



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá, D.C., dos (2) de octubre de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2013-01537-01 (23324)
Demandante: ARMANDO FLÓREZ PINZÓN
Demandado: SECRETARÍA DE HACIENDA DISTRITAL – DIRECCIÓN
DISTRITAL DE IMPUESTOS

Temas: Sanción por no presentar declaración del impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros. Años 2007 (bimestres 4, 5 y 6), 2008 y 2009. Dividendos en personas naturales. Rentistas de capital

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

Conoce la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia de 14 de junio de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, que en su parte resolutive dispuso lo siguiente:

PRIMERO: DECLÁRASE LA NULIDAD de las Resoluciones No. 1354 DDI 40105 del 10 de agosto de 2012, por medio de la cual el Jefe de la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá impuso sanción al señor Armando Flórez Pinzón por no presentar las declaraciones del impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros correspondientes a los bimestres 4° a 6° del año gravable 2007, y 1° al 6° de los años gravables 2008 y 2009; y de la Resolución No. DDI041938 del 9 de septiembre de 2013, por medio de la cual el jefe de la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídica Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá confirmó la anterior

vía recurso de reconsideración, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: Como consecuencias de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** que el señor Armando Flórez Pinzón no está obligado a pagar la sanción impuesta en los actos que se anulan.

TERCERO: No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.

CUARTO: ACÉPTASE la renuncia de poder presentada por el Dr. Diego Alejandro Baracaldo Amaya, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

QUINTO: RECONÓCESE personería al doctor Nelson Javier Otálora Vargas como apoderado de la parte demandada, en los términos y para los efectos del poder conferido visible a folio 380.

SEXTO: En firme, archívese el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen y del excedente de gastos del proceso¹.

ANTECEDENTES

1. Demanda

1.1 Pretensiones

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, la parte demandante solicitó que se declare lo siguiente:

PRIMERA: Que es nula la Resolución DDI041938 del 9 de septiembre de 2013, “Por la cual se resuelve un recurso de reconsideración” notificada personalmente el 17 de 2013 y proferida por la Oficina de Recursos Tributarios de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, de la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá D.C., con la cual se confirma en todas sus partes la Resolución 1354DDI40105 del 10 de agosto de 2012 “Por medio de la cual se impone sanción al contribuyente FLÓREZ PINZÓN ARMANDO C.C. 3229404, por no presentar las declaraciones del impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros, correspondientes a los bimestres 4, 5 y 6 de 2007, los (6) bimestres de los años gravables 2008 y 2009”, proferida por la Oficina de la Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, de la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá D.C. y debe declararse nula, por haber sido expedida con violación a las normas nacionales y municipales a las que hubiere tenido que sujetarse.

SEGUNDA: Que es nula la Resolución 1354DDI40105 del 10 de agosto de 2012 “Por medio de la cual se impone sanción al contribuyente FLÓREZ PINZÓN ARMANDO C.C. 3229404, por no

¹ Folios 412 vuelto y 413.

presentar las declaraciones del impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros, correspondientes a los bimestres 4, 5 y 6 de 2007, los (6) bimestres de los años gravables 2008 y 2009”, proferida por la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, de la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá D.C., y debe declararse nula, por haber sido expedida con la violación a las normas nacionales y municipales a las que hubiere tenido que sujetarse.

TERCERA: *Que como consecuencia de las declaraciones anteriores, se declare la no sujeción por las vigencias fiscales 2007, 2008 y 2009 del impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital de Bogotá del señor ARMANDO FLÓREZ PINZÓN, identificado con C.C. 3.229.404 de Usaquén, y se declare al demandante a paz y salvo por todo concepto en sus obligaciones del impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros, correspondiente a los períodos señalados.*

CUARTA: *Se condene al demandado al pago de las costas procesales a favor del demandante, al dar inicio a actuaciones jurídicas por fuera del marco de la ley y contraviniendo toda la jurisprudencia existente al respecto.*

QUINTA: *Se condene al demandado al pago de las expensas en derecho a favor del demandante, al dar inicio a las actuaciones jurídicas por fuera del marco de ley y contraviniendo toda la jurisprudencia existente al respecto.*

SEXTA: *Que se condene al demandado al pago del arancel pagado por mi mandante y acreditado como requisito de procedibilidad de la siguiente demanda, de acuerdo a lo establecido en la ley 1653 de 2013².*

1.2 Hechos relevantes del asunto

1.2.1 Previo oficio persuasivo³ y emplazamiento para declarar⁴, la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá profirió la resolución nro. 1354DDI40105 de 10 de agosto de 2012, mediante la cual se le impuso sanción al señor Armando Flórez Pinzón por no declarar el impuesto de industria, comercio, avisos y tableros correspondiente a los años 2007 (bimestres 4, 5 y 6), 2008 (bimestres 1 a 6) y 2009 (bimestres 1 a 6)⁵.

1.2.2 Esta decisión se confirmó con la resolución nro. D.D.I. 041938 de 9 de septiembre de 2013, por la que se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por el sancionado.

² Folios 2 y 3.

³ Nro. 2011EE289829 de octubre de 2011. Por los años 2007 a 2011.

⁴ Nro. 2012EE87960 de 17 de abril de 2012. Por los años 2007 (periodos 3, 4, 5 y 6), 2008 y 2009. Este acto administrativo se notificó por correo el 2 de mayo de 2012.

⁵ El total de la sanción por no declarar año 2007 – bimestres 4, 5 y 6 ascendió a **\$16.499.000**. Por los 6 bimestres del año 2008 se liquidó la suma total de **\$555.510.000** y por los 6 bimestres del año 2009 se liquidó la suma total de **\$573.871.000**. Para un total de **\$1.145.880.000**.

1.2.3 La discusión se centró en: (i) la notificación del emplazamiento para declarar y (ii) la posibilidad de gravar con el impuesto de industria y comercio los dividendos obtenidos por las personas naturales.

1.3 Normas violadas y el concepto de la violación

Para la parte actora la actuación de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá vulneró los artículos 2, 6, 13 y 29 de la Constitución Política, 20 del Código de Comercio, 32, 33 y 35 de la Ley 14 de 1983, 715 del Estatuto Tributario, 162, 163 y 164 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, 164 del Decreto Distrital 807 de 1993 y, 32, 34 y 42 del Decreto Distrital 352 de 2002

El concepto de la violación se sintetiza así:

1.3.1 Indebida notificación del emplazamiento para declarar

La entidad demandada notificó el emplazamiento para declarar en una dirección diferente (calle 119 A 71 A – 43) a la informada por el demandante en el RUT (carrera 8 46-35), lo que condujo al desconocimiento del artículo 175 del ET y a la violación de los derechos de defensa, contradicción y debido proceso⁶.

