ibídem, se señala que los ingresos por concepto de dividendos o participaciones en utilidades se entienden realizados por los respectivos accionistas, cuando les hayan sido abonados en cuenta en calidad de exigibles. Lo anterior significa que los ingresos por concepto de dividendos se generan, para efectos tributarios, en el

- SENTENCIA -

momento en que estos sean abonados en cuenta en calidad de exigibles, siempre que provengan de una actividad comercial gravada con el impuesto de Industria y comercio. Así las cosas, en el caso que nos ocupa, los ingresos por concepto de dividendos no provienen de una actividad gravada con este tributo, en la medida en que la Universidad no realiza ninguna de las actividades señaladas en el numeral 5.º del artículo 20 del Código de Comercio, razón por la cual los dividendos no hacen parte de la base gravable del impuesto de Industria y comercio.

3.1.5. La UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA cuenta con acciones en el Grupo Bolívar como parte de un fondo de dotación, es decir, se trata de reservas financieras cuyo objetivo es comprometerse con desarrollos a largo plazo, por lo tanto, son fuentes de financiación que le permiten desarrollar su objeto social (educativo y sin ánimo de lucro) dentro de extensos periodos de tiempo.

3.1.6. Debe tenerse en cuenta la posición del Consejo de Estado respecto a los dividendos que se consideran gravados por el impuesto de industria y comercio. Jurisprudencialmente la actividad inversionista inició considerándose como una actividad de rentas pasivas y bajo este entendimiento la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN ha señalado que: *“los activos que generan rentas pasivas son aquellos que generan cada uno de los ingresos mencionados en el artículo 884 del Estatuto Tributario. Ejemplo de ello, son las acciones respecto de los dividendos, los bonos respecto de los intereses, los inmuebles respecto del arrendamiento, entre otros conceptos”*.

3.1.7. En un principio, la jurisprudencia señaló que la actividad de inversionista no se podía considerar como una actividad comercial, industrial o de servicios, razón por la cual los ingresos derivados de ésta no debían integrar la base gravable del impuesto de industria y comercio. Con posterioridad, el Consejo de Estado centró la discusión en el objeto social de las sociedades analizando su mercantilidad, aspecto que corresponde con su ánimo de lucro y con la constitución de una empresa para obtener ingresos y, por lo tanto, la posición actual considera que están gravados con este impuesto los dividendos percibidos por las sociedades que, de manera habitual, es decir, dentro del giro ordinario de sus negocios, ejecutan el acto de comercio previsto en el numeral 5.º del artículo 20 del Código de Comercio.

3.1.8. En la legislación comercial, existe una relación de género-especie entre los conceptos de *“objeto social”* y *“giro ordinario de los negocios”*, siendo relevante en el ámbito mercantil para determinar las actividades que se realizan de forma habitual u ordinaria por una sociedad, sin embargo, no revisten por sí solas como un criterio para determinar el hecho generador de algún impuesto que recaiga sobre capacidades económicas efectivas. Esto se debe a que un criterio de este tipo no permite establecer una cuenta de la real y actual realización de los negocios y actividades gravables realizados por el contribuyente.

- SENTENCIA -

3.1.9. Pese a que los anteriores criterios no son relevantes para efectos de liquidar un impuesto, la entidad demandada optó por aplicarlo al caso en concreto, desconociendo que no se configura frente a los ingresos objeto de reproche. De aplicarse este criterio al caso de la Universidad, ello significaría que el acto negocial, representado en el ingreso de los dividendos, solamente puede ser considerado como hecho generador del impuesto de industria y comercio cuando la actividad esté dentro del objeto social de la institución y se realice de manera habitual.

3.1.10. Como se mencionó anteriormente, la UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA es una institución de educación superior privada, de utilidad común, sin ánimo de lucro y su carácter académico es el de Universidad. Por este motivo, aunque dentro de sus actividades realice la inversión en acciones, ésta no se realiza con un carácter comercial y no hace parte de sus actividades principales ni secundarias. Se reitera que la inversión en acciones se desarrolla para obtener rendimientos financieros que le permitan ejecutar su objeto social. Esto impide que se entiendan gravados con el impuesto de industria y comercio esos dividendos.

3.1.11. Ahora, se cuenta con otro criterio para establecer si los dividendos están gravados por el comentado impuesto, consistente en establecer si las acciones o participaciones societarias de las que se deriva el ingreso hacen parte del activo fijo o movable de la sociedad, con el fin de determinar si los ingresos por dividendos se deben excluir de la base gravable del ICA. Esto, por cuanto el artículo 33 de la Ley núm. 14 de 1983 excluye de la base gravable del impuesto de industria y comercio los ingresos provenientes de la venta de activos fijos. Inicialmente, el Consejo de Estado relacionó la calidad de activo fijo con el objeto social principal de la persona jurídica, porque éste determina el giro ordinario de los negocios, abstracción hecha de la regularidad o frecuencia de la actividad llamada a ser gravada. Sin embargo, esta tesis fue objeto de algunas variaciones al punto que, en la actualidad, es posible concluir que las acciones desarrolladas por las empresas cuando manejan activos fijos no son gravadas por el impuesto de industria y comercio, teniendo la carga de probar que las actividades que se realicen corresponden a activos fijos y no a su objeto social o giro ordinario de los negocios de inversión.

3.1.12. En relación con las entidades sin ánimo de lucro, el Consejo de Estado señaló que éstas deben declarar y pagar el impuesto de industria y comercio independiente de su naturaleza jurídica, siempre que realicen actividades que se entiendan como comerciales, industriales o de servicios gravadas con el impuesto. De manera particular, respecto al carácter de actividad comercial, el Consejo de Estado entiende que aun cuando las entidades sin ánimo de lucro tengan inversiones en acciones que generen ingresos por dividendos, esto no significa que desarrollen las actividades a las que se refiere el numeral 5 del artículo 20 del Código de Comercio, así: *“(…) ya que los dividendos se generan pasivamente y al poseer las acciones, sin necesidad de ejecutar ninguna actividad comercial, industrial o de servicios, y son el producto de la distribución ordinaria que hacen las*

- SENTENCIA -

sociedades anónimas en favor de sus accionistas de la utilidad neta realizada en el año gravable (...)”.

3.1.13. Respecto de la posibilidad de gravar con ICA los ingresos por concepto de dividendos que perciben las entidades sin ánimo de lucro, se encuentra una línea jurisprudencial compuesta por cinco (5) sentencias del Consejo de Estado que reconocen que la naturaleza de las entidades no determina su exclusión del impuesto de industria y comercio, pero sí reconocen la posibilidad de sustraer como ingresos gravados los correspondientes a dividendos cuando se pruebe que no se desarrolló ninguna de las actividades del numeral 5 del artículo 20 del Código de Comercio.

3.1.14. En consecuencia, en casos en los que los ingresos por concepto de dividendos se obtengan simplemente como renta pasiva para mantener su renta y su patrimonio, no procede el impuesto de industria y comercio porque las rentas pasivas no constituyen actividad comercial, industrial o de servicios.

3.1.15. En esa medida, la Universidad no se creó con el fin de obtener lucro de los dividendos que recibe por sus inversiones en acciones en el Grupo Bolívar, de manera activa y comercial, sino que, por el contrario, solo se beneficia de estos ingresos que constituyen una renta pasiva con el objetivo de mantener su renta y patrimonio para el desarrollo de su objeto social como Fundación que presta servicios de educación superior. Por todo lo anterior, es claro que los rendimientos financieros obtenidos por la Universidad no se obtienen de una actividad propia del giro de sus negocios y se destinan al cumplimiento de su objeto social como lo es la prestación del servicio de educación superior y, por lo tanto, dichos ingresos no deben tenerse en cuenta para liquidar el impuesto de industria y comercio.

LA TARIFA APLICADA A LAS LIQUIDACIONES PRIVADAS DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO, AVISOS Y TABLEROS DEL II Y IV BIMESTRE DEL AÑO 2017 SON LAS CORRECTAS. AUSENCIA DE MOTIVACIÓN EN LOS ACTOS DEMANDADOS SOBRE EL CAMBIO DE TARIFA PROPUESTA POR LA ENTIDAD DEMANDADA.

3.2. En los actos administrativos acusados, se aplicó una tarifa errada a las cuentas 4210050400-Certificados de Depósito, 4210050900-Acciones, 4210050500- Cartera Colectiva y 4210051000-Fideicomiso para la liquidación del impuesto de industria y comercio. Sobre esta consideración, debe precisarse que en los actos administrativos no se explicaron las razones o motivos jurídicos, técnicos o contables que justifican la aplicación de la tarifa del 11.04 por mil.

3.2.1. Se precisa que este tema se abordó en la Resolución DDI014753 del 3 de junio de 2020, para lo cual solamente refirió a las cuentas debatidas, los ingresos y la afirmación de que la Universidad debió clasificar esos ingresos en las actividades económicas del impuesto de industria y comercio. Debe

- SENTENCIA -

tenerse en cuenta que, en las liquidaciones privadas del impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros del II y IV bimestre del año 2017, sí se clasificaron los ingresos de las cuentas 4210050400-Certificados de Depósito, 4210050900-Acciones, 4210050500- Cartera Colectiva y 4210051000-Fideicomiso bajo el CIIU 8544 “Educación de Universidades” que era el procedente según las características de esos conceptos.

3.2.2. Para estos efectos, no debe dejarse de lado que el servicio de educación superior, para el impuesto de industria y comercio, tiene el siguiente régimen jurídico:

- El servicio de educación superior privado está sujeto a este impuesto según el artículo 53 del Decreto núm. 352 de 2002.
- El servicio de educación está gravado con ICA, independiente de la naturaleza jurídica de la entidad, pues, lo gravado es el tipo de actividad como industrial, comercial y servicios (Concepto Ministerio de Hacienda 34838 del 1 de octubre de 2018).
- La exención subjetiva está prevista expresamente en la ley.

3.2.3. La UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA no está exenta del ICA en Bogotá. Si bien es cierto, el artículo 342 de la Ley núm. 1819 de 2016 estableció que la base gravable del impuesto de industria y comercio está constituida por *“la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos en el respectivo año gravable, incluidos los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos”*, es necesario establecer el alcance y diferencia de los ingresos percibidos por rendimientos financieros frente a los ingresos percibidos por otros tipos de comercio al por menor no realizados en establecimientos o puestos de venta o mercados de demás productos.

3.2.4. En principio, el código CIIU 4799 “*Otros tipos de comercio al por menor no realizado en establecimientos, puestos de venta o mercados*” comprende las siguientes actividades:

- El comercio al por menor de productos de todo tipo realizado por medios distintos de los incluidos anteriormente como las ventas directas y ventas realizadas por vendedores a domicilio, venta mediante máquinas expendedoras y a cambio de una retribución o por contrata.
- Las actividades de subastas diferentes de las realizadas por internet (al por menor) no realizadas en establecimientos.
- El comercio al por menor realizado por a gentes comisionistas (no en almacenes).
- La venta directa de combustible (combustible para calefacción, leña) entregado directamente en los establecimientos de los clientes.

3.2.5. Sin embargo, la Resolución 079 de 2013 de la Secretaria de Hacienda de Bogotá creó una nueva clasificación de actividades económicas de ICA, aplicables a esta ciudad, en la que el código CIIU 47994 corresponde

- SENTENCIA -

a *“Otros tipos de comercio al por menor no realizado en establecimientos, puestos de venta o mercados de demás productos n.c.p.”*.

3.2.6. Ahora bien, el Departamento Administrativo Nacional de Estadística - DANE es la entidad encargada de adoptar en Colombia la Clasificación Industrial Internacional Uniforme de la ONU; dentro de este marco, dicha entidad determina que se consideran universidades las instituciones que acrediten su desempeño con criterio de universalidad en las siguientes actividades: la investigación científica, la formación académica en profesiones o disciplinas y la producción, desarrollo y transmisión del conocimiento y de la cultura universal y nacional (artículo 19 de la Ley núm. 30 de 1992). Si se encuentra en estas categorías, su actividad se clasifica con el código CIIU 8544 que corresponde a la *“Educación de universidades”*.

3.2.7. Así las cosas, la Universidad obtiene rendimientos financieros dentro de su actividad de educación, toda vez que el artículo 2.º de la Ley núm. 115 de 1994 señala que el servicio educativo comprende *“los recursos humanos, tecnológicos, metodológicos, materiales, administrativos y financieros, articulados en procesos y estructuras para alcanzar los objetivos de la educación”*. Esos rendimientos hacen parte del fondo de dotación y son recursos cuyo propósito es garantizar a largo plazo los objetivos en el ámbito de la prestación de servicios de educación formal.

3.2.8. Como prueba de lo anterior, se encuentra que la Universidad hace parte del régimen tributario especial de las entidades sin ánimo de lucro y cumple los requisitos legales exigidos para permanecer en éste, dentro de los cuales se encuentra no distribuir utilidades a terceros y contar con una justificación de cada uno de sus gastos en desarrollo de su objeto social a través de la memoria económica.

3.2.9. En conclusión, los rendimientos financieros obtenidos por la Universidad no provienen de una actividad propia del giro de sus negocios y se destinan al cumplimiento de su objeto social, como es la prestación del servicio de educación superior y, por lo tanto, están sujetos a la tarifa prevista para la actividad 8544 *“Educación de Universidad”* y no a la tarifa de *“Otros tipos de comercio al por menor no realizados en establecimientos, puestos de venta o mercado de demás productos n.c.p.”*. Como consecuencia de ello, no le asiste razón a la Secretaría Distrital de Hacienda, ya que los ingresos por concepto de dividendos pagados a la UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA no provienen de una actividad gravada con el impuesto de industria y comercio y, por consiguiente, no se configura el hecho generador del impuesto. Asimismo, la tarifa aplicada a las liquidaciones es correcta por corresponder a la de la actividad 8544 - Educación de Universidad.

DESCONOCIMIENTO DEL PRECEDENTE JURISPRUDENCIAL EN MATERIA DE TIPIFICACIÓN DE LA ACTIVIDAD COMERCIAL DENTRO DEL HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO.

- SENTENCIA -

3.3. En virtud del artículo 10 de la Ley núm. 1437 de 2011, todas las autoridades públicas deben aplicar las disposiciones constitucionales, legales y reglamentarias, de manera uniforme, a situaciones que tengan los mismos supuestos fácticos y jurídicos, lo cual comprende tener en cuenta y aplicar las sentencias de unificación jurisprudencial que interpreten dichas normas.

3.3.1. A pesar de las anteriores cargas, en los actos administrativos acusados, la Secretaría Distrital de Hacienda no aplicó la sentencia de unificación del Consejo de Estado proferida el 2 de diciembre de 2021.

3.3.2. Con fundamento en lo anterior, para determinar si una actividad comercial se enmarca dentro del hecho generador del ICA, lo relevante es que dichos actos de comercio se realicen con un carácter empresarial. Este criterio es contrario al acogido en la Resolución DDI-005394 de 13 de marzo de 2022, que alude al giro ordinario de los negocios y a la habitualidad de los mismos. Cabe resaltar que la mencionada sentencia de unificación era aplicable al caso analizado, por cuanto ya había sido proferida al expedirse la Resolución DDI-005394 de 13 de marzo de 2022 y debió aplicarse a la resolución de fondo del asunto.

3.3.3. Se advierte que, bajo el reciente criterio empresarial, los ingresos por concepto de dividendos recibidos por la UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA tampoco se entienden incluidos en el hecho generador del impuesto de industria y comercio. En la sentencia de unificación se indicó que el carácter empresarial se define a partir del concepto de empresa del artículo 25 del Código de Comercio, en el cual se prevé que *“Se entenderá por empresa **toda actividad económica organizada para la producción, transformación, circulación, administración o custodia de bienes, o para la prestación de servicios.** Dicha actividad se realizará a través de uno o más establecimientos de comercio”*.

3.3.4. Así las cosas, el **criterio empresarial supone la existencia de una actividad económica organizada con un ánimo de lucro**. Esta situación no se predica de la UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA y de los dividendos percibidos del Grupo Bolívar, por cuánto **la institución no está organizada económicamente para la transformación, circulación, administración o custodia de bienes o prestación de servicios con ánimo de lucro**. Por el contrario, como consta en sus estatutos aprobados por el Ministerio de Educación Nacional, la Universidad está organizada y opera como una institución de educación superior privada, de utilidad común, sin ánimo de lucro y con un carácter académico, según el artículo 19 de la Ley núm. 30 de 1992.

3.3.5. La Universidad, en su condición de institución sin ánimo de lucro, está sujeta al Régimen Especial de Tributación del Impuesto sobre la Renta y Complementarios, el cual le exige tener como objeto social principal cualquiera de las actividades mencionadas en el artículo 359 del Estatuto Tributario, dentro de las cuales están los servicios de educación. Las

- SENTENCIA -

características de estas actividades es tener un carácter meritorio, ser de interés general y garantizar el acceso a la comunidad. Estos criterios son contrarios a la definición de empresa que supone realizar una actividad económica organizada con ánimo de lucro.

3.3.6. Ahora bien, sobre los indicativos de existencia de una organización empresarial definidos en la comentada sentencia de unificación, se observa que tampoco se cumplen en el caso de la UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA y la entidad omitió hacer el análisis respectivo, incumpliendo con la carga de demostrar estas circunstancias para así concluir y justificar lo resuelto en los actos acusados.

3.3.7. En conclusión, los actos administrativos acusados no tuvieron en cuenta la sentencia de unificación del 2 de diciembre de 2021 proferida por el Consejo de Estado y los criterios allí definidos que resultan aplicables al caso como el que aquí nos ocupa. Por tanto, ni a la luz de los criterios utilizados en los actos administrativos acusados ni en aquellos definidos en la sentencia de unificación, los ingresos por concepto de dividendos percibidos por la Universidad están gravados por el impuesto de industria y comercio, lo que genera que las liquidaciones privadas del impuesto de industria y comercio de los bimestres II y IV del año 2017 estén correctas.

IMPROCEDENCIA DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD.

3.4. Según el artículo 683 del ET y el artículo 64 del Decreto núm. 807 de 1993 se concluye que sólo constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, que generen un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor del declarante.

3.4.1. Teniendo en cuenta que la UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA no desarrolla ninguna de las actividades comerciales descritas en el numeral 5.º del artículo 20 del Código de Comercio y, en especial, no se dedica a negociar acciones como parte del giro ordinario de sus negocios, los ingresos por concepto de dividendos distribuidos por el Grupo Bolívar no hacen parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio para los bimestres II y IV del año 2017.

3.4.2. Además, utilizó la tarifa procedente para las actividades que desarrolla. En consecuencia, no le asiste razón a la demandada al considerar que hay una inexactitud sancionable en la determinación de la base del impuesto, por cuanto la UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA no incluyó en sus declaraciones del impuesto de industria y comercio de los bimestres II y IV del año 2017 datos falsos o equivocados y no uso de tarifas incorrectas. Por el contrario, tuvo en cuenta los valores que, de acuerdo con la normativa aplicable, eran procedentes y seleccionó la tarifa de rigor tal como se sustentó previamente. Por todo lo expuesto, no procede el pago de sanción por inexactitud o cualquier otro concepto distinto al declarado

- SENTENCIA -

y pagado en las liquidaciones privadas del impuesto de industria y comercio para los bimestres II y IV del año 2017.

OPOSICIÓN

4. La demandada por intermedio de apoderada judicial contestó la demanda oponiéndose a las pretensiones, consignadas en ella por las siguientes razones:

4.1. Para decidir el debate jurídico relacionado con el tema de los dividendos, se debe tener presente la decisión de unificación del Consejo de Estado plasmada en la sentencia 2021CE-SUJ-4-002, del 2 de diciembre de 2021 y en el memorando concepto 2022IE006008O1 del 16/03/2022 emitido por la Subdirección Jurídico Tributaria sobre la “actividad comercial” y en particular la actividad de inversión, la cual resulta relevante en el caso concreto.

4.1.1. Señala la demandante que *“los ingresos por concepto de dividendos que recibe no provienen de una actividad comercial, industrial o de servicios gravada con el impuesto de industria y comercio, tal como consta en el Certificado de Existencia y Representación Legal expedido por el Ministerio de Educación y en su Estatuto General, precisa que es una institución de educación superior privada, de utilidad común, sin ánimo de lucro y su carácter académico es el de Universidad y aun cuando dentro de este marco desarrolle diversas actividades, incluida la inversión en acciones, esta no se realiza con carácter comercial. Por lo anterior, considera que no tiene dentro de sus actividades principales ni secundarias la de dedicarse a intervenir como asociado en la constitución de sociedades comerciales, ni dedicarse a actos de administración de las mismas o a la negociación a título oneroso de las partes de interés, cuotas o acciones. Por el contrario, su actuación se limita a invertir en acciones, con el fin de obtener rendimientos financieros para el desarrollo de su objeto social. En esa medida, dentro del giro ordinario de los negocios de la Universidad no se encuentra la actividad de negociar acciones y, por lo tanto, la inversión en acciones hace parte de su activo fijo, como consta en el certificado accionario del Grupo Bolívar”*.

4.1.2. La postura de la administración tributaria distrital, es que los ingresos provenientes de la actividad de inversión entendida ésta como una actividad comercial, están gravados con el ICA. Por su parte, el Consejo de Estado en anteriores pronunciamientos estableció diversos criterios en la determinación de la actividad económica de inversión en entidades mercantiles y en el tratamiento de los dividendos y participaciones gravados con el impuesto de industria y comercio, que fueron aplicados en su momento por la administración; criterios tales como, el del objeto social, el giro ordinario de los negocios, la permanencia de la inversión, la connotación de activos fijos, la profesionalidad y la habitualidad en la realización de la actividad, entre otros.

- SENTENCIA -

4.1.3. Sin embargo con la decisión de unificación, estos criterios no resultan determinantes para saber si los dividendos son o no gravados con el ICA, en tanto que la Sala indicó que *“el fundamento para gravar con el ICA la actividad económica comercial no depende de ningún condicionamiento subjetivo, como sería el caso de la profesionalidad que se exige para calificar a una persona como comerciante, pues la sujeción al ICA no solo surge para los ingresos de los comerciantes sino también respecto de los ingresos derivados de la actividad tipificada como tal, bien sea que se realice por un comerciante o no, o de manera permanente u ocasional en términos del artículo 32 del Decreto 352 de 2002. Igualmente advierte la Sala, que el “acto de comercio” al que se refiere el numeral 5° del artículo 20 del Código de Comercio, por sí mismo o de manera aislada no se tipifica dentro del hecho generador del ICA, sino que es necesario desarrollar “una actividad comercial”, la cual debe llevarse a cabo como “una intervención organizada en el mercado” para que resulte gravada con el tributo, es decir, con carácter de “empresa”, con todos los componentes indicativos de la realización de una verdadera operación comercial de inversión”*.

4.1.4. Así las cosas, para determinar cuándo la actividad comercial de inversión resulta gravada con el impuesto de industria y comercio y por ende los dividendos y demás derechos apreciables en dinero derivados de esta, la Sala concluyó lo siguiente: (...) *para juzgar si se realiza la «actividad comercial» gravada con el ICA por la participación en el capital de sociedades comerciales, el criterio de decisión radica en determinar si se desempeña con carácter empresarial la participación en los fondos propios de personas jurídicas mercantiles, percibiendo a cambio una remuneración económica, ya sea a título de dividendos u otros derechos apreciables en dinero conferidos por la entidad a quienes ostenten la calidad de socios, accionistas, asociados o partícipes. De ser así, el ingreso obtenido se integrará en la base gravable del ICA del inversionista, sin que a dichos efectos sea determinante el giro ordinario de los negocios del inversionista, ni la formulación de su objeto social, ni la condición de activo fijo de las acciones poseídas, ni la profesionalidad o habitualidad con la cual se lleven a cabo las inversiones”*.

4.1.5. Esto nos lleva a que la actividad económica de inversión está gravada con el impuesto de industria y comercio en la medida en que los diversos componentes de dicha operación se lleven a cabo de manera “organizada”; es decir, con una disposición de recursos de diferente orden, llámense materiales e inmateriales, un capital, un recurso humano, el diseño de estrategias para la inversión, entre muchos otros elementos, de tal manera que le permitan llevar a cabo las operaciones encaminadas a la inversión de manera planificada y controlada hasta contar con una verdadera unidad económica de producción y así alcanzar ese fin de lucro que se pretende con la actividad.

4.1.6. Por esta razón, se descarta como actividad gravada todo acto de comercio separado del engranaje de la operación de inversión adelantada por la persona natural o jurídica. De acuerdo con la sentencia referida, son

- SENTENCIA -

indicativos de la existencia de una organización empresarial que realiza la actividad comercial de inversión los siguientes:

- La afectación de un capital determinado a la actividad de inversión en sociedades comerciales.
- La uniformidad en el desarrollo de esa operación (inversión en sociedades comerciales).
- La importancia relativa que la ejecución de esa actividad tenga para el contribuyente (en términos de proporción del patrimonio destinado a dicha actividad).
- La contratación de personal destinado a llevarla a cabo.
- La realización de gastos vinculados a esa actividad.
- La conexión del negocio mercantil con otros actos de igual naturaleza.
- La utilización de uno o varios establecimientos de comercio, aunque ellos no estén registrados en la jurisdicción de la entidad territorial (artículos 32 del Decreto Distrital 352 de 2002 y 195 del Decreto Ley 1333 de 1986).

4.1.7. Otros referentes de prueba que permiten identificar la realización de la actividad comercial de inversión son a manera de ejemplo; las estrategias puntuales para desarrollar el negocio específico, **los estados financieros y contables que registran las operaciones de inversión, la planeación y evaluación de resultados de la actividad de inversión (balance general, fuentes de financiamiento, previsiones en el movimiento anual de caja, flujos de efectivo entre otros) y la interacción de las diferentes actividades encaminadas a la operación de inversión dentro del núcleo del objeto social de la empresa.** Las anteriores consideraciones de la sentencia de unificación se hacen notorias en los pronunciamientos posteriores de la misma Sección Cuarta, que ya que ha empezado a aplicar de forma práctica en las siguientes sentencias:

- Fecha: 10 de febrero de 2022 Radicación: 25000-23-37-000-2015-01311-01 (23196) Demandante: Actiunidos S.A. Demandado: Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá
- Fecha: 17 de febrero de 2022 Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho Radicación: 25000-23-37-000-2015-00989-01 (23749) Demandante: Aminversiones S.A. Demandado: Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá

4.1.8. El hecho de que la universidad no obtenga los rendimientos financieros producto de una actividad propia del giro ordinario de su negocio y que estos se destinen al cumplimiento de su objeto social como lo es la prestación del servicio de educación superior, o que la universidad tenga la connotación de entidad sin ánimo de lucro, no desgrava dichos rendimientos respecto del impuesto de industria y comercio en Bogotá. Pues la “*organización económica*” a la que hace referencia la decisión, no se predica de la actividad propia del objeto social de la Universidad, sino de la manera en que dispone de todos los elementos, recursos y del engranaje

- SENTENCIA -

organizado que le demanda llevar a cabo la “*actividad comercial*” de inversionista.

4.1.9. En ese orden, si la universidad durante la vigencia objeto de discusión, tuvo participación en diferentes sociedades mercantiles, realizó actos de administración y manejo de los títulos en el capital de las entidades en las que invirtió, incurrió en gastos operacionales de administración, dispuso personal para adelantar la gestión de inversión, entre muchas otras actividades, se considera que ha realizado una «*actividad comercial*» gravada con el ICA y por ende, los dividendos recibidos por la universidad como inversionista deben integrar la base gravable del impuesto de industria y comercio en la jurisdicción del Distrito Capital.

TRÁMITE PROCESAL

PRESENTACIÓN, ADMISIÓN Y CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

5. La demanda se radicó el 15 de julio de 2022. Mediante auto del 25 de julio de 2022 se inadmitió la demanda. Subsana el 29 de julio de 2022, por auto del 26 de agosto de 2022, se admitió la demanda y ordenaron las notificaciones correspondientes. Notificada en debida forma el 23 de septiembre de 2022, la Secretaria de Hacienda del Distrito contestó la demanda oportunamente el 21 y 22 de octubre del año en curso y no propuso excepción previa alguna. El 28 de octubre de 2022 la demandante descorrió las excepciones propuestas por el demandante.

5.1. A través de auto del 2 de diciembre de 2022, el Despacho fijó el litigio y decretó las documentales aportadas por las partes con la demanda, contestación y los antecedentes administrativos con el valor legal respectivo e incorporó al expediente, y previo a dictar sentencia anticipada según el artículo 42 de la Ley núm. 2080 de 2021 que adicionó el artículo 182A de la Ley núm. 1437 de 2011, fijó fecha y hora para audiencia de alegaciones.

5.1.1. El 12 de diciembre de 2022 en audiencia de alegaciones, las partes alegaron de conclusión reiterando los argumentos expuestos en la demanda y contestación. El señor Agente del Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES

6. Verificada la inexistencia de causal de nulidad que invalide lo actuado, la competencia de este Despacho y la presentación oportuna de la demanda, se profiere sentencia de fondo.

Problema Jurídico

6.1. Se discute en este proceso la legalidad de los siguientes actos administrativos:

- SENTENCIA -

- ❖ Resolución DDI014753 del 3 de junio de 2020, a través de la cual se profirió Liquidación Oficial de Revisión a las declaraciones del Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros correspondientes a los bimestres 2 y 4 de la vigencia 2017 presentadas por la UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA.
- ❖ Resolución DDI-005394 del 14 de marzo de 2022, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración, confirmando el acto recurrido.

