SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C quince (15) de noviembre de dos mil dieciocho (2018)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 250002337000-2015-00840-01 (23700)
Demandante: ACTIUNIDOS S.A.
Demandado: DISTRITO CAPITAL
Temas: ICA en dividendos. Improcedencia de la sanción por inexactitud- Bimestres 2 a 6 de 2011

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandado contra la sentencia de 16 de noviembre de 2017 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Subsección A, que accedió a las pretensiones de la demanda. La parte resolutiva del fallo apelado dispuso lo siguiente:

> *"**PRIMERO: DECLÁRASE** la nulidad de la Resolución N° 106DDI006171 del 28 de enero de 2015, proferida por la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Secretaría de Hacienda Distrital, por medio de la cual se profiere Liquidación Oficial de Revisión a la declaración de corrección del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros autorizada mediante la Resolución No 1496 DDI-042055 del 29 de agosto de 2012, correspondiente a los bimestres 2,3,4,5 y 6 del 2011 presentada por la sociedad contribuyente ACTIUNIDOS S.A.*
>
> ***SEGUNDO:** Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** la firmeza de la declaración de corrección del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros autorizada mediante la Resolución No 1496-DDI-042055 del 29 de agosto de 2012 correspondiente a los bimestres 2,3,4,5 y 6 de 2011, presentada por la sociedad contribuyente ACTIUNIDOS S.A.*
>
> ***TERCERO:** No se condena en costas por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.*
>
> *[...]"*

ANTECEDENTES

ACTIUNIDOS S.A. presentó en el Distrito Capital las declaraciones del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros de los bimestres 2 a 6 del año 2011, así:

Bimestre	Fecha declaración	Ingresos netos gravables	Impuesto a pagar
2-2011	19 de mayo de 2011	$19.335.467.000	$213.464.000
3-2011	15 de julio de 2011	$19.835.386.000	$218.983.000
4-2011	26 de septiembre de 2011	$19.921.705.000	$219.936.000
5-2011	18 de noviembre de 2011	$22.946.741.000	$253.332.000
6-2011	19 de enero de 2012	$25.723.754.000	$283.990.000

Por Resolución 1496 DDI 042055 de 29 de agosto de 2012, el Distrito Capital aceptó los proyectos de corrección presentados por la actora para disminuir, por los bimestres 2 a 6 del año 2011, los ingresos netos gravables y el impuesto a pagar, teniendo en cuenta que los ingresos por dividendos hacen parte de las *"deducciones, exenciones y actividades no sujetas".*[1] En los siguientes cuadros se advierte cómo se aprobaron las correcciones a las declaraciones privadas[2]*:*

BIMESTRE 2 DE 2011	**Declaración inicial**	**Declaración de corrección**
Total ingresos ordinarios y extraordinarios del bimestre	20.703.054.000	20.703.054.000
Menos: Total ingresos obtenidos fuera del Distrito Capital	1.367.587.000	1.367.587.000
Total ingresos obtenidos en Bogotá	19.335.467.000	19.335.467.000
Menos: otras deducciones, exenciones, actividades no sujetas	0	19.207.876.000
Ingresos netos gravables	19.335.467.000	127.591.000
Impuesto de industria y comercio	213.464.000	
Impuesto de avisos y tableros	0	0
Total impuesto a cargo	213.464.000	1.409.000
Sanciones	0	0
Total saldo a cargo	213.464.000	1.409.000

BIMESTRE 3 DE 2011	**Declaración inicial**	**Declaración de corrección**
Total ingresos ordinarios y extraordinarios del bimestre	21.232.993.000.	21.232.993.000
Menos: Total ingresos obtenidos fuera del Distrito Capital	1.397.607.000	1.397.607.000
Total ingresos obtenidos en Bogotá	19.835.386.000	19.835.386.000
Menos: otras deducciones, exenciones, actividades no sujetas	0	19.581.813.000
Ingresos netos gravables	19.835.386.000	253.573.000
Impuesto de industria y comercio	218.983.000	2.799.000
Impuesto de avisos y tableros	0	0
Total impuesto a cargo	218.983.000	2.799.000

[1] Por auto de 29 de agosto de 2012 se acumularon las solicitudes de corrección por menor valor presentadas por la actora por los bimestres 2 a 6 de 2011 y 1 y 2 de 2012 (folios 137 y 138 c.a)
[2] Folios 99 a 104 c.p.