Puso de presente que la dirección que tuvo en cuenta la administración corresponde a un predio que para el 17 de abril de 2012, fecha en la que se expidió el emplazamiento para declarar, ya no era de su propiedad⁷.

Afirmó que la administración conocía la dirección correcta, tanto es así, que el acto previo al emplazamiento para declarar y la resolución sanción se notificaron en debida forma (en la dirección reportada en el RUT).

Concluyó que esta irregularidad conduce a la nulidad de la actuación administrativa demandada.

1.3.2 Improcedencia de la sanción por no declarar los dividendos

Conforme con el numeral 5 del artículo 20 del Código de Comercio, los ingresos por concepto de dividendos y participaciones forman parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, siempre que, en el caso de las personas naturales, tengan la calidad de comerciantes.

En el caso concreto, el demandante no se dedica de manera habitual a la compraventa de acciones, es decir, no ejecuta una actividad comercial que esté gravada con ICA⁸.

⁶ Sustentó este cargo de ilegalidad en la sentencia de la Corte Constitucional C-096 de 2001, M.P. Álvaro Tafur Galvis, por la que se declaró inexecutable la expresión “y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo”, contenida en el artículo 566 del Decreto 0624 de 1989. También transcribió apartes de la sentencia del Consejo de Estado de 18 de mayo de 2001, proceso 11683, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

⁷ Conforme consta en el Certificado de Tradición y Libertad, el predio con dirección catastral calle 119 A 71 A -43, fue objeto de compraventa mediante escritura pública nro. 1387 de 13 de marzo de 2012, otorgada por la Notaría 24 de Bogotá. Anotación nro. 24. Folio 166.

⁸ Transcribió apartes de las sentencias de 5 de marzo de 1999 y de 6 de agosto de 2009, proferidas por el Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta.

Por el contrario, los dividendos en cuestión corresponden al producto de la distribución de utilidades que realizaron las sociedades de las que hace parte como accionista.

1.3.3 Indebida tasación de la base gravable del ICA

Para efectos de determinar la base gravable del impuesto de industria y comercio, la entidad demandada tomó la totalidad de los ingresos declarados por el demandante por concepto del impuesto de renta (años 2007, 2008 y 2009) y los dividió en seis (6) (cada año), para determinar una base proporcional.

En este ejercicio la administración distrital no observó si esos ingresos reportados en renta son de carácter salarial o por otro concepto.

A su vez, desconoció la doctrina oficial, porque para proferir los actos demandados tomó la totalidad de los ingresos generados en la venta de los títulos, cuando lo correcto es tener en cuenta los rendimientos⁹.

Puso de presente que durante el año 2007 la sociedad Grupo ASD S.A. le pagó dividendos por la suma total de \$578.900.000, tal como consta en el certificado del contador público aportado con la demanda.

En los años 2008 y 2009 realizó operaciones repo y, en las correspondientes declaraciones de renta declaró lo siguiente:

Año 2008: por venta de activos fijos acciones de Isagen, Ecopetrol, Bancolombia, Celsia y Suramericana¹⁰, negociación de repos de acciones de Ecopetrol¹¹ y dividendos en acciones de Ecopetrol, Isagen y Cía Colombiana de Inversiones¹², declaró la suma total de \$11.570.387.767,84 por ingresos y \$11.363.156.464,00 por costos.

Año 2009: venta de activos fijos acciones de Ecopetrol, Bancolombia, Celsia y Suramericana¹³, negociación de repos de acciones de Ecopetrol, Bancolombia y Suramericana¹⁴ y dividendos en acciones de Ecopetrol, Tablemac, Bancolombia, Isa y Davivienda¹⁵, declaró la suma total de \$15.800.585.029,85 por ingresos y \$15.073.242.953,00 por costos.

2. Oposición

La Secretaría de Hacienda del Distrito Capital – Dirección Distrital de Impuestos, se opuso a las pretensiones de la demanda, por las razones que se resumen a continuación:

Procesos 9086 y 16365. C.P. Germán Ayala Mantilla y Héctor J. Romero Díaz, respectivamente, entre otras.

⁹ Transcribió apartes del memorando concepto 1184 de 27 de noviembre de 2008-2008IE42042, para funcionarios y contribuyentes, proferido por la Subdirectora Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos.

¹⁰ Ingresos \$5.098.555.215,00 y costos \$4.998.198.670,00.

¹¹ Ingresos \$6.343.056.588,04 y costos \$6.364.957.794,00

¹² Ingresos \$128.775.964,80 y costos \$0.

¹³ Ingresos \$3.389.536.130,00 y costos \$2.747.626.045,00.

¹⁴ Ingresos \$12.292.683.695,50 y costos \$12.325.616.908,00.

¹⁵ Ingresos \$118.365.204,35 y costos \$0.

2.1 Indebida notificación del emplazamiento para declarar

El apoderado de la entidad demandada expuso que para notificar el requerimiento especial se debía tener en cuenta la dirección reportada por el contribuyente en el RIT (Registro de Información Tributaria de la Secretaría de Hacienda), porque así lo prevé el artículo 14 del Acuerdo 469 de 2011.

Como para la fecha de expedición del emplazamiento para declarar 2012EE87960 de 17 de abril de 2012, el contribuyente no había presentado declaración del impuesto de industria y comercio, la notificación de este acto administrativo se surtió en la dirección más reciente (calle 119 A 71 A - 43), informada por el contribuyente el 1 de febrero de 2012, con ocasión de la declaración del impuesto predial para el predio identificado con el Chip AAA0120LJDE.

Concluyó que la notificación del emplazamiento para declarar se realizó en la dirección correcta, tanto es así, que el correo no fue devuelto, por esta razón, no se tuvo necesidad de consultar el RUT o cualquier otra fuente de información.

2.2 Improcedencia de la sanción por no declarar los dividendos

Manifestó que no comparte las tesis expuestas en las sentencias citadas en la demandada, porque desconocen las normas que regulan de manera expresa el impuesto de industria y comercio.

Expuso que no se necesita ser comerciante, ni realizar profesionalmente una actividad, para que se cause el impuesto de industria y comercio.

Es la realización de cualquiera de los hechos generadores previstos en la ley, así sea de manera eventual u ocasional, la que da lugar al tributo.

Afirmó que la inversión en acciones, se cataloguen como activos fijos o movibles, genera dividendos, que están gravados como rendimientos financieros.

Otra cosa es el ingreso percibido por la venta de las acciones consideradas activos fijos, porque en los términos del artículo 154 del Decreto 1421 de 1993, no hacen parte de la base gravable del ICA.

Precisó que las personas naturales, sin ser comerciantes, pueden realizar alguna de las actividades previstas en el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, porque no cuentan con la restricción del objeto social previsto para las personas jurídicas.