6.1.1. Visto lo anterior, los problemas jurídicos a resolver por el Despacho son los siguientes:

- ❖ Si los ingresos por concepto de dividendos que recibe la UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA provienen o no de una actividad comercial, industrial o de servicios gravada con el impuesto de industria y comercio.
- ❖ Si la tarifa aplicada a las liquidaciones privadas del impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros del II y IV bimestre del año 2017 son las correctas, por tanto hay ausencia de motivación en los actos acusados sobre el cambio de tarifa propuesta por la entidad demandada.
- ❖ Si la demandada desconoció el precedente jurisprudencial en materia de tipificación de la actividad comercial dentro del hecho generador del impuesto de industria y comercio.
- ❖ Si la sanción por inexactitud resulta improcedente.

6.1.2. No obstante, el Despacho se reserva el estudio de problemas jurídicos adicionales al momento de proferir la sentencia, siempre y cuando guarden relación con la controversia planteada¹.

Acervo probatorio.

7. A efectos de desatar los problemas jurídicos planteados, el Despacho observa que en el expediente obran las siguientes pruebas documentales:

7.1. PRUEBAS APORTADAS POR LA PARTE DEMANDANTE:

https://uexternadoedu-my.sharepoint.com/:f:/g/personal/ofijuridica_uexternado_edu_co/EINzponn24VBplexP0o5lO4BZLaR_ZV8T-72y4rJNekV9w?e=uYZ0dG

¹ Al respecto ver la sentencia del 10 de octubre de 2019, proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, proceso 63001-23-33-000-2015-00254-01(23096), MP: Jorge Octavio Ramírez.

- SENTENCIA -

-  1. Certificado de Existencia-Junio-2022.pdf
-  2. Resolucion-estatutaria-MEN.pdf
-  3. Requerimiento 2018EE134691.pdf
-  4. Radicación Respuesta Req. RI-2018EE134691.pdf
-  5. Auto Inspección Tributaria 2019EE94291.pdf
-  6. Acta de Visita Inspección.pdf
-  7. Requerimiento Especial No. 2019EE148264.pdf
-  8. Radicado Respuesta Requerimiento 2019EE148264.pdf
-  9. Resol. DDI014753 Of. 2020EE60260.pdf
-  10. Recurso Reconsideración Res. DDI014753.pdf
-  11. RESOLUCIÓN No. DDI-005394.pdf
-  12. Correo notificación Resolución DDI-005394.pdf
-  13. Archivo adjunto correo notificación.pdf
-  14. RUT UEXTERNADO.pdf
-  15. Certificacion REVISOR FISCAL.pdf

7.2. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS APORTADOS POR LA DEMANDADA²:

https://shdgov-my.sharepoint.com/:f/g/person/csierra_shd_gov_co/EprSh7Y63-FAveNJ5-lp_IBbtm3ybTEK8fmlF-01xAMA?e=k7yZZN

 EXP 201802200301055913 PARTE 1.pdf

 EXP 201802200301055913 PARTE 2.pdf

 EXP 201802200301055913 PARTE 3.pdf

 EXP 201802200301055913 PARTE 4.0.pdf

 EXP 201802200301055913 PARTE 4.1.pdf

 EXP 201802200301055913 PARTE 5.pdf

 EXP 201802200301055913 PARTE 6.pdf

MARCO JURÍDICO

DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO.

8. La Ley núm. 97 de 1913, otorgó facultades al entonces Concejo Municipal de Bogotá, luego extendidas a las demás municipalidades por la Ley núm. 84 de 1915³, para crear una serie de impuestos enunciados en el artículo 1.º.

² ARCHIVO 18CONTESTACIÓN. PG. 25 Y 26.

³ LEY 84 DE 1915 (NOVIEMBRE 30) Por la cual se reforman y adicionan las leyes 4º y 97 de 1913 Artículo 1. Los Concejos tendrán las siguientes atribuciones, además de las que les confiere

- SENTENCIA -

8.1. Debido a la crisis de las finanzas públicas y el deterioro de los fiscos territoriales de los años 80 del siglo XX, fue necesario robustecer a estos últimos para contrarrestar las penurias fiscales y los rezagos que hacían antitécnicos los tributos territoriales, como por ejemplo la multiplicidad de tarifas del mismo tributo en cada Departamento o Municipio, como pasa a verse:

“El deterioro de los fiscos de las entidades territoriales ha sido, en las dos últimas décadas, preocupación constante para el Gobierno Nacional. Así lo señalan los continuos esfuerzos por reorganizar las finanzas intergubernamentales, tales como los realizados por la Misión Musgrave, la reforma del 68, los estudios previos a la convocatoria de la Asamblea Constituyente y la Misión Bird-Wiesner. **Los diagnósticos coincidían en señalar el carácter específico de los gravámenes y la heterogeneidad y dispersión de la base tributaria como las principales causas de la postración fiscal de las entidades territoriales.** Esto impedía ajustar el valor de los recaudos al proceso inflacionario y al mayor valor de los bienes, productos y transacciones objeto de los impuestos. Para corregir estas deficiencias, la Ley 14 de 1983 estableció el sistema ad valorem (porcentual) para las tarifas de los gravámenes afectados y proveyó los elementos normativos para unificar las tarifas, bases gravables, sujetos responsables, etc. (...)

Ley 14 de 1983

Objetivos

- a) **Modernizar la estructura tributaria de los departamentos y municipios, a fin de adecuarla para captar las variaciones en el valor de la riqueza generada** y en las transacciones efectuadas en las respectivas jurisdicciones.
- b) **Unificar la definición de la materia imponible y de los sujetos responsables, en cada uno de los impuestos afectados.**
- c) **Determinar la base gravable de estos impuestos, con criterios y sistemas de medida homogéneos.**
- d) Establecer tarifas ad valorem, rangos dentro de los cuales sean fijadas y, en los casos pertinentes, topes mínimos ajustables para el impuesto.

Contenido de la reforma (...)

- b) **Impuesto de Industria y Comercio. Definió como materia imponible todas las actividades comerciales, industriales y de servicios ejercidas o realizadas en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, cumplidas con carácter permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.**
 - ii. **Estableció por base gravable el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediato anterior, con exclusión de las devoluciones provenientes de ventas de activos y exportaciones, recaudo de impuestos y percepción de subsidios.**
 - iii. **Señaló un límite para las tarifas, del 2 al 10 mensual para actividades comerciales y de servicios y del 2 al 7 por mil para actividades industriales.**

el artículo 169 de la Ley 4ª de 1913: Las que le fueron conferidas al municipio de Bogotá por el artículo 1º de la Ley 97 de 1913, excepto la de que trata el inciso b) del mismo artículo.

- SENTENCIA -

iv. **Incorporó el impuesto de avisos y tableros, como el 15% del valor liquidado por Industria y Comercio.** Igualmente, extendió el impuesto al sector financiero, con tarifas particulares para cada tipo de intermediario financiero⁴. (Negrilla fuera de texto)

8.1.1. Según la exposición de motivos de la Ley núm. 14 de 1983, “el Impuesto de Industria y Comercio técnicamente no debe recaer sobre artículos sino sobre actividades, el proyecto se refiere a las que se benefician de los recursos, la infraestructura y el mercado de los municipios y son fuente de riqueza. Consiguientemente, se sujetan al impuesto las actividades industriales y de servicios según se las define en los artículos pertinentes del proyecto de ley.” La Ley núm. 14 de 1983 rediseña el ICA y el impuesto complementario de avisos y tableros, normas a su vez recogidas en el Decreto Ley núm. 1333 de 1986, de las primeras respecto del ICA se transcriben las siguientes:

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

Artículo 34°.- Para los fines de esta Ley, **se consideran actividades industriales** las dedicadas a la producción, extracción, fabricación, confección, preparación, transformación, reparación, manufactura y ensamblaje de cualquier clase de materiales o bienes.

Artículo 35°.- **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 esta Ley, como actividades industriales o de servicios. **El texto subrayado fue declarado EXEQUIBLE por la Corte Constitucional, mediante Sentencia C-121 de 2006.**

Artículo 36°.- **Son actividades de servicios** las dedicadas a satisfacer necesidades de la comunidad mediante la realización de una o varias de las siguientes o análogas actividades: expendio de bebidas y comidas; servicio de restaurante, cafés, hoteles, casas de huéspedes, moteles, amoblados, transporte y aparcaderos, formas de intermediación comercial, tales como el corretaje, la comisión, los mandatos y la compra - venta y administración de inmuebles; servicios de publicidad, interventoría, construcción y urbanización, radio y televisión, clubes sociales, sitios de recreación, salones de belleza, peluquerías, portería, servicios funerarios, talleres de reparaciones eléctricas, mecánica, automoviliarias y afines, lavado, limpieza y teñido, salas de cine y arrendamiento de películas y de todo tipo de reproducciones que contengan audio y vídeo, negocios de montepíos y los servicios de consultoría profesional prestados a través de

⁴ <http://www.banrepcultural.org/blaavirtual/geografia/descentr/07.htm>

- SENTENCIA -

sociedades regulares o de hecho".(Negrillas fuera de texto)

8.1.2. Como ya se dijo el ICA recae sobre la ejecución de actividades, industriales, comerciales y de servicios, en la comprensión geográfica de un municipio, a cargo de un sujeto pasivo bien sea persona natural o jurídica con o sin establecimiento de comercio.

8.1.3. El artículo 323 Superior dispone para el Distrito Capital "un régimen político, fiscal y administrativo según la Constitución, las leyes especiales que para el mismo se dicten y las disposiciones vigentes para los municipios." Para ello el Constituyente facultó al ejecutivo nacional en el artículo 41 transitorio expedir un estatuto especial para Bogotá en caso de que el Congreso no lo realizare.

8.1.4. El ejecutivo expidió el Decreto núm. 1421 de 1993 del que se destaca en su artículo 153 según, el cual, "el **establecimiento, determinación y cobro de tributos, gravámenes, impuestos, tasas, sobretasas y contribuciones en el Distrito se regirán por las normas vigentes sobre la materia con las modificaciones adoptadas en el presente estatuto de una parte 154.**" (Resaltado fuera del texto original)

8.1.5. Norma que resalta la autonomía del Distrito Capital, que llevó a consignar en el artículo 154 ibídem para el ICA unas particularidades, entre otras como la definición de servicio, la base gravable, la tarifa que excluye la de la Ley núm. 14 de 1983, así:

"ARTICULO 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.

4. Se consideran **actividades de servicio todas las tareas, labores o trabajos** ejecutados por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, **sin que medie relación laboral con quien los contrata, que genere contraprestación en dinero o en especie y que se concreten en la obligación de hacer sin, importar que en ellos predomine el factor material o intelectual.**

5. Su **base gravable estará conformada por los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período gravable.** Para determinarlos, **se restará de la totalidad de los ingresos ordinarios y**

- SENTENCIA -

extraordinarios, los correspondientes a actividades exentas y no sujetas. así como las devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos. Hacen parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en esta disposición. Con base en estudios y factores objetivos, **el concejo podrá establecer presunciones de ingresos mensuales netos para determinadas actividades.** La base gravable para el sector financiero continuará rigiéndose por las normas vigentes para él.

6. **Sobre la base gravable definida** en la ley, el Concejo aplicará una **tarifa única** del dos por mil por ciento (2/00) al treinta por mil por ciento (30/00). (...) (Resaltado fuera del texto original)

8.1.6. Es decir, la Ley núm. 14 de 1983 estableció que el impuesto de industria y comercio recae sobre las actividades comerciales, industriales y de servicio que se desarrollen directa o indirectamente en las respectivas jurisdicciones territoriales, por personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho, y se liquida sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, con exclusión, entre otros factores, de los ingresos derivados de la venta de activos fijos.

8.1.7. De otra parte, según los artículos 161 y 162 ibídem se asignó "a la Administración Tributaria la gestión, recaudación, fiscalización, determinación, discusión, devolución y cobro de los tributos distritales" y se remitió al Estatuto Tributario Nacional, en "procedimiento, sanciones, declaración, recaudación, fiscalización, determinación, discusión, cobro y en general la administración de los tributos serán aplicables en el Distrito conforme a la naturaleza y estructura funcional de los impuestos de éste."

8.1.8. En materia sustancial el Decreto núm. 352 del 15 de agosto de 2002⁵, en sus artículos 31 y siguientes regula lo atinente al ICA, sus elementos estructurales, la definición de las actividades gravadas, el periodo gravable, la percepción del ingreso, las exenciones, las actividades no sujetas, bases gravables especiales como son; los ingresos presuntivos para moteles, residencias y hostales, así como parqueaderos, bares y establecimientos que se dediquen a la explotación de juegos de máquinas electrónicas, (art. 51) y las presunciones de actividad comercial en el contrato de suministro con entidades públicas, así como para la venta de bienes en el Distrito en cuya operación intervinieron intermediarios bien sea directa o indirectamente para el desarrollo de la operación.

8.1.9. Como puede observarse la normativa distrital posee un régimen completo sustantivo en ICA, respecto del régimen adjetivo este se regula en el Decreto Distrital núm. 807 de diciembre 17 de 1993 en Liquidaciones, recursos y pruebas artículos 90 y s.s., y la remisión al E.T. está prevista en el artículo 163 bajo el amparo del artículo 162 del Decreto núm. 1421 de 1993.

⁵ "Por el cual se compila y actualiza la normativa sustantiva tributaria vigente, incluyendo las modificaciones generadas por la aplicación de nuevas normas nacionales que se deban aplicar a los tributos del Distrito Capital, y las generadas por acuerdos del orden distrital".

- SENTENCIA -

8.1.10 Con todo se acota que el artículo 342 de la Ley núm. 1819 de 2016 modificó el artículo 33 de la Ley núm. 14 de 1983, que dispone que, ***“la base gravable del impuesto de industria y comercio **está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos en el respectivo año gravable, incluidos los ingresos obtenidos por rendimientos financieros,** comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo. No hacen parte de la base gravable los ingresos correspondientes a actividades exentas, excluidas o no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos.”*** (Resaltado fuera del texto original)

8.1.11 Destacase como los ingresos obtenidos por rendimientos financieros hacen parte de la base gravable del ICA, aunque per se no da lugar de manera directa a establecer si esos réditos provienen de una actividad económica organizada reputable como empresarial. Así mismo uno son los rendimientos financieros y otra los dividendos.

DEL HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO.

8.2. El artículo 32 del Decreto Distrital núm. 352 de 2002 señala que la realización de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción de Bogotá, genera el impuesto de industria y comercial a favor del Distrito:

“Artículo 32. Hecho generador. El hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos.” Subrayado propio

8.2.1 Ahora bien, los artículos 33, 34 y 35 del Decreto Distrital núm. 352 de 2002 define las actividades que configuran el hecho generador el impuesto de industria y comercio en los siguientes términos:

“Artículo 33. Actividad industrial. Es actividad industrial, la producción, extracción, fabricación, manufactura, confección, preparación, reparación, ensamblaje de cualquier clase de materiales y bienes y en general cualquier proceso de transformación por elemental que éste sea.

*Artículo 34. Actividad comercial. Es actividad comercial, la destinada al expendio, compraventa o distribución de bienes y mercancías, tanto al por mayor como al por menor y las demás actividades definidas como tales por el **Código de Comercio**, siempre y cuando no estén consideradas por la ley como actividades industriales o de servicios.*

Artículo 35. Actividad de servicio. Es actividad de servicio, toda tarea, labor o trabajo ejecutado por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien lo contrata, que genere

- SENTENCIA -

una contraprestación en dinero o en especie y que se concrete en la obligación de hacer, sin importar que en ella predomine el factor material o intelectual.” (Subrayado fuera de texto).

8.2.2. De las normas citadas se extrae que, de forma general se consideran actividades comerciales gravadas con el impuesto de industria y comercio las definidas como tales por el **Código de Comercio**, como el expendio, compraventa o distribución de bienes y mercancías, **siempre y cuando no puedan enmarcarse en la definición de actividades industriales o de servicios** (artículo 34 del Decreto Distrital núm. 352 de 2002, equivalente al artículo 198 del Decreto Ley núm. 1333 de 1986, que codificó el 35 de la Ley núm. 14 de 1983), mientras que la actividad de servicio es una obligación de hacer a cambio de una contraprestación en dinero o especie, sin que interese la prevalencia del factor intelectual o material.

8.2.3. A su vez los artículos 36, 40 y 41 del Decreto Distrital núm. 352 de 2002, establecen:

“Artículo 36. Período gravable. Por período gravable se entiende el tiempo dentro del cual se causa la obligación tributaria del impuesto de industria y comercio y es bimestral.

Artículo 40. Sujeto activo. El Distrito Capital de Bogotá es el sujeto activo del impuesto de industria y comercio que se cause en su jurisdicción, y en él radican las potestades tributarias de administración, control, fiscalización, liquidación, discusión, recaudo, devolución y cobro.

Artículo 41. Sujeto pasivo. Es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio la persona natural o jurídica o la sociedad de hecho, que realice el hecho generador de la obligación tributaria, consistente en el ejercicio de actividades industriales, comerciales o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital”.

8.2.4. Por otro lado, el artículo 42 del Decreto núm. 352 de 2002 establece que el impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre – período del impuesto en Bogotá D.C., se liquida sobre los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período y que para determinarlos, se resta de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los correspondientes a actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, las exportaciones y la venta de activos fijos. Situación que además retira el artículo 343 de la Ley núm. 1819 de 2016 en cuanto a la territorialidad del impuesto de industria y comercio.

8.2.5. En este caso corresponde al Despacho establecer si los dividendos percibidos por la UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA están gravados con el ICA.

8.2.6. Para el efecto, el artículo 30 del Estatuto Tributario define el concepto de dividendos o participaciones en utilidades como: *“Toda distribución de beneficios, en dinero o en especie, con cargo a patrimonio que se realice a*

- SENTENCIA -

los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores o similares, excepto la disminución de capital y la prima en colocación de acciones”, o “La transferencia de utilidades que corresponden a rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional obtenidas a través de los establecimientos permanentes o sucursales en Colombia de personas naturales no residentes o sociedades y entidades extranjeras, a favor de empresas vinculadas en el exterior”.

8.2.7. Según las NIIF, un inversor contabilizara todas sus inversiones utilizando una de las siguientes opciones: (a) El modelo de costo, (b) El método de la participación y (c) El modelo del valor razonable. Según el **método de la participación**, una inversión en patrimonio se reconocerá inicialmente al precio de la transacción (incluyendo los costos de transacción) y se ajustará posteriormente para reflejar la participación del inversor tanto en el resultado como en otro resultado integral de la asociada.

8.2.8. En cuanto al pago del ICA respecto de los dividendos, observemos los siguientes hitos en las líneas jurisprudenciales que se han desplegado a lo largo del tiempo por el Consejo de Estado, veamos:

“Sentencia del 21 de agosto de 1992, exp. 3412, CP: Jaime Abella Zárate, al respecto se consideró “«la sola actividad de inversionistas de recursos propios» efectuada por una sociedad extranjera no encuadraba en los supuestos gravados con el impuesto, porque «no puede identificarse como actividad de servicio, ni menos calificarse como actividad comercial»; destacando al efecto que, dada la independencia jurídica entre el asociado y la sociedad, no puede confundirse la actividad de inversión del primero con las operaciones que la última desarrolla en cumplimiento de su objeto social. Criterio reiterado en las sentencias del 25 de septiembre de 1992, exp. 4209, CP: Guillermo Chahín Lizcano y del 1 de julio de 1994, exp. 5206, CP: Delio Gómez Leyva, en las que adicionalmente se indicó que la norma debía entenderse en concordancia con las demás previsiones del CCo.

Fallo del 3 de marzo de 1994, exp. 4548, CP: Delio Gómez Leyva, en el que se juzgó que en el elemento material del hecho generador del ICA era indiferente si la actividad comercial se ejercía profesional o habitualmente, pues esta exigencia (propia del artículo 10 del CCo) estaba encaminada a establecer la condición de comerciante de las personas naturales, mientras que para las sociedades el carácter mercantil surge del hecho de haber sido constituidas para ejecutar actos o empresas mercantiles (artículo 100 ibidem); de ahí que estarían gravadas con el ICA las operaciones comerciales descritas en el objeto social. También se estimó que era absolutamente comercial la adquisición de acciones, porque su carácter mercantil no estaba condicionado «a factor alguno, bien por el sujeto, o la intención que se tenga al momento de su realización»; de modo que se concluyó que los dividendos integraban la base gravable del impuesto por estar relacionados con el acto mercantil de vinculación como accionista o socio. Este desarrollo fue desatendido en la sentencia del 5 de marzo de 1999 (exp. 9086, CP: Germán Ayala Mantilla) en la que se insistió en el razonamiento del primer precedente listado, a efectos de determinar que

- SENTENCIA -

los dividendos no conformaban la base gravable del ICA porque no podía entenderse que con la inversión en acciones se realizara una actividad gravada por el solo hecho de que la sociedad inversora fuese mercantil; y se añadió que «la inversión en acciones, cuyo objeto es formar parte del activo fijo, no puede ser considerada como actividad objeto de gravamen, como quiera que su adquisición no corresponde al giro ordinario de los negocios de la sociedad» en tanto no deriva del objeto social principal.

En Sentencias del 24 de septiembre de 1999, exp. 9486, CP: Daniel Manrique Guzmán y del 10 de noviembre de 2000, exp. 10066, CP: ibidem, se tuvo en cuenta que hacen parte de la base gravable del impuesto todos los ingresos provenientes de las actividades comerciales (salvo las exclusiones normativas); y que la remisión al CCo abarca todos los actos enunciados en el artículo 20 como mercantiles, advirtiendo que ese listado es declarativo (artículos 20.19 y 24), motivo por el que deben analizarse sistemáticamente estas disposiciones, con las demás normas de esa codificación. Después, en la providencia del 16 de noviembre de 2001, exp. 12299, CP: Ligia López Díaz), se instituyó un criterio objetivo respecto de la definición de la actividad comercial gravada con el ICA, según el cual, la percepción de dividendos por fuera del objeto social y del giro ordinario de los negocios no impedía que sobre ellos recayera el impuesto, porque esos aspectos eran irrelevantes para los fines del tributo. Lo anterior, porque el régimen jurídico «no hizo distinción alguna entre los ingresos provenientes del cumplimiento del objeto social y los que no lo son» sino que «al contrario, la base gravable se liquida teniendo en cuenta los ingresos brutos del año anterior, dentro de los que se encuentran los ordinarios como los extraordinarios». Este criterio se reiteró en sentencia del 03 de diciembre de 2003, exp. 13385, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié, en la que se puntualizó que, como los dividendos representan las utilidades que percibe el inversionista por la participación que posee, los mismos están atados al acto de vinculación como accionista o socio, que «será mercantil por conexidad, de conformidad con la previsión del artículo 21 del Código de Comercio que ... establece que los actos relacionados con actividades o empresas de comercio, son de carácter mercantil ... en atención a la estrecha relación con la empresa o el acto de comercio».

Aunque la tesis fue reiterada en las sentencias del 01 de septiembre de 2005, exp. 14876, CP: Héctor J. Romero Díaz y del 8 de noviembre de 2007, exp. 14855, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié, la postura objetiva fue modificada en la decisión del 19 de mayo de 2011, exp. 18263, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia, en la que se juzgó que la percepción de dividendos **por parte de una entidad sin ánimo de lucro no estaba comprendida en el supuesto de hecho del ordinal 5.º del artículo 20 del CCo, porque la circunstancia de haber adquirido las acciones esporádicamente, para conservarlas en el patrimonio como parte de los activos fijos, impedía considerar que aquella llevara a cabo una actividad comercial, industrial o de servicios; además de lo cual se tuvo en cuenta que la negociación de las acciones no formaba parte de su objeto principal y que, como la utilidad que daba lugar a los dividendos ya estaba gravada, constituiría un supuesto de doble imposición la circunstancia de gravarlos.**

Esa postura según la cual la naturaleza que tuvieran las acciones en el inmovilizado de su titular determinaba el gravamen de los dividendos en el ICA, fue ajustada en el fallo del 20 de noviembre de 2014, exp. 18750, CP:

- SENTENCIA -

Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, con ocasión de la cual se precisó que, independientemente de si las acciones forman parte del activo fijo o movable del contribuyente, los dividendos estaban gravados al realizar profesional y habitualmente (aunque no de forma permanente) el acto mercantil de intervenir como asociado en la constitución de sociedades, lo que en el caso concreto se determinó con apego al objeto social del sujeto pasivo. **Así, se juzgó improcedente extender la regla de no sujeción prevista para los ingresos provenientes de la venta de activos fijos, «a los ingresos por dividendos de acciones que constituyan activo fijo para quien ejecuta de manera habitual y profesional la intervención como asociado en la constitución de sociedades».** Esta postura fue reiterada en los fallos del 11 y del 18 de mayo de 2017 y del 29 de junio de ese año, exps. 20768, 21036 y 21918 CP: Stella Jeannette Carvajal Basto. También en la sentencia del 31 de mayo de 2018, exp. 21776, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez, pero, en esta, se distinguió entre el objeto social y el giro ordinario de los negocios, para indicar que el último era el criterio determinante del nacimiento de la obligación tributaria, porque la naturaleza mercantil se identifica con la habitualidad en el desarrollo de una actividad económica, sin que requiera ser realizada «permanentemente». Por eso se concluyó que «están gravados con el ICA los dividendos percibidos por las sociedades que, de manera habitual, es decir, dentro de su giro ordinario de los negocios, ejecutan el acto de comercio previsto en el numeral 5 del artículo 20 del CCo»; y se retomó el criterio del activo fijo como definidor de la realización del hecho generador, precisando que esa naturaleza no dependía de su inclusión en el objeto social ni de la forma de contabilizarlo, sino de la periodicidad en la negociación de los bienes (i.e. del giro ordinario de los negocios). Este análisis se extendió a aquellos eventos en los que el titular de las acciones es una persona natural, en la sentencia del 02 de octubre de 2019, exp. 23324, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Al efecto se puntualizó que, aunque en esas situaciones, debido a la ausencia de un objeto social, no cabe aludir «al giro ordinario de los negocios» sí resulta posible comprobar la actividad económica habitual atendiendo a la información registrada en el RUT o en el RIT; al tiempo que se estimó que, cuando el sujeto negocia las participaciones en la sociedad a título oneroso y de manera «habitual y profesional», adquiere la connotación de comerciante y, por ende, los dividendos derivados de esa actividad hacen parte de la base gravable del ICA. El planteamiento se tuvo en cuenta para dictar la sentencia del 25 de febrero de 2021, exp. 23133, CP: Milton Chaves García⁶. (Resaltado fuera de texto)

8.2.9. Vista las anteriores posturas en cuanto al tema objeto de litigio, en **Sentencia de Unificación 2021CE-SUJ-4-002**, el Consejo de Estado manifestó lo siguiente, se cita *inextenso* por la pertinencia e importancia de dicho precedente jurisprudencial:

“(…) Hay entonces una relación de género (objeto social) especie (giro ordinario de los negocios) entre ambos conceptos. Mientras el objeto social

⁶ CONSEJO DE ESTADO SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN CUARTA CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ Bogotá, D.C., dos (02) de diciembre de dos mil veintiuno (2021) Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho Radicación: 25000-23-37-000-2013-01107-01 (23424) Demandante: Inversiones Escorial S.A. Demandado: Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá Temas: ICA. 2011. Actividad comercial. Inversión en sociedades. Dividendos. Sanción por inexactitud. Exculpación. Error. SENTENCIA DE UNIFICACIÓN 2021CE-SUJ-4-002.

- SENTENCIA -

alude tanto a la gestión ordinaria, como a la esporádica del ente, el giro ordinario de los negocios excluye los actos o negocios que son extraordinarios. De ahí que postular el «giro ordinario de los negocios» como pauta de enjuiciamiento, derive naturalmente en la consideración de cuál es el «objeto social» de la entidad y de cuáles de estas actividades se realizan con «habitualidad», pues solo en presencia de las dos condiciones el acto negocial –de percepción de dividendos, para el caso– recaería en el «giro ordinario de los negocios».

Con todo, pese a la relevancia mercantil que tiene el objeto social (pues determina la capacidad de acción de la sociedad), lo propio es advertir que la formulación de este no es determinante de la realización del hecho generador de ningún impuesto que recaiga sobre capacidades económicas efectivas. **El dato de la capacidad de acción de un ente societario no da cuenta de la real y actual realización de negocios y actividades gravables; en sí mismo carece de trascendencia impositiva porque no existen impuestos que tengan por hecho generador la simple manifestación de una capacidad de acción, sin perjuicio de que esta pueda aportar información de contexto en el marco de una fiscalización. (...)**

Desde entonces hizo curso la idea de que están eximidos de tributación en el ICA los dividendos que remuneran acciones que tengan la condición de activos fijos para quien las posee, argumento del que incluso se hizo eco al formular los cargos de la demanda. Sin embargo, dicho criterio carece de fundamento legal y jurídico.