Sanciones	0	0
Total saldo a cargo	218.983.000	2.799.000

BIMESTRE 4 DE 2011	**Declaración inicial**	**Declaración de corrección**
Total ingresos ordinarios y extraordinarios del bimestre	21.319.248.000	21.319.248.000
Menos: Total ingresos obtenidos fuera del Distrito Capital	1.397.543.000	1.397.543.000
Total ingresos obtenidos en Bogotá	19.921.705.000	19.921.705.000
Menos: otras deducciones, exenciones, actividades no sujetas	0	19.581.813.000
Ingresos netos gravables	19.921.705.000	339.892.000
Impuesto de industria y comercio	219.936.000	3.752.000
Impuesto de avisos y tableros	0	0
Total impuesto a cargo	219.936.000	3.752.000
Sanciones	0	0
Total saldo a cargo	219.936.000	3.752.000

BIMESTRE 5 DE 2011	**Declaración inicial**	**Declaración de corrección**
Total ingresos ordinarios y extraordinarios del bimestre	24.396.188.000	24.396.188.000
Menos: Total ingresos obtenidos fuera del Distrito Capital	1.449.447.000	1.449.447.000
Total ingresos obtenidos en Bogotá	22.946.741.000	22.946.741.000
Menos: otras deducciones, exenciones, actividades no sujetas	0	22.526.163.000
Ingresos netos gravables	22.946.741.000	420.578.000
Impuesto de industria y comercio	253.332.000	4.643.000
Impuesto de avisos y tableros	0	0
Total impuesto a cargo	253.332.000	4.643.000
Sanciones	0	0
Total saldo a cargo	253.332.000	4.643.000

BIMESTRE 6 DE 2011	**Declaración inicial**	**Declaración de corrección**
Total ingresos ordinarios y extraordinarios del bimestre	27.224.880.000	27.224.880.000
Menos: Total ingresos obtenidos fuera del Distrito Capital	1.501.126.000	1.501.126.000
Total ingresos obtenidos en Bogotá	25.723.754.000	25.723.754.000
Menos: otras deducciones, exenciones, actividades no sujetas	0	25.151.101.000
Ingresos netos gravables	25.723.754.000	572.653.000
Impuesto de industria y comercio	283.990.000	6.322.000
Impuesto de avisos y tableros	0	0
Total impuesto a cargo	283.990.000	6.322.000
Sanciones	0	0

Total saldo a cargo	283.990.000	6.322.000

Previo requerimiento especial y su respuesta, por Resolución No 106 DDI 006171 de 28 de enero de 2015, el Distrito Capital modificó las declaraciones de corrección de la actora por los bimestres 2 a 6 del año 2011, autorizadas mediante Resolución 1496 DDI 042055 de 29 de agosto de 2012, para adicionar como ingresos gravados los provenientes de la percepción de dividendos e imponer sanción por inexactitud.

Lo anterior, porque la inversión es la principal actividad generadora de ingresos de la actora y los dividendos obtenidos en el ejercicio de esa actividad hacen parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio.