Resaltó que no es acertado afirmar que los dividendos y los rendimientos financieros no están gravados con ICA porque se perciben de manera pasiva.

Por el contrario, son los inversionistas los que mueven la economía, de ahí que los gobiernos fomenten la inversión tanto nacional como extranjera.

2.3 Indebida tasación de la base gravable del ICA

En relación con este cargo reiteró lo expuesto en la resolución que decidió el recurso de reconsideración, porque el contribuyente no probó las

operaciones financieras desarrolladas, tampoco que la base gravable fuera inferior a la determinada por la administración.

3. Sentencia apelada

El Tribunal declaró la nulidad de los actos administrativos demandados.

Respecto a la indebida notificación del requerimiento especial, precisó que la norma aplicable en este caso es el artículo 12 del Acuerdo 469 de 2011, porque el artículo 6 del Decreto 807 de 1993 no se encontraba vigente para la época de los hechos¹⁶.

Precisó que la dirección reportada en el RUT no se debía tener en cuenta, porque este criterio no está contemplado en el Acuerdo 469 de 2011.

Conforme con las pruebas aportadas al expediente, concluyó que la dirección a la que se envió la notificación del emplazamiento para declarar es la correcta porque corresponde a la informada por el contribuyente en la declaración del impuesto predial del año 2012.

Destacó que el correo no fue objeto de devolución, por lo que se presume que la notificación se surtió, aun cuando el predio ya no fuera de propiedad del demandante, porque a este le asistía la obligación de informar el cambio de dirección.

En lo que tiene que ver con los dividendos obtenidos por el actor y si estos hacen parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, transcribió apartes de la sentencia del Consejo de Estado de 23 de junio de 2011¹⁷, que a su vez reitero la sentencia de 19 de mayo del mismo año¹⁸, en el sentido de indicar que los dividendos se generan pasivamente al poseer 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, respecto de la utilidad neta realizada en el año gravable, sobre la cual se ha pagado el correspondiente impuesto.

Reforzó el argumento con la sentencia del Consejo de Estado de 7 de marzo de 2013¹⁹, en la que se expuso que de la base gravable del ICA están excluidos los ingresos por la utilidad en la venta de activos fijos, entre los cuales están las acciones, cuando estas no constituyen el giro ordinario de los negocios del contribuyente.

Concluyó que la administración no aportó prueba que acreditara que la percepción de ingresos por concepto de dividendos y rendimientos financieros correspondían al giro ordinario de los negocios del demandante.

Recalcó que este tipo de actividades por sí mismas, no constituyen hechos generadores del ICA.

¹⁶ El artículo 27 del Acuerdo 469 de 2011 derogó el artículo 6 del Decreto 807 de 1993, que para efectos de notificaciones remitía a los artículos 565, 566, 569 y 570 del ET.

¹⁷ Proceso 18122. C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

¹⁸ Proceso 18263. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁹ Proceso 2009-00222-01- C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

Puso de presente que la administración no analizó los movimientos contables del contribuyente, tampoco recaudó pruebas que determinaran la actividad ejecutada de manera habitual por el actor, simplemente indicó que este obtuvo ingresos en calidad de rentista de capital, sin esclarecer si las acciones constituían activos fijos o movibles.

Afirmó que las declaraciones de renta que fundamentaron la actuación no obran en el expediente, solo los reportes de dichas declaraciones, por lo que concluyó que los actos administrativos no fueron debidamente motivados, razón por la cual, se declaró su nulidad.

Por lo anterior, se relevó de estudiar el último cargo de ilegalidad, planteado en la demanda.

Finalmente, se abstuvo de condenar en costas conforme con lo previsto en los numerales 1 y 8 del artículo 365 del CGP, porque no están probadas.

4. Recurso de apelación

El apoderado de la entidad demandada expuso que contrario a lo afirmado en la sentencia apelada, el demandante es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio porque realizó una actividad catalogada como comercial, en los términos del artículo 32 del Decreto 352 de 2002.

Explicó que el artículo 34 del Decreto 352 de 2002 define la actividad comercial como aquella destinada al expendio, compraventa o distribución de bienes y servicios, tanto al por mayor como al por menor, y las demás actividades definidas como tales en el Código de Comercio, siempre que no estén consideradas por la ley como actividades industriales o de servicios.

En consonancia con lo anterior, expuso que el artículo 20 del Código de Comercio señala como actos de comercio, entre otros, 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 (numeral 5).

Indicó que de la suscripción de acciones es que se deriva la percepción de dividendos o utilidades (art. 384 C. de Co.) que conforman la base gravable del ICA, porque al tenor del artículo 42 del Decreto 352 de 2002, hacen parte de este tributo los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos.

Agregó que, en el caso concreto, fue con ocasión al cruce de información con la DIAN, que se constató que en las declaraciones de renta presentadas por el señor Armando Flórez Pinzón, durante los años 2007 a 2010, obtuvo ingresos como rentista de capital, que están gravados con ICA, por corresponder al ejercicio de una actividad comercial.

Finalmente, puso de presente que la enajenación de acciones y obtención de dividendos y participaciones no se encuentran dentro de las actividades no sujetas al ICA²⁰.

5. Alegatos de conclusión en segunda instancia

²⁰ Artículo 39 del Decreto Distrital 352 de 2002.

Las partes guardaron silencio.

6. Concepto del Ministerio Público

El Procurador Sexto Delegado ante esta Corporación rindió concepto y solicitó que se confirme la sentencia de primera instancia.

Transcribió apartes de la sentencia del Consejo de Estado de 20 de noviembre de 2014²¹ y con fundamento en esta concluyó que los dividendos percibidos por acciones que sean activos fijos pueden ser gravados con el impuesto de industria y comercio, cuando la empresa se dedique profesionalmente a esta labor.

En relación con el caso concreto, expuso que la Dirección Distrital de Impuestos no probó que los ingresos obtenidos por el demandante, por concepto de dividendos y rendimientos financieros, correspondieran al giro ordinario de sus negocios.

Tampoco aportó prueba documental con la que se probara que ejercía esta actividad de manera habitual.

Para el Ministerio Público, la entidad demandada se limitó a manifestar que el demandante obtuvo ingresos como rentista de capital, sin precisar si las acciones eran una inversión permanente, un activo fijo o movable.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. La negociación de acciones o participaciones societarias en las personas naturales, para efectos de la inclusión o exclusión de la base gravable de ICA

1.1 En relación con la negociación de acciones o participaciones societarias en las personas jurídicas, para efectos de la inclusión o exclusión de la base gravable de ICA, la Sala, en reciente pronunciamiento²², analizó los criterios a los que ha acudido la Sección en relación con el tratamiento tributario para efectos del ICA en la compra y venta de acciones y, la percepción de dividendos.

