

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

Bogotá, D.C., veinte (20) de noviembre de dos mil catorce (2014).

Radicación: 250002327000200800209-01
No. Interno: 18750
Asunto: Acción de nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante: NUERAFI S.A. en liquidación
**Demandado: Distrito Capital – Secretaría de Hacienda – Dirección
Distrital de Impuestos**

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 19 de octubre de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que negó las pretensiones de la demanda.

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El día 30 de septiembre de 2006, la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos emitió el Emplazamiento para Declarar 2006EE249454, correspondiente al impuesto de industria y comercio de los bimestres 1 a 6 de los años 2002, 2003, 2004 y 1, 2, 3 y 5 del año 2005, a cargo de la demandante. (Fl. 23 cuaderno de antecedentes)
- Mediante la Resolución 4078DDI012973 del 15 de marzo de 2007, la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo le impuso sanción a la sociedad NUERAFI S.A. en liquidación, por no declarar el impuesto de industria y comercio correspondiente a los bimestres 1 a 6 de los años 2002, 2003 y 2004 y 1, 2, 3 y 5 del año 2005. (Fls. 26 a 31 cuaderno de antecedentes)
- La resolución que impuso la sanción por no declarar fue confirmada mediante la Resolución DDI011113 del 31 de marzo de 2008, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la parte actora. (Fls. 96 a 124 cuaderno principal)
- El 1º de agosto de 2007, la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo, mediante la Resolución 644DDI064500, liquidó oficialmente el impuesto de industria y comercio correspondiente a los bimestres 4 del año 2002, 1 y 4 del año 2003, 2 y 4

del año 2004 y 1º del año 2005, a cargo de la sociedad actora. (Fls. 124 a 130 cuaderno principal)

- La Resolución 644DDI064500 fue confirmada por la Resolución DDI035368 del 11 de junio de 2008, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la demandante. (Fls. 144 a 170 cuaderno principal)

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

La sociedad NUERAFI S.A. en liquidación, mediante apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

“PRIMERA

Que se declare la nulidad de los actos administrativos proferidos por la Secretaría de Hacienda Distrital contra la sociedad NUERAFI S.A. EN LIQUIDACIÓN, que se relacionan a continuación, por haber sido expedidas con violación de las normas nacionales y locales a las que están obligados a someterse:

- *La Resolución No. 4078DDI012973 del 15 de marzo de 2007, dirigido a la sociedad NUERAFI S.A. EN LIQUIDACIÓN, NIT 830.060.240, por medio de la cual se impone sanción por no declarar Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros, correspondiente a los bimestres 1 a 6 de los años gravables 2002, 2003, 2004 y bimestres 1, 2, 3 y 5 del año gravable 2005.*

- *La Resolución No. DDI 011113 del 31 de marzo de 2008 que confirma en todas sus partes la Resolución Sanción.*
- *La Resolución No. 644DDI064500 de agosto 1 de 2007, dirigido a la sociedad NUERAFI S.A. EN LIQUIDACIÓN, NIT 830.060.240, por medio de la cual se profiere liquidación oficial de aforo por el Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros, correspondiente a los bimestres 4 del año gravable 2002, 1 y 4 del año gravable 2003, 2 y 4 del año gravable 2004 y 1 del año gravable 2005.*
- *La Resolución No. DDI035368 del 11 de junio de 2008 que confirma en todas sus partes la Liquidación Oficial de Aforo Resolución.*

SEGUNDA

Que como consecuencia de la declaratoria anterior, se restablezca en su derecho a la sociedad NUERAFI S.A. EN LIQUIDACIÓN, declarando que no se encontraba obligada a declarar el impuesto de Industria y Comercio en los períodos sancionados, y por lo tanto, son improcedentes las sanciones impuestas por los actos demandados, en los bimestres 1 a 6 de los años gravables 2002, 2003, 2004 y bimestres 1, 2, 3 y 5 del año gravable 2005.”

2.1.1. Normas violadas:

La sociedad demandante invocó como violadas las siguientes disposiciones:

- Artículo 638 del Estatuto Tributario en concordancia con el artículo 29 de la Constitución Política;

- Artículos 28, 37 y 38 del Decreto Distrital 400 de 1999; 32, 41 y 42 del Decreto Distrital 352 de 2002 y, 26 del Decreto 807 de 1993, en concordancia con el artículo 12 del mismo decreto y,
- Artículos 715 y 716 del Estatuto Tributario y 60 del Decreto 807 de 1993.

2.1.2. Concepto de la violación

La demandante sustentó el concepto de la violación en los siguientes términos:

a. Violación del derecho al debido proceso por omitir el pliego de cargos previo a la resolución sancionatoria:

Dijo que los actos administrativos demandados fueron expedidos irregularmente, pues no estuvieron precedidos del pliego de cargos a que se refiere el artículo 638 del Estatuto Tributario, aplicable por remisión expresa de los artículos 66 de la Ley 383 de 1997 y 59 de la Ley 788 de 2002.

Explicó que el pliego de cargos es aquel acto previo a la resolución que impone la sanción por no declarar, en el que la Administración le anuncia al contribuyente el valor y las razones por las que le impondrá la sanción.

Sostuvo que la posición de la Administración, en cuanto a que el artículo 638 ibídem se refiere a la imposición de sanciones detectadas en las “declaraciones presentadas”, es equivocada.

Para la demandante, la potestad de la Administración de aplicar la sanción por no declarar, una vez vencido el término otorgado por el emplazamiento para declarar, no opera de pleno derecho, como equivocadamente lo entendió el Distrito Capital, pues la Administración debe observar la notificación del pliego de cargos cuando la sanción se impone en resolución independiente. Al respecto, citó apartes de jurisprudencia del Consejo de Estado sobre el tema.

Aseguró que la notificación del emplazamiento previo no sule el pliego de cargos que debe proferir la Administración antes de imponer la sanción por no declarar, en resolución independiente.