En primer lugar, porque tergiversa el análisis efectuado en la sentencia transcrita. Según se lee, en esa providencia no se determinó como regla la desgravación de los dividendos percibidos por las acciones que fuesen activos fijos, sino que se estableció, para el caso que en esa ocasión se juzgó, que la inversión en acciones no hacía parte del giro ordinario de los negocios de la empresa que las poseía toda vez que se dedicaba a negocios automotrices. Bajo ese mismo criterio, nada obstaría para establecer en otro caso que la inversión en acciones que se integran como activos fijos en el patrimonio sí hace parte del giro ordinario de los negocios de quien sea su titular, y se graven los dividendos, por ejemplo, si se tratara de una entidad dedicada a invertir capitales en los fondos propios de otras sociedades. **De modo que no es cierto que la simple identificación de que las acciones en cuestión tienen la calidad de activos fijos de su titular baste para relegar de imposición a los dividendos que las retribuyen.**

Por otra parte, no existe en nuestro ordenamiento ninguna razón legal ni jurídica que lleve a concluir que los rendimientos que producen los activos fijos no están gravados con el ICA. Los preceptos solo indican que no tributan en el impuesto los ingresos percibidos por el acto de transmisión de la propiedad del activo fijo (artículos 196 del Decreto 1333 de 1986 y 42 del Decreto Distrital 352 de 2002); pero no lo hacen para conceder una desgravación ni una gracia fiscal. Son disposiciones acordes con la circunstancia de que la venta del activo fijo no se subsume en ninguna de las actividades gravadas, i.e. industriales, comerciales o de servicios, motivo por el que identifican a los ingresos correspondientes como supuestos de no sujeción, todo con el ánimo de brindar claridad, de precaver litigios. De no existir esas normas, por vía de interpretación del hecho generador, se

- SENTENCIA -

arribaría a la misma conclusión en torno a la no sujeción de los ingresos percibidos por la venta de activos fijos. En cambio, **no existe razón, ni interpretativa, ni de derecho positivo, que lleve a considerar que se preservan de imposición los rendimientos derivados de la explotación del activo fijo mientras permanece en el patrimonio del sujeto pasivo del ICA. Antes, al contrario, que el ingreso surja de la explotación del activo fijo da cuenta, precisamente, de que en el contexto de los negocios ejecutados en un mercado se están percibiendo remuneraciones por el aprovechamiento de los factores productivos. Sostener que, el hecho de que exista algún tipo de conexión entre el ingreso y un activo fijo exime de tributación al primero, llevaría al extremo de entender que el impuesto no puede recaer sobre la actividad industrial, porque supone percibir rendimientos por aplicar activos fijos en una actividad de transformación; tampoco sobre la obtención de cánones, regalías o arrendamientos, que se perciben a cambio de conceder el derecho de uso de un activo fijo; ni sobre ninguna explotación del capital mobiliario (v.g. intereses y dividendos).**

Nunca se ha planteado un motivo jurídico que lleve a interpretar que permanecen por fuera del hecho generador del tributo los rendimientos derivados de la explotación de activos fijos. Si bien es cierto que en la sentencia citada se acudió al argumento «a simili», de que «ni siquiera la utilidad en la venta de activos fijos se encuentra sujeta al tributo», sucede que la mención carecía del valor jurídico que se le atribuyó. Distaba de ser determinante de la decisión. **A lo cual se suma que el juicio que encierra es erróneo en la medida en que supondría una exención a los ingresos logrados por la explotación del activo fijo, invocando un hecho no relacionado con esa operación, como es la no sujeción de los ingresos que se perciban cuando se dé el hecho futuro e incierto de la venta del activo.** Así, ni siquiera se trataría de una aplicación analógica del derecho, dado que no hay una laguna de regulación y la solución que se plantea no viene dada desde una norma relativa a un supuesto de hecho equivalente. La mención hecha de pasada en la sentencia representa un ejercicio de creación autónoma de una regla jurídica no prevista en el ordenamiento, en clara oposición a los dictados del principio de reserva de ley.

3.5- De modo que ni el objeto social del obligado tributario, ni el carácter de activo fijo o movable de las acciones, rigen el juicio acerca de si se realizó la «actividad comercial» gravada con el ICA al percibir dividendos. Pasa entonces la Sala a precisar los criterios de decisión relevantes al efecto. (...)

Surge de ese análisis jurídico que supeditar la realización del hecho generador de la actividad comercial en el ICA (a diferencia de lo que se estima respecto de las actividades industriales y de servicios), a la comprobación de que la actividad se ejecute de manera profesional, conlleva el error de interponer en el análisis de la situación gravada un criterio que la disciplina comercial solo contempla para atribuir la condición de comerciante. También supone restringir, contra el precepto (artículos 195 del Decreto 1333 de 1986 y 41 del Decreto 352 de 2002), la sujeción pasiva del ICA a quienes ostenten la calidad de comerciantes, siendo **que el tributo no solo grava los ingresos brutos de los comerciantes, sino los de todos quienes realicen actividades tipificadas, ya sea «en forma permanente u ocasional»** (artículos 32 del Decreto Distrital 352 de 2002 y 195 del Decreto Ley 1333 de 1986). **Consecuentemente, la profesionalidad y la habitualidad**

- SENTENCIA -

con la que se ejecute la actividad comercial no son datos determinantes para la Sala, pues el ICA también se causa cuando la ejerce un no comerciante.

Por ende, en principio, son susceptibles de gravamen en el ICA los dividendos (i.e. ingresos brutos) que retribuyen el acto de comercio contemplado en el ordinal 5.º del artículo 20 del CCo, consistente en participar en el capital social de entidades mercantiles. Empero, la Sala también advierte que el hecho generador en cuestión no tipifica la realización de actos de comercio, como los referidos en el listado enunciativo que aporta el artículo recién mencionado, sino que exige llevar a cabo una «actividad comercial». En esa medida, atendiendo a la tradicional distinción entre actividad y acto mercantiles, para que resulte gravada, la operación comercial tendrá que realizarse en el marco de una intervención organizada en el mercado, en la que el obligado tributario ordene por cuenta propia los medios de producción, asuma el riesgo de los negocios realizados y afecte al desarrollo de tal finalidad bienes materiales o inmateriales.

La tipificación de la «actividad comercial» implica que el hecho generador no se realiza por cuenta de un «acto de comercio» aislado, sino que requiere que el contribuyente asuma con carácter empresarial su participación en el mercado. En este punto, adquiere relevancia el concepto de empresa, como forma de organización de los participantes en el mercado reconocida en el artículo 25 del CCo, sea que esa organización se concrete en la ordenación de los elementos reales destinados al ejercicio de la actividad (i.e. establecimiento de comercio, al tenor de los artículos 515 y 516 del CCo) o en la estructuración de los elementos humanos que la hacen posible (i.e. del factor trabajo) .

Así, los reconocidos «actos de comercio aislados», como es el caso del previsto en el ordinal 5.º del artículo 20 ejusdem, solo constituirán una actividad comercial gravada con el ICA cuando sean desarrollados en forma organizada. Al efecto son indicativos de la existencia de una organización empresarial: la afectación de un capital determinado a la actividad de inversión en sociedades comerciales, la uniformidad en el desarrollo de esa operación, la importancia relativa que la ejecución de esa actividad tenga para el contribuyente (en términos de proporción del patrimonio destinado a dicha actividad), la contratación de personal destinado a llevarla a cabo, la realización de gastos vinculados a esa actividad, la conexión del negocio mercantil con otros actos de igual naturaleza y la utilización de uno o varios establecimientos de comercio, aunque ellos no estén registrados en la jurisdicción de la entidad territorial (artículos 32 del Decreto Distrital 352 de 2002 y 195 del Decreto Ley 1333 de 1986). Cuando concurren circunstancias de ese tipo, hay un alto grado de probabilidad de que se esté en presencia de una actividad mercantil.

3.7- Corolario de los anteriores análisis, la Sala precisa que, para juzgar si se realiza la «actividad comercial» gravada en el ICA por la participación en el capital de sociedades comerciales, el criterio de decisión radica en determinar si se desempeña con carácter empresarial la participación en los fondos propios de personas jurídicas mercantiles, percibiendo a cambio

- SENTENCIA -

una remuneración económica, ya sea a título de dividendos u otros derechos apreciables en dinero conferidos por la entidad a quienes ostenten la calidad de socios, accionistas, asociados o partícipes. De ser así, el ingreso obtenido se integrará en la base gravable del ICA del inversionista, sin que a dichos efectos sea determinante el giro ordinario de los negocios del inversionista, ni la formulación de su objeto social, ni la condición de activo fijo de las acciones poseídas, ni la profesionalidad o habitualidad con la cual se lleven a cabo las inversiones. (...)

En este sentido, se establecen las siguientes reglas de decisión:

1. En el caso de la remisión al Código de Comercio efectuada por los artículos 32 de la Ley 14 de 1983, 198 del Decreto Ley 1333 de 1986 y 34 del Decreto Distrital 352 de 2002, se considera que una operación constituye actividad comercial gravada con el ICA cuando la misma la ejerce el sujeto pasivo con carácter empresarial, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de este proveído.

2. La anterior regla jurisprudencial de unificación rige para los trámites pendientes de resolver en vía administrativa y judicial. No podrá aplicarse a conflictos previamente decididos. (...)Negrillas y subrayado propias

8.2.10. De la sentencia SUJ 2021CE-SUJ-4-002 antes citada, se destaca que habrá, **“un alto grado de probabilidad de que se esté en presencia de una actividad mercantil”** **“cuando la misma la ejerce el sujeto pasivo con carácter empresarial”**. Por lo tanto, la sujeción al ICA de los dividendos, entendiéndose como acto de comercio al participar en el capital social de entidades mercantiles como accionista, dependerá de que el sujeto pasivo asuma con carácter empresarial su participación en el mercado y no por la simple realización de un acto mercantil.

8.2.11. Para estos efectos, como vimos, el Consejo de Estado determinó unos criterios para establecer en qué circunstancias se está frente a una organización empresarial dentro de los cuales destacamos:

1. La afectación de un capital determinado a la actividad de inversión en sociedades comerciales;
2. La uniformidad en el desarrollo de la operación;
3. La importancia relativa que la ejecución de la actividad tenga para el sujeto pasivo en términos de proporción del patrimonio destinado a la actividad;
4. La contratación del personal;
5. La realización de gastos vinculados a la actividad;
6. La conexión del negocio mercantil con otros actos de igual naturaleza;
7. La utilización de uno o varios establecimientos de comercio.

8.2.12. Es decir, para que la inversión sea considerada como una actividad comercial, debe realizarse con **carácter empresarial** y no como un acto aislado. Para estos efectos, cobra relevancia el concepto de empresa del

- SENTENCIA -

Código de Comercio, según el cual se entenderá por empresa toda actividad económica organizada.

8.2.13. Entonces, ni el objeto social, ni el giro ordinario de los negocios, **ni el carácter de activo fijo** o movable de las **acciones** ni la profesionalidad o habitualidad con la que se lleven a cabo las inversiones rigen el juicio para determinar si se realizó o no la actividad comercial gravada y, por tanto, si los dividendos se encuentran gravados con ICA, lo anterior, teniendo en cuenta la conclusión a la que llegó el Consejo de Estado en sentencia de unificación.

8.2.14. Luego como se indicó, el hecho generador del ICA consiste en la realización de una “*actividad comercial*”, la cual implica que la misma debe efectuarse en el marco de una intervención organizada en el mercado. En ese sentido, la actividad exige que el sujeto asuma el riesgo de sus negocios y utilice para el desarrollo de su actividad bienes materiales e inmateriales. Precisado lo anterior, procederá el Despacho a estudiar el caso concreto:

DEL CASO CONCRETO.

Derrotero Metodológico.

9.1.1. Como primer punto respecto de la resolución del caso concreto el despacho pone de presente que se presentan **cuatro cargos** en conjunto, en primer lugar **i)** el cargo relativo a que los ingresos de la UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA no revisten la calidad de gravados, **ii)** la ausencia de motivación frente al cambio de tarifa frente a la modificación realizada a los ingresos provenientes de rendimientos financieros, **iii)** el desconocimiento de la administración distrital del precedente jurisprudencial respecto de la tipificación del hecho generador en el ICA y **iv)** la improcedencia de la sanción de Inexactitud.

9.1.2. Así las cosas el Despacho encuentra que los cargos i) y iii) responden a un problema jurídico común que refiere a si la actividad inversionista de la UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA se considera gravada con ICA en la jurisdicción del distrito capital de Bogotá. Siendo tal y como se dilucido en el aparte del régimen jurídico de suma importancia el precedente jurisprudencial en especial aquel que constituyó sentencia de unificación sobre el tema. Por tanto, esos dos cargos se estudiarán conjuntamente dado que necesariamente para poder encontrar si la actividad estaba o no gravada con ICA será esencial atender al criterio jurisprudencial.

9.1.3. Frente al segundo cargo de nulidad este se estudiará a punto seguido y el cuarto relativo a la sanción de inexactitud se tendrá que necesariamente dependerá de los dos primeros y de la resolución que de ellos se dé.

- SENTENCIA -

Sobre la actividad inversionista como actividad Gravada con el ICA, precedente jurisprudencial en la sentencia de unificación.

9.2. El despacho como punto de partida frente al análisis de los cargos i) y iii) de la demanda que atienden al hecho generador del ICA frente a la actividad inversionista teniendo en cuenta especialmente las precisiones jurisprudenciales de la **Sentencia de Unificación 2021CE-SUJ-4-002**, del 2 de diciembre de 2021, iniciara por analizar lo probado y los antecedentes dentro de procedimiento administrativo demandado.

9.2.1. La universidad Externado de Colombia según su Certificado de Existencia y Representación Legal es una institución de educación superior privada, de utilidad común, sin ánimo de lucro y su carácter académico es el de Universidad, con personería jurídica reconocida mediante Resolución número 92 de 1926-03-09, veamos:

CERTIFICADO DE EXISTENCIA Y REPRESENTACIÓN LEGAL DE INSTITUCIONES DE EDUCACIÓN SUPERIOR

RL-03176-2022

LA SUBDIRECTORA DE INSPECCIÓN Y VIGILANCIA
DEL VICEMINISTERIO DE EDUCACIÓN
SUPERIOR EN CUMPLIMIENTO DE LAS FUNCIONES
ATRIBUIDAS POR EL DECRETO 5012 DE 2009 Y LA
RESOLUCIÓN 006877 DEL 07 MAYO DE 2020

CERTIFICA:

El(la) UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA (Código: 1706), con domicilio en BOGOTÁ D.C., es una institución de educación superior PRIVADA, de utilidad común, sin ánimo de lucro y su carácter académico es el de Universidad, con personería jurídica reconocida mediante Resolución número 92 de 1926-03-09, expedido(a) por Ministerio de Gobierno.

El término de duración de la institución es indefinido.

Mediante Resolución 8994 del 21 de junio de 1985, expedida por el Ministerio de Educación Nacional, le fue aprobada una reforma estatutaria.

Mediante Resolución Ministerial 9902 del 22 de agosto de 2012, se renovó la acreditación institucional de alta calidad a la Universidad, por un término de 8 años.

Por Resolución Ministerial 10922 del 10 de septiembre de 2012, le fue ratificada una reforma estatutaria

Mediante Resolución Ministerial 006538 del 15 de abril de 2021, se renovó la acreditación institucional de alta calidad a la Universidad, por un término de 8 años.

INSTITUCION - PRINCIPAL

NombreApellido	Identidad	Cargo	ActoInterno	Periodo	FechaInscripcion	Estado
Luis Hernando Parra Nieto	CC 19480678 Bogota	RECTOR	ACTA 10 2021-03-15 CONSEJO DIRECTIVO	Desde: 2021-05-03 Hasta: 2027-05-02	2021-05-06	Activo
Luis Hernando Parra Nieto	CC 19480678 Bogota	REP. LEGAL	ACTA 10 2021-03-15 CONSEJO DIRECTIVO	Desde: 2021-05-03 Hasta: 2027-05-02	2021-05-06	Activo

INSTITUCIÓN - SECCIONALES

Seccional	NombreApellido	Identidad	Cargo	ActoInterno	Periodo	FechaInscripcion	Estado
-----------	----------------	-----------	-------	-------------	---------	------------------	--------

La información consignada en este certificado corresponde a la reportada por la institución.

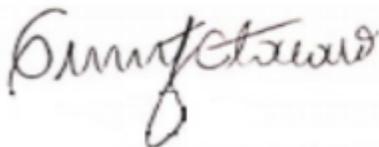
Esta institución de educación superior está sujeta a la inspección y vigilancia por el Ministerio de Educación Nacional.

- SENTENCIA -

El presente documento electrónico tiene validez conforme a lo dispuesto en la Ley 527 de 1999 y las demás normas que los complementen, modifiquen o reemplacen. Para verificar la autenticidad del presente certificado o ver el documento electrónico, ingrese a <https://vumen.mineducacion.gov.co/VUMEN/>, Consultar Certificado y digite el número de certificado.

Se expide la presente certificación en Bogotá D.C. a los 14 días del mes de Junio de 2022, por solicitud de SANDRA DIAZ GARZÓN, según radicado RL-2022-006600.

Atentamente,



GINA MARGARITA MARTINEZ CENTANARO
Subdirector de Inspección y Vigilancia

9.2.2. Considerando lo anterior, el Revisor Fiscal de la Universidad Externado de Colombia certificó lo siguiente:

1. De conformidad con el artículo 2 de la Ley 43 de 1990, la Revisoría Fiscal es una actividad relacionada con la ciencia contable, la cual debe ser ejercida por un Contador Público, quien lleva a cabo sus funciones con fundamento en las normas, principios y procedimientos propios de dicha profesión.
2. De conformidad con los artículos 2 y 10 de la Ley 43 de 1990, la Revisoría Fiscal es una actividad que debe ser ejercida por un Contador Público, para quien la función de certificación es una actividad propia de su profesión y tiene carácter de prueba cuando se expide con fundamento en los libros oficiales de contabilidad y en el sistema contable de FUNDACIÓN UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA.
3. La Administración de la entidad es responsable por la correcta preparación de los registros contables, los cuales se deben realizar con fundamento en las Normas Internacionales de Información Financiera aceptadas en Colombia.
4. En virtud de los principios de independencia y objetividad esta certificación se suscribe de forma independiente por parte del Revisor Fiscal y bajo el alcance de las normas legales que enmarca la profesión.
5. La auditoría de los estados financieros para la vigencia fiscal 2021, fueron auditados por mí y expresé mi opinión sin salvedades sobre los mismos el 28 de febrero de 2022.
6. Para efectos de la expedición de la presente certificación, se solicitó a la Administración de FUNDACIÓN UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA, el Certificado de Existencia y Representación Legal, Registro Único Tributario y Certificación Grupo Bolívar.
7. Teniendo en cuenta lo anterior, he obtenido de la administración de FUNDACIÓN UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA, las manifestaciones he considerado necesarias.

CERTIFICA QUE:

1. De conformidad a las manifestaciones de la gerencia y a lo estipulado en la Cámara de Comercio de la UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA esta es una institución de educación superior privada, de utilidad común, sin ánimo de lucro y su carácter académico es el de Universidad y aún cuando dentro de este marco desarrolla diversas actividades incluida la inversión en acciones, esta no se realiza con carácter comercial. Es decir la Universidad no tiene dentro de sus actividades principales o secundarias la de dedicarse a invertir como asociado en la constitución de sociedades comerciales, ni dedicarse a actos de administración de las mismas o a la negociación a título oneroso de las partes de interés, cuotas o acciones; por el contrario se limita a invertir en acciones, con el fin de obtener rendimientos financieros para el desarrollo de su objeto social, en otras palabras, la Universidad Externado de Colombia no se dedica dentro del giro ordinario de sus negocios a negociar acciones, sino por el contrario estas hacen parte de su activo fijo, como lo indica el certificado accionario del Grupo Bolívar.

- SENTENCIA -

2. Sin perjuicio de las limitaciones establecidas por las normas legales y contables para el ejercicio de la revisoría fiscal, el alcance de mi trabajo en lo que se refiere a esta certificación se limita únicamente a lo manifestado por la gerencia y a la validación del Certificado de Existencia y Representación Legal. La información financiera, contable, tributaria y extracontable es responsabilidad de la administración de la Universidad.

La presente certificación se expide en Bogotá D.C., por solicitud de la Administración de la FUNDACIÓN UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA, a los dos (2) días del mes de mayo de 2022, con destino a quien interese.

Leonardo Soto Lesmes
 Financiero digitalmente por Leonardo Soto Lesmes
 DNE: 011001-01-4933-22
 BDO Audit S.A., 04/Audi &
 Auditorías, ser.gil@bdo.com.co
 Móvil: 311-501-4933-22
 Fecha: 2022.05.02 17:48:06 -05'00'

LEONARDO SOTO LESMES
 Revisor Fiscal
 T. P. 143541 - T

Miembro de
BDO Audit S.A.
 99710-01-4933-22

9.2.3. Reposa dentro del expediente certificación de ingresos por inversiones segundo y cuarto bimestre de 2017, veamos:

- **Certificación de ingresos por inversiones segundo bimestre de 2017.**



Universidad Externado de Colombia

DIRECCIÓN FINANCIERA
 Contabilidad

Calle 12 n° 1-17 este bloque A, piso 4
 tel 283 9361 fax 341 9900 / 282 6205
 Bogotá - Colombia
 est. 4109

CERTIFICACIÓN INGRESOS POR INVERSIONES SEGUNDO BIMESTRE DE 2017

LA SUSCRITA APODERADA GENERAL Y REVISOR FISCAL DE LA FUNDACIÓN UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA

CERTIFICAN

Que de acuerdo con los registros auxiliares de contabilidad, la Universidad registró dividendos decretados y rendimientos financieros por las inversiones vigentes durante el II bimestre del año 2017 por los valores relacionados a continuación:

FUNDACIÓN UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA INVERSIONES VIGENTES - BOGOTÁ - AÑO 2017 - II BIMESTRE					
TIPO DE INVERSIÓN	SOCIEDAD	INVERSIONES AL COSTO Y VALOR RAZONABLE	INVERSIÓN POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL	REGISTRO CONTABLE	
				Cuenta contable	Concepto
Certificados de Depósito	Davienviend Corredores	407.369.000	0	4210050400	Ingreso
Acciones	Súreamérica de Inversiones S.A.	320.138.540	0	4210050900	Ingreso
Acciones	Banco Davivienda S.A.	346.946.650	0	4210050900	Ingreso
Cartón Colectiva	Davienvienda Corredores	57.348.842	0	4210050500	Ingreso
Cartón Colectiva	Acciones y Valores S.A.	3.630.394	0	4210050500	Ingreso
Fideicomiso	Fiduciaria Davivienda S.A.	2.490.956.856	0	4210051000	Ingreso
Derechos Ejutuararios	Acción Sociedad Fiduciaria S.A.	0	0		
Derechos Ejutuararios	Patrimonio autonomo la ponderosa	0	0		
Acciones	Enka de Colombia S.A.	0	0		
Acciones	Textiles Fabricato Tejedor S.A.	0	0		
Acciones	Acerías Paz del Río	0	0		
Acciones	CI Kreate S.A.	0	0		
Acciones	Industria Colombo Andina Inca S.A.	0	0		
Acciones	Cemex de Colombia	0	0		
Acciones	Sociedades Bolívar S.A.	0	21.283.722.002	1205500201	Inversión

La presente certificación se expide en la ciudad de Bogotá D.C., a los cuatro (4) días del mes de junio de dos mil diecinueve (2019), a solicitud de la Oficina de Fiscalización Grandes Contribuyentes de la Secretaría Distrital de Hacienda.

Martha Hinestrosa Rey
 Apoderada General

Mildred Angélica Ortiz Gomez
 Revisor Fiscal
 T.P. 159.843-T
 Miembro de KPMG S.A.S.

- SENTENCIA -

- Certificación de ingresos por inversiones cuarto bimestre de 2017.



Universidad
Externado
de Colombia

DIRECCIÓN FINANCIERA
Contabilidad

Calle 12 n° 1-17 este Bloque A, piso 4
No. 263 6361 No. 341 6900 / 262 6056
www.externado.edu.co Bogotá - Colombia
tel. 4100

CERTIFICACIÓN INGRESOS POR INVERSIONES CUARTO BIMESTRE DE 2017

LA SUSCRITA APODERADA GENERAL Y REVISOR FISCAL DE LA FUNDACIÓN UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA

CERTIFICAN

Que de acuerdo con los registros auxiliares de contabilidad, la Universidad registró dividendos decretados y rendimientos financieros por las inversiones vigentes durante el IV bimestre del año 2017, por los valores relacionados a continuación:

FUNDACIÓN UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA
INVERSIONES VIGENTES - BOGOTÁ - AÑO 2017 - IV BIMESTRE

TIPO DE INVERSIÓN	SOCIEDAD	INVERSIONES AL COSTO Y VALOR RAZONABLE	INVERSIÓN POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL	REGISTRO CONTABLE	
				Cuenta contable	Concepto
Certificados de Depósito	Davienviend Corredores	126.608.000	0	4210050400	Ingreso
Cartera Colectiva	Fiduciaria Davienvienda S.A.	277.700.000	0	4210050400	Ingreso
Cartera Colectiva	Acciones y Valores S.A.	340.158.126	0	4210050400	Ingreso
Fideicomiso QUICK	Acciones y Valores S.A.	5.092.585	0	4210050500	Ingreso
Depósitos a la vista	Davienvienda Corredores	112.587.003	0	4210050500	Ingreso
Acciones	Banco Davienvienda S.A.	150.480.000	0	4210050500	Ingreso
Acciones	Acciones y Valores S.A.	225.323.754	0	4210050500	Ingreso
Fideicomiso	Fiduciaria Davienvienda S.A.	2.130.059.191	0	4210051000	Ingreso
Derechos Fiduciarios	Acción Sociedad Fiduciaria S.A.	0	0		
Derechos Fiduciarios	Patrimonio autónomo La ponderosa	0	0		
Acciones	Enka de Colombia S.A.	0	0		
Acciones	Textiles Fabricato Tejicondors S.A.	0	0		
Acciones	Acerías Paz del Río	0	0		
Acciones	Cl Kreate S.A.	0	0		
Acciones	Industria Colombo Andina Inca S.A.	0	0		
Acciones	Cemex de Colombia	0	0		
Acciones	Sociedades Bolívar S.A.	0	0		
Acciones	Suramericana de Inversiones S.A.	0	0		

La presente certificación se expide en la ciudad de Bogotá D.C., a los cuatro (4) días del mes de junio de dos mil diecinueve (2019), a solicitud de la Oficina de Fiscalización Grandes Contribuyentes de la Secretaría Distrital de Hacienda.

Martha Hinestrosa Rey
Martha Hinestrosa Rey
 Apoderada General

Mildred Angélica Ortiz Gómez
Mildred Angélica Ortiz Gómez
 Revisor Fiscal
 T.P. 159.843-T
 Miembro de KPMG S.A.S.

9.2.4. De acuerdo con los certificados de ingresos por inversiones segundo y cuarto bimestre de 2017 el revisor fiscal de la U. Externado certificó que para los bimestres discutidos se registraron dividendos y rendimientos financieros por los siguientes valores⁸:

⁸ ANTECEDENTES DEMANDADA. EXP 201802200301055913 PARTE 4.0. PG. 4.

- SENTENCIA -



KPMG S.A.S.
Calle 90 No. 19C - 74
Bogotá D.C. - Colombia

Teléfono 57 (1) 6188000
57 (1) 6188100
Fax 57 (1) 2185490
57 (1) 6233403
www.kpmg.com.co

**EL SUSCRITO REVISOR FISCAL DE
UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA,
NIT. 860.014.918-7,**

CERTIFICA QUE:

1. De acuerdo con registros contables durante en bimestre II del año 2017, la Institución registró \$24.900.107.284 por concepto de dividendos y rendimientos financieros, según se detalla en el anexo denominado "Ingresos por Dividendos y Rendimientos Financieros Bimestre II - 2017" y "Certificación Ingresos por Inversiones Segundo Bimestre de 2017" preparados por la administración de la Institución y adjuntos a esta certificación.
2. De acuerdo con registros contables durante en bimestre IV del año 2017, la Institución registró \$3.417.008.959 por concepto de dividendos y rendimientos financieros, según se detalla en el anexo denominado "Ingresos por Dividendos y Rendimientos Financieros Bimestre IV - 2017" y "Certificación Ingresos por Inversiones Cuarto Bimestre de 2017" preparados por la administración de la Institución y adjuntos a esta certificación.

La presente certificación se expide en Bogotá D.C., a los 4 días de junio de 2019, por solicitud de la administración de la Institución, con destino a Antonio José Buitrago Rodríguez, funcionario de la Oficina de Fiscalización Grandes Contribuyentes de la Secretaría de Hacienda Distrital, y no podrá ser utilizada para ningún otro propósito.


Mildred Angélica Ortiz Gómez
Revisor Fiscal de Universidad Externado de Colombia
T.P. 159843T
Miembro de KPMG S.A.S.
C.010/19-AUDM&SBOG-CER2019-18437

9.2.5. Ahora, el Grupo Bolívar S.A., mediante certificado del 12 de noviembre de 2019, certificó lo siguiente⁹:



* En esta fecha la Asamblea de Accionistas de la Compañía aprobó una operación denominada Split de Acciones, momento en el cual se recogieron en el título número 1431 la totalidad de las Acciones de la UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA.

La anterior certificación se expide por solicitud de la Universidad Externado de Colombia con destino a la Secretaría de Hacienda Distrital a los doce (12) días mes de noviembre de dos mil diecinueve (2019).

Atentamente,


MARÍA MERCEDES IBÁÑEZ C.
Secretaria General

⁹ ANTECEDENTES DEMANDADA. EXP 201802200301055913 PARTE 4.0. PG. 132 Y 133.

- SENTENCIA -



CERTIFICACIÓN

En mi condición de Secretaria General de Grupo Bolívar S.A. (antes Sociedades Bolívar S.A.) hago constar lo siguiente:

- 1.- Que en nuestro libro de accionistas, figura LA UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA, identificada con NIT 860.014.918, como titular de 20.907.389 acciones ordinarias.
2. Que el porcentaje de Participación es el 26.46% de las acciones en circulación.
3. La fecha de adquisición de las Acciones son las indicadas a continuación:

Fecha de Registro de la Transacción	Acciones
*18/09/2009	20,440,155
18/09/2009	500
18/09/2019	2,100
18/09/2019	40,000
18/07/2011	17,534
08/08/2011	1,000
09/08/2011	400
18/08/2011	34,853
29/08/2011	2,000
07/09/2011	4,000
07/09/2011	175
03/10/2011	1,750
03/10/2011	220
11/10/2011	1,000
02/11/2012	2,000
25/01/2012	20,000
09/02/2012	20,000
15/02/2012	21,000
15/02/2012	87
15/02/2012	5,000
29/02/2012	50,000
12/12/2012	119,693
12/12/2012	97
12/12/2012	1,865
17/12/2012	7,000
17/12/2012	12,000
17/12/2012	34,000
17/12/2012	11,200
17/12/2012	55,000
17/12/2012	5,000
18/12/2012	1,800
18/12/2012	4,000
18/12/2012	8,800
18/12/2012	1,250
18/12/2012	2,000
Total Acciones	20,907,389

Este documento cumple con las normas de firmas digitales definidas en la ley 527 de 1999 y con las directrices definidas por el Archivo General de la Nación.