1.2 En esa oportunidad se concluyó que para efectos de ICA es determinante establecer si los actos mercantiles realizados por una persona jurídica se enmarcan dentro del giro ordinario de sus negocios.

1.3 En este sentido, se reiteró que cuando la ejecución del acto de comercio previsto en el numeral 5 del artículo 20 del C. de Co., esto es, “[/]a intervención como asociado en la constitución de sociedades comerciales,

²¹ Radicado 18750.

²² Sentencia de 31 de mayo de 2018, proceso 25000-23-37-000-2013-00615-01 (21776), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Reiterada en las sentencias de 18 de julio de 2018, proceso 25000-23-37-000-2015-01063-01 (23009), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, de 26 de julio de 2018, proceso 25000-23-37-000-2013-00585-01 (21162), Stella Jeannette Carvajal Basto, de 4 de octubre de 2018, 25000-23-37-000-2013-00618-01 (22374), C.P. Milton Chaves García, de 15 de noviembre de 2018, proceso 25000-23-37-000-2015-00840-01 (23700), C.P. Milton Chaves García, y de 14 de marzo de 2019, proceso 05001-23-33-000-2016-00230-01 (23097), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

(...) o la negociación a título oneroso de las partes de interés, cuotas o acciones” es ocasional, este acto de comercio no constituye actividad mercantil gravada con este tributo, pero, cuando esta actividad se ejerce de manera “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”²³.

1.4 De esta manera, para definir si los dividendos derivados de la negociación de acciones o participaciones societarias en las personas jurídicas hacen o no parte de la base gravable del ICA, se acudió al criterio de acto de comercio asociado al giro ordinario de los negocios, esto es, si su ejecución se hace de manera habitual u ordinaria, lo que presupone, de todas formas, que pueda ejecutarla en consideración a su objeto social y sin que esté limitada a la actividad principal.

1.5 Conforme con lo anterior, se concluyó 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.

Se precisó que una cosa es determinar si una actividad se desarrolla de manera habitual dentro del giro ordinario de los negocios y otra, muy distinta, la periodicidad con que la misma se lleva a cabo, porque conforme con el artículo 32 de la Ley 14 de 1983²⁴, no es necesario que la actividad –en este caso compra y/o venta de acciones o participaciones societarias para obtener dividendos- se realice de manera permanente, para que esté sujeta al ICA.

Además, se puntualizó que es la realidad de los negocios la que permite calificarlos como tales, lo que surge del análisis de los actos de comercio que esta ejecuta de manera habitual.

1.6 El análisis realizado en el caso de las personas jurídicas aplica para las personas naturales, de manera que, el hecho de ejercer la actividad económica de manera “habitual y profesional”, es determinante para definir si la persona natural, por tal hecho, efectúa actividad comercial y, por ende, los ingresos que esta actividad le reporta están gravados con ICA.

Esto guarda consonancia con lo previsto en el artículo 10 del Código de Comercio, conforme con el cual, “[s]on comerciantes las personas que profesionalmente se ocupan en alguna de las actividades que la ley considera mercantiles”.

Y con el artículo 11 del mismo ordenamiento, que dispone que “[l]as personas que ejecuten ocasionalmente operaciones mercantiles no se considerarán comerciantes”.

²³ Sentencia de 20 de noviembre de 2014, proceso 25000-23-27-000-2008-002009-01 (18750), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Reiterada, entre otras, en la sentencia de 31 de mayo de 2018, proceso 25000-23-37-000-2013-00615-01 (21776), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²⁴ “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”.

1.7 Si bien, en las personas naturales no se puede acudir al giro ordinario de los negocios, porque este se predica de las personas jurídicas, es posible verificar, a efectos de determinar su actividad económica habitual, aquella reportada en el RUT o en el registro tributario que se haya adoptado en el ente territorial²⁵.

Con la salvedad, claro está, que al igual que ocurre en las personas jurídicas, esa actividad económica reportada en el RUT puede ser una de las tantas que se ejecuta en la realidad. Realidad que, se reitera, es la que se debe consultar para efectos de determinar la calidad de sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio.

1.8 De esta manera, el RUT o el registro tributario, según el caso, constituye uno de los medios de prueba con los que cuenta tanto la administración como el contribuyente para acreditar el ejercicio habitual y profesional de los actos y operaciones consideradas como mercantiles en la legislación Colombiana.

1.9 Conforme con lo expuesto, se concluye que si una persona natural recibe a título gratuito por un acto esporádico o invierte ocasionalmente en una sociedad comercial, y en tal virtud adquiere el carácter de asociado, los dividendos derivados de la negociación de acciones o participaciones societarias no hacen parte de la base gravable del ICA, porque no se puede considerar que en estas condiciones ejerce una actividad comercial²⁶.

1.10 Por el contrario, si la persona natural ejerce la actividad comercial de negociación a título oneroso de las partes de interés, cuotas o acciones²⁷, de manera “*habitual y profesional*”, adquiere la connotación de comerciante y, por ende, los dividendos derivados de dicha actividad hacen parte de la base gravable del ICA, a menos, claro está, que el contribuyente pruebe que procede su exclusión en los términos previstos en el artículo 42 del Decreto 252 de 2002²⁸, porque se trata de actividades exentas y no sujetas, devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos.

1.11 Es oportuno reiterar que en criterio de la Sala, “*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*

²⁵ En Bogotá, D.C., se cuenta con el RIT, que corresponde al Registro de Información Tributaria.

²⁶ Cfr. el artículo 20 del Código de Comercio que define los actos u operaciones mercantiles.

²⁷ Prevista en el numeral 5 del artículo 20 del Código de Comercio.

²⁸ Conforme con esta norma, 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*”. [Énfasis propio].

legal.²⁹ 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”³⁰.

2. El caso concreto. Rentista de capital. Sujeto pasivo del ICA. Sanción por no declarar

2.1 En el expediente está probado que mediante la resolución nro. 1354 DDI 40105 del 10 de agosto de 2012, la Jefe de la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá le impuso sanción al contribuyente Armando Flórez Pinzón por no declarar el impuesto de industria, comercio, avisos y tableros correspondiente a los bimestres 4, 5 y 6 del año 2007 y a los seis (6) bimestres de los años 2008 y 2009.

Esta decisión se fundamentó en que *“una vez consultados los reportes de las declaraciones de renta presentadas por los años gravables 2007 a 2011, se estableció que el contribuyente (...) ejerció una actividad de Comercio clasificada con el código CIU 0090, que corresponde a “Rentista de Capital”*³¹.

2.2 También está probado que en los formularios del Registro Único Tributario -RUT- aportados al expediente por el demandante y por la administración, consta que el señor Armando Flórez Pinzón registró como actividad económica principal la identificada con el código 0090, con fecha de inicio de actividad del “2001-04-09”³².