Indicó que la sociedad no recibió el emplazamiento previo que la Administración dijo enviarle antes de imponerle la sanción, lo que le impidió pronunciarse sobre la determinación del impuesto. Explicó que la Administración notificó el emplazamiento para declarar en la portería del edificio donde se encuentra ubicada la oficina de NUERAFI S.A., y que dicho documento fue refundido por los vigilantes del edificio.

b. La Administración desconoció el hecho gravado tipificado y los componentes de la base gravable del impuesto de industria y

comercio. Los ingresos correspondientes a los dividendos provenientes de inversiones permanentes no están gravados con el impuesto de industria y comercio. Las acciones son rentas pasivas y en este caso están pignoradas:

La demandante dijo que, facultada por sus estatutos, realizó inversiones de su patrimonio de manera permanente, con el fin de obtener rendimientos periódicos. Que de dichas inversiones obtuvo dividendos en los períodos en discusión.

Sin embargo, añadió, la Administración gravó con el impuesto de industria y comercio los dividendos generados por las inversiones de carácter permanente (activos fijos) efectuadas por la sociedad, por estimar que provinieron del ejercicio de una actividad comercial.

Precisó que los únicos ingresos que recibió la sociedad en los períodos cuestionados correspondieron a dividendos, que son rentas pasivas que no están gravadas con el impuesto. Que los dividendos, como rendimientos de un activo fijo o inversión permanente que son, gozan del mismo tratamiento que las acciones que los causan, pues ambas constituyen operaciones ajenas al giro ordinario de los negocios, que es lo que la Administración pretende gravar con el impuesto.

Indicó que, según la jurisprudencia del Consejo de Estado, para establecer si los dividendos generados por una inversión no están gravados con el

impuesto, se debe determinar si esa inversión constituye o no un activo fijo o inversión permanente para la sociedad.

c. Los actos administrativos demandados son nulos, por sancionar el incumplimiento del deber de declarar, en cabeza de quien no está obligado a hacerlo

La parte actora precisó que el artículo 26 del Decreto 807 de 1993 dispone que son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio, y están obligadas a presentar declaración, las personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho que realicen las actividades que, de conformidad con las normas sustanciales, están gravadas o exentas del impuesto en el Distrito Capital.

A su vez, dijo que, conforme con los artículos 715 y 716 del Estatuto Tributario, la obligación formal de declarar el impuesto está prevista para el acreedor de la obligación sustancial del impuesto de industria y comercio. De tal manera que quien sea contribuyente del impuesto es quien tiene el deber de presentar la respectiva declaración.

Precisó que la sociedad no realizó actividad alguna gravada con el impuesto en los períodos de discusión, pues la simple percepción de dividendos, provenientes de las inversiones permanentes, no es una actividad comercial. En ese orden, no está obligada a declarar el impuesto respecto de esos ingresos.

Sostuvo que como la sociedad no está obligada a declarar el impuesto de industria y comercio por los períodos discutidos, la sanción por no declarar impuesta en los actos administrativos demandados deviene en improcedente.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El apoderado del Distrito Capital contestó la demanda en los siguientes términos (Fls. 230 a 243 cuaderno principal):

Sostuvo que el emplazamiento para declarar el impuesto de industria y comercio de los períodos en discusión sí le fue notificado a la demandante, pues de acuerdo con el memorando SH2008-694 del 16 de mayo de 2008, en el acto que contiene el emplazamiento aparece la imposición de cierto sello de la portería del Centro Comercial El Castillo, lugar donde está ubicada la oficina 202 de la sociedad demandante.

Precisó que la demandante no respondió el emplazamiento para declarar ni presentó las declaraciones tributarias echadas de menos por la Administración.

Dijo que la ley estableció como acto previo a la imposición de la sanción por no declarar el “emplazamiento para declarar”, sin que se hubiera previsto que, adicionalmente, se requiera proferir pliego de cargos. El emplazamiento para declarar es un acto de trámite tendiente a garantizar el derecho de

defensa del contribuyente omiso, que da a conocer los motivos por los que se le sancionará si persiste en su incumplimiento, la base y el monto de la sanción, así como las consecuencias de no atenderlo, tal como ocurrió en el caso de la demandante.

Adujo que la sociedad demandante fue creada con el objeto de comprar y vender, permutar, arrendar y administrar bienes inmuebles urbanos y rurales, entre otros. Que la sociedad desarrolla su objeto social mediante la compra y venta regular de bienes inmuebles.

Aseveró que la inversión en inmuebles que la empresa toma como activos fijos, y su posterior cesión en venta, constituyen actos de comercio realizados en el giro ordinario de sus negocios.

En cuanto a la sanción por no declarar el impuesto, alegó que se impone cuando el contribuyente omite presentar las declaraciones tributarias.

2.3. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó las pretensiones de la demanda.

Para sustentar la decisión, consideró:

Que de los artículos 637 y 638 del Estatuto Tributario se desprende que el pliego de cargos es requisito de procedibilidad para imponer sanciones en resolución independiente.

Que la Administración no profirió el correspondiente pliego de cargos antes de expedir la Resolución 4078DDI012973, mediante la cual le impuso la sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio a la demandante.

Que la Administración se limitó a expedir el emplazamiento para declarar 2006EE249454 del 20 de septiembre de 2006, en el que le otorgó a la demandante el término de un mes para presentar la declaración del impuesto, y le indicó el método para liquidar la sanción por extemporaneidad.

Que las indicaciones que hizo la Administración para liquidar las sanciones correspondientes no se pueden tomar como pliego de cargos. Citó jurisprudencia del Consejo de Estado al respecto.

Que como la Administración no profirió pliego de cargos o acto administrativo alguno en el que se le indicara a la demandante sobre la imposición de la sanción por no declarar, para que ésta pudiera ejercer el derecho de defensa, era procedente declarar la nulidad de la Resolución 4078DDI012973. Sin embargo, en la parte resolutive el a quo optó por negar todas las pretensiones. Esto, como se verá, motivó la apelación de ambas partes, pues el Distrito Capital interpretó que este acto si se había anulado y la parte actora acusa de incongruente el fallo.