DOCUMENTO(S) DIGITAL(ES) AUTÉNTICO(S) Y ORIGINAL(ES) EN LA FECHA DE ESTAMPADO.

SU USO PARA REALIZAR LA INFORMACIÓN DE LA ENTIDAD.

POLÍTICA DE PRIVACIDAD DE LA ENTIDAD.

ACCIONES A SANCCIONES SEGUN LA NORMATIVIDAD VIGENTE.

Grupo Bolívar S.A.

Forma B-203 (Red. Nov/15)



9.2.6. En Requerimiento especial 2019EE148264 del 12 de agosto de 2019¹⁰, la Secretaria Distrital de Hacienda manifestó lo siguiente:

¹⁰ ANTECEDENTES DEMANDADA. EXP 201802200301055913 PARTE 4.1. PG. 23.

- SENTENCIA -

El presente requerimiento especial referente al impuesto de industria, comercio, avisos y tableros se origina en que el contribuyente no incluyó dentro del total de ingresos de las declaraciones del 2 y 4 bimestre del 2017, los dividendos que le fueron abonados, originados por método de participación, omisión no aceptada por la administración. Adicionalmente el contribuyente aplicó una tarifa errada (9.66 por mil) a las cuentas 4210050400-Certificados de Depósito, 4210050900-Acciones, 4210050500-Cartera Colectiva y 4210051000-Fideicomiso, las cuales no corresponden con la naturaleza de las actividades realizadas siendo la correcta (11.04 por mil), generando un menor valor a pagar. Lo anterior de acuerdo con lo siguiente criterios:

1. FUNDACION UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA con NIT. 860.014.918, "es una institución de educación superior PRIVADA, de utilidad común, sin ánimo de lucro y su carácter académico es el de universidad, con personería jurídica reconocida mediante Resolución número 92 de 1926-0-09 expedida por Ministerio de Gobierno" (folio 55), de esta manera percibe ingresos por la actividad educativa que desarrolla, y adicionalmente realiza actividades de inversión, por las cuales percibe rendimientos que para el caso son dividendos.
2. En los folios 233 a 247 encontramos los "estados financieros separados intermedios condensados por los periodos terminados al 30 de septiembre de 2017 y al 31 de diciembre de 2016", donde en la NOTA 2 dice: (Folio 238 al respaldo) "Hechos significativos. AL 30 de Septiembre de 2017 se han registrado los siguientes hechos significativos en las operaciones del Grupo Bolívar que afectan los estados financieros..."

Dividendos Decretados...

... El 23 de marzo de 2017 la Asamblea General de Accionistas aprobó el pago de un dividendo en efectivo de \$78 (en pesos) por acción y por mes sobre 78.944.119 acciones en circulación durante 12 meses a partir de Abril de 2017 y un pago de un dividendo extraordinario en efectivo de \$82(en pesos) por acción sobre 78.944.119 acciones en circulación, no constitutivo de renta ni ganancia ocasional. El dividendo se pagara el 15 de abril y el 15 de octubre de 2017, en dos cuotas iguales de \$41 cada una...(folio 238)"

En el folio 224 se muestra los principales accionistas del Grupo Bolívar, encontramos la Fundación Universidad Externado de Colombia con Nit. 860014918, con un número de acciones de 20.907.389 y una participación de 26.48%

En el folio 183 se registra la forma de pago de dichos dividendos así:

Mes de pago	VALOR		DIVIDENDO
	Ordinario	Extraordinario	
Abril 17	1.630.776.342		857.202.949
Mayo-17	1.630.776.342		
Junio-17	1.630.776.342		
Jul-17	1.630.776.342		
Ago-17	1.630.776.342		
Sep-17	1.630.776.342		
Oct-17	1.630.776.342		857.202.948
Nov-17	1.630.776.342		
ene-18	1.630.776.342		
Ene-18	1.630.776.342		
Feb-18	1.630.776.342		
Mar-18	1.630.776.342		
Total	19.569.316.104		1.714.405.898

Y la forma como fueron contabilizados estos dividendos por la Universidad Externado de Colombia (folio 183)

No. ACCIONES	20.907.389
Dividendo mensual	78
Meses	12
Subtotal	19.569.316.104

CUENTA	TERCERO	DEBITO	CREDITO
1205500201	830025448		19.569.316.104
1345050100	830025448	19.569.316.104	

No. ACCIONES	20.907.389
Dividendo extraordinario	41
Veces	2
Subtotal	1.714.405.898

CUENTA	TERCERO	DEBITO	CREDITO
1205500201	830025448		1.714.405.898
1345050100	830025448	1.714.405.898	

3. El contribuyente allegó "certificado del Revisor fiscal sobre los valores registrados por dividendos y rendimientos financieros en el II y IV Bimestre de 2017..." (folio 599 a 603), por los valores relacionados a continuación:

FUNDACION UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA
 INVERSIONES VIGENTES- BOGOTA- AÑO 2017- II BIMESTRE

TIPO DE INVERSION	SOCIEDAD	INVERSIONES AL COSTO Y VALOR RAZONABLE	INVERSIONES POR EL METODO DE PARTICIPACION PATRIMONIAL	REGISTRO CONTABLE	
				CUENTA CONTABLE	CONCEPTO
Certificados de Depósito	Davienda Corredores	407.364.000	0	4210050400	Ingreso
Acciones	Suramericana de Inversiones	310.138.540	0	4210050900	Ingreso
Acciones	Banco Daviendia S:A	346.946.650	0	4210050900	Ingreso
Cartera colectiva	Davienda Corredores	57.348.842	0	4210050500	Ingreso
Cartera colectiva	Acciones y Valores S:A	3.630.394	0	4210050500	Ingreso
Fideicomiso	Fiduciaria Daviendia S.A	2.490.956.856	0	4210051000	Ingreso
Derechos Fiduciarios:	Acción Sociedad Fiduciaria S.A	0	0		
Derechos Fiduciarios:	Patrimonio Autónomo la ponderosa	0	0		
Acciones	Enka de Colombia S:A	0	0		
Acciones	Textiles Fabricato Tejcondor S.A	0	0		
Acciones	Acerías Paz del Río	0	0		
Acciones	Cl Kreate S:A	0	0		

- SENTENCIA -

Requerimiento Especial No. 2019EE148264					
Acciones	Industria Colombo Andina Inca S.A	0	0		
Acciones	Cemex de Colombia	0	0		
Acciones	Sociedades Bolívar S.A	0	21.283.722.002	1205500201	Inversión

FUNDACION UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA
 INVERSIONES VIGENTES- BOGOTA-AÑO 2017- IV BIMESTRE

TIPO DE INVERSION	SOCIEDAD	INVERSIONES AL COSTO Y VALOR RAZONABLE	INVERSIONES POR EL METODO DE PARTICIPACION PATRIMONIAL	REGISTRO CONTABLE	
				CUENTA CONTABLE	CONCEPTO
Certificados de Depósito	Davienda Corredores	175.608.000	0	4210050400	Ingreso
Cartera Colectiva	Fiduciaria Davivienda S.A	277.700.000	0	4210050400	Ingreso
Cartera Colectiva	Acciones y Valores S.A	340.158.000	0	4210050400	Ingreso
Fideicomiso QUICK	Acciones y Valores S.A	5.097.585	0	4210050500	Ingreso
Depósitos a la vista	Davienda Corredores	112.587.303	0	4210050500	Ingreso
Acciones	Banco Davivienda	350.480.000	0	4210050900	Ingreso
Acciones	Acciones y Valores S.A	225.323.754	0	4210050900	Ingreso
Fideicomiso	Fiduciaria Davivienda S.A	2.130.059.191	0	4210051000	Ingreso
Derechos Fiduciarios	Acción Sociedad Fiduciaria S.A	0	0		
Derechos Fiduciarios	Patrimonio Autónomo la ponderosa	0	0		
Acciones	Erika de Colombia S.A	0	0		
Acciones	Textiles Fabricado Tejcondor S.A	0	0		
Acciones	Acerlas Paz del Rio	0	0		
Acciones	CI Kreate S.A	0	0		
Acciones	Industria Colombo Andina Inca S.A	0	0		
Acciones	Cemex de Colombia	0	0		
Acciones	Sociedades Bolívar S.A	0	0		
Acciones	Suramericana de Inversiones S.A	0	0		

En la certificación del II bimestre del año 2017 aportada por el contribuyente se evidencia que decretaron dividendos por valor de \$ 21.283.722.002 por Inversiones por el Método de participación patrimonial en Sociedades Bolívar S.A, los cuales son gravados por el impuesto de Industria y Comercio en el momento del pago y teniendo en cuenta que el hecho generador se realizó por parte de la Fundación Externado de Colombia en la ciudad de Bogotá, considerando que la empresa donde realizó la inversión tiene su domicilio en la ciudad de Bogotá como reposa el certificado de Existencia y Representación Legal (folios 623 y 624), según ley 1819 de 2016 "Artículo 343. Territorialidad del impuesto de industria y comercio. El impuesto de industria y comercio se causa a favor del municipio en el cual se realice la actividad gravada, bajo las siguientes reglas: ...

d) En la actividad de inversionistas, los ingresos se entienden gravados en el municipio o distrito donde se encuentra ubicada la sede de la sociedad donde se poseen las inversiones. "

4. Así las cosas, conforme a los dos puntos anteriores los valores gravados que se omitieron en los ingresos totales y gravados por los periodos 2 y 4 del año 2017, en razón a que del total de \$21.283.722.002 solo se pagaron los siguientes:

Bimestre	Mes de pago	Requerimiento Especial No. 2019EE148264		
		VALOR Ordinario	DIVIDENDO Extraordinario	Total
2	Abril 17	1.630.776.342	857.202.949	2.487.979.291
4	Jul-17	1.630.776.342		3.261.552.674
	Ago-17	1.630.776.342		

5. El contribuyente manifestó (folio 618) que los dividendos decretados en inversiones por el método de participación patrimonial: "no los declaramos porque el ICA grava ingresos y estos dividendos se registraron disminuyendo la inversión".

Respecto a este punto se precisa que conforme a lo manifestado por el contribuyente, es claro que en el "Artículo 32. Hecho Generador. del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos." Y Por otra parte según la certificación emitida efectivamente se recibieron dividendos que corresponden al método de participación, y que fueron pagados como se indica anteriormente los cuales son gravados con el impuesto de Industria y Comercio en base a que:

- De acuerdo al concepto 0426 del 30 de enero de 1996 tenemos que: "estos dividendos y participaciones son las utilidades que recibe el inversionista por las acciones, cuotas, o las partes de interés social que posee, bien sea en sociedades por acciones, responsabilidad limitada, colectivas (...) que se relacionan con el acto mismo de la vinculación como accionista o socio..."

"...En este orden de ideas y teniendo en cuenta el ordinal 1o. del artículo 20 del Código de Comercio la adquisición de acciones y la celebración de operaciones bursátiles son actos mercantiles por disposición de los ordinales 6o. y 7o. del mencionado artículo" por lo tanto, se atiende a la definición de actividad comercial para efectos de ICA, prevista en el artículo 35 de la Ley 14 de 1983 y se concluye que están gravados con ICA los dividendos percibidos por las sociedades que, de manera habitual, es decir, dentro de su giro ordinario de los negocios, ejecutan el acto de comercio previsto en el numeral 5 del artículo 20 del C. de Co..."

Y según la normatividad arriba mencionada -concepto 964 del 2002 manifiesta, ya que la realización del ingreso para los fines de este impuesto debe entenderse conforme con lo previsto en el artículo 27 del Estatuto Tributario Nacional, solamente hasta el momento en la empresa subsidiaria o controlada abona efectivamente los dividendos o participaciones, y la controlante los recibe.

"Es decir que mientras ocurre este abono efectivamente los dividendos o participaciones no habrá realización del ingreso y por ende no existirá ingreso efectivo que incremente el patrimonio de la sociedad controlante, hasta tanto el sujeto inversionista reciba los dividendos efectivos, es decir realice el ingreso."

Es claro que los dividendos (por método de participación) son gravados con el impuesto de industria, comercio y Avisos, para la FUNDACION UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA hubo un reconocimiento de los dividendos para efecto del ingreso en la medida que estos fueron pagados y no cuando son decretados, y así las cosas no importa como haya mostrado el ingreso, para este caso fue mostrado como un menor valor de la inversión tal como lo advierte

(...)

- SENTENCIA -

6. Así las cosas, la Fundación Universidad Externado de Colombia además de ser una institución educativa también realiza inversiones en acciones de forma permanente. Como se puede apreciar en las certificaciones de dividendos decretados y rendimientos financieros (folios 600 y 603), tiene inversiones en varias empresas como son: Davivienda Corredores; Suramericana de Inversiones S.A; Banco Davivienda S.A; Acciones y Valores S.A; Fiduciaria Davivienda S.A; Acción Sociedad Fiduciaria S.A; Enka de Colombia S.A; Textiles Fabricato Tejicondor S.A; CI Kreate S.A; Industrias Colombo Andina Inca S.A; Cemex de Colombia, Sociedad Bolívar S.A. Lo anterior muestra que el contribuyente no realiza la actividad de inversión de forma esporádica, sino que por el contrario la ejerce de forma habitual teniendo en cuenta el número de empresas en que la ha realizado, demostrando así una dedicación a este tipo de actividad

Es decir, una actividad comercial de donde reciben dividendos correspondiente a inversionistas y se encuentran clasificados en el código de actividad CIU 47994 - Otros tipos de comercio al por menor no realizado en establecimientos, puestos de venta o mercados de demás productos n.c.p. y al momento de liquidar el impuesto se les debe aplicar una tarifa del 11,04 por mil

9.2.7. La demandante respondió el requerimiento especial mediante radicado 2019ER121822¹¹ manifestando que los ingresos por concepto de dividendos que recibe la Universidad Externado de Colombia no provienen de una actividad comercial, industrial o de servicios gravada con el impuesto de industria y comercio.

9.2.8. A través de Resolución DDI014753 del 3 de junio de 2020¹², la Secretaria Distrital de Hacienda profirió **Liquidación Oficial de Revisión** a las declaraciones del impuesto de Industria y Comercio, avisos y tableros correspondiente a los bimestres 2 y 4 de la vigencia 2017, por los siguientes valores:

Aplicando las tarifas vigentes correspondientes a los ingresos determinados en Bogotá para los bimestres 2 y 4 de la vigencia 2017, el resultado de la liquidación es la siguiente:

LIQUIDACION

CIU	DESCRIPCIÓN	TARIFA POR MIL	BIM 2-2017		BIM 4-2017	
			Base Gravable	Impuesto	Base Gravable	Impuesto
8544	Educación en Universidades	9,66	38.193.759.000	368.952.000	25.566.237.000	246.970.000
58112	Edición y publicación de libros	8	225.922.000	1.807.000	179.068.000	1.433.000
70201	Actividades de consultoría de gestión	6,9	72.569.000	501.000		
5611	Expendio a la mesa de comidas preparadas	13,8	39.806.000	549.000	38.269.000	528.000
5813	Edición de periódicos, revistas y otras publicaciones periódicas	4,14	6.733.000	28.000	5.195.000	22.000
47994	Otros tipos de comercio al por menor no realizado en establecimientos, puestos de venta o mercados y demás productos n.c.p.	11,04	6.104.364.000	67.392.000	6.560.882.000	72.432.000
	Impuesto de Industria y Comercio		44.643.153.000	439.229.000	32.349.651.000	321.385.000
	Avisos y Tableros			65.884.000		48.208.000
	TOTAL IMPUESTO A CARGO (FU)			505.113.000		369.593.000

LIQUIDACIÓN

CONCEPTO	RENGLON	BIM 2-2017	BIM 4-2017
TOTAL INGRESOS ORDINARIOS	BA	125.998.507.000	122.240.242.000
INGRESOS FUERA DE BOGOTA	BC	3.207.260.000	3.204.065.000
TOTAL INGRESOS BOGOTA	BT	122.791.247.000	119.036.177.000
DEVOLUCIONES...	BB	848.251.000	811.756.000
DEDUCCIONES...	BD	77.299.843.000	85.874.770.000
TOTAL INGRESOS GRAVABLES	BE	44.643.153.000	32.349.651.000
INDUSTRIA Y COMERCIO	IC	439.229.000	321.385.000
AVISOS Y TABLEROS	BF	65.884.000	48.208.000
TOTAL IMPUESTO A CARGO	FU	505.113.000	369.593.000
VALOR RETENIDO A TITULO ICA	BI	10.888.000	29.445.000
SANCCIONES	VS	37.326.000	46.645.000
TOTAL SALDO A CARGO	HA	531.551.000	386.793.000

¹¹ ANTECEDENTES DEMANDADA. EXP 201802200301055913 PARTE 4.0. PG. 86.

¹² ANTECEDENTES DEMANDADA. EXP 201802200301055913 PARTE 4.1. PG. 62.

- SENTENCIA -

DETERMINACION DE LA SANCION POR INEXACTITUD

✓ Sanción de inexactitud determinada bimestres 2 y 4 de la vigencia 2017.

CONCEPTO	2017 - 2	2017 - 4
TOTAL IMPUESTO A CARGO DETERMINADO (FU)	505.113.000	369.593.000
TOTAL IMPUESTO A CARGO LIQUIDACIÓN PRIVADA	467.787.000	322.948.000
MAYOR VALOR DETERMINADO	37.326.000	46.645.000
PORCENTAJE DE INEXACTITUD	100%	100%
TOTAL SANCIÓN DE INEXACTITUD DETERMINADA	37.326.000	46.645.000

Adicionalmente el contribuyente gravó los ingresos financieros obtenidos en los bimestres 2 y 4 del 2017, de las siguientes cuentas, aplicando una tarifa del 9.66 por mil siendo la correcta 11.04 por mil

CUENTA	DESCRIPCION	BIMESTRE 2	BIMESTRE 4
4210050400	Certificados de Deposito	407.364.000	175.608.000
4210050900	Acciones	657.085.190	375.803.754
4210050500	Cartera Colectiva	60.979.236	617.858.126
4210051000	Fideicomiso	2.490.956.856	2.130.059.191

7. En conclusión, se halló inexactitud en los términos del artículo 101 del decreto 807 de 1993, concordante con el artículo 647 del ETN, modificado por los artículos 287 y 288 de la ley 1819 de 2016, en las declaraciones del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros de los bimestres 2° y 4° de la vigencia 2017, presentadas por la FUNDACION UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA toda vez que se determinó que de una parte el contribuyente no incluyó los dividendos pagados por el Grupo Bolívar- inversión por el método de participación patrimonial en la declaración del impuesto de industria, comercio y Avisos -Renglón (BA) Ingresos Ordinarios, lo que generó una disminución en la base gravable y por otra parte se evidenció que la tarifa con que se están grabando los ingresos financieros cuentas 4210050400, 4210050900, 4210050500 y 4210051000 no es la correcta, en consecuencia se liquidó un menor valor de impuesto a cargo para los bimestres 2 y 4 de 2017; por esta razón, se propone modificar las declaraciones presentadas para dichas vigencias con la sanción por inexactitud prevista en el artículo 64 del Decreto 352 de 2002 modificada por el Acuerdo 671 de 2017.

PRUEBAS

Obran como pruebas del presente requerimiento especial los siguientes documentos:

- ✓ Certificado de existencia y representación legal. Mineducación (Folios 55)
- ✓ Copia del libro oficial Mayor y Balances de los meses de marzo, abril, julio y agosto de 2017 y copia del libro Mayor y Balances a 6 dígitos de los ingresos para los meses de marzo, abril, julio y agosto, balance de prueba bimestral de las cuentas de ingreso, relación de los valores correspondientes a devoluciones, rebajas y descuentos, relación de los valores correspondientes a deducciones, exenciones, y actividades no sujetas a deducir en la ciudad de Bogotá, relación de las retenciones practicadas y descontadas en Bogotá a título de industria y comercio,
- ✓ certificados de retenciones, listado de inversiones vigentes que generaron ingresos en el 2 y 4 bimestre de 2017 (folios 72 a 169)
- ✓ Acta de visita del día 21 de mayo de 2019 (folio 179 a 181)
- ✓ Contabilización de los dividendos recibidos por el Grupo Bolívar (folios 182 y 183)
- ✓ Hoja de trabajo de la FUNDACION UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA para elaborar el impuesto de industria y comercio (folios 220 a 223)
- ✓ Hoja de internet del Grupo Bolívar de la relación de los principales accionistas a 30 de septiembre de 2017 (folios 224 a 225)
- ✓ Niif para PYMES -Sección 14 Inversiones en Asociados (folios 230 a 232)
- ✓ Notas a los Estados financieros Grupo Bolívar-donde se muestran los dividendos decretados-página internet Grupo Bolívar (folio 238)
- ✓ Certificados de los dividendos decretados y rendimientos financieros por las inversiones vigentes durante los bimestres 2 y 4 del año 2017 firmados por el Revisor Fiscal de la FUNDACION UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA (folios 600 a 603)
- ✓ Y Demás documentos que obran en el expediente

9.2.9. Vistos los antecedentes y las pruebas, es necesario para el despacho dilucidar dentro del proceso el precedente jurisprudencial y las sentencias de unificación que son de obligatorio cumplimiento.

9.2.10. Según en sistema jurídico de derecho continental romano germánico por oposición al *common law* anglosajón, la Ley escrita es la principal fuente del derecho. Tal paradigma se entroniza en Colombia con la tradición decimonónica Francesa representada en el Código Civil que en su artículo 4.º prescribe:

- SENTENCIA -

“ARTICULO 4o. <DEFINICION DE LEY>. Ley es una declaración de la voluntad soberana manifestada en la forma prevenida en la Constitución Nacional. El carácter general de la ley es mandar, prohibir, permitir o castigar.”
(Resaltado fuera del texto original)

9.2.11. Así, la Ley es máxima fuente del derecho, se tipifica como manifestación suprema de poder normativo, pues en términos del contractualismo jacobino equivale a la voluntad soberana, la cual somete a los poderes públicos, funcionarios y ciudadanos, a quienes no les acrece la máxima del *“princeps legibus solutus est”* (el príncipe o autor de la Ley esta liberado de ella), esta última potestad regia de las dictaduras, tiranías y estados fallidos en legalidad y juridicidad, con independencia de su carisma ideológico o posición en el espectro político.

9.2.12. Ello llevó a que la jurisprudencia fuera considerada como fuente accidental e incidental del derecho, constituyendo a lo sumo doctrina probable tal y como lo explicita artículo 4.º de la Ley núm. 169 de 1896, así:

“ARTÍCULO 4. Tres decisiones uniformes dadas por la Corte Suprema como Tribunal de Casación sobre un mismo punto de derecho constituyen doctrina probable, y los Jueces podrán aplicarla en casos análogos, lo cual no obsta para que la Corte varíe la doctrina en caso de que juzgue erróneas las decisiones anteriores.”

9.2.12. El despacho pone de presente que dicha norma fue declarada exequible por la Corte Constitucional mediante [Sentencia C-836 de 2001](#), *“siempre y cuando se entienda que la Corte Suprema de Justicia, como juez de casación, y los demás jueces que conforman la jurisdicción ordinaria, al apartarse de la doctrina probable dictada por aquella, están obligados a exponer clara y razonadamente los fundamentos jurídicos que justifican su decisión, en los términos de los numerales 14 a 24 de la presente Sentencia”*.

9.2.13. Así entonces y bajo una visión eminentemente legalista, solo sería doctrina probable las providencias (3) de los órganos de cierre judicial más específicamente de la Corte Suprema de Justicia como tribunal de casación, cuya observancia para los jueces sería en casos análogos, quienes se podrían separar de esta doctrina probable previa exposición clara y razonada.

9.2.14. No obstante, a partir de la Constitución de 1991 con el surgimiento del nuevo constitucionalismo, orientado por la cláusula del estado social del derecho, el humanismo constitucional con la tónica de los derechos fundamentales, la supremacía de la Constitución y su vigencia normativa se releva el antiguo modelo legocentrista, llevando a considerar a la Administración de Justicia como una función pública con autonomía, cuyas decisiones son independientes, con procedimientos públicos y actuaciones continuas salvo disposición legal y con prevalencia del derecho sustancial al tenor del artículo 230 Constitucional, disponiendo igualmente en el

- SENTENCIA -

artículo posterior la garantía universal del acceso a la Administración de justicia denotando su carácter de derecho fundamental y justiciable vía tutela.

9.2.15. Tan importante es la labor de impartir justicia, pues su fin es la salvaguarda de los derechos frente a colectivos o primigenias líneas de la fuerza y vías de hecho propias de los estados patógenos de facto en estado de naturaleza. Motivo para que la judicatura con sus decisiones lleve la paz y concordia social, para lo cual se servirá no solo de una jerarquía normativa sino de unas fuentes sometidas al imperio de la Ley, entendido como el ordenamiento jurídico (Constitución, Ley y bloque de constitucionalidad), acompañada de unas fuentes auxiliares como la equidad, jurisprudencia, principios generales del derecho y doctrina.

9.2.16. Así entonces, gana rango constitucional como fuente del derecho la jurisprudencia y es que con independencia de la labor propia de toda judicatura responsable, y conforme a la tesis del realismo jurídico, el derecho viene a ser aquello que los jueces indiquen en sus providencias. Esto porque es la interpretación y conceptualización aplicativa del orden jurídico, que, basado en principios y razonamientos sustentados debidamente y correlacionados con las pruebas valoradas con la sana crítica y la jurisprudencia de casos análogos, llevarán a una decisión correcta en derecho.

9.2.17. Adicionalmente, bajo la condición de la garantía efectiva de los derechos, característica propia de la cláusula del estado social de derecho, exige que el ejercicio del derecho fundamental de acceso a la administración de justicia observe la igualdad material, para que casos iguales o análogos sean decididos de igual forma, so pena de caer en posiciones subjetivas y contradictorias del juzgador alejadas igualmente de la imparcialidad.

9.2.18. Tal ha sido la importancia de la jurisprudencia y de las decisiones judiciales, que se tornan en precedentes horizontales y verticales vinculantes para los operadores judiciales, en tanto, para los primeros porque que es una decisión pretérita por este tomada en casos *ad simili*, que le exige reiterar lo dicho previamente y en los segundos porque los máximos órganos de la justicia lo han dictaminado, pues, le es reconocida su función de cierre, una autoridad decantada y una labor de unificación de la jurisprudencia.

9.2.19. Lo expuesto sale de sucesivas construcciones principalmente de la Corte Constitucional, luego positivizadas a nivel legal, así por ejemplo, el legislador en el CGP en su artículo 7.º al referirse al principio de legalidad en su inciso primero transcribe el artículo 230 constitucional, a su vez en el inciso posterior menciona la doctrina probable para imponer a los jueces, que al separarse de esta deben exponer clara y razonadamente los fundamentos jurídicos que justifican su decisión, conducta que debe seguir cuando se distancia de un fallo proferido por el mismo juzgador.

- SENTENCIA -

9.2.20. Todo lo anterior acompaña los principios de seguridad y certeza jurídica, a punto tal que en materia jurisdiccional contenciosa administrativa, se instituyen sentencias de unificación, un procedimiento de unificación y extensión de jurisprudencia contenida en los artículos 269 y s.s. del CPACA.

9.2.21. Baste relievar que conforme al artículo 270 ibidem serán sentencias de unificación jurisprudencial las que haya proferido o profiera el Consejo de Estado por importancia jurídica o trascendencia económica o social o por necesidad de unificar, o sentar jurisprudencia, o precisar su alcance, o resolver las divergencias en su interpretación y aplicación; las proferidas al decidir los recursos extraordinarios y las relativas al mecanismo eventual de revisión, previsto en el artículo 36A de la Ley núm. 270 de 1996, adicionado por el artículo 11 de la Ley núm. 1285 de 2009.

9.2.22. De manera que, estamos ante un precedente judicial más que evidentemente vinculante para el operador judicial, aun así, con sentencias de unificación hay formas legítimas de separarse del precedente, como serían los cambios normativos, la declaratoria de inexecutable de las normas interpretadas en la sentencia de unificación, la disanología (estos es, que la providencia analizó supuestos hecho o temáticas ajenas al caso objeto de estudio), la existencia de cambios sociales o políticos que hacen que el fallo de unificación sea superado en un criterio de justicia superior, que hace inaplicable la sentencia de unificación, y un último evento más que inusual, un precedente contradictorio en la materia.

9.2.23. A lo anterior se suma, un elemento común tanto a la legislación como a la jurisprudencia, y es que el derecho se sirve de un código de comunicación, para hacer que los mensajes entre emisor y receptor sean inteligibles por lo participes de la relación de comunicación. El derecho acude al lenguaje natural, el cual, utiliza las palabras de uso común que hacen que las normas puedan ganar en opacidad y perder en claridad conceptual, sin olvidar que la pretensión no solo del legislador sino de los mismos jueces, es cubrir todos los aspectos de la fática material, lo que ciertamente hace parte de una pretensión frustrada del formalismo jurídico, porque el orden normativo mediante sus creadores o interpretes judiciales no pueden lograr la omnisciencia.