Este mismo código de actividad consta en los formularios de la declaración de renta presentada por el contribuyente por los años 2007, 2008 y 2009³³.

2.3 Conforme con la clasificación de actividades económicas CIU Revisión 4 A.C. elaborada por el DANE para Colombia³⁴, adoptada por la DIAN para efectos del control y determinación de los impuestos y demás obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias mediante la resolución 000139 de 21 de noviembre de 2012, el **Código 0090** corresponde a **“Rentistas de Capital, solo personas naturales”**, cuya descripción corresponde a: *“[p]ersonas naturales o sucesiones ilíquidas cuyos ingresos provienen de intereses, descuentos, beneficios, ganancias, utilidades y en general, todo cuanto represente rendimiento de capital o diferencia entre el valor invertido o*

²⁹ 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.

³⁰ Sentencia de 20 de noviembre de 2014, proceso 250002327000-2008-00209-01(18750), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Reiterada, entre otras, en la sentencia de 31 de mayo de 2018, proceso 25000-23-37-000-2013-00615-01 (21776), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

³¹ Página 7 de la resolución sanción. Folio 158.

³² En estos formularios consta que la actualización del RUT data del 1 de septiembre de 2009 y del 24 de agosto de 2012. Folios 83 y 293.

³³ Folios 85, 91 y 93.

³⁴ Resolución 066 de 31 de enero de 2012.

aportado, y el valor futuro y/o pagado o abonado al aportante o inversionista”.

Tanto el código de la actividad económica como su descripción coinciden con el previsto en las resoluciones de la DIAN 11351 de 28 de noviembre de 2005 y 00432 de 19 de noviembre de 2008³⁵, para rentistas de capital – persona naturales, que estaban vigentes para los periodos en discusión.

2.4 Es decir, se trata de un hecho probado y no controvertido que el demandante, para los años 2007, 2008 y 2009, ejercía como actividad económica principal la de rentista de capital, entendida como aquella que ejerce la persona natural que obtiene sus ingresos por la ganancia que le genera la inversión de un capital.

Nótese que la parte actora no cuestionó la veracidad de la información reportada en el RUT, tampoco informó que sus ingresos provengan de otra actividad diferente a la de rentista de capital.

Por el contrario, en la demanda se afirmó que durante los periodos en discusión percibió ingresos por dividendos en el Grupo ASD S.A., por venta de activos fijos acciones de Isagen, Ecopetrol, Bancolombia, Celsia, Suramericana, por negociación de repos de acciones de Ecopetrol, Bancolombia y Suramericana, y por dividendos en acciones de Ecopetrol, Isagen, Cía Colombiana de Inversiones, Tablemac, Bancolombia, ISA y Davivienda³⁶, lo que denota el ejercicio habitual de la actividad comercial prevista en el numeral 5º del artículo 20 del Código de Comercio de “negociación a título oneroso de las partes de interés, cuotas o acciones”.

2.5 Además, está probado que el ejercicio de la actividad económica ejercida en los años 2007, 2008 y 2009 le reportó los siguientes ingresos:

2.5.1 En el certificado expedido por el contador público de la sociedad ASD S.A., en el que se afirmó que a 31 de diciembre de 2007 el demandante poseía 66.750 acciones a un valor nominal de \$20.000 cada una. Que el valor intrínseco de la acción para esa misma fecha fue de \$128.880 incluida la valorización y de \$88.357 sin incluirla. También se puso de presente que durante ese año se decretaron y pagaron dividendos por \$578.900.000 y que no se distribuyeron dividendos en acciones³⁷.

2.5.2 En las declaraciones de renta presentadas por el demandante por los años 2007, 2008 y 2009³⁸, el contribuyente reportó los siguientes ingresos:

Año	Salarios y demás	Honorarios, comisiones	Intereses y rendimientos	Otros ingresos³⁹	Total ingresos
------------	-------------------------	-------------------------------	---------------------------------	------------------------------------	-----------------------

³⁵ Por medio de estas resoluciones la DIAN estableció la nueva clasificación de actividades económicas.

³⁶ Folios 21 a 22.

³⁷ Folio 86.

³⁸ Folios 85, 91 y 93.

³⁹ En los instructivos para declarar renta por los años 2007, 2008 y 2009, se instruyó al contribuyente –persona natural- para que en esta casilla se incluyera el valor de los ingresos diferentes a los incluidos en las casillas anteriores (salarios y demás pagos laborales, honorarios, comisiones y servicios, e intereses y rendimientos financieros), tales como: arrendamientos de bienes muebles e inmuebles, venta de activos fijos poseídos por menos de dos años, indemnizaciones diferentes a las laborales, dividendos y participaciones, etc.

	pagos laborales	y servicios	financieros		
2007	25.415.000	0	400.000	578.500.000	604.315.000
2008	41.446.000	0	2.743.000	11.570.388.000	11.614.577.000
2009	35.712.000	140.000.000	294.000	15.800.585.000	15.976.591.000

2.6 Por lo anterior, se concluye que le asiste razón a la administración distrital al afirmar que el señor Armando Flórez Pinzón, durante los periodos en discusión, ejerció una actividad económica de carácter comercial, concretamente, la prevista en el numeral 5 del artículo 20 del Código de Comercio, razón por la cual, estaba obligado a declarar el impuesto de industria y comercio.

2.7 Como el demandante no presentó las declaraciones del impuesto de industria y comercio por las vigencias en discusión, procedía la sanción por no declarar prevista en el numeral 3 del artículo 60 del Decreto 807 de 1993, modificado por el artículo 33 del Decreto 362 de 2002.

2.8 En este orden de ideas, se debe revocar la sentencia de primera instancia, en cuanto declaró la nulidad de los actos administrativos demandados, porque concluyó que el demandante no estaba obligado a presentar la declaración del impuesto de industria y comercio por los periodos en discusión.

2.9 No obstante lo anterior, como el Tribunal resolvió en forma desfavorable el primer cargo de la demanda - indebida notificación del emplazamiento para declarar- y se abstuvo de resolver el último cargo planteado por el demandante - indebida tasación de la base gravable del ICA-, es del caso, en esta instancia, referirse a los mismos, para preservar el derecho a la defensa y al debido proceso de la parte actora, que no estaba legitimada para apelar, toda vez que la sentencia le era favorable (art. 320 CGP)⁴⁰.

3. Indebida notificación del emplazamiento para declarar

3.1 En el expediente está probado que el emplazamiento para declarar 2012EE 87960 de 14 de abril de 2012, que le antecedió a la resolución sanción demandada en este proceso, se notificó por correo enviado a la calle 119 A 71 A - 43 de esta ciudad, a nombre del señor Armando Flórez Pinzón. Recibido por el señor Eduardo Mora el 2 de mayo de 2012⁴¹.