Con fundamento en los artículos 563 y 564 del Estatuto Tributario, en la jurisprudencia del Consejo de Estado y en las pruebas que reposan en el expediente, concluyó que el Emplazamiento para Declarar 2006EE249454, del 20 de septiembre de 2006, le fue notificado a la demandante en la dirección que ésta informó en las declaraciones de renta de los años 2001, 2002, 2003 y 2004, así como en las declaraciones anteriores del impuesto de industria y comercio, en la Cra. 7 # 72-64 oficina 202, en la ciudad de Bogotá, D.C. Que, por tanto, no se configuró la indebida notificación alegada por la demandante.

Que de acuerdo con la normativa que regula los elementos del impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital, el impuesto se debe liquidar sobre los ingresos netos del contribuyente, provenientes de la realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios.

Que los dividendos y participaciones que se obtienen de la actividad no habitual y exclusiva no están gravados con el impuesto de industria y comercio. Que, por el contrario, sí estarían gravados con el impuesto en el evento en que la persona ejerza la actividad de invertir de manera permanente y como actividad autónoma.

Que el reparto de utilidades o dividendos a favor de los socios que los recibe no constituye una actividad gravada, pues no se considera como hecho generador la mera percepción de esas utilidades o dividendos.

Que los dividendos, al ser considerados como una renta pasiva por no provenir del producto de actividades realizadas por los accionistas sino por la sociedad actora, están gravados con el impuesto de industria y comercio, pues existe una actividad lucrativa para la empresa, que incrementa directa o indirectamente el patrimonio de la sociedad. Que en el caso en examen está circunstancia se muestra en el certificado del revisor fiscal de la sociedad actora, en el que se constata que la sociedad recibió ingresos ordinarios por concepto de dividendos del Banco Unión Colombiano.

2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN

2.4.1. El **Distrito Capital** apeló la decisión del Tribunal en los siguientes términos:

Dijo que la sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio, impuesta en la Resolución 4078DDI012973 del 15 de marzo de 2007, encontró sustento en el artículo 103 del Decreto 807 de 1993, que señala que antes de la expedición de la liquidación de aforo, la Administración debe emplazar públicamente a los contribuyentes incumplidos, a fin de que, en el término de un mes, cumplan con el deber omitido.

Que el emplazamiento para declarar es el requisito de validez para la imposición de la sanción por no declarar, y ésta última es el requisito previo a la liquidación de aforo.

Que la formulación del pliego de cargos antes de la imposición de la sanción, mediante resolución independiente, es una previsión general, y, por tanto, es inaplicable frente al trámite especial del proceso de aforo, que exige el emplazamiento para declarar como acto previo a la sanción.

Citó apartes de jurisprudencia del Consejo de Estado para soportar su dicho.

2.4.2. La **sociedad demandante** apeló la decisión del Tribunal por las siguientes razones:

Dijo que la sentencia del Tribunal es incongruente, pues en la parte considerativa de la misma dijo declarar la nulidad de la Resolución 4078DDI012973, y en la parte resolutive negó las pretensiones de la demanda. Asimismo, dijo que el Tribunal no se pronunció sobre la improcedencia de la sanción por no declarar y la inexistencia de la obligación formal de declarar de la sociedad, por no ser sujeto pasivo del impuesto.

Insistió en que el emplazamiento para declarar que profirió la Administración no le fue notificado en debida forma, pues dicho documento fue dejado en la portería del edificio y no directamente en las oficinas de la sociedad.

Precisó que el emplazamiento no se notificó en la Cra. 7 # 72-64 oficina 202, sino en las oficinas de seguridad del Edificio el Castillo. Esto, a su juicio, evidencia la falta de notificación y la violación del derecho al debido proceso.

Indicó que el emplazamiento fue entregado a un tercero que no tiene relación alguna con la sociedad, y que esta última no reconoció el documento, ni lo recibió, pues la firma y sello que utiliza en sus negocios no es la misma que citó la Administración.

Con fundamento en cierta sentencia del Consejo de Estado, dijo que cuando la sanción se impone en resolución independiente, previamente se debe expedir y notificar el respectivo pliego de cargos a la persona o entidad sancionada.

Insistió en que la sociedad no está obligada a declarar el impuesto de industria y comercio, por los períodos en discusión, respecto de los ingresos correspondientes a los dividendos provenientes de inversiones permanentes (activos fijos), conforme con los artículos 22 de la Ley 14 de 1983 y 42 del Decreto 352 de 2002, y tampoco es acreedora de la sanción por no declarar que le fue impuesta. Citó jurisprudencia al respecto.

Aseveró que la naturaleza de los dividendos la excluye de plano de la sujeción al impuesto de industria y comercio, por tratarse de rentas pasivas.

Indicó que, para efectos del impuesto de industria y comercio, la actividad comercial, industrial o de servicios que origina el dividendo es la desarrollada por la sociedad que lo reparte. El accionista o socio, agregó, no hace nada

para la generación de los ingresos, y, por tanto, no puede ser considerado como sujeto pasivo del impuesto.

Precisó que las rentas pasivas a que aludió el Tribunal no fueron recibidas por la sociedad, pues los dividendos que otorgó el Banco Unión Colombiano estaban afectos al pago de créditos con FOGAFIN, lo que demuestra que la sociedad no tuvo poder sobre ellos, por estar pignorados.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante y el Distrito Capital** insistieron en lo dicho en la demanda y en la contestación a la misma, respectivamente.

2.6. Concepto del Ministerio Público.

El **Ministerio Público** pidió que se confirme la sentencia apelada, en cuanto negó las pretensiones de la demanda.