La modificación a las declaraciones de corrección por los bimestres en discusión fue la siguiente:

BIMESTRE 2 DE 2011	**Declaración de corrección**	**Liquidación oficial de revisión**
Total ingresos ordinarios y extraordinarios del bimestre	20.703.054.000	20.703.054.000
Menos: Total ingresos obtenidos fuera del Distrito Capital	1.367.587.000	1.367.587.000
Total ingresos obtenidos en Bogotá	19.335.467.000	19.335.467.000
Menos: otras deducciones, exenciones, actividades no sujetas	19.207.876.000	0
Ingresos netos gravables	127.591.000	19.335.467.000
Impuesto de industria y comercio		213.464.000
Impuesto de avisos y tableros	0	0
Total impuesto a cargo	1.409.000	213.464.000
Sanciones	0	339.288.000
Total saldo a cargo	1.409.000	552.752.000

BIMESTRE 3 DE 2011	**Declaración de corrección**	**Liquidación oficial de revisión**
Total ingresos ordinarios y extraordinarios del bimestre	21.232.993.000	21.232.993.000
Menos: Total ingresos obtenidos fuera del Distrito Capital	1.397.607.000	1.397.607.000
Total ingresos obtenidos en Bogotá	19.835.386.000	19.835.386.000
Menos: otras deducciones, exenciones, actividades no sujetas	19.581.813.000	0
Ingresos netos gravables	253.573.000	19.835.386.000
Impuesto de industria y comercio	2.799.000	218.982.000
Impuesto de avisos y tableros	0	0
Total impuesto a cargo	2.799.000	218.982.000
Sanciones	0	345.893.000

Total saldo a cargo	2.799.000	564.875.000

BIMESTRE 4 DE 2011	**Declaración de corrección**	**Liquidación oficial de revisión**
Total ingresos ordinarios y extraordinarios del bimestre	21.319.248.000	21.319.248.000
Menos: Total ingresos obtenidos fuera del Distrito Capital	1.397.543.000	1.397.543.000
Total ingresos obtenidos en Bogotá	19.921.705.000	19.921.697.000
Menos: otras deducciones, exenciones, actividades no sujetas	19.581.813.000	0
Ingresos netos gravables	339.892.000	19.921.697.000
Impuesto de industria y comercio	3.752.000	219.936.000
Impuesto de avisos y tableros	0	0
Total impuesto a cargo	3.752.000	219.936.000
Sanciones	0	345.894.000
Total saldo a cargo	3.752.000	565.830.000

BIMESTRE 5 DE 2011	**Declaración de corrección**	**Liquidación oficial de revisión**
Total ingresos ordinarios y extraordinarios del bimestre	24.396.188.000	24.396.188.000
Menos: Total ingresos obtenidos fuera del Distrito Capital	1.449.447.000	1.449.447.000
Total ingresos obtenidos en Bogotá	22.946.741.000	22.946.547.000
Menos: otras deducciones, exenciones, actividades no sujetas	22.526.163.000	0
Ingresos netos gravables	420.578.000	22.946.547.000
Impuesto de industria y comercio	4.643.000	253.330.000
Impuesto de avisos y tableros	0	0
Total impuesto a cargo	4.643.000	253.330.000
Sanciones	0	397.899.000
Total saldo a cargo	4.643.000	651.229.900

BIMESTRE 6 DE 2011	**Declaración de corrección**	**Liquidación oficial de revisión**
Total ingresos ordinarios y extraordinarios del bimestre	27.224.880.000	27.224.727.000
Menos: Total ingresos obtenidos fuera del Distrito Capital	1.501.126.000	1.501.126.000
Total ingresos obtenidos en Bogotá	25.723.754.000	25.723.601.000
Menos: otras deducciones, exenciones, actividades no sujetas	25.151.101.000	0
Ingresos netos gravables	572.653.000	25.723.601.000
Impuesto de industria y comercio	6.322.000	283.989.000
Impuesto de avisos y tableros	0	0

Total impuesto a cargo	6.322.000	283.989.000
Sanciones	0	444.267.000
Total saldo a cargo	6.322.000	728.256.000

Con fundamento en el artículo 720 parágrafo del Estatuto Tributario, la actora prescindió del recurso de reconsideración y acudió directamente ante la Jurisdicción.