Esta dirección aparece en el reporte de declaraciones y pagos del Sistema de Información Tributaria, en relación con el impuesto predial presentado por el contribuyente el 1º de febrero de 2012⁴², que conforme con lo expuesto en la resolución que decidió el recurso de reconsideración, se encontraba vigente para la época de los hechos que interesan en este proceso⁴³, cuestión que no ha sido desvirtuada por la parte demandante.

⁴⁰ En este sentido, cfr. las sentencias de 12 de diciembre de 2014, radicado nro. 13001-23-31-000-2009-00446-01 (19121), de 15 de junio de 2016, radicado nro. 25000-23-37-000-2012-00409-01 (20873), de 15 de septiembre de 2016, radicado nro. 08001-23-33-000-2012-00114-01 (20555), de 23 de noviembre de 2017, radicado nro. 25000-23-27-000-2011-00273-01 (20596), de 24 de noviembre de 2017, radicado nro. 250002337000-2012-00019-01 (20700) y de 31 de mayo de 2018, radicado nro. 25000-23-37-000-2013-00615-01 (21776), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, entre otras.

⁴¹ Folio 151.

⁴² Folios 309 a 311.

⁴³ Página 4. Folio 30 anverso.

En este mismo reporte consta que en la declaración del impuesto sobre vehículos automotores presentada el 16 de abril de 2012, el contribuyente informó como dirección para notificación la Cra. 2 108 – 94.

Posteriormente, con la declaración presentada el 26 de abril de 2012, por este mismo impuesto, fecha que es posterior al emplazamiento para declarar, se informó como dirección de notificación la Kr 8 46-35, que según el demandante es la dirección correcta.

3.2 Es cierto, como lo afirmó el Tribunal, que el artículo 12 del Acuerdo 469 de 22 de febrero de 2011⁴⁴, vigente para la época, señala que los emplazamientos proferidos por la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, *“deben notificarse por correo a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente, o personalmente o de manera electrónica”*.

A su vez, en el párrafo de la citada norma se dispone que la notificación por correo se *“practicará mediante entrega de una copia del acto correspondiente en la dirección de notificación del contribuyente”*.

Sin embargo, se pone de presente que el artículo 14 de la norma en cita se refiere a la dirección para notificaciones y al respecto prevé que la *“notificación de las actuaciones de la administración tributaria distrital, deberá efectuarse a la dirección informada por el contribuyente o declarante en el Registro de Información Tributaria –RIT-”*.

Además, señala que *“[c]uando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no hubiere informado una dirección a la administración tributaria, la actuación administrativa correspondiente se podrá notificar a la más reciente que establezca la administración mediante verificación directa o mediante la utilización de guías telefónicas, directorios, en general de información oficial, comercial o bancaria, información que de oficio será ingresada en el Registro de Información Tributaria”*.

Pero, en criterio de la Sala, esta norma no se podía aplicar para el año 2012, porque el Concejo de Bogotá, D.C. dispuso que este artículo 14 sería aplicable *“una vez se implemente el RIT, conforme a los términos del reglamento”*.

Y fue con la resolución 219 de 30 de octubre de 2017 que la Secretaría Distrital de Hacienda estableció los lineamientos, términos, condiciones y plazos para la operatividad e implementación del Registro de Información Tributaria “RIT” y se dictan otras disposiciones.

3.3 Por esta razón, la norma aplicable, para efectos de determinar la dirección de notificación, en el caso concreto, corresponde a los artículos 6 y 7 del Decreto Distrital 807 de 1993.

⁴⁴ Por el cual se establecen medidas especiales de Pago de Tributos en el Distrito Capital y se dictan otras disposiciones.

El artículo 6 del Decreto 807 de 1993 señala que para “*la notificación de los actos de la administración tributaria distrital serán aplicables los artículos 565, 566⁴⁵, 569, y 570 del Estatuto Tributario Nacional*”⁴⁶.

Además, el artículo 7 del Decreto 807 de 1993, prevé la dirección para notificaciones y, al respecto, señala 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 presentado ante la oficina competente*”.

Que “[c]uando se presente cambio de dirección, la antigua dirección continuará siendo válida durante los tres (3) meses siguientes, sin perjuicio de la validez de la nueva dirección”.

Y que “[c]uando no exista declaración del respectivo impuesto o formato oficial de cambio de dirección, o cuando el contribuyente no estuviere obligado a declarar, o cuando el acto a notificar no se refiera a un impuesto determinado, la notificación se efectuará a la dirección que establezca la Administración mediante verificación directa o mediante la utilización de guías telefónicas, directorios y en general de información oficial, comercial o bancaria”.

3.4 Conforme con lo anterior, se concluye que como el contribuyente no había presentado declaración del impuesto de ICA, la administración estaba facultada para establecer la dirección de notificación mediante la verificación directa o mediante la utilización de guías telefónicas, directorios y en general de información oficial, comercial o bancaria, como en efecto lo hizo.

3.5 En este orden de ideas, es claro que la notificación del emplazamiento para declarar se realizó en la dirección correcta, por corresponder a la informada en la declaración del impuesto predial presentado por el contribuyente en el año 2012.

3.6 Es oportuno aclarar que en ninguna de las normas señaladas se dispone que en forma prioritaria y necesaria la administración distrital tenía que notificar sus actos en la dirección informada en el RUT por el contribuyente.

Además, se advierte que como el correo no fue objeto de devolución, la administración tampoco estaba obligada a verificar otras direcciones. Máxime si se tiene en cuenta que en el administrado recae la responsabilidad de informar su dirección para notificación no solo ante la DIAN, también ante las administraciones locales.

3.7 Por esta razón, se confirma la decisión del Tribunal en cuanto negó este cargo de ilegalidad, pero, por las razones expuestas en esta providencia.

4. Indebida tasación de la base gravable del ICA

⁴⁵ Artículo 566. Modificado por la Ley 788 de 2002: “*La notificación por correo se practicará mediante entrega de una copia del acto correspondiente en la dirección informada por el contribuyente a la Administración*”.

⁴⁶ Derogado por el artículo 27 del Acuerdo Distrital 469 de 2011.

4.1 En la resolución 1354 DDI 40105 de 10 de agosto de 2012, la Dirección Distrital de Impuestos le impuso sanción al contribuyente por no presentar las declaraciones del impuesto de industria y comercio por los 3 últimos bimestres del año 2007 y por los seis bimestres de los años 2008 y 2009.

4.2 Para liquidar la sanción por no declarar, la administración tomó como base las siguientes sumas: \$96.483.000⁴⁷, \$1.928.855.000⁴⁸ y \$2.656.813.000⁴⁹, para cada bimestre, por los años 2007, 2008 y 2009, respectivamente, que surgen de dividir en seis (6) (número de bimestres), los ingresos reportados por el demandante en las declaraciones de renta de cada año.