Además, dijo que en el emplazamiento para declarar, del 30 de septiembre de 2006, la Administración puso de presente que de no obtener respuesta, y en caso de persistir la omisión, continuaría con el procedimiento tendiente a la correcta determinación de los impuestos y sanciones previstos para tal efecto, la que incluía la sanción por no declarar contemplada en el artículo 9º del Acuerdo 27 del 7 de mayo de 2001.

Que al tenerse en cuenta que la sanción por no declarar fue impuesta dentro del procedimiento de aforo, el único requisito de procedibilidad que debía observar la Administración era el emplazamiento para declarar y no el pliego de cargos. Dijo que así lo ha sostenido la jurisprudencia del Consejo de Estado.

En cuanto a la incongruencia alegada por la demandante, sostuvo que como la sanción por no declarar se profirió observando el procedimiento especial de la liquidación de aforo establecido en el Estatuto Tributario, no procede declarar la nulidad de la resolución sanción.

Encontró acertada la conclusión del Tribunal en cuanto a que el emplazamiento para declarar fue debidamente notificado a la demandante, en la dirección informada por la sociedad. Agregó que, independientemente de quien recibiera el acto, la Administración cumplió el deber de enviar por correo el acto administrativo a la dirección correcta.

En cuanto a los dividendos que recibió la demandante del Banco Unión Colombiano, dijo que los artículos 33 de la Ley 14 de 1983 y 42 del Decreto 352 de 2002 excluyen del impuesto los ingresos obtenidos por la venta de activos fijos. Que no excluye los ingresos recibidos por concepto de dividendos.

Que como la demandante es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio por los dividendos obtenidos en los períodos en discusión está obligada a declarar el impuesto y, por ende, a pagar la sanción que le fue impuesta por haber omitido el deber de declarar.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sala decidir si son nulos los actos administrativos que liquidaron oficialmente el impuesto de industria y comercio por los bimestres 4 del año 2002; 1 y 4 del año 2003; 2 y 4 del año 2004 y, 1 del año 2005, y que impusieron sanción por no declarar el impuesto por los bimestres 1 a 6 de los años 2002, 2003, 2004 y, 1, 2, 3 y 5 del año 2005, a cargo de NUERAFI S.A.

Para el efecto, resolverá los cargos propuestos en los respectivos recursos de apelación.

3.1. DE LA CONGRUENCIA DE LA SENTENCIA APELADA

La parte actora alegó que no hay congruencia entre la parte considerativa y la parte resolutive de la sentencia apelada, pues mientras que en la parte considerativa precisó razones para anular la Resolución Sanción 4078DDI012973, en la parte resolutive negó la pretensión de nulidad de esa resolución.

Adicionalmente, dijo que el Tribunal omitió referirse a la improcedencia de la sanción por no declarar que le impuso la Administración a NUERAFI S.A.

Al respecto, la Sala advierte que, en efecto, la parte considerativa de la sentencia apelada no es congruente con la parte resolutive, en relación con el análisis de la Resolución 4078DDI012973. A pesar de que el Tribunal expuso razones para declarar la nulidad de este acto, en la parte resolutive negó todas las pretensiones de la demanda, incluida la de nulidad de la citada resolución.

Adicionalmente, aun cuando el Tribunal consideró que la sanción por no declarar era nula por no haberse proferido el pliego de cargos previsto en el artículo 638 del Estatuto Tributario, lo cierto es que, al finalizar el análisis de los demás cargos, concluyó que había lugar a negar las pretensiones de la demanda y a mantener la sanción por no declarar impuesta por la Administración. Esta es una razón más que evidencia la incongruencia alegada por la parte demandante.

En ese orden, atendiendo la irregularidad que tiene la sentencia apelada, y dado que ambas partes interpusieron el recurso de apelación, la Sala, conforme con el artículo 357 del Código de Procedimiento Civil, resolverá, sin limitaciones: i) si se violó el derecho al debido proceso de la demandante por la supuesta omisión de la Administración de proferir el pliego de cargos previamente a la resolución mediante la que le impuso sanción por no declarar; ii) si se notificó indebidamente a la demandante el emplazamiento para declarar el impuesto de industria y comercio y, iii) si la demandante debía declarar el impuesto de industria y comercio respecto de los ingresos

correspondientes a los dividendos provenientes de inversiones permanentes y si era procedente la sanción por no declarar dichos ingresos.

DE LA VIOLACIÓN DEL DERECHO AL DEBIDO PROCESO POR OMITIR EL PLIEGO DE CARGOS PREVIO A LA RESOLUCIÓN QUE IMPONE SANCIÓN POR NO DECLARAR

La demandante adujo la violación del debido proceso y del artículo 638 del Estatuto Tributario, porque la Administración no profirió pliego de cargos antes de imponerle la sanción por no declarar. Que no bastaba el envío del emplazamiento para declarar.

Al respecto, se precisa que, de acuerdo con el artículo 54 del Decreto 807 de 1993, las sanciones pueden imponerse en liquidaciones oficiales o por resoluciones independientes. Y, sin perjuicio de lo señalado en normas especiales, cuando la sanción se impone mediante resolución independiente, debe darse previo traslado de cargos al interesado por el término de un mes, con el fin de que presente sus objeciones y solicite la práctica de las pruebas que estime útiles, conducentes y pertinentes.

Por otra parte, el artículo 103 del Decreto 807 de 1993, que prevé el trámite especial en caso de que los contribuyentes no declaren, sujeta dicho trámite a los artículos 715 a 719 del Estatuto Tributario.

El artículo 715 del Estatuto Tributario dispone que quienes incumplan la obligación de presentar las declaraciones tributarias deben ser emplazados por la Administración de Impuestos para que la presenten en el término perentorio de un (1) mes. En ese emplazamiento se le debe advertir al contribuyente de las consecuencias legales en caso de que persista en la omisión del deber de declarar.

El artículo 716 ibídem señala que vencido el término que otorga el emplazamiento, sin que se hubiere presentado la declaración respectiva, la Administración de Impuestos procederá a aplicar la sanción por no declarar prevista en el artículo 643.