DEMANDA

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA, ACTIUNIDOS S.A formuló las siguientes pretensiones:

> *"2.1 Pretendemos que se declare la nulidad de la Resolución No. 106DDI006171 del 28 de enero de 2015 mediante la cual la Secretaría de Hacienda Distrital resolvió liquidar oficialmente el impuesto de industria y comercio de los bimestres 2,3,4,5 y 6 del año gravable 2011.*
>
> *2.2 Como restablecimiento del derecho, pretendemos que se declare la firmeza de la Resolución 1496-DDI-042055 del 29 de agosto de 2012 mediante la cual la Dirección Distrital de Impuestos resolvió corregir las declaraciones del impuesto de industria y comercio correspondientes a los bimestres 2 al 6 del año 2011 presentadas por la sociedad.*

La actora invocó como violados los artículos 32 a 35 del Decreto 352 de 2002, 60 del Estatuto Tributario Nacional, 12 del Decreto 3211 de 1979 y el Concepto No 775 de 1999 de la Secretaría de Hacienda Distrital.

El concepto de la violación se sintetiza así:

No toda percepción de dividendos está gravada con ICA

Por los periodos gravables en discusión, la actora percibió ingresos por concepto de dividendos provenientes de acciones que conserva como activos fijos, que fueron declarados como deducciones porque no hacen parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio. No obstante, la Administración adicionó tales ingresos como gravados.

El acto demandado desconoce los artículos 32 a 35 del Decreto 352 de 2002, porque tales normas no contemplan la percepción de dividendos como hecho generador ni como actividad gravada con ICA, como lo precisó la Sección Cuarta del Consejo de Estado[3].

---

[3] Sentencia de 21 de junio de 2011, radicados nros. 25000232700020050069 3-01, 25000232700020050080 3-01, 25000232700020050086 2-00, 25000232700020050064 0-01 (acumulado), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Por la que se confirmó la sentencia de primera instancia que *declaró (i) la nulidad de los artículos 1 y 2 del Decreto 118 del 15 de abril de 2005, proferido por el Alcalde Mayor de Bogotá D.C. y (ii) la nulidad parcial del Concepto 040 de 9 de junio de 2004, expedido por la Subdirectora Jurídico Tributaria de la Secretaría de Hacienda, Alcaldía Mayor de Bogotá, D.C.*

También desconoce reiterada jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, según la cual los dividendos por acciones se generan pasivamente, es decir, sin ejercer una actividad comercial, industrial o de servicios[4].

En relación con la percepción de dividendos, lo determinante es si los dividendos generados por acciones que son activos fijos hacen parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, independientemente de si la sociedad ejerce o no actividad comercial de manera permanente u ocasional. En este caso, los dividendos no conforman la base gravable del ICA porque las acciones de los que provienen forman parte del activo fijo de la demandante.

Sin embargo, el acto demandado fue expedido con base en conceptos del Distrito Capital según los cuales la percepción de dividendos constituye actividad comercial, posteriormente anulados por el Consejo de Estado, y en jurisprudencia anterior de la misma corporación, que no analizan el asunto en discusión[5].

En conclusión, el acto demandado es nulo porque fue producto de un proceso de fiscalización en el que se tuvieron en cuenta doctrina y jurisprudencia que no resulta aplicable al asunto en discusión. Además, el requerimiento especial contiene una reproducción textual de doctrina ilegal que fue anulada por el Consejo de Estado y tuvo como fundamento un concepto de la Superintendencia Financiera sobre el giro ordinario de los negocios, que no es aplicable en esta oportunidad porque no proviene de la autoridad tributaria y la actora no es una institución financiera.

Las acciones de la demandante son activos fijos

Las acciones en discusión son activos fijos porque: (i) el objeto de la sociedad es adquirir bienes para mantenerlos en su activo fijo, no para enajenarlos; (ii) no hay periodicidad ni continuidad en la enajenación de las acciones; (iii) están registradas contablemente dentro de su activo fijo; (iv) la venta de acciones no hace parte del giro ordinario de los negocios de la actora[6]; (v) al adquirir las acciones, la intención de la sociedad es mantenerlas en su activo fijo[7] y (vi) en el activo movible de la actora no se mantienen acciones.