4.3 Confrontadas estas sumas con las declaradas en renta (numeral 2.5.2), la Sala advierte que en esta base no se incluyeron los ingresos de carácter salarial reportados por el demandante en sus declaraciones de renta, como lo afirmó el demandante en la demanda.

Esta base incluyó los ingresos brutos por honorarios, comisiones y servicios, intereses y rendimientos financieros y, otros ingresos (dividendos y participaciones).

Así consta en la resolución que decidió en reconsideración:

“independientemente de lo señalado en el Concepto Tributario 1184 de 2008, la base para imponer la respectiva sanción por no declarar, la constituye la totalidad de los ingresos brutos obtenidos en el Distrito Capital, durante las vigencias investigadas, y dado que el contribuyente no logra demostrar que obtuvo ingresos fuera de la Jurisdicción de Bogotá, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 37 y 44 del Decreto Distrital 352 de 2002, es claro que al presumirse percibidos la totalidad de sus ingresos en esta jurisdicción, la base de la sanción se constituyó con todos los ingresos que reportó el contribuyente en sus denuncias tributarios de Renta y complementarios, a los cuales se les restaron los ingresos que según la información contenida en los documentos obrantes a folios 8 a 10, corresponden a ingresos por salarios y actividades laborales, dividiendo el resultado en el número de bimestres contenidos en un año, y aproximándolo al múltiplo de mil más cercano”⁵⁰.

4.4 Otro de los cuestionamientos a la liquidación de la sanción por no declarar tiene que ver con la presunta inclusión de los ingresos reportados por la venta de los títulos que el demandante poseía en varias sociedades, concepto que, en principio, hace parte de la base para imponer sanción por no declarar, en los términos del artículo 33 del Decreto 362 de 2002⁵¹, que modificó el artículo 60 del Decreto 807 de 1993⁵², conforme con el cual, esta sanción se calcula sobre los ingresos brutos.

⁴⁷ Total ingresos año 2007: \$578.898.000/6 = \$96.483.000.

⁴⁸ Total ingresos año 2008: \$11.573.130.000/6 = \$1.928.855.000.

⁴⁹ Total ingresos año 2009: \$15.940.878.000/6=\$2.656.813.000.

⁵⁰ Página 17 de la resolución por la que se resolvió el recurso de reconsideración. Folio 37.

⁵¹ Por el cual se actualiza el procedimiento tributario de los diferentes impuestos distritales, de conformidad con su naturaleza y estructura funcional.

⁵² “El artículo 60 del Decreto 807 de 1993, quedará así:

Artículo 60. Sanción por no declarar. Las sanciones por no declarar cuando sean impuestas por la administración, serán las siguientes:

1. (...)

3. *En el caso que la omisión de la declaración se refiera al impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, al impuesto de espectáculos públicos o al impuesto de loterías foráneas, será equivalente al cero punto uno por ciento (0.1%) de los **ingresos brutos** obtenidos en Bogotá D. C. en el período al cual corresponda la declaración no presentada, o al cero punto*

4.5 Sin embargo, en este caso, la Sala observa que con los antecedentes administrativos se aportó copia de la **resolución 536 DDI 015436 de 7 de marzo de 2013**, por la que la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá profirió liquidación de aforo al contribuyente por las declaraciones del ICA correspondiente a los seis (6) bimestres de los años 2008 y 2009⁵³.

Repárese que en este acto no se aforaron los bimestres 4, 5 y 6 del año 2007 relacionados en la resolución sanción que le antecedió⁵⁴, que es objeto de demanda en este proceso.

4.6 Conforme con lo anterior, se concluye que como el demandante estaba obligado a declarar ICA por los ingresos obtenidos en el año 2007 (bimestres 4, 5 y 6), originados del ejercicio de la actividad de rentista de capital⁵⁵, se debe mantener la sanción determinada por la administración, porque observó la base legal –ingresos brutos- (\$96.483.000 por bimestre)⁵⁶, que no ha sido desvirtuada por el actor.

4.7 Ahora bien, en lo que tiene que ver con los seis bimestres de los años 2008 y 2009, la Sala advierte que al comparar los ingresos brutos tenidos en cuenta por la administración tanto en la liquidación de la sanción por no declarar ICA como en la liquidación de aforo correspondiente, surge una diferencia significativa, así:

Año	Resolución sanción ⁵⁷	Liquidación de aforo ⁵⁸
2008	\$1.928.855.000	\$458.000 ⁵⁹
2009	\$2.656.813.000	\$23.382.000

4.8 Para la Sala, es claro que la base para la sanción por no declarar debe coincidir con la base gravable del ICA, porque los ingresos brutos constituyen un factor común en estos conceptos. Así se desprende de los artículos 33 del Decreto 362 de 2002, que modificó el artículo 60 del Decreto 807 de 1993⁶⁰ y 33 de la Ley 14 de 1983⁶¹.

uno por ciento (0.1%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración presentada por dicho impuesto, la que fuere superior; por cada mes o fracción de mes calendario de retardo desde el vencimiento del plazo para declarar hasta la fecha del acto administrativo que impone la sanción.

En el caso de no tener impuesto a cargo, la sanción por no declarar será equivalente a uno punto cinco (1,5) salarios mínimos diarios vigentes al momento de proferir el acto administrativo por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, contados a partir del vencimiento del plazo para declarar” [Énfasis propio].

⁵³ Folios 165 a 172.

⁵⁴ Así consta en el considerando nro. 2. Folio 165 anverso.

⁵⁵ Por concepto de intereses y rendimientos financieros (\$400.000) y por otros ingresos – dividendos- (\$578.500.000).

⁵⁶ Esta suma surge de la siguiente operación: \$400.000 + \$578.500.000 = 578.900.000 / 6 (bimestres) = \$96.483.333.

⁵⁷ La cifra reportada coincide en todos los bimestres del correspondiente año.

⁵⁸ La cifra reportada coincide en todos los bimestres del correspondiente año.

⁵⁹ \$457.166 X 6 = \$2.742.996 (intereses y rendimientos financieros del año 2008) y \$23.382.333 X 6 = \$140.294.000 (honorarios, comisiones y servicios (\$140.000.000), e intereses y rendimientos financieros (\$294.000) del año 2009). Cfr. el cuadro del numeral 2.5.2 de esta providencia.

⁶⁰ Cfr. el pie de página nro. 50.

⁶¹ El Artículo 33 de la Ley 14 de 1983, antes de ser modificado por el artículo 342 de la Ley 1819 de 2016, disponía: “[e]l Impuesto de Industria y Comercio se liquidará sobre el promedio mensual de **ingresos brutos** del año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional y obtenidos por las personas y sociedades de hecho indicadas en el

4.9 En este orden de ideas, se concluye que aunque la sanción por no declarar ICA es procedente, los actos administrativos demandados se deben anular de manera parcial, en el sentido de modificar la base de la sanción en los seis (6) bimestres de los años 2008 y 2009, conforme con los ingresos brutos tenidos en cuenta en la liquidación de aforo.