9.2.24. Consecuencia de lo anterior, los vacíos, y antinomias del sistema jurídico, no siempre pueden resolverse con el material jurídico disponible (ley escrita y jurisprudencia), más cuando se está en presencia de los llamados casos difíciles, en los que no hay consenso en su resolución por parte de la comunidad jurídica, precisamente porque las respuestas no surgen de manera clara y concreta de las fuentes, lo cual exige un importante ejercicio interpretativo por parte de los operadores judiciales.

9.2.25. Bajo esta perspectiva, viene la sentencia de unificación en materia de dividendos en ICA, que acude al criterio empresarial como definitorio de actividades generadoras del ICA, esboza cuáles son los indicios para estimar

- SENTENCIA -

con una alta probabilidad que la actividad de percepción de dividendos sea gravada con ICA, de la cual se destaca que habrá, **“un alto grado de probabilidad de que se esté en presencia de una actividad mercantil” “cuando la misma la ejerce el sujeto pasivo con carácter empresarial”**, para lo cual, se acude a unos criterios o indicios:

1. La afectación de un capital determinado a la actividad de inversión en sociedades comerciales;
2. La uniformidad en el desarrollo de la operación;
3. La importancia relativa que la ejecución de la actividad tenga para el sujeto pasivo en términos de proporción del patrimonio destinado a la actividad;
4. La contratación del personal;
5. La realización de gastos vinculados a la actividad;
6. La conexión del negocio mercantil con otros actos de igual naturaleza;
7. La utilización de uno o varios establecimientos de comercio.

9.2.26. Ahora bien, el fallo establece estos indicios, pero **no precisa cuantos de ellos deben cumplirse**, si todos o alguno o algunos, si uno de estos tiene cierta prevalencia sobre otros. Igualmente respecto de estos no hay una definición, por tanto, debe aplicarse el artículo 28 del Código Civil, según el cual, **“las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal.”** (Resaltado fuera del texto original)

9.2.27. Con todo, ello no evita la denominada textura abierta del derecho, pues, al esbozar el *nomen iuris* del indicio, solo se ocupa de nombrarlo sin darle un contenido, con lo cual, puede ser o no claro el concepto que se desprende del enunciado normativo, pendiente de conceptualizar caso por caso ante la falta de definición en el propio fallo de Unificación.

9.2.28. Adicionalmente, es necesario establecer conforme a las pruebas obrantes, que indicios tuvo en cuenta la Administración máxime que la sentencia de unificación se aplicó solo hasta el momento de resolver el recurso de reconsideración.

9.2.29 Lo primero a observar, es que, si bien la sentencia de Unificación buscó superar la multiplicidad de conceptos aplicados por la jurisprudencia del Consejo de Estado para determinar cuándo la obtención de dividendos o participaciones puede considerarse gravada, asumiendo para dicho efecto el concepto de empresa que tiene una definición legal en el Código del Comercio, cierto también es que en el área mercantil la determinación de que debe entenderse por **empresa** tampoco resulta pacífica, al respecto obsérvese: ¹³

¹³ Julio Enrique Bonilla Reyes. La Empresa y El Empresario. Dialnet. Universidad de la Rioja. Año de 1998.

- SENTENCIA -

II. DEL CONCEPTO DE EMPRESA EN EL CÓDIGO DE COMERCIO

PARA EL LEGISLADOR de 1971 (Decreto ley 410, Código de Comercio) la empresa es «toda actividad económica organizada para la producción, transformación, circulación, administración o custodia de bienes, o para la prestación de servicios. Dicha actividad se realizará a través de uno o más establecimientos de comercio»>.

El concepto de empresa que consagra el Código de Comercio es impreciso: omite el elemento espiritual que constituye la esencia de la empresa y enfatiza la idea de actividad. Idea que responde a cualquier cosa.

Actividad organizada es desde el puesto callejero de venta hasta la gran industria, pasando por la pequeña y mediana empresa.

La empresa conlleva una complejidad en la actividad; complejidad que no aparece en la conceptualización del artículo 25 del Código de Comercio.

La complejidad de la empresa entendida como la simbiosis entre el elemento espiritual y la actividad organizada requiere la colaboración de un número abundante de personas y la disponibilidad de maquinarias y equipos guiados por la fuerza del empresario hacia la obtención de un fin determinado: maximización de utilidades.

La conceptualización del legislador es eminentemente funcional antes que normativa. A pesar de lo anterior, debemos reconocer, como lo manifiesta Narváez, citando al tratadista Broceta Pont, «... que el código colombiano de Comercio de 1971 introduce algunas normas que dan cumplida respuesta a los conflictos que provoca especialmente el hecho de que la empresa es objeto de tráfico jurídico, (?) en forma más satisfactoria que algunos códigos europeos...»¹ (interrogación fuera de texto).

9.2.30. Lo anterior demuestra, que el criterio de la empresa no es unívoco y plenamente definido, o mejor con una definición acabada generadora de un consenso clarificador. De lo transcrito se observa que la definición del Código del Comercio pasa por alto el elemento espiritual, que debe combinarse con la actividad organizada cuyo fin es maximizar las utilidades, aspecto este último ajeno a las entidades sin ánimo de lucro, que no busca potenciar utilidades, porque a lo sumo las entidades sin ánimo de lucro tiene excedentes del ejercicio que no son utilidades pues estos no redistribuibles en tanto carece de socios y los que busca es reinvertir esos rubros en el desarrollo de su actividad fundacional, en este caso la educativa.

9.2.31. En el caso de las fundaciones, son personas jurídicas con un patrimonio propio y responsabilidad independiente respecto de quienes la integran (bien como asociados o miembros fundadores), formada por la voluntad de otras personas (naturales o jurídicas), para realizar actividades en beneficio de quienes la constituyen, de terceras personas o de la comunidad en general, sin perseguir la repartición de utilidades, es decir,

- SENTENCIA -

ganancias económicas entre sus miembros. Bajo este concepto, desde la óptica mercantil el concepto de empresa tiene el “*ánimus lucrandi*”, asunto ajeno a las fundaciones.

9.2.32. Así las cosas, el criterio mercantil de empresa no es del todo esclarecedor del asunto que convoca la litis, pues trae un ingrediente normativo extraño a las entidades sin ánimo de lucro, como es la utilidad que sería asunto propio de las sociedades mercantiles y del impuesto de renta.

9.2.33. Por ejemplo frente al Impuesto de Renta, las entidades sin ánimo de lucro de su ejercicio tienen un excedente neto cuya reinversión les coloca en un régimen especial, y ello lleva a observar la finalidad de lo perseguido por la ESAL en desarrollo de la actividad institucional que es meritoria de servicio general y a la comunidad, sin perseguir réditos propiamente dichos.

9.2.34. De otra parte, como fue enunciado, la sentencia de unificación mencionada en el recurso de reconsideración refiere a indicios, que “*se pueden definir como la inferencia lógica a través de la cual de un hecho cierto y conocido se llega a conocer otro hecho desconocido*”. De acuerdo con el artículo 240 del Código General del Proceso, para que un hecho pueda considerarse como indicio, debe estar debidamente probado en el proceso. Por su parte, el artículo 242 ibidem dispone que el juez debe apreciar los indicios en conjunto, teniendo en consideración su **gravedad, concordancia y convergencia y su relación con las demás pruebas que existan en el proceso**. Ahora, respecto de la **eficacia y pertinencia de los indicios** para comprobar los hechos fundamento para la aplicación de normas, en Sentencia del 12 de noviembre de 2015, expediente 1999 CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, se dispuso que:

(...) la configuración de un “indicio” implica la existencia de un hecho conocido o indicador que se encuentre probado en el proceso, un hecho indicado o desconocido, que se deduce del hecho indicador y una adecuación lógica entre ellos, de manera que el primero permita colegir el conocimiento del segundo mediante una operación lógica.

(...). Así, el indicio no supe el hecho a corroborar, sino que constituye el punto inicial para el razonamiento lógico que conduce a demostrar el hecho que se debe comprobar, cuandoquiera que no existan pruebas directas sobre los hechos investigados y que no se exijan pruebas específicas para establecerlos.

(...)

Requisitos para la validez probatoria de la prueba por indicios

(...) su eficacia probatoria depende de la conducencia que debe tener respecto del hecho investigado, la cual es perfecta cuando otros medios probatorios lo ratifican; de la inexistencia de una falsa o aparente conexión entre el hecho indicador y el investigado, posibilidad que se garantiza

- SENTENCIA -

cuando hay un número plural de indicios contingentes que conduzcan al mismo hecho; de la autenticidad del hecho indiciario de acuerdo con las pruebas de quien lo alega a su favor; de la certeza de la relación de causalidad entre el hecho o hechos indicadores y el investigado, la que claramente se refuerza en el contexto de los varios indicios contingentes, incluso con diferente fuerza inferencial, pero que concurren a indicar el mismo hecho y converjan a formar el convencimiento de juez en el mismo sentido; y de la existencia de pruebas que infirmen los hechos indiciarios o que demuestren un hecho opuesto al que ellos indican.(Resaltado fuera del texto original)

9.2.35. En materia tributaria, los indicios constituyen una prueba válida. Ha sostenido la Sección Cuarta del Consejo de Estado que ante la falta de otras pruebas puede acudir a los indicios, que deben ser valorados en conjunto, y según el grado de conexión lógica que guarden con el hecho que se pretende demostrar. También ha reconocido que un conjunto de indicios contundentes puede ser suficiente para determinar con plena certeza que el contribuyente simuló operaciones, por lo cual se logra desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración del impuesto. En el mismo sentido se ha dicho que **“los indicios constituyen una prueba subsidiaria pues suplen la falta de pruebas directas, que ante la falta de otras pruebas puede acudir a los indicios, que deben ser valorados en conjunto, y según el grado de conexión lógica que guarde con el hecho que se pretende demostrar”**¹⁴. Por esa razón, ante la **contundencia de los indicios** se invierte la carga de la prueba.

9.2.36. De importancia resulta establecer cuál fue el análisis y los argumentos que tuvo en cuenta la Administración, para aplicar el criterio de empresa y cómo desarrolló en específico los indicios de cuya conjunción, concluyó el Consejo de Estado existía una alta probabilidad de que los dividendos percibidos fueren gravados con ICA.

9.2.37. La Administración en el recurso de reconsideración contenido en la **Resolución núm. DDI-005394 del 14 de marzo de 2022**, en sus argumentaciones para confirmar el acto liquidatorio, retomó fundamentos en ella contenidos, igualmente citó el Decreto núm. 352 de 2003 artículos 32 a 41, el Decreto Distrital núm. 807 de 1993 artículo 96, transcribió varios conceptos de la Subdirección Jurídica Tributaria, recordando que están gravados con ICA los dividendos y participaciones, por corresponder a actividades o empresas de comercio por conexidad según el artículo 21 del Código del Comercio.

¹⁴ CONSEJO DE ESTADO SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN CUARTA Consejero ponente: MILTON CHAVES GARCÍA Bogotá, D.C., veintiuno (21) de junio de dos mil dieciocho (2018) Radicación número: 17001-23-33-000-2014-00110-01(22154) Actor: RECOLECTORA DE PAPELES Y METALES Y CÍA. S. EN C. Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES- DIAN - CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 12 de octubre de 2015, exp 19999, C.P Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. En el mismo sentido, ver sentencias del 29 de junio de 2017, exp. 21332, C.P. Milton Chaves García; 13 de octubre de 2016, exp. 20983, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; 2 de diciembre de 2015, exp. 21104,

- SENTENCIA -

9.2.38. Destacó como hacen parte de la base gravable del ICA, los rendimientos financieros, las comisiones y en general todos los ingresos que no estén expresamente excluidos, sin olvidar que la intervención como asociado en la constitución de sociedades, y los actos de administración de las mismas o la negociación a título oneroso de las partes de interés según el artículo 20(5) del C.Co son actos mercantiles.

9.2.39. Así mismo en su argumentación transcribió *in extenso* la Sentencia de Unificación 2021CE-SUJ-4002 del 2 de Diciembre de 2021 del Consejo de Estado. La Administración, expresamente manifestó en los pertinentes:

“Conocido lo anterior, el Consejo de Estado, reconoce que las posiciones sobre la aplicación del ICA a los dividendos han sido diversas y, en ocasiones, contradictorias.

Además, considera no apropiados varios criterios que anteriormente le sirvieron para decidir sobre el tema y por tanto unifica, con el fin de establecer si la percepción de dividendos está gravada con ICA, no es determinante la formulación del objeto social del contribuyente, ni el giro ordinario de los negocios del accionista, ni el carácter de activo fijo o movable o de las acciones, así como tampoco la profesionalidad o habitualidad con la que es efectuada.

En la decisión de unificación, el máximo juez de la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo considera que en el caso de los dividendos, habrá una actividad comercial gravada con ICA: "cuando la misma la ejerce el sujeto pasivo con carácter empresarial", quien quiera que sea el que la ejecute.” (Resaltado fuera del texto original)

9.2.40. Visto o anterior, la parte demandada en su fundamentación acudió a la sentencia de unificación, que resultaba de obligatoria aplicación conforme dispuso el Consejo de Estado, sin que su aducción al decidir el recurso de reconsideración constituyera violación al debido proceso en su componente del derecho de defensa, pues, obró en cumplimiento de un deber legal porque el precedente debía aplicarse de forma inmediata, sin que de otra parte el fallo de unificación existiera al momento de proferirse la liquidación oficial de revisión. Sin embargo, **ello no obsta para que al incluir en el acto confirmatorio un precedente judicial unificador, explicare las razones que sustentan su adecuación al mismo**, es decir, el acto que resolvió el recurso de reconsideración no desarrolló cada uno de los indicios que permitan dar un alto grado de probabilidad de que se esté en presencia de una actividad mercantil. El Distrito al respecto, solo expresó que la percepción de dividendos por la Universidad se adecuada al criterio empresarial, sin enfatizar como se dijo en líneas atrás los supuestos de indicio que en de acuerdo con la sentencia de unificación generan un alta probabilidad de gravamen de ICA por estar asociados a una actividad comercial.

9.2.41. La anterior situación en criterio del Despacho afecta la motivación del acto administrativo, pues, como bien lo recapitulo la Administración

- SENTENCIA -

todos los criterios usados para determinar cuándo una actividad era gravada con ICA fueron recogidos en la sentencia de unificación, mismos tales como; **la formulación del objeto social del contribuyente, el giro ordinario de los negocios del accionista, el carácter de activo fijo o movable o de las acciones, así como tampoco la profesionalidad o habitualidad con la que es efectuada**, de manera que era indispensable explicar cómo aplicaba el criterio de empresa al caso concreto.

9.2.42. Este Despacho estima que si bien la motivación de los actos administrativos es un mandato imperativo a fin de evitar el ejercicio arbitrario del poder. Misma que ha de estar en el acto definitivo y no en el que resuelve el recurso de reconsideración que confirma el acto impugnado, pues, este segundo no contiene una manifestación de voluntad distinta a la primigenia. También estima que la ausencia de argumentación del acto debe ser de tal entidad, que nuble siquiera el percibir los elementos básicos que encaminan las razones de la voluntad estatal. En este caso, apenas la motivación del criterio empresarial es un esbozo o presentación del que, sin concretar la explicación de cómo se aplicaba o exteriorizaba al caso de los dividendos percibidos por la parte demandante. Por lo cual primigeniamente no existe la ausencia de motivación, pese a las evidentes fallas argumentativas en los actos administrativos.

9.2.43. Con todo, el Despacho encuentra que hay dos elementos centrales de la línea argumentativa del acto acusado y es que la percepción de dividendos está gravada con el ICA, carece de exención y es un acto de comercio, asunto que denota elementos objetivos que hacen parte en el criterio empresarial.

9.2.44. Por tanto, como entre las varias interpretaciones que se puedan hacer de los actos administrativos, siempre habrá de escogerse aquella que lo conserven en el ordenamiento jurídico y no la que lo expulse, siempre y cuando esta sea razonable y plausiblemente argumentada en consonancia con el principio de legalidad, sin que muestre un ejercicio arbitrario de las competencias administrativas y sin dejar expósito los fines propios no solo del acto administrativo, sino de los principios de la función administrativa.

9.2.45. Los actos enjuiciados, en particular el resolutivo de la reconsideración, buscan un fin que es el recaudo conforme a derecho del ICA por la percepción de dividendos por la parte demandante, asunto coincidente con el artículo 95(9) superior del deber de contribuir con el financiamiento de las cargas públicas bajos los criterios de justicia y equidad en coincidencia con el paradigma de legalidad del artículo 338, ibidem. Igualmente esboza como elementos de soporte, que la obtención de dividendos según la normativa distrital ha sido siempre gravada con el ICA y que sin duda son actos de comercio según el estatuto mercantil, lo que llevaría en principio a que la actividad de obtención de dividendos sea a más de comercial gravada con el ICA.

9.2.46. Bajos estos asertos, las razones que fundan los actos administrativos

- SENTENCIA -

acusados, se acompañan de una fundamentación, que prima facie es razonable, no devela arbitrariedad de la autoridad, y la conclusión a que llega es consecuencia de un ejercicio argumentativo de recibo, para efectos de afirmar que existe una argumentación como la exigida por el artículo 42 el CPACA, sin que pueda concluirse que fue configurada la falta de motivación con infracción al debido proceso. Distinto será, si está o no debidamente **acreditado** el criterio empresarial.

Verificación del Criterio Empresarial.

9.3. El Despacho destaca que el artículo 103 del CPACA, prescribe “*que el objeto de los procesos que se adelanten ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo tiene por objeto la efectividad de los derechos reconocidos en la Constitución Política y la Ley y la preservación del orden jurídico*”. Así, el proceso y el procedimiento son instrumentos para la realización del derecho sustancial conforme al artículo 229 constitucional, el cual ordena no conformarse con la mera solemnidad sino la verdad, que no puede ser otra que la material, en aplicación de la cláusula del estado social de derecho, principio fundamental de nuestra organización política y social, que busca materializar el acceso efectivo a la administración de justicia como derecho fundamental, con la obtención de la decisión correcta.

9.3.1. Se abordará a continuación, cada uno de los indicios señalados en la sentencia de unificación para su verificación como a continuación se sigue:

❖ La afectación de un capital determinado a la actividad de inversión en sociedades comerciales.

9.4. Es de anotar que este es un presupuesto básico para establecer la percepción de dividendos, que demanda por regla general la existencia de inversión de recursos mediante un vehículo o instrumento que produzca tales réditos. En este sentido la inversión es una actividad que consiste en dedicar recursos con el fin de obtener beneficios, ello implica destinar recursos financieros, tiempo, estudios, trabajo con la intención de obtener un resultado positivo.

9.4.1. En la inversión suelen considerarse al menos tres variables distintas: i) el rendimiento esperado, es decir, la rentabilidad que se considera que tendrá en términos positivos o negativos. ii) El riesgo aceptado, esto es, la incertidumbre sobre el rendimiento, la posibilidad de que la inversión no retorne y finalmente iii) el horizonte temporal, es decir, si esta se desarrolla en un corto, mediano o largo plazo.

9.4.2. En este sentido los dividendos percibidos sobre los cuales se reclama el pago del ICA corresponden a las inversiones en el **Grupo Bolívar S.A.** por los Bimestres II y IV del año 2017. Respeto de estas, la Universidad Externado de Colombia es titular de **20.907.389 acciones**, con un total de costo al año 2016 por \$1.957.081.125.245 generadoras de dividendos por \$21.283.722.002 en el año 2017 (Cfr fl 195 C.A.)

- SENTENCIA -

9.4.3. Estos dividendos fueron decretados el 23 de marzo de 2017 por la Asamblea General de Accionistas del Grupo Bolívar S.A., "que aprobó un dividendo en efectivo de \$78 (en pesos) por acción y por mes sobre 78.944.119 acciones en circulación durante 12 meses a partir de abril de 2017 y un pago de un dividendo extraordinario en efectivo de \$82 (en pesos por acción sobre 78.944.119 acciones en circulación no constitutivo de renta ni ganancia ocasional. El dividendo se pagará el 15 de abril y el 15 de octubre de 2017, en dos cuotas iguales de \$41 cada una, aplicando las normas del pago ex dividendo", lo anterior, como se lee en las notas a los estados financieros separados intermedios condensados, "por los periodos terminados el 30 de septiembre de 2017 y 2016 y al 31 de diciembre de 2016 del Grupo Bolívar S.A. (C.A. Fl. 238 vuelto)".

9.4.4. La parte demandante en su declaración de Renta y Complementarios, en el reglón 48 reporta dividendos por \$22.390.229.000 (C.A. fl 127). Adicionalmente, fueron contabilizados los dividendos por la parte demandante por el MPP, así:

UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA
 DIVIDENDOS
 CIUDADES BOLIVAR
 dividendos aprobados del año 2016
 1 de marzo de 2017

		Valor Dividendo	
		Ordinario	Extraordinario
ab-17	1.630.776.342		857.202.949
may-17	1.630.776.342		
jun-17	1.630.776.342		
jul-17	1.630.776.342		
ago-17	1.630.776.342		
sep-17	1.630.776.342		
oct-17	1.630.776.342		857.202.949
nov-17	1.630.776.342		
dic-17	1.630.776.342		
ene-18	1.630.776.342		
feb-18	1.630.776.342		
mar-18	1.630.776.342		
Total	19.569.316.104		1.714.405.898

CUENTA	TERCERO	DEBITO	CREDITO
1205500201	830025448		19.569.316.104
1345050100	830025448	19.569.316.104	

CUENTA	TERCERO	DEBITO	CREDITO
1205500201	830025448		1.714.405.898
1345050100	830025448	1.714.405.898	

Doc. contabiliz. 200721437

Ref.

9.4.5. En consecuencia, queda establecido que la parte demandante, tiene unas inversiones representadas en acciones en el grupo Bolívar S.A., que estas generaron en favor de la Universidad dividendos del ejercicio año 2016, y cuya distribución se ordenó en el año 2017 con incidencia en los bimestres II y IV en materia de ICA.

9.4.6. El primer indicio está demostrado en la cuantía, aunque no está demostrada que la inversión en el grupo Bolívar S.A. fue por compra o cesión de dichas acciones a título gratuito u oneroso, porque la Administración como se dijo anteriormente no se ocupó de desarrollar los indicios.

- SENTENCIA -

❖ **La uniformidad en el desarrollo de la operación.**

9.5. Según la Real Academia de la Lengua Española la uniformidad es la condición de uniforme, también puede tomarse como algo igual conforme o semejante¹⁵. La uniformidad, representa similitud y continuidad en los elementos de un conjunto o en el desarrollo o la duración de algo. En este sentido baste observar la certificación expedida por la Secretaria General del Grupo Bolívar del 12 de diciembre de 2019.



GRUPO BOLÍVAR

CERTIFICACIÓN

Grupo Bolívar S.A.

En mi condición de Secretaria General de Grupo Bolívar S.A. (antes Sociedades Bolívar S.A.) hago constar lo siguiente:

- Que en nuestro libro de accionistas, figura LA UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA, identificada con NIT 860.014.918, como titular de 20.907.389 acciones ordinarias.
- Que el porcentaje de Participación es el 26.46% de las acciones en circulación.
- La fecha de adquisición de las Acciones son las indicadas a continuación:

Fecha de Registro de la Transacción	Acciones
*18/09/2009	20,440,155
18/09/2009	500
18/09/2019	2,100
18/09/2019	40,000
18/07/2011	17,533
08/08/2011	1,000
09/08/2011	400
18/08/2011	34,853
29/08/2011	2,000
07/09/2011	4,000
07/09/2011	175
03/10/2011	1,750
03/10/2011	220
11/10/2011	1,000
02/11/2011	2,000
25/01/2012	20,000
05/02/2012	20,000
15/02/2012	71,000
15/02/2012	87
15/02/2012	5,000
29/02/2012	50,000
12/12/2012	119,603
17/12/2012	97
17/12/2012	1,865
17/12/2012	7,000
17/12/2012	12,000
17/12/2012	34,000
17/12/2012	11,200
17/12/2012	35,000
17/12/2012	5,000
18/12/2012	1,800
18/12/2012	4,000
18/12/2012	8,800
18/12/2012	1,250
18/12/2012	2,000
Total Acciones	20,907,389



Forma B-203 (Red. Nov/15)

¹⁵ <https://dle.rae.es/uniforme?m=form>

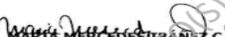
- SENTENCIA -

GRUPO
BOLÍVAR 

* En esta fecha la Asamblea de Accionistas de la Compañía aprobó una operación denominada Split de Acciones, momento en el cual se recogieron en el título número 1431 la totalidad de las Acciones de la UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA.

La anterior certificación se expide por solicitud de la Universidad Externado de Colombia con destino a la Secretaría de Hacienda Distrital a los doce (12) días mes de noviembre de dos mil diecinueve (2019).

Atentamente,


MARÍA MERCEDES ESTRABÁN C.
Secretaria General

Grupo Bolívar S.A.

9.5.1. Véase como la inversión en acciones en el grupo Bolívar, inició el 18 de septiembre de 2009 con la adquisición de 20.445.155 acciones y llegó a 20.907.309 acciones al 18 de diciembre de 2012.

9.5.2. En cuanto a mantenerse la inversión en el tiempo como uno de los elementos característicos de uniformidad, debe concluirse que ello es cierto, pero igualmente no solo aparece la vocación de permanencia en la inversión, sino que además no se presenta luego del año 2012 movimientos por transferencia de las acciones o adquisición de unas nuevas, lo cual, muestra un factor de estabilidad inversionista en el que no existe interés en transferir las acciones a terceros, pero tampoco en adquirir nuevas acciones sino mantener las existentes.

9.5.3. Circunstancia que muestra grosso modo que existió una inversión inicial por un número de "títulos" que no ha cambiado sustancialmente en el tiempo y que a pesar de la participación de la Universidad en el 26.4% del total de acciones, no hay un interés de aumentar su participación accionaria, a punto tal que desde el año 2012 se conserva inmodificable el número de acciones de propiedad de la Universidad, asunto que despeja cualquier ánimo transaccional o comercial especulativo. Con todo el indicio estaría demostrado dado que se observa que en el tiempo la inversión permanece.

❖ **La importancia relativa a la ejecución que la actividad tenga para el sujeto pasivo en términos de proporción del patrimonio destinado a la actividad.**

9.6. En este aspecto, el Consejo de Estado estableció una relación directa entre la ejecución de la actividad (inversión) y la proporción del patrimonio destinado a dicha actividad. Es necesario poner de presente que los ingresos cuyo gravamen se exigen son los dividendos percibidos en el Grupo Bolívar S.A., de manera que otros rubros de posibles ingresos no pueden tenerse en cuenta en la relación directa de la ejecución de la actividad y su significancia en el patrimonio de la contribuyente.

9.6.1. Como elemento a examinar se encuentra la declaración de renta y Complementarios del año 2017 de la Universidad Externado de Colombia, que se transcribe a continuación:

- SENTENCIA -

DIAN Declaración de Renta y Complementario de Ingresos y Patrimonio para Personas Jurídicas y Personas Naturales y Asimiladas no Residentes y Sucesiones Ilíquidas de Causantes no Residentes. PRIVADA **110**

1. Año: 2017. 4. Número de formulario: 1113605058478

5. No. identificación Tributaria (NIT): 8600149187. 6. CV: 7. Primer apellido: [Redacted]. 8. Segundo apellido: [Redacted]. 9. Primer nombre: [Redacted]. 10. Otros nombres: [Redacted].

11. Razón social: FUNDACION UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA. 12. Cód. Dirección: 3. 13. Cód. Ciudad: 2.

24. Actividad económica: 7020. 25. Cód. 1. 26. No. Formulario anterior: 1113602414153.

27. Recuento a pertenecer al Régimen Tributario especial: (Marque "X") . 28. Verifique el pago de obras por impuestos (Marque "X") .

29. Total costos y formalivos costos de nómina: 124,530,164,000. 30. Aportes al sistema de seguridad social: 16,284,852,000. 31. Aportes al SPSA, ICBP, cajas de compensación: 7,145,940,000.