---

[4] La actora citó y transcribió apartes de las sentencias de: 19 de mayo de 2011, expediente 18263; 23 de junio de 2011, expediente 18122; 29 de septiembre de 2011, radicado nro. 18287; 11 de noviembre de 2011, expediente 18277; 26 de enero de 2012, exp 17953; 2 de febrero de 2012, expediente 13383; 25 de junio de 2012, expediente 17761 y de 6 de septiembre de 2012, expediente 18705.

[5] Entre otras, citó las sentencias de 3 de noviembre de 1994, exp 4548 y 13385 de 3 de diciembre de 2003.

[6] La actora citó el Concepto 220-055759 de 2006 de la Superintendencia de Sociedades, que precisó que el giro ordinario de los negocios corresponde a las actividades que en forma habitual u ordinaria ejecuta la sociedad.

[7] En relación con los activos fijos y movibles, la actora citó sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de 1º de diciembre de 2000, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, de 26 de enero de 2009, C.P. Héctor J. Romero Díaz y el 26 de marzo de 2009, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. Igualmente, el Concepto 775 de 1999 de la Secretaría de Hacienda Distrital conforme con el cual los activos fijos no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente.

Los dividendos generados por las acciones que hacen parte del activo fijo no están gravados con el impuesto de industria y comercio porque, por mandato legal, los ingresos por la enajenación de tales acciones tampoco lo están. Así lo accesorio, en este caso, la obtención de dividendos, debe seguir la suerte de lo principal (el tratamiento de los ingresos por enajenación de acciones).

La modificación en el valor de las inversiones no se debe a la compraventa de estas sino a razones distintas, como movimientos de mayor valor en acciones del Grupo Aval porque se recibieron acciones por la escisión de Inversiones Escorial y Popular Securities y movimientos de menor valor en acciones porque se entregaron acciones por la misma escisión. Además, existió una capitalización de acciones en el Banco de Occidente. Los demás movimientos débito y crédito corresponden al registro mensual del método de participación patrimonial.

Todas estas modificaciones se comprueban con la certificación del revisor fiscal.

La veracidad de las declaraciones de corrección se demuestra con el certificado de existencia y representación legal y el certificado del revisor fiscal de la demandante. Igualmente, se acredita con el oficio de 19 de diciembre de 2012, expedido por el DANE, que sostiene que una persona jurídica rentista de capital que no manufactura, produce ni comercializa bienes ni presta servicios, es decir, no desarrolla una actividad económica, no puede ser clasificada en el marco de la Clasificación Industrial Internacional Uniforme -CIIU- de todas las actividades económicas.

Violación al debido proceso

La Administración vulneró el debido proceso porque en el requerimiento especial no explicó cuáles fueron los ingresos que se proponía adicionar a la base gravable y los que correlativamente proponía rechazar.

Tampoco manifestó cómo o por qué se proponía aumentar el renglón de ingresos netos gravables, por lo que no quedó claro si el aumento propuesto correspondía en su totalidad a dividendos o se refería a otro tipo de ingresos, omisión que se intentó subsanar con ocasión de la liquidación oficial de revisión.

Adicionalmente, el Distrito Capital no se pronunció sobre la jurisprudencia citada en la respuesta al requerimiento especial, de tal manera que no conoció por qué se apartó de la jurisprudencia vigente del Consejo de Estado.

Sanción por inexactitud

La sanción por inexactitud resulta improcedente. En efecto, la corrección de la declaración inicial, para excluir $18.528.951.000 de los ingresos netos

porque los ingresos por dividendos no provienen de actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio, se efectuó con fundamento en la sentencia de 19 de mayo de 2011, expediente 18263, de la Sección Cuarta del Consejo de Estado y en otras sentencias dictadas por el Consejo de Estado en los años 2011 y 2012. No obedeció a un capricho de la actora.

En caso de que se mantenga la adición de ingresos, debe tenerse en cuenta que, dadas las circunstancias del caso, se configuró una diferencia de criterios, como causal eximente de la sanción por inexactitud impuesta en el acto demandado.