Así, el emplazamiento para declarar es el requisito de validez para la imposición de la sanción por no declarar, y el acto administrativo que impone la sanción, el requisito previo a la formulación de la liquidación de aforo.

La formulación de pliego de cargos, antes de la imposición de la sanción mediante resolución independiente, es una previsión general contenida en el artículo 638 del Estatuto Tributario, y, por tanto, inaplicable frente al trámite especial del proceso de aforo, que sólo exige el emplazamiento para declarar como acto previo a la sanción¹.

¹ Sentencia del 15 de noviembre de 2007, expediente 15015, Consejero ponente Héctor J. Romero Díaz.

Sobre este punto, la Sala ha reiterado² que para la imposición de la sanción por no declarar, el acto previo establecido por la ley es el emplazamiento para declarar, de acuerdo con el trámite especial de aforo que prevén los artículos 103 del Decreto 807 de 1993, y 715 y 716 del Estatuto Tributario, para los obligados a declarar que omiten cumplir dicho deber.

En el caso en examen, no era necesario que el Distrito Capital expidiera el pliego de cargos como acto previo a la imposición de la sanción por no declarar, ya que, conforme con el artículo 103 del Decreto 807 de 1993, en concordancia con los artículos 715 y 716 del Estatuto Tributario, en el caso de la sanción por no declarar, el acto previo es el emplazamiento, sin que la ley hubiera previsto como requisito adicional la expedición del pliego de cargos.³

En efecto, según se desprende de los antecedentes de los actos administrativos demandados, se advierte que la Administración profirió el emplazamiento para declarar 2006EE249454 del 20 de septiembre de 2006, antes de proferir la sanción por no declarar contenida en la Resolución 4078DDI012973 del 15 de marzo de 2007.

No prospera, en consecuencia, la causal de nulidad por violación del debido proceso, por expedición irregular del acto, en concreto, por la violación de los artículos 29 de la Constitución Política y 638 del Estatuto Tributario.

² Sentencia del 28 de enero de 2010, expediente 17209, Consejera ponente Martha Teresa Briceño de Valencia.

³ Sentencia de 13 de octubre de 2000, expediente 10657, Consejero ponente Daniel Manrique Guzmán.

DE LA NOTIFICACIÓN DEL EMPLAZAMIENTO PARA DECLARAR

En relación con la notificación de las actuaciones de la Administración, la Sala precisa:

La notificación de las decisiones oficiales es un elemento esencial del derecho fundamental al debido proceso, pues así se dan a conocer éstas a los administrados para que puedan ejercer el derecho de defensa. Su regulación, en el caso de las actuaciones tributarias proferidas por la Administración Distrital, está contenida en los artículos 565, 566, 569 y 570 del Estatuto Tributario Nacional, por remisión expresa del artículo 6º del Decreto 807 de 1993.

El artículo 7º del Decreto 807 indica que la notificación de las actuaciones de la administración tributaria distrital deberá efectuarse a la dirección informada por el contribuyente o declarante, en la última declaración del respectivo impuesto, o mediante formato oficial de cambio de dirección. Si durante el proceso de determinación y discusión del tributo, el contribuyente o declarante señala expresamente una dirección para que se le notifiquen los actos correspondientes, la Administración deberá hacerlo a dicha dirección⁴.

Por su parte, el artículo 565 del Estatuto Tributario Nacional, vigente para la fecha de ocurrencia de los hechos objeto de la demanda, señalaba que los requerimientos, autos que ordenen inspecciones o verificaciones tributarias, **emplazamientos**, citaciones, resoluciones en que se impongan sanciones,

⁴ Artículo 8º del Decreto 807.

liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas, deben notificarse personalmente o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente.

Según el artículo 566 del Estatuto Tributario, la notificación por correo se practica mediante entrega de una copia del acto correspondiente a la dirección informada por el contribuyente a la Administración en su última declaración de renta o de ingresos y patrimonio, según el caso, o a través del formato oficial de cambio de dirección.

En el caso en examen, se advierte que el Emplazamiento para Declarar 2006EE249454 del 20 de septiembre de 2006 fue notificado por correo enviado a la Carrera 7 # 72-64 Of. 202, en la ciudad de Bogotá, dirección informada por la demandante en la última declaración del impuesto de industria y comercio correspondiente al año 2006⁵.

También se advierte que el emplazamiento para declarar fue recibido el día 12 de octubre de 2006, en la dirección reportada por la demandante, según consta en el sello de recibido impuesto en dicho acto, el que es poco legible, pero que, según coinciden las partes, corresponde al sello de la recepción o portería del Centro Comercial El Castillo, donde se encuentran ubicadas las oficinas de NUERAFI S.A.

⁵ Folios 195 cuaderno de antecedentes.

Las anteriores pruebas, a juicio de la Sala, permiten inferir que la notificación del emplazamiento para declarar se surtió de acuerdo con el procedimiento previsto en el Decreto 807 de 1993 y el Estatuto Tributario Nacional, pues fue remitido por correo a la dirección reportada por la demandante en la última declaración del impuesto de industria y comercio. De tal forma que, independientemente de si el acto administrativo fue recibido en la portería del Centro Comercial o que no haya sido entregado directamente en la oficina 202, lo cierto es que la Administración cumplió con enviarlo a la dirección correcta.

Adicionalmente, no existe prueba alguna que soporte la afirmación de la demandante sobre que el emplazamiento fue entregado en una oficina diferente a la reportada.

No prospera el cargo.