4.10 Lo anterior, porque, se insiste, en criterio de la Sala, la sanción por no declarar debe guardar coherencia y ajustarse con lo resuelto en el acto de determinación oficial del tributo.

4.11 Además, se debe tener en cuenta que conforme con el artículo 3 del Acuerdo 27 de 2001⁶², el valor mínimo de cualquier sanción, incluidas las sanciones reducidas, que deban ser liquidadas por el contribuyente o declarante, o por la Administración Tributaria Distrital, será equivalente a ocho (8) salarios mínimos diarios vigentes para el año en el que se debía presentar la declaración, por corresponder al hecho sancionable⁶³.

4.12 Así las cosas, el cálculo de la sanción por no declarar corresponde al siguiente:

Año	Bimestre	Meses de Extemp. ⁶⁴	Resolución sanción		Consejo de Estado	
			Total ingresos brutos	Valor sanción	Total ingresos brutos liquidación de aforo	Valor sanción 0.1%
2007	4	59	\$96.483.000	\$5.692.000	\$96.483.000	\$5.692.000
2007	5	57	\$96.483.000	\$5.500.000	\$96.483.000	\$5.500.000
2007	6	55	\$96.483.000	\$5.307.000	\$96.483.000	\$5.307.000
2008	1	53	\$1.928.855.000	\$102.229.000	\$458.000	\$123.000
2008	2	51	\$1.928.855.000	\$98.372.000	\$458.000	\$123.000
2008	3	49	\$1.928.855.000	\$94.514.000	\$458.000	\$123.000
2008	4	47	\$1.928.855.000	\$90.656.000	\$458.000	\$123.000
2008	5	45	\$1.928.855.000	\$86.798.000	\$458.000	\$123.000
2008	6	43	\$1.928.855.000	\$82.941.000	\$458.000	\$133.000
2009	1	41	\$2.656.813.000	\$108.929.000	\$23.382.000	\$959.000
2009	2	39	\$2.656.813.000	\$103.616.000	\$23.382.000	\$912.000

artículo anterior, con exclusión de: Devoluciones ingresos proveniente de venta de activos fijos y de exportaciones, recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios” [Énfasis propio].

⁶² Por el cual se adecua el régimen sancionatorio en materia impositiva para el Distrito Capital de Bogotá.

⁶³ Conforme con el Decreto 4965 de 2007, el salario mínimo legal mensual vigente para el año 2008 era de \$461.500, es decir, el salario diario era de \$15.383 (bimestres 1, 2, 3, 4 y 5 de 2008). Para el sexto bimestre del año 2008 se tiene en cuenta el salario del año 2009 fijado por el Decreto 4868 de 2008, esto es, de \$496.900 (SMLMV), por lo que el salario mínimo diario ascendía a \$16.563.

⁶⁴ Se tienen en cuenta los meses de extemporaneidad registrados en el acto sancionatorio, porque el demandante no cuestionó su veracidad.

2009	3	37	\$2.656.813.000	\$98.302.000	\$23.382.000	\$865.000
2009	4	35	\$2.656.813.000	\$92.988.000	\$23.382.000	\$818.000
2009	5	33	\$2.656.813.000	\$87.675.000	\$23.382.000	\$772.000
2009	6	31	\$2.656.813.000	\$82.361.000	\$23.382.000	\$725.000
Total				\$1.146.000.000	\$432.000.000	22.298.000

4.13 Por lo anterior, se revocará la sentencia de Tribunal y, en su lugar, se declarará la nulidad parcial de los actos administrativos demandados.

5. Devolución pago por concepto de Arancel Judicial

5.1 En relación con la solicitud que se “condene al demandado al pago del arancel pagado por mi mandante y acreditado como requisito de procedibilidad de la siguiente demanda, de acuerdo a lo establecido en la ley 1653 de 2013”⁶⁵, la Sala advierte que esto no corresponde a una pretensión propiamente dicha⁶⁶, que deba ser objeto de estudio por esta Corporación en sede de apelación.

5.2 Sin embargo, se observa que en el plenario obra copia de la “**CONSIGNACIÓN DE DEPÓSITOS JUDICIALES**”, en la que consta que el 4 de diciembre de 2013, se realizó depósito a nombre del demandante, por concepto de arancel judicial (Ley 1653 de 2013) y por la suma de \$17.188.200⁶⁷.

5.3 La orden de devolución de esta suma, si fuere el caso, es de competencia del Tribunal de origen, razón por la cual, este le debe dar el trámite correspondiente a la solicitud de devolución de lo pagado por concepto de arancel judicial.

6. Costas

No se condena en costas (gastos o expensas del proceso y agencias del derecho), porque en el expediente no se probó su causación, como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del CGP⁶⁸, aplicable al caso concreto por expresa remisión del artículo 188 del CPACA.

Además, se advierte que en este asunto las pretensiones de la demanda prosperaron de manera parcial, supuesto que en los términos del numeral 5

⁶⁵ Pretensión sexta de la demanda. Folio 3.

⁶⁶ Pretensión, entendida como el “[o]bjeto de una acción procesal que se concreta en la demanda que formula el actor ante el correspondiente órgano jurisdiccional. Es también equivalente a petición dirigida al órgano judicial, que se materializa en la demanda frente a una persona determinada”. Diccionario del Español Jurídico. En <https://dej.rae.es/lema/pretension>

⁶⁷ Folio 96.

⁶⁸ “**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: (...)

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

del citado artículo 365 del CGP⁶⁹ permite que el juez se abstenga de condenar en costas.

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

FALLA

1. Revocar la sentencia de 14 de junio de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A". En su lugar:

Declarar la nulidad parcial de la resolución nro. 1354DDI40105 de 10 de agosto de 2012, por la que la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá le impuso sanción al señor Armando Flórez Pinzón por no declarar el impuesto de industria, comercio, avisos y tableros correspondiente a los años 2007 (periodos 4, 5 y 6), 2008 y 2009 y, de la resolución nro. D.D.I. 041938 de 9 de septiembre de 2013, por la que se confirmó la citada resolución sanción.

Como consecuencia de lo anterior y, a título de restablecimiento del derecho, declarar que la sanción a cargo del demandante corresponde a la liquidada en la parte motiva de esta providencia.

2. Sin condena en costas.

3. En firme esta decisión, devolver el expediente al Tribunal de origen, quien, deberá proveer sobre la devolución de lo pagado por el demandante por concepto de arancel judicial.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

⁶⁹ "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".