Por último, se advierte que en asuntos similares, el Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda (sentencias de 14 de mayo de 2014, 4 de septiembre de 2014 y 12 de mayo de 2015)

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El DISTRITO CAPITAL se opuso a las pretensiones de la demanda por las razones que se resumen así:

La tesis del demandante no debe aceptarse porque el acto demandado se expidió con base en las pruebas y en las normas aplicables al caso en estudio. Además, se respetó el debido proceso y el derecho de defensa de la demandante.

La liquidación oficial de revisión se expidió con base en los artículos pertinentes del Decreto 352 de 2002, entre otros, los que definen la actividad comercial para efectos del ICA (artículo 34), los sujetos activo y pasivo (artículos 40 y 41) y la base gravable del impuesto (artículo 42). Igualmente, tuvo en cuenta los artículos 13, 38 y 96 del Decreto 2649 de 1993, que, en su orden, traen la definición contable del principio de asociación, la definición de ingresos y el reconocimiento de ingresos y gastos.

De la normativa aplicable al caso en estudio, se concluye que la base gravable del ICA está conformada por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios menos las deducciones legalmente aceptables. No existe norma que excluya de la base gravable del tributo los ingresos por percepción de dividendos.

El artículo 21 del Código de Comercio señala que los actos relacionados con las actividades o empresas de comercio son de carácter mercantil por conexidad. Por tanto, los dividendos tienen el carácter de actos mercantiles.

En sentencia de 9 de marzo de 2005, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca precisó que los ingresos por concepto de dividendos hacen parte de la base gravable del ICA para lo cual reiteró las sentencias de la

Sección Cuarta del Consejo de Estado de 3 de marzo de 1994[8] y de 24 de septiembre de 1999[9].

Está probado que la demandante se constituyó para invertir en la adquisición y posesión de acciones y participar en la constitución de sociedades, actividades que son de carácter mercantil porque se ejercen de manera habitual. Por tanto, los ingresos por concepto de dividendos de inversiones permanentes sí hacen parte de la base gravable del ICA.

Los ingresos por dividendos no pueden ser objeto de deducción o exclusión del ICA porque no están expresamente consagrados como tales en las normas que regulan el impuesto.

Por tanto, los ingresos que por los periodos en discusión obtuvo la demandante por percepción de dividendos hacen parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, motivo por el cual el acto demandado se ajusta a la ley[10].

Las sentencias del Consejo de Estado por los años 2011 y 2012, que precisan que los dividendos provenientes de acciones que hacen parte del activo fijo no integran la base gravable del ICA, no resultan aplicables en este caso, porque los demandantes no son entidades sin ánimo de lucro.

Además, en sentencia de 20 de noviembre de 2014, exp 18750, la Sección Cuarta del Consejo de Estado señaló que los ingresos por percepción de dividendos sí están gravados con el ICA cuando provienen del ejercicio de habitual del acto de comercio, consistente en participar como socio en la constitución de sociedades.

Debe mantenerse la sanción por inexactitud porque la demandante omitió ingresos gravados y por esta razón se determinó un menor impuesto a pagar.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda y no impuso condena en costas. Las razones de la decisión se resumen así:

No se violó el debido proceso porque el hecho objeto de investigación, que generó la modificación de la corrección de la declaración, fue el desconocimiento de deducciones por los periodos gravables en discusión, que corresponden a ingresos generados por dividendos de acciones. Por tanto, existe correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, pues en ambos actos se mantiene el desconocimiento de la deducción de los ingresos generados por dividendos.

---

[8] Expediente 4548
[9] Expediente 9486.
[10] En apoyo de su posición, citó las sentencias de la Sección Cuarta de 22 de marzo de 1996, exp 7444; de 3 de diciembre de 2003, exp 13385 y de 1 de septiembre de 2005, exp 14876.

Además, el requerimiento especial sí está motivado, tanto así que, al contestarlo, la actora se opuso a la adición de ingresos por percepción de dividendos con el argumento de que las acciones que los generaron hacen parte su activo fijo y, por ende, tales ingresos están excluidos de la base gravable del ICA.