DE SI LA DEMANDANTE DEBÍA DECLARAR EL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO RESPECTO DE LOS INGRESOS CORRESPONDIENTES A LOS DIVIDENDOS PROVENIENTES DE INVERSIONES PERMANENTES Y SI ERA PROCEDENTE LA SANCIÓN POR NO DECLARAR DICHOS INGRESOS

Según la demandante, la Administración violó los artículos 26 del Decreto 807 de 1993 y 715 y 716 del Estatuto Tributario, porque le impuso la obligación de liquidar y pagar el impuesto de industria y comercio sobre los

dividendos que recibió la sociedad durante los bimestres 4 del año 2002, 1 y 4 del año 2003, 2 y 4 del año 2004 y 1 del año 2005, provenientes de las inversiones permanentes (activos fijos) que tenía en el Banco Unión Colombiano.

La sociedad actora afirmó que no estaba obligada a declarar el impuesto de industria y comercio sobre esos dividendos, porque la simple percepción de esos ingresos no constituye una actividad comercial gravada con el impuesto de industria y comercio.

Para el Distrito Capital, la sociedad demandante ejerció la actividad comercial de “percepción de dividendos”, y, por eso, los ingresos que ésta obtuvo en los períodos objeto de discusión están gravados con el impuesto de industria y comercio.

Al respecto se considera:

De conformidad con el artículo 32 del Decreto Distrital 352 de 2002, “[E]l hecho generador del Impuesto de Industria, Comercio y Avisos está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimiento de comercio o sin ellos.”

A partir de la expedición del Decreto 1421 de 1993 y los decretos distritales compilatorios⁶, la base gravable del impuesto de industria y comercio está constituida por los ingresos netos obtenidos por el ejercicio de actividades industriales, comerciales y de servicios, con exclusión de los ingresos por actividades no sujetas o exentas, y por las devoluciones, rebajas y descuentos, las exportaciones y la venta de activos fijos.

El artículo 35 de la Ley 14 de 1983 establece que se entienden por actividades comerciales las destinadas al expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías, al por mayor o al por menor, y las demás definidas como tales por el Código de Comercio.

Por su parte, el artículo 20 del C.Co. enlistó de manera declarativa⁷ los actos que se consideran comerciales, y previó los llamados actos mercantiles conexos⁸.

El numeral 5 del artículo 20 C.Co califica como mercantil, para todos los efectos legales, entre otros actos, la intervención como asociado en la constitución de sociedades comerciales. En lo que atañe a esta actividad, que puede ser realizada por personas naturales o jurídicas (con o sin ánimo de lucro), lo relevante es que quien la realice, para efectos mercantiles, lo haga "*profesionalmente*" y de manera permanente y reiterada. Así lo interpretó la Superintendencia de Industria y Comercio en el Concepto 220-80869 del 15 de diciembre de 2003.

⁶ Decreto 352 de 2002 [42].

⁷ Artículo 24 del Código de Comercio.

⁸ Artículo 21.

De igual forma, la Superintendencia aclaró que la intervención en sociedad se presenta, conforme con el artículo 98 del Código de Comercio⁹, cuando ***“dos o más personas se obligan a hacer un aporte en dinero, en trabajo o en otros bienes apreciables en dinero, con el fin de repartirse entre sí las utilidades obtenidas en la empresa o actividad social.”***

En la práctica, entonces, la realización de esta actividad, bien sea que se haga profesionalmente o no, se hace, entre otros fines, con el de obtener dividendos proporcionales a la participación societaria.

En lo que respecta a si la *“percepción de dividendos”* es una actividad mercantil, para efectos del impuesto de industria y comercio, se precisa que mediante sentencia del 19 de mayo de 2011¹⁰, la Sala concluyó que no cuando quien percibe los dividendos es una entidad sin ánimo de lucro como las fundaciones. En esa oportunidad, el análisis que hizo la Sala fue el siguiente:

a) Por lo que hace a lo percibido por Dividendos, si bien el numeral 5° del artículo 20 del Código de Comercio, incluye como actividades mercantiles “La intervención como asociado en la constitución de sociedades comerciales, los actos de administración de las mismas o la negociación a título oneroso de las partes de interés, cuotas o acciones”, la percepción de dividendos por parte de la Fundación Social no encaja en ninguna de ellas, toda vez que dicha entidad no ha constituido ni administrado sociedad comercial alguna, y

⁹ **ARTÍCULO 98. CONTRATO DE SOCIEDAD - CONCEPTO - PERSONA JURÍDICA DISTINTA.** Por el contrato de sociedad dos o más personas se obligan a hacer un aporte en dinero, en trabajo o en otros bienes apreciables en dinero, con el fin de repartirse entre sí las utilidades obtenidas en la empresa o actividad social. La sociedad, una vez constituida legalmente, forma una persona jurídica distinta de los socios individualmente considerados.

¹⁰ Sentencia del 19 de mayo de 2011, expediente 250002327000200900041-01 (18263), demandante: Fundación Social, demandado: Secretaría de Hacienda Distrital, Consejera ponente Martha Teresa Briceño de Valencia.

tampoco tiene como objeto social principal la venta de acciones o cuotas de interés social, ya que si bien esporádicamente adquiere acciones o las recibe en calidad de donación, no es para enajenarlas en el giro ordinario de sus negocios, sino para que permanezcan en su patrimonio con el fin de obtener ingresos destinados al desarrollo de su actividad benéfica.

Mal podría entonces, aseverarse que la fundación recibió ingresos por alguna de las actividades enumeradas en el numeral 5° del artículo 20 del Código de Comercio, ya que los dividendos se generan pasivamente 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 sociedades anónimas en favor de sus accionistas de la utilidad neta realizada en el año gravable, en aplicación del artículo 30 del Estatuto Tributario, utilidad sobre la que ya la sociedad ha pagado el correspondiente impuesto, por lo que gravar de nuevo el resultado de dicha distribución, constituiría además, un doble gravamen.

De lo anterior se colige que los dividendos percibidos no pueden integrar la base para imponer la sanción por no declarar, pues no devienen del ejercicio de ninguna actividad gravada sino de las acciones que le pertenecen, cuyo objeto es formar parte del activo fijo, además porque la actividad principal de la sociedad no se relaciona con la obtención de dichos ingresos.