Código	Descripción	Valor	Código	Descripción	Valor
33	Efectivo y equivalentes al efectivo	30,365,981,000	70	Rentas gravadas	0
34	Inversiones e instrumentos financieros derivados	349,956,554,000	71	Dividendos gravados al 5%, 35% y 35%	40,353,313,000
35	Cuentas, documentos y arrendamientos financieros por cobrar	33,183,745,000	72	Dividendos gravados a la tarifa del 5%	0
36	Inventarios	4,084,441,000	73	Dividendos gravados a la tarifa del 35%	0
37	Activos intangibles	0	74	Dividendos gravados a la tarifa del 35%	0
38	Activos biológicos	0	75	Ingresos por intereses ocasionales	0
39	Propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión y ANCMV	405,205,559,000	76	Costos por ganancias ocasionales	0
40	Otros activos	0	77	Ganancias ocasionales no gravadas y exentas	0
41	Total patrimonio bruto	822,796,281,000	78	Ganancias ocasionales gravadas	0
42	Pasivos	41,363,063,000	79	Impuesto sobre la renta líquida gravable	568,890,000
43	Total patrimonio líquido	741,433,218,000	80	Créditos tributarios	0
44	Ingresos brutos de actividades ordinarias	224,454,400,000	81	Impuesto neto de renta	568,890,000
45	Ingresos financieros	21,098,765,000	82	Sanciones	0
46	Diferencia de valoración de acciones e instrumentos financieros adquiridos en el ejercicio 2017 y anterior a razón de liquidación	22,390,223,000	83	Impuesto de ganancias ocasionales	0
47	Diferencias de valoración de participaciones por accionarios, socios y asociados naturales, a partir del 2011 y siguientes	0	84	Descuento por impuestos pagados en el exterior por ganancias ocasionales	0
48	Diferencias de valoración de participaciones por accionarios, socios y asociados naturales en residencia fiscal (año 2016 y anteriores)	0	85	Impuesto dividendos gravados a la tarifa del 5%	0
49	Otros ingresos	0	86	Impuesto dividendos gravados a la tarifa del 35%	0
50	Total ingresos brutos	284,943,388,000	87	Impuesto dividendos gravados a la tarifa del 35%	0
51	Devoluciones, rebajas y descuentos en ventas	5,530,152,000	88	Total impuesto a cargo	568,890,000
52	Ingresos no constituyentes de renta ni ganancia ocasional	0	89	Valor impuesto a cargo por imputados hasta del 50% del precio en la casilla 88 (modalidad de pago 1)	0
53	Ingresos no constituyentes de renta de dividendos y participaciones por accionarios, socios y asociados naturales en residencia fiscal (año 2016 y anteriores)	0	90	Desdoblamiento efectivo Ingresos a cargo por impuestos (modalidad de pago 2)	0
54	Total ingresos netos	259,413,242,000	91	Anticipo renta líquida año gravable anterior	0
55	Costos	0	92	Anticipo sobretasa liquidada año gravable anterior	0
56	Gastos de administración	210,731,769,000	93	Saldo a favor año gravable anterior sin aplicación de devoluciones y compensación	0
57	Gastos de distribución y ventas	4,742,297,000	94	Saldo a favor renta CRT-E año gravable anterior sin aplicación de devoluciones y compensación	0
58	Gastos financieros	3,585,083,000	95	Autoretenciones	0
59	Otros gastos y deducciones	0	96	Otras retenciones	43,109,000
60	Total costos y gastos deducibles	219,059,929,000	97	Total retenciones año gravable a declarar	43,109,000
61	Inversiones efectuadas en el año	0	98	Anticipo renta pensión año gravable siguiente	0
62	Inversiones liquidadas de períodos gravables anteriores	0	99	Anticipo sobretasa para el año gravable siguiente	0
63	Renta Pasiva - CRT-E sin residencia fiscal en Colombia	0	100	Saldo a pagar por impuesto	525,781,000
64	Renta líquida ordinaria del ejercicio en casilla 47 y 48	40,353,313,000	101	Sanciones	1,598,000
65	Pérdida líquida del ejercicio en casilla 47 y 48	0	102	Total saldo a pagar	527,379,000
66	Compensaciones	0	103	Total saldo a favor	0
67	Renta líquida sin casilla 47 y 48	40,353,313,000	104	Valor impuesto a cargo por obras por impuestos modalidad de pago 1	0
68	Renta presuntiva	0	105	Valor total proyecto obras por impuestos modalidad de pago 2	0
69	Renta exenta	0	106	No. identificación signatario	107. LTV

981. Cód. Representación: . 982. Código Contador o Revisor Fiscal: . 983. No. Tarjeta profesional: . 984. Con salvedades: . 985. Firma del declarante o de quien lo representa: [Redacted]. 986. Código Contador o Revisor Fiscal: . 987. Firma Contador o Revisor Fiscal: [Redacted]. 988. No. Tarjeta profesional: . 989. No. Tarjeta profesional: . 990. Pago total \$: 0. 991. Fecha Actua de Recibo: 2018-08-29 01:52:05 PM. 992. Fecha Actua de Recibo: 2:05. 993. No. Tarjeta profesional: 20102100080681. 994. No. Tarjeta profesional: 91000499419261.

9.6.2. Visto lo anterior, el patrimonio bruto fue de \$822.796.281.000, las inversiones e instrumentos financieros derivados ascendieron a \$349.956.554.000 y la propiedad planta y equipos revela \$405.205.559.000.

9.6.3. En términos absolutos las inversiones e instrumentos financieros derivados representan el 39.64% del patrimonio de la entidad y la propiedad planta y equipos el 60.35% . Sin embargo, unas son las inversiones que sería el género contentivo de la actividad consistente en dedicar recursos a fin de obtener beneficios de cualquier tipo, así, por ejemplo, puede invertirse en maquinaria, materias primas, edificios, en investigación y desarrollo o en

- SENTENCIA -

participaciones en otras empresas, y otros los instrumentos financieros derivados, que corresponden a títulos cuyo valor depende o se deriva de un activo o activos subyacentes. Dichos títulos se negocian a través de contratos entre dos o más partes cuyo valor oscila según los movimientos de precios de los activos subyacentes como una especie particular de inversión. Los activos subyacentes más comunes en los que se basan los derivados financieros son las divisas, las acciones, los bonos, los índices bursátiles, las materias primas (oro o petróleo etc.) y los criptoactivos, para el efecto la doctrina ha indicado¹⁶:

“Cuáles son los principales derivados financieros:

Los Contratos por Diferencia o CFDs se encuentran entre los derivados financieros más utilizados por los traders.

Un CFD es un contrato en el que el trader y el bróker intercambian la diferencia en el precio de un activo subyacente en particular. *Este contrato se mantiene en activo hasta que el trader decide cerrarlo, momento en el que se liquida mediante efectivo, en ningún momento se tiene que devolver o intercambiar el activo negociado.*

Los CFDs brindan a los inversores la oportunidad de intercambiar activos sin necesidad de poseerlos, beneficiándose así de los cambios en el precio. *Cuando negociamos contratos por diferencia, el trader también puede beneficiarse del aumento o de la disminución del precio del activo subyacente.*

Si el trader cree que el precio aumentará, abrirá una posición de compra, lo que se denomina posición larga.

Si, por el contrario, cree que el precio del activo caerá, puede abrir una posición de venta, llamada posición corta.

La diferencia entre el precio establecido por el trader en el CFD y el precio cuando cierra la posición se traduce en pérdidas o ganancias para los participantes en el mismo. *Generalmente, este tipo de derivado financiero no caduca, se cierra manualmente o cuando compramos el mismo instrumento pero en la dirección opuesta.*

La mayoría de los brokers ofrecen diferentes activos financieros como subyacentes de los CFD: Forex, acciones, bonos, índices, materias primas, criptomonedas, y muchos más.

Contrato de Futuros

Los primeros contratos de futuros aparecieron en 1851. El activo subyacente del primero de estos derivados fue el maíz y se utilizó en la Junta de Comercio de Chicago. *El plan era que el vendedor - el agricultor - y el comprador - una*

¹⁶ <https://economipedia.com/definiciones/inversion.html>

- SENTENCIA -

empresa - participaran en un futuro intercambio del producto a un precio prefijado.

Desde entonces, el trading de futuros ha atraído cada vez más y más a compradores y vendedores.

Aunque los derivados de futuros fueron pensados inicialmente a agricultores, productores de petróleo, mineros y empresas de este tipo de productos, los movimientos de precios de estos productos han atraído a muchos especuladores. Algunos de ellos entran y salen del mercado de futuros dentro del mismo día pese a que estos contratos suelen tener una caducidad de tres meses.

► En el mercado de futuros es importante tener en cuenta el spread. Este término se refiere al cambio de precio entre dos futuros de un mismo activo. Por ejemplo, un trader puede tener dos posiciones abiertas en futuros de un determinado activo al mismo tiempo pero con diferentes fechas de vencimiento para intentar beneficiarse de la diferencia de precio.(...)

Contratos Forward

Los llamados contratos forward o a plazo son derivados financieros que **representan un contrato entre dos partes para comprar o vender un determinado activo subyacente a un precio específico en una fecha futura. Los contratos a plazo pueden utilizarse como cobertura o para especulación.**

► A diferencia de los futuros estandarizados, este tipo de derivado financiero se puede personalizar según la materia prima, el volumen y la fecha de vencimiento. En este caso la liquidación puede hacerse bien en dinero o bien con una entrega real.

► En la mayoría de los casos, los forward se consideran OTC y no se negocian en un mercado centralizado. Si bien su naturaleza de venta libre les ayuda a ser personalizados, estos contratos corren un mayor riesgo de incumplimiento. Por eso, no son muy accesibles al inversor minorista.(...)

Opciones

Una opción es un derivado financiero basado en un activo fijo, como acciones o divisas.

⇒ **Las opciones le dan al trader el derecho pero no la obligación de comprar o vender el activo subyacente a un precio y un vencimiento determinados.**

⇒ **Por su parte, el vendedor está obligado a vender si el comprador se lo solicita y a cambio recibe una prima.**

Los tipos de contratos de opciones más habituales son: call y put.

Las opciones de compra (call) permiten a su titular comprar un activo a un precio establecido durante un tiempo determinado.

- SENTENCIA -

Las opciones de venta (put) permiten al titular vender un activo a un precio establecido durante un periodo de tiempo específico.

Cada opción tiene una fecha de vencimiento específica en la cual el titular debe ejercer su elección final. (...)

Al comprar opciones, el único riesgo que toma el comprador es la prima pero la posibilidad de ganancias es ilimitada. Debemos tener en cuenta que la venta de opciones conlleva un riesgo ilimitado por lo que el vendedor tendrá que ser especialmente cuidadoso con este tipo de inversión."

9.6.4. Como puede observarse inversiones e instrumentos financieros son dos categorías distintas y específicas, así por ejemplo la adquisición de acciones sería una inversión propiamente dicha cuyos réditos serán los dividendos, mientras que la inversión en carteras colectivas resulta en un instrumento financiero derivado tal y como sucedería por ejemplo con los CDTs. De manera que para el desarrollo y prueba de este indicio es importante hacer la anterior distinción, no solo conceptual sino del monto de la inversión para encontrar la relación directa con el peso patrimonial del sujeto pasivo del ICA.

9.6.5. La Universidad en el grupo Bolívar es titular de 20.907.387 acciones ordinarias y una participación del 26.48% de las acciones en circulación, así mismo el valor nominal de la acción es de \$94 y el valor patrimonial es de \$102.192 según informe del Grupo Bolívar con fecha de actualización al 23 de noviembre de 2017.

9.6.6. Estos valores no le permiten conocer al Despacho el costo o el valor de la inversión de la Universidad al momento de adquirir las acciones, pues recuérdese que ella aparece como accionista desde el año 2009 y el cambio en la composición accionaria fue 467.234 acciones para consolidarse en un total de 20.907.387 acciones en el año 2012. De esa diferencia se desconoce, si fue por compra, capitalización de acciones, donación parcial o total y qué valor de adquisición.

9.6.7. De manera que, no es posible saber que porción del patrimonio fue destinado a realizar la actividad, pues de una parte si se tomara el valor nominal estaría desactualizado porque corresponde al inicial o de emisión de las acciones, es decir, es el resultado de dividir el capital de una sociedad por el número de acciones de la misma, en este sentido es claro, y la noticia que se tiene de la existencia del grupo Bolívar como grupo económico es de 70 años¹⁷ y como grupo empresarial propiamente dicho desde el año 2003 según las notas a los estados financieros separados intermedios condesados del Grupo Bolívar S.A. (C.A. FI 237).

¹⁷ <https://www.grupobolivar.com.co/wps/wcm/connect/84606f60-6a24-4252-b6d1-b660f3739118/logo-2016GrupoBolivar.jpg?MOD=AJPERES&CACHEID=ROOTWORKSPACE-84606f60-6a24-4252-b6d1-b660f3739118-nLQdRSFI> El Grupo Bolívar es un grupo empresarial con un enfoque multilatinamericano que cuenta con más de 70 años de existencia, conformado por empresas de diversos sectores: sector financiero, sector asegurador, sector de la construcción, entre otros, que gozan del más alto nivel de reconocimiento en el mercado por su solidez, tradición y por su estricto apego a la legislación que les es aplicable.

- SENTENCIA -

9.6.8. No obstante lo anterior, el despacho debe establecer si el método de participación patrimonial permite establecer el valor de la inversión de la Universidad Externado de Colombia en su componente de patrimonio para ejecutar la actividad y su importancia relativa en la misma.

9.6.9. Obsérvese, que el objetivo principal del método de participación patrimonial consiste en registrar la participación de una sociedad en otra, así entonces en el resultado tanto integral como del periodo del inversor se incluye la participación. Teniendo en cuenta lo anterior, se deberá evaluar el tipo de control existente al momento de determinar la aplicación de este método. Este método, aplica en los estados financieros individuales (no consolidados) de la casa matriz o controlante, sobre la inversión que tienen en empresas subordinadas, o sobre las que se ejerza control conjunto. (Circular conjunta 011 de la superintendencia de sociedades y de valores – hoy financiera-, art. 61 del Decreto 2649 de 1993).

9.6.10. **La matriz o controlante**, además de preparar y presentar estados financieros de propósito general individuales, deben preparar y difundir estados financieros de propósito general consolidados, como si fuesen los de un solo ente. **Las inversiones en subordinadas deben contabilizarse en los libros de la matriz o controlante por el método de participación patrimonial.** (Art. 35 de la Ley 222 de 1995).

9.6.11. Las sucursales o establecimientos de comercio constituidas en el exterior por sociedades colombianas, por ser una extensión de estas, no son filiales o subordinadas, por lo cual, no deben aplicar el método de participación patrimonial. (Circular conjunta 011 de la superintendencia de sociedades y de valores – hoy financiera-).

9.6.12. Visto lo anterior, en el presente caso el Método de Participación Patrimonial le es exigible al Grupo Bolívar quien tiene una posición de Dominio o control sobre un sin número de empresas que lo conforman. Por ello, en este caso, el Método de Participación Patrimonial comporta en que una inversión en patrimonio se reconocerá inicialmente el precio de la transacción incluyendo los costos de misma y se ajustará posteriormente para la participación del inversor tanto en el resultado con el otro resultado integral. Ello supone en principio la existencia de una matriz y unas subordinadas o controladas.

9.6.13. Para el Despacho es necesario entrar a revisar los tipos de control existentes. Así en caso, de que una entidad ejerza una influencia sobre otra, pueden originarse las siguientes figuras de control:

- **Subsidiarias:** son aquellas entidades en las que el inversor tiene un nivel de control superior al 50 %.
- **Asociadas: son entidades en las que el inversor tiene influencia significativa, con un nivel de control que oscila entre el 20 % y el 50 %.**
- **Negocios conjuntos:** en los que el acuerdo da lugar a la creación de una entidad controlada de forma conjunta.

- SENTENCIA -

9.6.14. Según las notas a los estados financieros separados intermedios condensados del Grupo Bolívar S.A., se lee que, “sociedades Bolívar S.A. cambio su razón social el 23 de Diciembre de 2015 a Grupo Bolívar S.A., mediante Escritura Pública No 3336 de diciembre 30 de 1998 de la Notaría Séptima, se perfeccionó el proceso de fusión múltiple, en el cual Sociedades Bolívar S.A absorbió a 16 de sus sociedades subordinadas y la posterior escisión de Sociedades Bolívar mediante la cual transfirió en Bloque a cinco nuevas sociedades el patrimonio que transitoriamente absorbió en el proceso de fusión. El 27 de noviembre de 2003 , se informó a la Cámara de Comercio de Bogotá la configuración de Grupo Empresarial por parte de sociedades Bolívar S.A. como empresa Matriz.”(...)

9.6.15. A continuación se detallan las sociedades que conforman el Grupo Empresarial Bolívar sobre los cuales el grupo Bolívar, tiene control como matriz:

1. Compañías Inversionistas:

Compañía	Domicilio	Fecha de Constitución
Inversora Anagrama Inveranagrama S.A.S.	Bogotá D.C.	9 de diciembre de 1987
Construcción y Desarrollo Bolívar S.A.S.	Bogotá D.C.	2 de febrero de 2009
Inversiones Financieras Bolívar S.A.S.	Bogotá D.C.	2 de febrero de 2009
Inversora Bolívar S.A.S.	Bogotá D.C.	2 de febrero de 2009
Multinversiones Bolívar S.A.S.	Bogotá D.C.	2 de febrero de 2009
Riesgo e Inversiones Bolívar Internacional S.A.	Panamá	5 de agosto del 2009
Riesgo e Inversiones Bolívar S.A.S.	Bogotá D.C.	2 de febrero de 2009
Sentido Empresarial Internacional S.A.	Panamá	8 de febrero de 2011
Sentido Empresarial S.A.S.	Bogotá D.C.	2 de febrero de 2011

Compañía	Domicilio	Fecha de Constitución
Negocios e Inversiones Bolívar S.A.S.	Bogotá D.C.	11 de diciembre de 2012
Grupo del Istmo Costa Rica S.A.	San José de Costa Rica	4 de septiembre de 1992
Corporación Davivienda Costa Rica S.A.	San José de Costa Rica	26 de diciembre de 1980
Inversiones Financieras Davivienda S.A.	Colonia San Benito San Salvador	8 de diciembre de 1993

2. Compañías Constructoras :

Compañía	Domicilio	Fecha de Constitución
C.B. Bolívar Inmobiliaria S.A.	Bogotá D.C.	18 de mayo de 1973
C.B. Hoteles y Resorts S.A.	Santa María	15 de octubre de 1996
Constructora Bolívar Bogotá S.A.	Bogotá D.C.	27 de abril de 1983
Constructora Bolívar Cali S.A.	Cali	31 de agosto de 1973

3. Entidades Del Sector Financiero:

Compañía	Domicilio	Fecha de Constitución
Banco Davivienda S.A.	Bogotá D.C.	16 de octubre de 1972
Banco Davivienda Panamá S.A.	Ciudad de Panamá	15 de enero de 1976
Fiduciaria Davivienda S.A.	Bogotá D.C.	14 de diciembre de 1992
Banco Davivienda Costa Rica S.A.	San José de Costa Rica	26 de enero de 1981
Davivienda puesto de Bolsa Costa Rica S.A.	San José de Costa Rica	12 de enero de 1986
Banco Davivienda Salvadoreño S. A.	Colonia San Benito San Salvador	5 de enero de 1985
Valores Davivienda El Salvador S.A. de C.V.	Colonia San Benito San Salvador	2 de diciembre de 1993
Banco Davivienda Honduras S.A.	Tegucigalpa, Honduras	31 de marzo de 1948
Banco Davivienda Internacional S.A.	Ciudad de Panamá	06 de junio 2015
Corredores Davivienda S. A. - Comisionista de Bolsa	Bogotá D.C.	5 de diciembre de 1980
Corredores Davivienda Panamá S.A.	Ciudad de Panamá	24 de febrero de 2011

- SENTENCIA -

Compañía	Domicilio	Fecha de Constitución
Negocios e Inversiones Bolívar S.A.S.	Bogotá D.C.	11 de diciembre de 2012
Grupo del Istmo Costa Rica S.A.	San José de Costa Rica	4 de septiembre de 1992
Corporación Davivienda Costa Rica S.A.	San José de Costa Rica	26 de diciembre de 1980
Inversiones Financieras Davivienda S.A.	Colonia San Benito San Salvador	8 de diciembre de 1993

2. Compañías Constructoras :

Compañía	Domicilio	Fecha de Constitución
C.B. Bolívar Inmobiliaria S.A.	Bogotá D.C.	18 de mayo de 1973
C.B. Hoteles y Resorts S.A.	Santa Marta	15 de octubre de 1996
Constructora Bolívar Bogotá S.A.	Bogotá D.C.	27 de abril de 1983
Constructora Bolívar Cali S.A.	Cali	31 de agosto de 1973

3. Entidades Del Sector Financiero:

Compañía	Domicilio	Fecha de Constitución
Banco Davivienda S.A.	Bogotá D.C.	16 de octubre de 1972
Banco Davivienda Panamá S.A.	Ciudad de Panamá	15 de enero de 1976
Fiduciaria Davivienda S.A.	Bogotá D.C.	14 de diciembre de 1992
Banco Davivienda Costa Rica S.A.	San José de Costa Rica	26 de enero de 1981
Davivienda puesto de Bolsa Costa Rica S.A.	San José de Costa Rica	12 de enero de 1986
Banco Davivienda Salvadoreño S. A.	Colonia San Benito San Salvador	5 de enero de 1985
Valores Davivienda El Salvador S.A. de C.V.	Colonia San Benito San Salvador	2 de diciembre de 1993
Banco Davivienda Honduras S.A.	Tegucigalpa, Honduras	31 de marzo de 1948
Banco Davivienda Internacional S.A.	Ciudad de Panamá	06 de junio 2015
Corredores Davivienda S. A. - Comisionista de Bolsa	Bogotá D.C.	5 de diciembre de 1980
Corredores Davivienda Panamá S.A.	Ciudad de Panamá	24 de febrero de 2011

4. Compañías Aseguradoras y Capitalizadora:

Compañía	Domicilio	Fecha de Constitución
Capitalizadora Bolívar S.A.	Bogotá D.C.	2 de agosto de 1948
Compañía de Seguros Bolívar S.A.	Bogotá D.C.	5 de diciembre de 1939
Seguros Comerciales Bolívar S.A.	Bogotá D.C.	2 de agosto de 1948
Compañía de Seguros de Vida Colvida S.A.	Quito, Ecuador	2 de agosto de 1999
Davivienda Seguros Costa Rica antes Seguros Bolívar Aseguradora Mixta S.A.	San José, Costa Rica	4 de junio de 2010
Seguros Bolívar S.A. Seguros de Personas	Colonia San Benito San Salvador	13 de julio de 2000
Seguros Bolívar Honduras, S.A.	Tegucigalpa, Honduras	17 de enero de 1917
Davivienda Sociedad Agencia de Seguros Costa Rica S.A.	San José de Costa Rica	10 noviembre de 1992
Seguros Comerciales Bolívar S.A (Sociedad Salvadoreña de seguros)	Colonia San Benito el Salvador	6 de marzo de 1958

5. Otras Compañías.

Compañía	Domicilio	Fecha de Constitución
Asistencia Bolívar S.A.	Bogotá D.C.	5 de diciembre de 1963
Cobranzas Sigma S.A.S.	Bogotá D.C.	3 de septiembre de 2010
Ediciones Gamma S.A.	Bogotá D.C.	15 de octubre de 1979
Investigaciones y Cobranzas El Libertador S.A.	Bogotá D.C.	27 de noviembre de 1972
Prevención Técnica Ltda.	Bogotá D.C.	16 de diciembre de 1980
Promociones y Cobranzas Beta S.A.	Bogotá D.C.	22 de enero de 1987
Arrendadora Empresarial Costa Rica	San José de Costa Rica	31 de Marzo 2015
Factoraje Davivienda El Salvador S.A. de C.V.	Colonia San Benito el Salvador	15 de julio de 1998
Agencia de Seguros el Libertador Ltda.	Bogotá D.C.	5 de julio de 2016
Sociedades Bolívar S.A. S.	Bogotá D.C.	29 de abril de 2015
Delta International Holdings LLC	Miami, Florida	12 de enero de 2012
Ekkoservicios S.A.S E.S.P	Bogotá D.C.	17 de marzo de 2016
Grupo Empresarial Richnestt S.A.S	Bogotá D.C.	8 Septiembre 2009

(...)

- SENTENCIA -

9.6.16. Así las cosas, el Método de Participación Patrimonial aplica de la Matriz del Grupo Bolívar a sus empresas controladas y es de esta matriz y en principio no de la demandante sin que se pueda afirmar en principio que hay una situación de control del tipo de subsidiaria.

9.6.17. Con todo hay un tipo de control por asociadas, que serían los casos de las entidades en que el inversor tiene influencia significativa, con un nivel de control que oscila entre el 20 % y el 50 %. En este sentido, la Universidad posee el 26.48% de las acciones en circulación del Grupo Bolívar que implica que tiene una inversión en asociadas y que podría llegar a tener una influencia significativa en las actividades económicas del grupo y de paso en las compañías sobre las que el Grupo Bolívar tiene control como empresas subordinadas.

9.6.18. Con todo no puede pasarse por alto, que la composición accionaria del Grupo Bolívar a más de la Universidad tiene 26 accionistas identificados con el 56.74% y otros anónimos que tienen el 16.78% de las acciones en circulación, estos son, 13.241.856 acciones, con lo cual, la Universidad no contralaría el 73.52 % de las acciones en circulación, y si bien su participación es importante no representa una mayoría significativa frente al conjunto total de accionistas.

9.6.19. A más de lo anterior, el hecho que nominalmente tenga una participación accionaria, que puede dar lugar a ser un inversor de influencia significativa en el Grupo Bolívar, no demuestra materialmente el nivel de influencia, pues debe acreditarse entre otros que por ejemplo miembros del equipo directivo o de los administradores del Grupo Bolívar fueron nominados o elegidos por la Universidad, que está tiene asiento con varios miembros en la junta directiva y entre otros que posee negocios conjuntos con el Grupo, aunque en este último evento destacase que el objeto institucional de cada entidad es disímil y que a primera vista no se ve esa comunidad de negocios conjuntos. **En este sentido no existe prueba de la materialidad, o cómo efectivamente se ejerció la influencia significativa del inversor.**

9.6.20. Adicionalmente, el Despacho pone de presente que el Método de Participación Patrimonial busca presentar la información financiera bajo el modelo de costo y utilidad de un periodo comparado con un último ejercicio. En cuanto al costo, es lo que el inversionista tuvo que desembolsar para adquirir la inversión. Ese costo sufragado en la adquisición será un mayor valor de la inversión, cuando el inversionista pagó por sobre el valor razonable de los activos identificables y de los pasivos asumidos, que puede generar una plusvalía, un fondo de comercio o un crédito mercantil por haber pagado más de lo que valía la inversión, ya que cuando se adquiere una entidad en funcionamiento esta puede tener un beneficio de clientes y recorrido en el mercado, que representará un valor adicional, o puede ser la situación contraria que llega a una minusvalía porque se sufragó menos de lo que vale la inversión, así entonces se registra por el valor razonable de

- SENTENCIA -

lo que cuesta la inversión, que equivale a un ingreso porque pague menos por la inversión y esa diferencia la gané.

9.6.21. Cuando existe plusvalía debe entonces discriminarse para efectos de revelaciones a nivel informativo pero no se desagrega contablemente y al finalizar el periodo contable para efectos de presentación de los estados financieros se incrementa o disminuye el costo en las variaciones del patrimonio de **las inversiones en las subsidiarias y asociadas en negocios para encontrar las variaciones en el patrimonio**, así en los resultados del ejercicio bien por pérdida o utilidades y en otras partidas, **con lo cual, puede incrementar o disminuir el costo original de la inversión, sin olvidar que se debe revisar si hay operaciones entre el inversionista y el inversor las cuales no se hayan podido realizar a terceros, que quedarían como utilidades o perdidas no realizadas.**

9.6.22. Como puede observarse el método de participación patrimonial presenta costo y utilidad y las variaciones del patrimonio de las inversiones en las subsidiarias y las asociadas, buscando llegar al valor razonable del patrimonio en este caso representado en las acciones que la Universidad Externado de Colombia tiene en el Grupo Bolívar S.A, grupo que tiene una situación de control por subordinación con todas las empresas del grupo económico.

9.6.23. Lo anterior lleva a un estimado financiero (no contable) del valor razonable de la inversión (costo + utilidad) y que representaría hipotéticamente la realización de la inversión, es decir la venta de las acciones en el presente (costo. utilidad .V/r razonable).

9.6.24. Así las cosas el Método de Participación Patrimonial no representa la porción del patrimonio destinado a la obtención del dividendo, que no puede conocerse porque este se atiene a su costo, sin olvidar como fue expuesto que las inversiones en acciones vehículo del dividendo fueron adquiridas entre los años 2009 a 2012 desconociéndose (al menos de lo probado en el procedimiento administrativo) su costo para llevar la respectiva cuantificación del patrimonio de la entidad destinado a la producción del dividendo e importancia relativa como precisa el indicio de la sentencia de unificación, sin olvidar que se desconoce si el origen de la adquisición fue por compra o donación, pues, la Administración no desarrolló el indicio llevando a duda en este respecto.

9.6.25. En conclusión, con la información disponible producto del proceso de fiscalización, determinación, liquidación y discusión liderado por la Administración no es posible conocer el valor del patrimonio por el sistema del Método de Participación Patrimonial, pues en realidad se necesita conocer como punto de partida su costo fiscal, es decir, para el efecto del presente proceso no resulta útil el **indicador contable o financiero**, sino el tributario, mismo que se asocia netamente al valor de adquisición que aquí se desconoce, de lo contrario por ejemplo en la declaración de renta debía registrarse como patrimonio la cifra del Método de Participación Patrimonial

- SENTENCIA -

por 1.95 billones de pesos aproximadamente y ello daría lugar a omitir datos patrimoniales en la declaración de renta e incurrir en inexactitud sancionable, lo que a juicio del despacho no ocurre porque la valoración patrimonial para efectos fiscales no se atiende al método de participación patrimonial.

9.6.26. **El hecho que este indicio no este determinado y que pueda decirse que no está probado, no es menos cierto en todo caso si existe un capital no medible y concluyente en la proporción e importancia que el indicio objeto de estudio debe tener**, lo que lleva en este caso particular a buscar una sub-regla valuatoria de la importancia de la actividad con su peso y no sería otra que los ingresos globales y la importancia o peso de los dividendos en estos.

9.6.27. La Universidad en la declaración de renta del año 2017 registró los siguientes ingresos:

Ingresos brutos de actividades ordinarias	\$221.454.400.000
Ingresos Financieros	\$21.098.765.000
Dividendos y/o participaciones recibidas	\$22.390.229.000
Total, Ingresos Brutos	\$264.943.394.000
Devoluciones, rebajas y descuentos	(\$5.510.152.000)
Total, Ingresos Netos	\$259.413.242.000

9.6.28. Los ingresos por dividendos y su relación con los ingresos netos asciende solo al 8.13%, de manera que no puede afirmarse que la actividad por dividendos se constituya en una actividad de la cual la Universidad derive una porción de magnitud tal que ella sea el centro de su gestión, y **por lo tanto el índice de la importancia relativa o peso no es significativo y por lo tanto el indicio con base en esta sub-regla no está acreditado.**

❖ **La contratación del personal.**

9.7. Este es otro aspecto ignoto o desconocido al proceso, ya que no se tiene noticia ni el menor indicio de que la parte demandante hubiere contratado una consultoría o dedicado a una parte de su personal para establecer las circunstancias de tiempo, modo, lugar, cuantía y características de adquirir y mantener las acciones en el Grupo Bolívar S.A.