Luego, al quedar establecido que las acciones no se hallan comprendidas dentro del activo movable de la sociedad, sino de su activo fijo, en atención a que su negociación no forma parte del objeto social principal de la actora, no puede entenderse que con la distribución de los dividendos que de ellas se derivan se realice actividad gravada con el impuesto de industria y comercio, pues ni siquiera la utilidad obtenida en la venta de activos fijos se encuentra sujeta al tributo, por expresa disposición de la Ley 14 de 1983 y del Acuerdo 21 de 1983.

Queda demostrado que la percepción de los dividendos no pertenece directamente al objeto social de la actora, y por tanto, los ingresos que se pretenden gravar corresponden a distribución derivada de una inversión de carácter permanente, que hace parte del activo fijo de la sociedad, los cuales están excluidos del impuesto en discusión, quedando demostrado que la actora no recibió ingresos por concepto de actividades comerciales al no estar inmersa en los actos descritos por el numeral 5° del artículo 20 del Código de Comercio, de donde no es dable encuadrar la percepción de dividendos como actividad mercantil, aún para el evento de que quien los perciba tenga la calidad de comerciante, mucho menos para una entidad cuyo objeto principal son las actividades de beneficencia.

Fíjese que la sentencia transcrita, a título de *obiter dicta*, también precisó que “**aún para el evento de que quien los perciba** [se refiere a quien perciba los dividendos] **tenga la calidad de comerciante**”, la percepción de dividendos no puede entenderse como actividad mercantil, ni entenderse que se trata de los actos a que alude el numeral 5° del artículo 20 del Código de Comercio.

La Sala reitera esa apreciación, pero aclara lo siguiente:

Percibir dividendos es un hecho de ejecución sucesiva y permanente que tiene lugar cuando se interviene como asociado en la constitución de una sociedad. Por lo tanto, percibir dividendos, se reitera, no es un acto de comercio.

Por el contrario, Intervenir como asociado en la constitución de sociedades es un acto de comercio.

En ese contexto, no es pertinente confundir el hecho con el acto. Sin embargo, es indiscutible que, para la percepción de dividendos es necesario que se ejecute el acto de comercio y, en esa medida, hecho y acto son inescindibles pues no se pueden percibir dividendos si no se ha intervenido como asociado en la constitución de sociedades.

Ahora bien, la ejecución de actos de comercio –como el de intervención como asociado en la constitución de sociedades– puede ser ocasional o puede ser habitual y ejercerse de manera profesional. En el primer caso, el acto de comercio no constituye actividad mercantil gravada con el impuesto de industria y comercio. En cambio, el ejercicio habitual y profesional, sí,

caso en el cual, la base gravable del impuesto la constituye el ingreso que se percibe por concepto de dividendos pues es la forma en que se materializa la ganancia obtenida por la ejecución de la referida actividad mercantil.

Es menester advertir, además, que cuando la intervención como asociado en la constitución de sociedades se ejecuta de manera habitual y profesional, lo normalmente acostumbrado es que las acciones formen parte del activo movable de la empresa. Pero eso no obsta para que las acciones formen parte de su activo fijo. Lo relevante es que, en uno u otro caso, los dividendos que percibe quien ejecuta de manera habitual y profesional la intervención como asociado en la constitución de sociedad están gravados con el impuesto de industria y comercio. Solo los ingresos por la venta de bienes que constituyan activo fijo están exentos por disposición legal.¹¹ Por lo tanto, no es pertinente aplicar esa regla de exención 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.

El caso concreto

En el caso sub examine, se encuentra probado lo siguiente:

¹¹ Sentencia del 22 de septiembre de 2004, expediente 13726, Consejera ponente María Inés Ortiz Barbosa; del 25 de marzo de 2010, expediente 17002, Consejero ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 4 de marzo de 2010, expediente 16967, Consejero ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

- Por medio de la escritura pública 1521 del 24 de julio de 1999, de la Notaría Novena del Circuito de Bogotá, se constituyó la sociedad comercial denominada NUERAFI S.A.¹²
- El objeto social de NUERAFI S.A., antes de su disolución y liquidación, era “[C]omprar y vender acciones de sociedades anónimas colombianas, principalmente del sector financiero, ya sea adquiriéndolas primariamente mediante la suscripción de acciones o bonos convertibles en acciones de bancos colombianos o adquiriéndolas en el mercado secundario. (...)”
- Mediante la escritura pública 1192 del **27 de agosto de 2002**, de la Notaría 16 de Bogotá, NUERAFI S.A. fue declarada disuelta y en estado de liquidación¹³.
- Mediante la escritura pública 952 del **14 de mayo de 2007**, suscrita en la Notaría 16 de Bogotá, la sociedad NUERAFI S.A., en liquidación se escindió y transfirió su patrimonio para la constitución de las sociedades ANDRADE CASAS Y CIA S. EN C., CASAS ROBLEDO Y CIA. S. EN C., JJ CASAS Y CIA. S. EN C., BURAGLIA CASAS Y CIA. S. EN C., MARGARITA CASAS Y CIA. S. EN C. y MARÍA ISABEL CASAS Y CIA. S. EN C. Según la escritura pública, NUERAFI en liquidación transfirió en bloque todo su patrimonio a las nuevas sociedades.¹⁴

¹² Certificado de existencia y representación legal de NUERAFI S.A. en liquidación.

¹³ Ídem 12.

¹⁴ Folios 83 a 109 del cuaderno de antecedentes.