9.7.1. La Administración ni tan siquiera indagó por la estructura organizativa de la Universidad, solo aparecen los estatutos y las cláusulas de la arquitectura orgánica de la Universidad con sus funciones.

9.7.2. Lo que a todas luces es insuficiente porque con este no se puede acreditar que exista un personal dedicado a ello, como analistas de inversiones y finanzas, como un grupo de personas identificados y especializados, encargadas de evaluar el estado de la inversión, pero igualmente de estudiar los indicadores de gestión de las empresas del Grupo Bolívar S.A. y por supuesto intervenir activamente ante la estructura

- SENTENCIA -

organizativa del conglomerado económico, para tomar los correctivos necesarios.

9.7.3. Este aspecto es importante, porque de una parte la demandante desde el año 2012 no ha adquirido acciones y de otra parte como se observa al revisarse el acápite mercantil del concepto empresa, ello desvanece la tesis una actividad organizada como inversionista, ya que necesariamente se predica de quien dedica además recursos humanos, y técnicos para estudiar las perspectivas de inversión del mercado de capitales.

9.7.4. Así las cosas este indicio carece de demostración que apoye la actividad organizada como inversionista, y es que escasamente se tiene noticia como se estableció en los alegatos de conclusión de la existencia de una oficina financiera y contable, pero se desconocen cuáles sean sus funciones con relación a las inversiones de la Universidad en el grupo Bolívar S.A., siendo claro para el Despacho que es normal aun en tratándose de una universidad, que la misma cuente con un órgano administrativo que se encargue de los temas financieros y contables, sin que específicamente se conozca el engranaje de la supuesta actividad empresarial organizada.

❖ **La realización de gastos vinculados a la actividad.**

9.8. Para efectos de dilucidar el presente indicio se tiene como primera fuente la declaración de renta del año 2017, misma que refleja gastos financieros por \$3.863.558. 000, partida sobre la cual no se tiene noticia que rubros cubrió y menos aún si por el hecho de tener inversiones en el Grupo Bolívar S.A. debió sufragar algún importe en el año 2017.

9.8.1. Ahora, al acudir al Plan Único de Cuentas partida 5305 de gastos financieros, se tiene, en su descripción que, *“Registra el valor de los gastos causados durante el período, en la ejecución de diversas transacciones con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de las actividades del ente económico o solucionar dificultades momentáneas de fondos. Incluye conceptos tales como: intereses, gastos bancarios, descuentos comerciales y comisiones”*.

9.8.2. Por tanto el Despacho encuentra que son erogaciones para cubrir pasivos contraídos para cumplir las actividades universitarias o inclusive solventar escasez de recursos.

9.8.3. Como gastos financieros del II y IV bimestre del año 2017 no se logra establecer que para obtener los dividendos se sufragaren costos. Ahora bien, en los folios 102 a 124, aparecen algunos certificados de retención en la fuente por ICA e IVA por el uso del sistema de tarjetas de crédito (Visa, Máster Card, Diners, American Express, así mismo por concepto de pagos de honorarios al patrimonio autónomo Fiduciaria Bogotá S.A., con todo, es de precisar que no corresponden a los dividendos percibidos en el grupo Bolívar S.A.

- SENTENCIA -

9.8.4. En cuanto a las retenciones en la fuente por Ica e Iva practicadas por el Banco Davivienda S.A. por las ventas efectuadas con tarjetas de Crédito se tiene:

II Bimestre de 2017

Ciudad	Base Reteiva	Retención Iva	Base Reteica	Retención de ICA
Bogotá			\$904.958.583.00	\$ 3.742.79.00
			\$815.679.598.00	\$3.376.918.00
			\$38.029.523.00	\$157.441.00
			\$300.530.216.00	\$1.492.568.00
			\$475.095.348.00	\$1.970.089.00
			\$31.503.900.00	\$130.429.00
			\$16.612.700.00	\$68.777.00
Base			\$2.608.672.103.00	\$10.888.253.00

IV Bimestre de 2017

Ciudad	Base Reteiva	Retención Iva	Base Reteica	Retención de ICA
Bogotá			\$2.359.512.737.00	\$ 9.768.360.00
			\$2.141.749.965.00	\$ 8.866.787.00
			\$141.859.666.00	\$587.298.00
			\$60.087.229.00	\$248.761.00
			\$1.183.082.942.00	\$4.897.928.00
			\$1.053.695.936.00	\$4.362.293.00
			\$61.083.037.00	\$252.886.00
			\$52.065.850.00	\$215.551.00
Base			\$6.882.376.000.00	\$28.493.037.00

9.8.5. Los ingresos devengados por bienes o servicios prestados por la Universidad en tarjetas de crédito objeto de retención en la fuente por Ica, llevan implícito un servicio de la entidad financiera que eventualmente implican un costo financiero para la parte demandante pero que no tienen origen en dividendos.

9.8.6. Ahora, que existan retenciones en inversiones fiduciarias no implica que este sea un gasto imputable a dividendos, ya que fueron los conceptos de glosa omitidos por la contribuyente.

9.8.7. En consecuencia respecto de los dividendos obtenidos en el II y IV bimestre del año 2017, no aparecen comprobantes de gastos vinculados representativos de costos financieros, **en consecuencia tampoco dicho indicio está acreditado.**

❖ **La conexión del negocio mercantil con otros actos de igual naturaleza.**

9.9. La Universidad reportó una serie de inversiones para el II y IV bimestre de 2017, sobre las cuales la Administración Distrital concluyó inequívocamente el criterio empresarial; menciona que hay inversiones en varias empresas

- SENTENCIA -

como Enka de Colombia, Fabricato etc., fuera del grupo Bolívar S.A, situación que coloca a la parte demandante como un importante operador del mercado público de valores y del sector financiero, veamos:

CERTIFICACIÓN INGRESOS POR INVERSIONES SEGUNDO BIMESTRE DE 2017

LA SUSCRITA APODERADA GENERAL Y REVISOR FISCAL DE LA FUNDACIÓN UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA

CERTIFICAN

Que de acuerdo con los registros auxiliares de contabilidad, la Universidad registró dividendos decretados y rendimientos financieros por las inversiones vigentes durante el II bimestre del año 2017, por los valores relacionados a continuación:

TIPO DE INVERSIÓN	SOCIEDAD	INVERSIONES AL COSTO Y VALOR RAZONABLE	INVERSIÓN POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL	REGISTRO CONTABLE	
				Cuenta contable	Concepto
Certificados de Depósito	Davienvia Corredores	407.361.000	0	4210050100	Ingreso
Acciones	Suramericana de Inversiones S.A.	310.136.510	0	4210050900	Ingreso
Acciones	Banco Davivienda S.A.	316.916.650	0	4210050900	Ingreso
Cartera Colectiva	Davienvia Corredores	57.348.817	0	4210050300	Ingreso
Cartera Colectiva	Acciones y Valores S.A.	3.630.394	0	4210050500	Ingreso
Fideicomiso	Fiduciaria Davivienda S.A.	2.490.956.815	0	4210051000	Ingreso
Derechos Fiduciarios	Acción Sociedad Fiduciaria S.A.	0	0		
Derechos Fiduciarios	Patrimonio autónomo La Ponderosa	0	0		
Acciones	Enka de Colombia S.A.	0	0		
Acciones	Textiles Fabricato Tejcondor S.A.	0	0		
Acciones	Acerías Paz del Río	0	0		
Acciones	CI Kreate S.A.	0	0		
Acciones	Industria Colombo Andina Inca S.A.	0	0		
Acciones	Cemex de Colombia	0	0		
Acciones	Sociedades Bolívar S.A.	0	0	1205500201	Inversión
			21.283.722.000		

La presente certificación se expide en la ciudad de Bogotá D.C., a los cuatro (4) días del mes de junio de dos mil diecinueve (2019), a solicitud de la Oficina de Fiscalización Grandes Contribuyentes de la Secretaría Distrital de Hacienda.

Martha Hinestrosa Rey
Martha Hinestrosa Rey
 Apoderada General

Mildred Angélica Ortiz Gómez
Mildred Angélica Ortiz Gómez
 Revisor Fiscal
 T.P. 159.843-T
 Miembro de KPMG S.A.S.

CERTIFICACIÓN INGRESOS POR INVERSIONES CUARTO BIMESTRE DE 2017

LA SUSCRITA APODERADA GENERAL Y REVISOR FISCAL DE LA FUNDACIÓN UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA

CERTIFICAN

Que de acuerdo con los registros auxiliares de contabilidad, la Universidad registró dividendos decretados y rendimientos financieros por las inversiones vigentes durante el IV bimestre del año 2017, por los valores relacionados a continuación:

TIPO DE INVERSIÓN	SOCIEDAD	INVERSIONES AL COSTO Y VALOR RAZONABLE	INVERSIÓN POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL	REGISTRO CONTABLE	
				Cuenta contable	Concepto
Certificados de Depósito	Davienvia Corredores	175.608.000	0	4210050100	Ingreso
Cartera Colectiva	Fiduciaria Davivienda S.A.	277.700.000	0	4210050400	Ingreso
Cartera Colectiva	Acciones y Valores S.A.	310.158.126	0	4210050400	Ingreso
Fideicomiso QUICK	Acciones y Valores S.A.	5.922.585	0	4210050500	Ingreso
Depósitos a la vista	Davienvia Corredores	112.587.503	0	4210050500	Ingreso
Acciones	Banco Davivienda S.A.	150.482.000	0	4210050500	Ingreso
Acciones	Acciones y Valores S.A.	225.323.731	0	4210050900	Ingreso
Fideicomiso	Fiduciaria Davivienda S.A.	2.130.059.191	0	4210051000	Ingreso
Derechos Fiduciarios	Acción Sociedad Fiduciaria S.A.	0	0		
Derechos Fiduciarios	Patrimonio autónomo La Ponderosa	0	0		
Acciones	Enka de Colombia S.A.	0	0		
Acciones	Textiles Fabricato Tejcondor S.A.	0	0		
Acciones	Acerías Paz del Río	0	0		
Acciones	CI Kreate S.A.	0	0		
Acciones	Industria Colombo Andina Inca S.A.	0	0		
Acciones	Cemex de Colombia	0	0		
Acciones	Sociedades Bolívar S.A.	0	0		
Acciones	Suramericana de Inversiones S.A.	0	0		

La presente certificación se expide en la ciudad de Bogotá D.C., a los cuatro (4) días del mes de junio de dos mil diecinueve (2019), a solicitud de la Oficina de Fiscalización Grandes Contribuyentes de la Secretaría Distrital de Hacienda.

Martha Hinestrosa Rey
Martha Hinestrosa Rey
 Apoderada General

Mildred Angélica Ortiz Gómez
Mildred Angélica Ortiz Gómez
 Revisor Fiscal
 T.P. 159.843-T
 Miembro de KPMG S.A.S.

- SENTENCIA -

9.9.1. A primera vista la conclusión de la Administración sería correcta, sin embargo es preciso acotar los siguientes aspectos:

- Las acciones en Enka de Colombia S.A., Textiles Fabricato, Tejjicondor S.A., Acerías Paz del Río, , CI Kreate S.A., Industria Colombo Andino Inca S.A., Cemex de Colombia, Sociedades Bolívar y Suramericana de Inversiones S.A., les corresponde un costo y valor razonable de cero, de manera que esas inversiones no pueden tener la base suficiente de su comprobación, para luego afirmar que pueda esperarse un rédito de las mismas.

- Los aspectos objeto de glosa son los dividendos y no las inversiones sobre las cuales la administración no hizo observaciones. La destinación de recursos en acciones causa dividendos, mientras que los desarrollos en Fideicomisos, o carteras colectivas, depósitos a la vista generan rendimientos sin que puedan servirse para acumularlos a los dividendos para encontrar el paradigma empresarial, pues, los rendimientos recibidos obedecen a operaciones distintas. Englobar todo como inversión, es erróneo ya que lo que glosó la administración fue la percepción de dividendos, es decir, la actividad empresarial consistente en generar dividendos por la tenencia y usufructo de acciones o hacer parte de sociedades mercantiles o participar en operaciones del mercado público de valores, cuestión que difiere del hecho de tener productos financieros como CDTs o depósitos a la vista, o carteras colectivas cuyo objetivo es pertrecharse de los efectos nocivos de la inflación y devaluación pero no necesariamente y subjetivamente perseguir algo distinto que evitar la erosión patrimonial del alma mater en función del servicio público de educación.

- Igualmente, es necesario recordar que en una economía como la actual donde desde el punto de vista monetario se quebró la tesis del nominalismo, ante la pérdida constante del valor del dinero, acompañado por la tesis de que el dinero fructifica de suyo, lleva necesariamente a pensar que la recuperación del poder adquisitivo del dinero evita los efectos indeseables bien de la inflación o de factores externos como la devaluación, luego no puede considerarse como actos generadores de ingresos reales sino que es la recuperación de la pérdida del valor intrínseco monetario, como se ha reconocido con la diferencia de cambio. De manera que el rendimiento por intereses no debe gravarse en la proporción destinada a cubrir la pérdida del poder adquisitivo, porque lo único que busca es recuperar el valor constante del dinero así nominalmente sea mayor el circulante, como se ha entendido con la diferencia de cambio, se insiste. Sobre esta concepción caerían por ejemplo, las inversiones en certificados de depósito a término (Davivienda Corredores), y depósitos a la vista y las carteras colectivas.

- SENTENCIA -

- **“Se entiende por cartera colectiva un mecanismo que se usa para captar o administrar dinero u otros activos y que está integrada por aportaciones de una pluralidad de personas. Los recursos de estas carteras se gestionan de manera colectiva y, por lo tanto, los resultados económicos también serán colectivos. Este fondo de inversión produce una rentabilidad promedio del 7,11% anual”¹⁸.** Así entonces, si el rendimiento de una cartera colectiva es del 7.11% anual y si la inflación y devaluación acumuladas son mayor a ese porcentaje, verdaderamente no existe un ingreso real sino nominal y solo para resguardar su valor intrínseco sin que debiera considerarse un ingreso gravado, bajo una misma regla de justicia y equidad que con la diferencia de cambio.

- Respecto de las inversiones en CDT's, carteras colectivas, fideicomiso y depósitos a la vista, y acciones serían \$ 3.616.355.282 (incluidas acciones por \$667.085.190) en el II bimestre de 2017 y \$3.417.099.959.00 (incluidas acciones por \$375.803.7564) en el IV bimestre. En la relación de proporcionalidad de la actividad frente al patrimonio de la entidad de \$ 822.000.000.000 (patrimonio Bruto) esto carece de relevancia para siquiera edificar una actividad empresarial como organizada y destinada inefablemente a producir dividendos y rendimientos financieros por sobre el verdadero propósito educacional de la parte demandante y mucho menos pretender traslapar la naturaleza de las inversiones, pues es claro que dividendos y rendimientos financieros no provienen de la misma fuente o actividad, pues, los dividendos en acciones provienen de una actividad empresarial de prestación de bienes y servicios prestada por **la entidad receptora del flujo de caja que entrega las acciones** que para el caso es el grupo Bolívar S.A., mientras que la otra es la expansión secundaria del monetario, ambas que resultan ser exiguas en la relación de actividad y patrimonio, pues, sencillamente la parte demandante tiene volcada su actividad y recursos en la educación y no a la producción de dividendos y rendimientos financieros, sin que la actividad organizada a nivel de empresa se trasluzca como lo quiso hacer ver la parte demandada en los actos acusados, más cuando tomó como referente acciones carentes de costos y valor razonable, que potencialmente no podían producir dividendos.

9.9.2. Así, se observa al menos frente a este indicio un mecanismo fiscalizador y argumentativo de la administración, que no consulta necesariamente la realidad de las actividades en la economía y las desarrolladas por la Universidad, bajo factores reales pero no nominales de economía. Así mismo, el desarrollo de los indicios demuestra insatisfacciones probatorias y dudas de importancia significativa, que debilitan la solidez para dar acreditado muchos de los indicios y que aun cumplidos estos como afirmó el Consejo de Estado darían eventualmente tan solo lugar una alta

¹⁸ actualicese.com/carteras-colectivas-inversion-y-rentabilidad-economica-en-conjunto/#:~:text=Se%20entiende%20por%20cartera%20colectiva,resultados%20económicos%20también%20serán%20colectivos.

- SENTENCIA -

probabilidad para que la obtención de dividendos fuese gravada, pero no a la certeza.

9.9.3. Así las cosas, la probanza de este indicio no se encuentra clara y en todo caso esta controvertida de acuerdo con los hechos probados en el expediente administrativo, por lo cual tampoco está probada.

❖ **Existencia de Establecimiento de Comercio.**

9.10. Frente a este último indicio el despacho recuerda que el Código de Comercio prescribe que el establecimiento de comercio es un conjunto de bienes organizados por el empresario para realizar los fines de la empresa. Que una misma persona podrá tener varios establecimientos de comercio y, a su vez, un solo establecimiento de comercio podrá pertenecer a varias personas, y destinarse al desarrollo de diversas actividades comerciales. Igualmente, todo establecimiento de comercio debe inscribirse en el registro mercantil, entendido como el instrumento legal que busca llevar la matrícula de los comerciantes y de los establecimientos de comercio, así como la inscripción de todos los actos, libros y documentos del comerciante.

9.10.1. En el caso concreto, no fue demostrada la existencia de un establecimiento de comercio, pues, no se conoce cuál fue el conjunto de bienes destinados por el empresario para para ejecutar los fines de la empresa para efectos de dividendos. Por tanto, este indicio no fue demostrado.

Conclusiones frente al cargo y al problema jurídico.

9.10.2. De acuerdo con lo anterior y en vista del análisis pormenorizado de los elementos que indican la existencia de una actividad empresarial en la percepción de dividendos y haciendo la salvedad que la mismas se hizo estrictamente de acuerdo con lo probado en el expediente administrativo, el despacho encuentra que no se acredita la actividad empresarial en la percepción de dividendos por parte de la Administración Distrital en el presente caso.

9.10.3. Tal y como se puso de presente en los actos administrativos demandados no se hizo mayor mención a dichos criterios, siendo solo hasta el acto que resuelve el recurso de reconsideración que se hace una mera cita a la sentencia de unificación, sin que se adecuen los hechos probados y la realidad económica de la Universidad demandante a los criterios dados por dicha jurisprudencia.

9.10.4. A juicio del despacho el ejercicio argumentativo del Distrito Capital tiene importantes falencias y vacíos, en tanto no se puede obtener en realidad bajo que criterio específico se determinó que la actividad de la Universidad Externado de Colombia frente a la percepción de dividendos del Grupo Bolívar constituía una actividad con carácter empresarial

- SENTENCIA -

gravada con ICA. Lo anterior máxime su carácter de entidad sin ánimo de lucro dedicada de forma evidente a la educación superior.

9.10.5. Encontró el despacho que aun haciendo un análisis de las pruebas obrantes en el expediente los únicos criterios abiertamente probados fueron: i) la dedicación de un capital determinado para la actividad inversionista, aunque no se estableció, ni su monto, ni si esa inversión obedece a destinación de recursos propios o de donaciones, caso en el cual, menos probable resulta que la actividad sea empresarial y ii) la uniformidad en la misma.

9.10.6. No obstante dichos criterios por si solos no demuestran la actividad empresarial en la percepción de dividendos más aun en el caso de una entidad sin ánimo de lucro como es la Universidad Externado de Colombia y es que el primer indicio es la condición sine qua non de cualquier inversión, lo que por sí sola no genera que la misma tenga carácter empresarial.

9.10.7. Valga decir que la universidad en su carácter de fundación puede realizar inversiones (es decir afectar un capital determinado para sacar réditos) sin que por sí mismas puedan considerarse con un carácter empresarial, por tal motivo dicho indicio por sí solo no prueba la actividad empresarial. Recuérdese de otra parte que la actividad de la Universidad respecto de la cual puede generar ingresos es la educativa, razón para decir que esos fondos se redireccionan como conservativos de un servicio público.

9.10.8. Frente al segundo indicio que es la uniformidad, lo cierto es que si bien a juicio del despacho se prueba este indicio lo que presenta es un parámetro temporal para poder determinar la ocurrencia de la actividad gravada, y es que lo que cualifica y llena de contenido a la actividad empresarial son los demás indicios, mismos que no fueron probados.

9.10.9. Así precisamente la proporción entre participación y patrimonio total, e ingresos por dividendos sobre ingresos totales demuestra nada menos que la importancia económica real de la actividad, lo que como se demostró no es relevante.

9.10.10. Así mismo frente a los demás criterios que son los costos y gastos asociados, el personal contratado y los establecimientos de comercio utilizados, estos implican y dan cuenta del esfuerzo utilizado por el ente económico en la percepción de los dividendos ya sea en erogaciones económicas, en el requerimiento de personal para percibir el mismo y finalmente en la puesta al servicio de la percepción de los ingresos de bienes organizado. En el presente caso como se observó no se logra probar ninguno de estos indicios.

9.10.11. Finalmente se observa frente a la asociación con demás actividades, que en primer lugar la actividad inversionista no se asocia con la educación superior y que aun en caso de otras actividades inversionistas,

- SENTENCIA -

la administración distrital (ante la falta de profundidad argumentativa) no logra probar la conexión entre las mismas.

9.10.12. Por tanto, encuentra el despacho que, si bien de las pruebas obrantes en el proceso se logra probar la inversión en sí misma y la habitualidad en el tiempo, no se logra probar el centro de la actividad empresarial que es necesariamente la importancia relativa de la actividad frente a los ingresos y el patrimonio, la conexión con otros negocios de igual categoría y los esfuerzos en recursos, entendidos como dinero, personal y bienes asociados a la percepción de los mismos.

9.10.13. Destacase como la doctrina aborda los efectos de la sentencia de unificación y su relación con las pruebas, *"dado que tanto las administraciones tributarias como los contribuyentes se acogían a posiciones que ya no son aplicables, habrá que determinar en cada proceso si las pruebas aportadas en la actuación administrativa y el proceso judicial logran demostrar que sí se configuró el hecho gravable, es decir, que sí se realizó una actividad comercial con "carácter empresarial", pues en este caso podría estarse ante una negación indefinida donde la administración tributaria sería la responsable de demostrar los hechos que dieron lugar al impuesto."*¹⁹ Así entonces, la circunstancia de aplicar la sentencia de unificación en la resolución del recurso de reconsideración, resiente la actividad probatoria eficiente destinada a afinar el criterio empresarial, más cuando la serie de los indicios aun acreditados solo dan una alta probabilidad de que la actividad deba gravarse con ICA, sin que per se pueda afirmarse de forma concluyente que la actividad es producto del carácter empresarial.

9.10.14. Así las cosas, fuerza concluir que en el presente caso queda demostrado que los ingresos glosados no están gravados con ICA y que por tanto prosperan los cargos i) y iii) de nulidad de la demanda, al demostrarse que no ocurrió el hecho generador del ICA frente a la percepción de dividendos y que el actuar de la administración desconoció el precedente jurisprudencial al no demostrar con suficiencia, los indicios de actividad empresarial determinados por la **Sentencia de Unificación 2021CE-SUJ-4-002** del 2 de diciembre de 2021.

DEL CAMBIO DE TARIFA DE LOS INGRESOS POR RENDIMIENTOS FINANCIEROS.

10. El segundo cargo de la demanda se circunscribe al cambio de tarifa respecto de los ingresos asociados a las cuentas 4210050400 Certificados de Depósito, 4210050900 acciones, 4210050500 Cartera Colectiva y 4210051000 Fideicomiso, que paso del 9.66 por mil correspondiente al código CIU 8544

¹⁹ https://xperta.legis.co/visor/rimpuestos/rimpuestos_CONTENTIDO_ULTIMA_ACTUALIZACION/revista-impuestos/contenido-ultima-actualizacion El impuesto de industria y comercio en la distribución de dividendos Revista No 230 Mar.-Abr. 2022 Viviana Martínez Londoño.

- SENTENCIA -

Educación de Universidades al 11.04 por mil correspondiente al código CIU 4799 Otros tipos de comercio al por menor no realizado en establecimientos, puestos de venta u otros mercados.

10.1. Manifiesta la parte demandante que frente al mismo existe una ausencia de motivación en los actos administrativos demandados siendo que solo hasta la Resolución DDI 014753 del 3 de junio de 2020 abordó el tema, manifestando que la universidad debió clasificar esos ingresos de acuerdo con el esquema tarifario del Impuesto de Industria y Comercio en el Distrito Capital.

10.1.1. Manifiesta adicionalmente que en todo caso y más allá que los ingresos por acciones y rendimientos financieros no hagan parte de la base gravable, lo cierto es que los ingresos por rendimientos financieros no debieron tampoco ser reclasificados en la tarifa en tanto la actividad principal que le genera ingresos a la demandante es la actividad educativa y por dicho motivo en consonancia con lo expresamente traído por la ley, los ingresos por rendimientos financieros siempre se asocian a la fuente que los produce.

10.1.2. Así las cosas, concluye que de acuerdo con lo probado, dicha reclasificación fue proferida con ausencia de motivación y en todo caso no se atiene al ordenamiento jurídico, en tanto la tarifa que se aplicó en las liquidaciones privadas (correspondiente al código CIU 8544 *Educación de Universidades*) es la correcta.

10.1.3. Valga decir que la parte demandada frente a este cargo no hizo mención concreta en la contestación de la demanda y en los alegatos de conclusión se limitó a indicar que la demandante debía tributar sobre sus ingresos por rentas pasivas a la tarifa determinada por la secretaria de hacienda, sin hacer mayor énfasis.

10.1.4. En ese orden de ideas hay que dilucidar dos temas, en primer lugar, la supuesta falta de motivación (como vicio de expedición irregular del acto administrativo) dado que no se explicitan los motivos para realizar las determinaciones tributarias, y a punto seguido el tratamiento respecto de la tarifa de los ingresos discutidos.

10.1.5. Frente a la falta de motivación el artículo 137 del CPACA lo establece como un vicio que atañe a la expedición del acto administrativo, es decir, que comporta su expedición irregular dado que se parte del supuesto que el mismo debe tener así sea de manera sumaria los motivos de la decisión.

10.1.6. Es preciso indicar que en materia tributaria el artículo 730 del Estatuto Tributario expone lo siguiente:

Art. 730. Causales de nulidad.

Los actos de liquidación de impuestos y resolución de recursos, proferidos por la Administración Tributaria, son nulos:

- SENTENCIA -

(...)

4. Cuando se omitan las bases gravables, el monto de los tributos o la explicación de las modificaciones efectuadas respecto de la declaración, o de los fundamentos del aforo.

5. Cuando correspondan a procedimientos legalmente concluidos.

6. Cuando adolezcan de otros vicios procedimentales, expresamente señalados por la ley como causal de nulidad (Resaltado Fuera de Texto).

10.1.7. Así las cosas, sobre el deber de motivar el Consejo de Estado²⁰ ha manifestado:

La obligación de motivar los actos administrativos, consagrada en el artículo 35 del Código Contencioso Administrativo, se deriva de la sujeción de la función administrativa a los fines constitucionalmente asignados al Estado (C. P. art. 2), y del principio de publicidad que impone a los funcionarios públicos dar a conocer los fundamentos de las decisiones que profieren, para que sus destinatarios puedan controvertirlos. Como tal, la publicidad permite establecer el momento a partir del cual el acto comienza a ser obligatorio, y garantiza la transparencia en salvaguarda de la objetividad y la efectividad del principio de legalidad. Este deber – el de motivar – se presenta como la razón por la cual el acto se expide. Se materializa a través de una declaración sobre las circunstancias de hecho y de derecho que conducen a emitir la decisión administrativa, generalmente plasmadas en los considerandos de ésta última y asociadas a una causa funcional que parte de supuestos objetivos y ajenos a quienes elaboran el acto. De tal declaración deviene la fundamentación fáctica y jurídica con que la administración entiende sostener la legitimidad y oportunidad de la respectiva decisión, como dimensión pasiva y objetiva de la motivación, así como la valoración jurídica y/o de conveniencia de la decisión o de su adecuación normativa, como dimensión activa. Ahora bien, la motivación debe ser cierta, seria, adecuada y congruente con la decisión, porque refiere a la perfección del acto, en cuanto debe dar razón plena del proceso lógico y jurídico que lo genera. La exigencia así concebida se presenta como presupuesto mixto de la decisión administrativa, es decir, tanto de tipo sustancial, ya que atañe al contenido o fondo de la decisión, como de naturaleza formal, pues da cuenta de una de las solemnidades concurrentes al tiempo de su formación. En este orden de ideas, el ordenamiento jurídico ha admitido que los motivos de los actos administrativos constituyen un elemento estructural y su ausencia o la falsa motivación generan la nulidad del acto, de conformidad con lo previsto en el artículo 84 del C.C.A (Resaltado fuera de Texto).