- Que El objeto social de las sociedades constituidas como consecuencia de la escisión de NUERAFI S.A. consiste en:

*“(..).1) La adquisición, compra, venta, negociación o inversión en bienes muebles e inmuebles para su explotación. 2) La compra, venta, importación, explotación, distribución, comercialización, producción o procesamiento de toda clase de productos agrícolas o sus derivados. 3) La compra, venta, importación, exportación, producción, distribución y comercialización de todo lo relacionado con el negocio de la agricultura, la ganadería y sus derivados, así como también con la industria avícola y pesquera. 4) **La inversión en créditos o valores mobiliarios y en bienes muebles e inmuebles, incluyendo toda clase de títulos valores emitidos por entidades de derecho público o privado.** 5) La adquisición a cualquier título de toda clase de bienes para el servicio de la sociedad o para su explotación mediante alquiler o arrendamiento y la venta y/o enajenación de los mismos, su importación o explotación. 6) **Celebrar contratos de asociación y de sociedad en cualquiera de sus formas, ya sea actuando como socio fundador o adquiriendo derechos, acciones o cuotas sociales de cualquier asociación o sociedad ya existente, cualquiera que sea su objeto.** 7) La representación o agencia de firmas nacionales o extranjeras que tengan por objeto la misma actividad o actividades similares o complementarias pudiendo participar en toda clase de licitaciones públicas o privadas ya sea a nombre propio o por cuenta de terceros.”¹⁵*

- El Revisor Fiscal de la sociedad NUERAFI S.A. en liquidación certificó que durante los años **2002 a 2005**, la sociedad obtuvo los siguientes ingresos, por concepto de dividendos derivados de la participación accionaria en el Banco Unión Colombiano¹⁶:

Año 2002: \$246.516.588,88

¹⁵ Folios 66 a 77 del cuaderno principal.

¹⁶ Certificación del 16 de mayo de 2007, visible en el folio 63 del cuaderno de antecedentes.

Año 2003: \$622.206.818,72

Año 2004: \$1.093.907.176,90

Año 2005: \$1.879.341.953,01

Como se puede apreciar, en el año 1999 la sociedad actora se constituyó para invertir en títulos valores emitidos por entidades de derecho público o privado, así como para participar en la constitución de sociedades, en cualquiera de sus formas, adquiriendo derechos, acciones o cuotas sociales.

En esa medida, está probado que la parte actora se constituyó para intervenir como asociada en la constitución de sociedades [acto de comercio] de manera habitual y profesional [actividad mercantil].

También es un hecho cierto que a partir del 27 de agosto de 2002 NUERAFI S.A. fue declarada disuelta y en estado de *liquidación voluntaria*¹⁷, hecho que habilitaba al liquidador designado para el efecto, a vender los bienes sociales, cualesquiera que sean estos, con excepción de aquellos que por razón del contrato social o de disposición expresa de los asociados debían ser distribuidos en especie.¹⁸

Además, aunque los artículos 225 a 259 del C.Co. no lo digan expresamente, la obligación de realizar el activo indica que en el proceso de liquidación voluntaria los socios convienen en no iniciar nuevas operaciones. Así mismo,

¹⁷ La liquidación voluntaria se rige por los artículos 225 a 259 del Código de Comercio.

¹⁸ C.Co. Artículo 238, numeral 5.

por disposición expresa del artículo 250 ibídem, por acuerdo de todos los asociados se puede prescindir de la liquidación y constituir, con las formalidades legales, una nueva sociedad que continúe la empresa social. En este caso, conforme lo dispone el artículo 251 del C. Co. la creación de la nueva sociedad se somete a las disposiciones pertinentes sobre fusión y enajenación de establecimientos de comercio. Y cumplido tal acto, la nueva sociedad sustituye en todas las obligaciones a la anterior con todos sus privilegios y garantías.

En el caso concreto está probado que la empresa demandante se escindió en varias empresas y que el patrimonio se les transfirió en el año 2007.

De ahí que, independientemente de la declaratoria de disolución y del estado de liquidación de la sociedad demandante, es un hecho no controvertido que siguió percibiendo los dividendos derivados de las acciones que adquirió antes de la declaratoria de disolución y del estado de liquidación. También es un hecho no controvertido que NUERAFI S.A. transfirió su patrimonio a las empresas nuevas que creó, y que siguieron desarrollando el objeto social para el que se creó inicialmente NEURAFI S.A., así como otras actividades.

En ese contexto de hechos, la Sala considera que los dividendos percibidos con ocasión de las acciones adquiridas antes de la declaratoria de disolución y del estado de liquidación de la empresa demandante están gravados con el impuesto de industria y comercio porque, se reitera, fueron producto de la actividad mercantil para la cual fue creada la sociedad.

Se insiste en que, independiente de que en virtud de la declaratoria de disolución y del estado liquidación, los socios de Nuerafi S.A. convinieron no iniciar nuevas operaciones en desarrollo de su objeto ese consenso se eliminó pues, en sustitución de la liquidación, Nuerafi se escindió. En consecuencia, los ingresos percibidos por las operaciones iniciadas antes de la situación jurídica anotada no dejan de ser gravados pues se originaron por la ejecución de una actividad mercantil que no está exenta del impuesto.

Tampoco incide el hecho de que mientras se surtió el proceso de liquidación y luego de escisión las acciones se hayan tratado como activo fijo, como alegó la demandante, puesto que, tal como se precisó anteriormente, sólo el ingreso por la venta de los activos fijos se puede sustraer de la base gravable del impuesto de industria y comercio.

Por lo expuesto, no prospera el recurso.

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

FALLA:

PRIMERO: CONFÍRMASE la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, el día 19 de octubre de 2010, en el contencioso administrativo de nulidad y restablecimiento del derecho iniciado por la sociedad NUERAFI S.A. en liquidación, contra el Distrito Capital-Secretaría Distrital de Hacienda, que negó la nulidad de la Liquidación Oficial de Aforo 644DDI64500 del 1 de agosto de 2007 y, su confirmatoria, la Resolución D.D.I. 35368 del 11 de junio de 2008, mediante las que la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Secretaría Distrital de Hacienda liquidó el impuesto de industria y comercio, a cargo de la demandante, por los bimestres 4 del año 2002; 1 y 4 del año 2003; 2 y 4 del año 2004 y, 1 del año 2005.

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

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Presidente de la Sala

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