10.1.8. Así mismo sobre el vicio de falta de motivación la misma corporación ha indicado:

“El motivo del acto administrativo tiene que ver con los hechos que la administración tiene en cuenta para dictarlo. La exposición de esos motivos se conoce como motivación. **La motivación del acto administrativo puede ser previa, concomitante o posterior.** Es previa o remitida cuando la administración no se explaya en exponer los hechos, sino que remite a la actuación, a lo previo, como cuando dice: “Con fundamento en la prueba

²⁰ Sentencia del 16 de septiembre de 2011, Exp.17398, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

- SENTENCIA -

que obra en el folio 20 del expediente...tómese esta decisión..." Por su parte, la motivación concomitante sucede cuando la administración expone ahora y de forma completa las razones tanto fácticas como jurídicas para tomar la decisión. La motivación posterior, a su turno, ocurre cuando la administración revela los motivos después de haber dictado el acto, como cuando por peticiones especiales o por órdenes judiciales así lo hace. **Ahora bien, la exigencia de que el acto administrativo sea motivado es un problema de forma del acto, pues cuando la Constitución o la ley mandan que ciertos actos se dicten de forma motivada y que esa motivación conste, al menos, en forma sumaria en el texto del acto administrativo, se está condicionando el modo de expedirse, esto es, la forma del acto administrativo.** El artículo 35 del Decreto 01 de 1984, por ejemplo, exige que los actos administrativos de contenido particular y concreto se expidan con una motivación, al menos, en forma sumaria, esto es, breve, pero sustancial. **En materia tributaria, el artículo 712 E.T. ordena que la liquidación de revisión debe contener "la explicación sumaria de las modificaciones efectuadas, en lo concerniente a la declaración". La falta de motivación, entonces, es el presupuesto o una de las causas que dan lugar a la nulidad por expedición irregular del acto administrativo, que no a la nulidad por falsa motivación. La causal de nulidad por falsa motivación, vale decir, es una causal independiente y autónoma, en la medida en que alude a los hechos del caso y a la prueba.** (Resaltado fuera de texto)

10.1.9. En ese orden de ideas, la falta de motivación se predica ante la ausencia de motivos esto es de fundamentos de hecho y derecho respecto de las determinaciones tributarias, en el presente caso y dado que se trata de una Liquidación Oficial de Revisión encontramos que la misma parte del sustento básico de la prueba de las determinaciones oficiales que modifican la liquidación privada del contribuyente en alguno de los elementos esenciales del tributo (Hecho generador, Sujeto activo, Sujeto pasivo, Base Gravable y Tarifa).

10.1.10. Es decir, en el procedimiento de revisión la administración después de un ejercicio de fiscalización previo revisa la realidad económica del contribuyente, para buscar determinar si esta se ajusta o no a lo plasmado en sus declaraciones privadas. Motivo por el cual necesariamente comporta un recaudo organizado de pruebas o indicios que lo lleven a modificar la declaración en cualquiera de sus elementos esenciales de acuerdo con lo legalmente establecido. Es decir, la Liquidación oficial de revisión lo que busca es ajustar el cumplimiento y determinación de la obligación tributaria sustancial a la realidad económica del contribuyente.

10.1.11. Como se ve, los anteriores elementos comportan esencialmente el acto administrativo tributario de revisión y deben estar motivados en pruebas o presunciones según el caso, mismas que pueden desvirtuarse por el contribuyente.

10.1.12. No obstante, en todo caso la motivación de dichos elementos es central para el contribuyente en tanto le permite con precisión y claridad

- SENTENCIA -

responder y ejercer su defensa dentro del procedimiento administrativo de determinación oficial del tributo.

10.1.13. Visto lo anterior resulta necesario a continuación, revisar los fundamentos que conllevan al cambio de tarifa. Obsérvese que la Liquidación oficial de revisión si bien no hace una mención concreta a la modificación, ciertamente si se expone un sustento que valga decirlo es sucinto y más que genérico, se observa:

De otra parte, la FUNDACION UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA, al realizar diferentes actividades, entre ellas la de inversión, los ingresos registrados por Certificados de Depósito, Acciones, Cartera Colectiva y Fideicomiso, al depurar la base gravable del impuesto debió clasificarlas acorde a la actividad realizada, tal y como lo hizo con las demás actividades generadoras de ingreso como consultoría, edición y publicación de libros, expendio de comidas preparadas, entre otras.

Es así como el contribuyente incurrió en error, al gravar los siguientes ingresos financieros obtenidos en los bimestres 2 y 4 del 2017, de las siguientes cuentas, aplicando una tarifa del 9.66 por mil siendo la correcta 11.04 por mil

CUENTA	DESCRIPCION	BIMESTRE 2	BIMESTRE 4
4210050400	Certificados de Deposito	407.364.000	175.608.000
4210050900	Acciones	657.085.190	375.803.754
4210050500	Cartera Colectiva	60.979.236	617.858.126
4210051000	Fideicomiso	2.490.956.856	2.130.059.191

Es de aclarar que el impuesto de Industria y Comercio grava las actividades industriales, comerciales y de servicios de forma individual, es así que el sujeto pasivo del mismo, debe clasificar los ingresos por cada actividad que realice de conformidad con la Resolución 0079, de marzo 11 de 2013, expedida por el Secretario de Hacienda de Bogotá, mediante la cual se adopta y establece la clasificación de actividades económicas para el impuesto de Industria y Comercio, adoptada por la tercera revisión del CIU A.C.D.C., para el Distrito Capital, es por ésta razón que para el presente Requerimiento Especial se tienen en cuenta los siguientes códigos de actividad:

CIU	CONCEPTO CIU	TARIFA
58112	Edición y publicación de libros	8
5813	Edición de periódicos, revistas y otras publicaciones periódicas	4,14
5611	Expendio a la mesa de comidas preparadas	13,8
70201	Actividades de consultoría de gestión	6,9
8544	Educación de universidades	9,66
47994	Otros tipos de comercio al por menor no realizado en establecimientos, puestos de venta o mercados de demás productos n.c.p.	11,04

"Decreto 352 de 2002

Artículo 54. Tarifas por varias actividades.

Cuando un mismo contribuyente realice varias actividades, ya sean varias comerciales, varias industriales, varias de servicios o industriales con comerciales, industriales con servicios, comerciales con servicios o cualquier otra combinación, a las que de conformidad con lo previsto en el presente decreto correspondan diversas tarifas, determinará la base gravable de cada una de ellas y aplicará la tarifa correspondiente. El resultado de cada operación se sumará para determinar el impuesto a cargo del contribuyente. La administración no podrá exigir la aplicación de tarifas sobre la base del sistema de actividad predominante."

- SENTENCIA -

10.1.14. Observa el despacho que en la Resolución que resuelve el recurso de reconsideración no se menciona este tema, centrándose el mismo en el gravamen con Impuesto de Industria y Comercio.

10.1.15. Así, es preciso recordar que en tratándose de derecho tributario necesariamente para que exista razón o motivación suficiente es necesario que de la lectura del acto administrativo se infiera con claridad las razones que llevaron a que la deuda tributaria se determinara oficialmente en un sentido, al respecto el Consejo de Estado ha determinado²¹:

La Sala ha expuesto que el acto administrativo, como expresión de la voluntad administrativa unilateral encaminada a producir efectos jurídicos a nivel general y/o particular y concreto, se forma por la concurrencia de elementos de tipo subjetivo (órgano competente), objetivo (presupuestos de hecho a partir de un contenido en el que se identifique objeto, causa, motivo y finalidad, y elementos esenciales referidos a la efectiva expresión de una voluntad unilateral emitida en ejercicio de la función administrativa) y formal (procedimiento de expedición).

En la misma providencia se precisó que, ante la falta de los elementos estructurales señalados, el acto administrativo «adolecería de vicios de formación generadores de invalidez, que afectan su legalidad».

Ahora bien, de conformidad con el artículo 42 del CPACA, vigente para la época de los hechos, los actos administrativos que contengan decisiones que afecten a los particulares deben motivarse, pues el análisis de los hechos y razones que fundamentan la decisión garantizan el derecho de defensa y de audiencia del contribuyente.

Así pues, la motivación constituye un elemento necesario para la validez de los actos administrativos y se concreta en las «circunstancias o razones de hecho y de derecho que determinan la expedición del acto y el contenido o sentido de la respectiva decisión»²².

En la misma línea, la doctrina ha precisado que los motivos consisten «en el soporte fáctico y jurídico del sentido y alcance de la declaración o contenido del acto administrativo, así como lo que hace necesaria su expedición; y cuando por disposición de la ley los fines deben ponerse de manifiesto, aparecen en la parte motiva o considerativa del mismo»²³.

La necesidad de motivación de los actos administrativos «no se reduce a un simple requisito formal de introducir cualquier argumentación»²⁴. Por eso la Sala ha acudido al concepto de «razón suficiente» para indicar que la motivación «deberá contener, no obstante que sea sumaria, argumentos

²¹ Sentencia del 5 de agosto de 2021, Exp. 24503 C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto

²² Consejo de Estado Sección Segunda Subsección B, sentencia del 5 de julio de 2018, Exp. 0685-2010, C.P. Gabriel Valbuena Hernández.

²³ BERROCAL GUERRERO Luis Enrique, Manual del Acto Administrativo – Sexta edición, Librería Ediciones El Profesional Ltda. Págs. 97 y 98.

²⁴ Sentencia T-204 de 2012, citada en la sentencia del 8 de agosto de 2019, Exp. 22247, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

- SENTENCIA -

puntuales que describan de manera clara, detallada y precisa las razones de la decisión»²⁵.

Esta Sala ha señalado que los actos que liquidan tributos están suficientemente motivados «cuando expresan los datos exigidos por los artículos 712 y 719 del ET (y otras normas de carácter especial), de manera tal que el destinatario de la actuación y quien ejerce el control de legalidad puedan inferir, a partir de la lectura de la decisión, cuáles fueron las razones precisas que llevaron a que la deuda se determinara oficialmente, además de todas las circunstancias esenciales para entender esa conclusión y su alcance»²⁶.

10.1.16. Como se observa en el presente caso, si bien las motivaciones pueden llegar a ser sucintas y vagas ciertamente siguen una línea argumentativa al menos visible y es que según lo determinado oficialmente la tarifa se modifica, en tanto los ingresos necesariamente se asocian a la actividad que los produce. Valga reiterar que la modificación de la tarifa efectivamente se realiza sobre los ingresos asociados a las cuentas: 4210050400 Certificados de depósito, 4210050900 Acciones, 4210050500 Cartera Colectiva y 4210051000 Fideicomiso.

10.1.17. Visto lo anterior encuentra el despacho que no se logra probar la falta de motivación en el presente caso, dado que así fuera de forma muy básica la administración presentó los motivos de las determinaciones oficiales. Permitiendo el ejercicio de defensa por parte del ahora demandante, esto no obstante la omisión de este tema en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración y en los argumentos esbozados dentro de este proceso judicial por parte de la administración.

10.1.18. Sin embargo, vista que el cargo de la demandante también se dirige al fondo de la determinación al manifestar que respecto de los ingresos por rendimientos financieros estaban gravados a la tarifa del 9.66 por mil al corresponder al código de actividad 8544 Educación de Universidades, el despacho deber revisar la determinación a la luz de las normas legales.

10.1.19. Así, en primer lugar en lo relativo a las acciones tal y como se puso de presente en anterior acápite los ingresos no resultarían gravados por no devenir de una actividad que realice el hecho generador por dicho motivo y habida cuenta de dicha resolución previa el despacho encuentra que la modificación de la tarifa frente a ellos efectivamente es improcedente.

10.1.20. Caso distinto son los ingresos por rendimientos financieros mismos que se asocian a las cuentas 4210050500 Cartera Colectiva, 4210051000 Fideicomiso y 4210050400 Certificados de depósito. Esto en tanto todos los

²⁵ Sentencia del 8 de agosto de 2019, Exp. 22247, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez que reitera la sentencia del 8 de octubre de 2009, Exp. 17145, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²⁶ Sentencia del 22 de abril de 2021, Exp. 23824, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, que reitera las sentencias del 5 de noviembre de 2020, Exp. 22261, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, del 5 de marzo de 2020, Exp. 21321, C.P. Milton Chaves García y del 30 de mayo de 2019, Exp. 23063, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

- SENTENCIA -

anteriores productos devienen de la compra o manejo de un producto financiero tema que ya se dilucido en el primer acápite.

10.1.21. Valga decir que los rendimientos financieros presuponen la adquisición o inversión en un producto financiero que genera réditos posteriores, generalmente intereses pactados u otros rendimientos derivados precisamente de la actividad financiera del intermediario del producto, por dicho motivo para efectos del ICA legalmente se entiende que los mismos hacen parte de la Base gravable del ICA, tanto así que el en Distrito Capital dicha precisión es expresa en el artículo 42 de Decreto núm. 352 de 2002.²⁷

Artículo 42. Base gravable. El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre se liquidará con base en los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período. Para determinarlos, se restará de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los correspondientes a actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, las exportaciones y la venta de activos fijos.

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

10.1.22. Así las cosas, los ingresos por rendimientos financieros si bien hacen parte de la base gravable del ICA para que lo sean deben derivar de depósitos que provengan de una actividad gravada y en todo caso correrán la suerte de la fuente que los genera.

10.1.23. El Consejo de Estado²⁸ ha hecho una precisión sobre los ingresos por rendimientos financieros y su gravamen con el Impuesto de Industria y Comercio en Bogotá así:

Como se advierte, debe precisarse el tratamiento de los rendimientos financieros para el impuesto de industria y comercio, de acuerdo con la normativa vigente para el Distrito Capital.

Según el artículo 32 del Decreto 352 de 2002, se causa el impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital por el ejercicio de actividades industriales, comerciales y de servicios, independientemente de que dichas actividades se ejerzan habitualmente o de manera ocasional.

Además, conforme con el artículo 42 del Decreto 352 de 2002, la base gravable del impuesto de industria y comercio está conformada por todos los ingresos netos del contribuyente obtenidos en el respectivo periodo gravable, esto es, los resultantes de restar a los ingresos ordinarios y extraordinarios, los correspondientes a actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, las exportaciones y la venta de activos fijos .

²⁷ Cfr. Ley núm. 1819 de 2016 Artículo 342.

²⁸ Sentencia del Once de febrero de 2021, Exp. 22925 C.P. Milton Chaves Garcia.

- SENTENCIA -

*En concordancia con el numeral 5 del artículo 154 del Decreto 1421 de 1993, el artículo 42 del Decreto 352 de 2002 dispone que **“Hacen parte de la base gravable, los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo”***

*En sentencia de 8 de junio de 2016, la Sección **precisó que los ingresos por rendimientos financieros están gravados con el impuesto de industria y comercio si se obtienen como resultado del ejercicio de una actividad gravada con este impuesto, esto es, una actividad industrial, comercial o de servicios. Y, que, por el contrario, no lo están, si tales ingresos no se producen en ejercicio de alguna de estas actividades.***

*En el mismo sentido, la Sala ha sostenido que para determinar **si los ingresos por rendimientos financieros se encuentran gravados con el impuesto de industria y comercio, “ha examinado si se producen o registran como consecuencia o en ejercicio de una actividad gravada por este tributo. De este modo, si los ingresos por rendimientos financieros no se producen en ejercicio de una actividad industrial, comercial o de servicio, no procede tributar sobre ellos ”.***

De acuerdo con lo anterior, la percepción de rendimientos financieros por personas naturales o jurídicas -diferentes de las instituciones del sector financiero sujetas al impuesto en virtud del art. 41 de la Ley 14 de 1983- no constituye por sí sola una actividad gravada con el impuesto de industria y comercio.

No obstante, si un sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio realiza actividades comerciales, industriales o de servicios dentro de la jurisdicción del Distrito Capital y por tanto realiza el hecho generador del impuesto de industria y comercio, debe tener en cuenta dentro de la base gravable, los ingresos percibidos por rendimientos financieros, en virtud del numeral 5 del artículo 154 del Decreto 1421 de 1993, según el cual “Hacen parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros”, en concordancia con el artículo 42 del Decreto 352 de 2002.

En síntesis, como la percepción de rendimientos financieros, por sí sola, no implica el ejercicio de actividad comercial, que se grave de manera independiente a la realización de actividades comerciales, industriales o de servicios, debe concluirse que tributan a la tarifa aplicable a la base gravable de la actividad principal que desarrolle el contribuyente. (Negritas fuera de texto)

10.1.24. Ahora, si bien la sentencia de unificación abandona el criterio del giro ordinario de los negocios, consideramos que la misma se ajusta al requerimiento de que necesariamente los rendimientos financieros son gravados en la medida que existan actividades gravadas con el Impuesto de Industria y Comercio que los generen, dado que se suman a la base gravable y a la actividad que las genera.

10.1.25. Como se observó en punto precedente y tal como indica y prueba la demandante, la mayor parte de sus ingresos derivan de su actividad principal, es decir la educación universitaria, esto más aun cuando se probó

- SENTENCIA -

que la actividad inversionista especialmente por los dividendos no se ajustaba a un criterio empresarial y por tanto no estaba gravada.

10.1.26. Así las cosas y habida cuenta que la actividad principal de la demandante es la actividad educativa con el código CIIU 8544 gravada a la tarifa del 9.66 por mil, y dado que del mismo naturalmente devendrían los depósitos para las inversiones en productos financieros necesariamente los ingresos por rendimientos financieros están gravados a esa tarifa y es que los mismos se integran a la base gravable de la actividad principal ante la ausencia de prueba en contrario. Lo anterior porque cobrar relevancia el origen de los recursos de inversión que es la actividad educativa, con independencia que excedente de liquidez de la actividad educativa se lleven a inversiones, pues, se insiste su origen es la educación.

10.1.27. Por lo que concluye el despacho que en lo que tiene que ver con los rendimientos financieros los mismos hacen parte de la base gravable asociada a la actividad principal de la demandante es decir la educación Universitaria y por tanto están gravados a la tarifa del 9.66 por mil tal y como lo propuso en su declaración privada. Motivo por el cual no se ajustó a las normas legales la reclasificación de la tarifa al 11.04 por mil de los rendimientos financieros hecha por la administración y prospera el segundo cargo de nulidad de la demanda.

10.1.28. Finalmente, y dado que se logró demostrar por parte de la demandante la procedencia de su declaración privada, sin que incluyera datos inexactos o alterados encuentra el despacho que no es procedente la aplicación de la sanción de inexactitud en el presente caso, **dado que no existe inexactitud sancionable.**

10.1.29. En ese orden de ideas y al prosperar todos los cargos de nulidad, el despacho encuentra que accederá a las pretensiones de la demanda, al verificarse la ilegalidad de los actos administrativos acusados.

10.1.30. En cuanto al restablecimiento del derecho el Despacho declarará la firmeza de la declaración del Impuesto de Industria y comercio, avisos y tableros presentada por la fundación UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA por el bimestre II de 2017 con formulario 2017302010008596721, y la presentada por el bimestre IV de la misma anualidad con formulario 2017302010114663309, es decir, la demandante no debe suma alguna adicional sobre dichas obligaciones tributarias, de acuerdo con lo expuesto anteriormente.

Costas y agencias en derecho.

11. El artículo 188 del CPACA adicionado por el artículo 47 de la Ley núm. 2080 de 2021 establece que salvo en los procesos en que se discuta un interés público, la sentencia resolverá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código General del Proceso.

- SENTENCIA -

11.1. A su turno, el artículo 365 de la Ley 1564 de 2012 señala:

<<Artículo 365. **Condena en costas.** En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas:

1. **Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso**, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código.

Además se condenará en costas a quien se le resuelva de manera desfavorable un incidente, la formulación de excepciones previas, una solicitud de nulidad o de amparo de pobreza, sin perjuicio de lo dispuesto en relación con la temeridad o mala fe. (...)>>.

11.1.1. Constituye por lo tanto una compensación para la parte que se vea compelida a agotar esfuerzos, para ejercer su defensa dentro de un proceso y los trámites paralelos o posteriores al mismo.

11.1.2. Respecto a dicha compensación, el Consejo de Estado, Sección Segunda consideró²⁹:

<<El concepto de las costas del proceso está relacionado con todos los gastos necesarios o útiles dentro de una actuación de esa naturaleza y comprende los denominados gastos o expensas del proceso llamados en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo gastos ordinarios del proceso y otros como son los necesarios para traslado de testigos y para la práctica de la prueba pericial, los honorarios de auxiliares de la justicia como peritos y secuestres, transporte de expediente al superior en caso de apelación, pólizas, copias, etc.

Igualmente, el concepto de costas incluye las agencias del derecho que corresponden a los gastos por concepto de apoderamiento dentro del proceso, que el juez reconoce discrecionalmente a favor de la parte vencedora atendiendo a los criterios sentados en los numerales 3° y 4° del artículo 366 del CGP³⁰, y que no necesariamente deben corresponder al

²⁹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, Subsección A. Sentencia del siete (7) de abril de dos mil dieciséis (2016). Radicación: 13001-23-33-000-2013-00022-01 (1291-2014). Consejero ponente: William Hernández Gómez.

³⁰ “[...] 3. La liquidación incluirá el valor de los honorarios de auxiliares de la justicia, los demás gastos judiciales hechos por la parte beneficiada con la condena, siempre que aparezcan comprobados, hayan sido útiles y correspondan a actuaciones autorizadas por la ley, y las agencias en derecho que fije el magistrado sustanciador o el juez, aunque se litigue sin apoderado. Los honorarios de los peritos contratados directamente por las partes serán incluidos en la liquidación de costas, siempre que aparezcan comprobados y el juez los encuentre razonables. Si su valor excede los parámetros establecidos por el Consejo Superior de la Judicatura y por las entidades especializadas, el juez los regulará.

4. Para la fijación de agencias en derecho deberán aplicarse las tarifas que establezca el Consejo Superior de la Judicatura. Si aquellas establecen solamente un mínimo, o este y un máximo, el juez

- SENTENCIA -

mismo monto de los honorarios pagados por dicha parte a su abogado³¹ los cuales deberán ser fijados contractualmente entre éstos conforme los criterios previstos en el artículo 28 numeral 8.º de la ley 1123 de 2007³².

(...)

Sin embargo, en esta oportunidad la Subsección A varía aquella posición y acoge el criterio objetivo para la imposición de costas (incluidas las agencias en derecho) al concluir que no se debe evaluar la conducta de las partes (temeridad o mala fe). Se deben valorar aspectos objetivos respecto de la causación de las costas, tal como lo prevé el Código General del Proceso, con el fin de darle plena aplicación a su artículo 365. Las razones son las siguientes:

a- El artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, regula que tratándose de costas en la jurisdicción de lo contencioso administrativo, en la sentencia el juez tiene la obligación de pronunciarse sobre dicho aspecto, con excepción de los asuntos en los que se ventile un interés público³³.

Asimismo, que la liquidación y ejecución se rigen por lo dispuesto en el Código de procedimiento Civil, hoy Código General del Proceso, artículo 365³⁴.

tendrá en cuenta, además, la naturaleza, calidad y duración de la gestión realizada por el apoderado o la parte que litigó personalmente, la cuantía del proceso y otras circunstancias especiales, sin que pueda exceder el máximo de dichas tarifas. [...]"

³¹ Criterio aceptado por la Corte Constitucional en Sentencia C-043 de 2004 y C-539 de 1999.

³² Regula la norma como deber de los abogados, el de "...fijar sus honorarios con criterio equitativo, justificado y proporcional frente al servicio prestado o de acuerdo a las normas que se dicten para el efecto, y suscribirá recibos cada vez que perciba dineros, cualquiera sea su concepto"

³³ Regula la norma lo siguiente: "[...] 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 [...]"

³⁴ "[...] Artículo 365. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas:

1. **Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación**, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código.

Además se condenará en costas a quien se le resuelva de manera desfavorable un incidente, la formulación de excepciones previas, una solicitud de nulidad o de amparo de pobreza, sin perjuicio de lo dispuesto en relación con la temeridad o mala fe.

2. La condena se hará en sentencia o auto que resuelva la actuación que dio lugar a aquella.

3. En la providencia del superior que confirme en todas sus partes la de primera instancia se condenará al recurrente en las costas de la segunda.

4. Cuando la sentencia de segunda instancia revoque totalmente la del inferior, la parte vencida será condenada a pagar las costas de ambas instancias.

5. En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión.

6. Cuando fueren dos (2) o más litigantes que deban pagar las costas, el juez los condenará en proporción a su interés en el proceso; si nada se dispone al respecto, se entenderán distribuidas por partes iguales entre ellos.

7. Si fueren varios los litigantes favorecidos con la condena en costas, a cada uno de ellos se les reconocerán los gastos que hubiere sufragado y se harán por separado las liquidaciones.

8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.

- SENTENCIA -

- b- De la lectura del artículo 365 en comentario, se observa que varias de las situaciones por las que se impone el pago de las costas del proceso, **están relacionadas con el hecho de que una de las partes resultó vencida en el juicio, sin que para tal efecto se indique que adicionalmente debe verificarse mala fe o temeridad como lo refiere la postura anteriormente adoptada y que aquí se substituye.**

En efecto, la evolución normativa de este concepto en nuestra legislación, específicamente en la jurisdicción de lo contencioso administrativo, permite resaltar tres etapas bien definidas y diferenciadas: **Una primera etapa de prohibición, la segunda de regulación con criterio subjetivo, y la última de regulación con criterio objetivo.**

(...)

El análisis anterior permite las siguientes conclusiones básicas sobre las costas:

- a) **El legislador introdujo un cambio sustancial respecto de la condena en costas, al pasar de un criterio “subjetivo” –CCA- a uno “objetivo valorativo” –CPACA-.**
- b) Se concluye que es “objetivo” porque en toda sentencia se “dispondrá” sobre costas, es decir, se decidirá, bien sea para condenar total o parcialmente, o bien para abstenerse, según las precisas reglas del CGP.
- c) Sin embargo, se le califica de “valorativo” porque se requiere que en el expediente el juez revise si las mismas se causaron y en la medida de su comprobación. Tal y como lo ordena el CGP, esto es, con el pago de gastos ordinarios del proceso y con la actividad del abogado efectivamente realizada dentro del proceso. **Se recalca, en esa valoración no se incluye la mala fe o temeridad de las partes.**
- d) La cuantía de la condena en agencias en derecho, en materia laboral, se fijará atendiendo la posición de los sujetos procesales, pues varía según sea la parte vencida el empleador, el trabajador o el jubilado, estos últimos más vulnerables y generalmente de escasos recursos, así como la complejidad e intensidad de la participación procesal (Acuerdo núm. 1887 de 2003 Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura).
- e) Las estipulaciones de las partes en materia de costas se tendrán por no escritas, por lo que el juez en su liquidación no estará atado a lo así pactado por éstas.
- f) La liquidación de las costas (incluidas las agencias en derecho), la hará el despacho de primera o única instancia, tal y como lo indica el CGP³⁵,

9. Las estipulaciones de las partes en materia de costas se tendrán por no escritas. Sin embargo podrán renunciarse después de decretadas y en los casos de desistimiento o transacción.” [...]”

³⁵ “**ARTÍCULO 366. LIQUIDACIÓN.** Las costas y agencias en derecho serán liquidadas de manera concentrada en el juzgado que haya conocido del proceso en primera o única instancia, inmediatamente quede ejecutoriada la providencia que le ponga fin al proceso o notificado el auto de obediencia a lo dispuesto por el superior, con sujeción a las siguientes reglas:(...)”

- SENTENCIA -

previa elaboración del secretario y aprobación del respectivo funcionario judicial.

g) Procede condena en costas tanto en primera como en segunda instancia>>. (Subrayado fuera del texto)

11.1.3. Así, con fundamento en el criterio objetivo valorativo, se encuentran acreditados los presupuestos para la condena en costas, sin embargo, atendiendo a la tesis del **Tribunal Administrativo de Cundinamarca sobre la no condena en costas por su no acreditación**, el Despacho se abstendrá de ordenalas.

En mérito de lo expuesto, el Juzgado Treinta y Nueve Administrativo del Circuito de Bogotá D. C., administrando justicia en nombre de la República de Colombia, por autoridad de la ley,

RESUELVE

PRIMERO. - ACCEDER a las pretensiones de la demanda de acuerdo con lo expuesto en la parte motiva.

SEGUNDO. - DECLARAR LA NULIDAD de la Resolución DDI 014753 del 3 de junio de 2020, por la cual se profirió Liquidación Oficial de revisión a las declaraciones del Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y tableros correspondientes a los bimestres II y IV de la vigencia 2017 presentada por el contribuyente FUNDACIÓN UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA y la Resolución DDI 005394 del 14 de marzo de 2022 por la cual se resolvió un recurso de reconsideración, de acuerdo con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO. - A título de restablecimiento del derecho **DECLARAR** la firmeza de la declaración del Impuesto de Industria y comercio, avisos y tableros presentada por la fundación UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA por el bimestre II de 2017 con formulario núm. 2017302010008596721, y la presentada por el bimestre IV de la misma anualidad con formulario núm. 2017302010114663309, es decir, la demandante no debe suma alguna adicional sobre dichas obligaciones tributarias, según lo expuesto anteriormente.

CUARTO. - Sin condena en costas y agencias en derecho a la parte vencida.

QUINTO. - Ejecutoriada esta providencia, archívese el expediente, previas las constancias secretariales de rigor.

SEXTO. - Por secretaría, **LIQUÍDENSE** los gastos del proceso, en caso de remanentes **DÉJENSE** a disposición del interesado. Pasados dos (2) años sin que el interesado los haya reclamado, la Secretaría declarará la prescripción de estos a favor del Consejo Superior de la Judicatura – Dirección Ejecutiva de Administración Judicial.

- SENTENCIA -

SÉPTIMO. - Los memoriales dirigidos a este juzgado serán recibidos en el canal digital correscanbta@cendoj.ramajudicial.gov.co . Quien radique un memorial deberá hacerlo según el artículo 46 de la Ley núm. 2080 de 2021 en consonancia con el numeral 14 del artículo 78 del CGP, es decir: *“enviar a las demás partes del proceso después de notificadas, cuando hubieren suministrado una dirección de correo electrónico o un medio equivalente para la transmisión de datos, un ejemplar de los memoriales presentados en el proceso...”*

Los apoderados para solucionar inquietudes del proceso y agendamiento de citas podrán comunicarse a los celulares números 3014263238 (Juez) y 3112436475 (Secretaría) o al correo electrónico referido, **se recuerda que la atención y el servicio de justicia es principalmente virtual, por mensaje de datos o telefónico** y excepcionalmente presencial.

NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE


LEONARDO GALEANO GUEVARA
JUEZ

DF11