De acuerdo con el artículo 33 de la Ley 14 de 1983 y el artículo 154 del Decreto 1421 de 1993, los ingresos provenientes de la venta de activos fijos no hacen parte de la base gravable del ICA.

Conforme con el artículo 60 del Estatuto Tributario, son activos fijos los que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente y movibles, los que sí se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios de la empresa.

En sentencia de 23 de junio de 2011, exp 18122[11], la Sección Cuarta del Consejo de Estado precisó que a partir de 1994, la base gravable del ICA en el Distrito Capital son los ingresos netos del bimestre con algunas exclusiones, como los ingresos provenientes de la venta de activos fijos, entre los cuales están las acciones cuando estas no constituyen el giro ordinario de los negocios del contribuyente[12].

Además, en sentencia de 7 de marzo de 2013[13], la Sección Cuarta del Consejo de Estado reiteró su criterio en el sentido de que no hacen parte de la base gravable los ingresos por venta de acciones cuando estas no constituyen el giro ordinario de los negocios del contribuyente, es decir, pertenecen al activo fijo.

De acuerdo con el objeto social y el certificado de revisor fiscal de la actora, las acciones de las cuales se derivan los dividendos son inversiones permanentes, esto es, hacen parte del activo fijo de la demandante. Por tanto, la obtención de dividendos derivados de las citadas acciones no hizo parte del giro ordinario de los negocios de la demandante y los ingresos por dividendos no constituyen elemento de la base gravable del ICA en el Distrito Capital.

La obtención de los dividendos por parte de la actora no implica el ejercicio de una actividad industrial, comercial o de servicios. Los dividendos son el producto de la distribución ordinaria que hacen las sociedades anónimas a sus accionistas respecto de la utilidad neta percibida en el año gravable, sobre la cual ya la sociedad pagó el correspondiente impuesto.

En consecuencia, no procede la adición de ingresos, motivo por el cual se anula la liquidación oficial de revisión demandada y como restablecimiento del derecho, se declara la firmeza de la declaración de corrección.

---

[11] Consejera Ponente Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.
[12] En dicha providencia se reitera la sentencia de 12 de mayo de 2010, expediente 16584 sobre el ICA en los ingresos por venta de acciones.
[13] Exp 2009-00222-01

No se condena en costas al demandado porque en este asunto la controversia es de carácter tributario y, por lo mismo, de interés público.

RECURSO DE APELACIÓN

El demandado apeló la sentencia por las siguientes razones:

Los ingresos por dividendos provenientes de inversiones permanentes sí hacen parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, como lo precisó la Sección Cuarta en sentencia de 20 de noviembre de 2014, exp 18750.

En dicha sentencia, la Sección Cuarta concluyó que están gravados con el ICA, los dividendos que percibe quien ejecuta de manera habitual y profesional la intervención como asociado en la constitución de sociedades, que solo los ingresos por venta de bienes que hacen parte del activo fijo están exentos y que esta regla no es aplicable a los ingresos por dividendos de acciones que constituyen el activo fijo.

La demandante no demostró que los ingresos obtenidos por la actora por concepto de dividendos de acciones que constituyen inversiones permanentes no hacen parte de la base gravable del ICA.

En efecto, debe establecerse si la actora ejecuta actos de comercio, como la intervención como asociada en la constitución de sociedades (acto de comercio) de manera habitual y profesional (actividad mercantil). Por tanto, los ingresos por dividendos de inversiones permanentes sí hacen parte de la base gravable del ICA en el Distrito Capital, pues provienen de la actividad mercantil para la cual fue creada la sociedad demandante.

En consecuencia, los ingresos obtenidos por concepto de dividendos de inversiones permanentes sí hacen parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio.

En la sentencia de 20 de noviembre de 2014, la Sección Cuarta del Consejo de Estado concluyó que los dividendos, al ser considerados como una renta pasiva al no provenir de actividades realizadas por los accionistas sino por la sociedad están gravados con el ICA, pues existe una actividad lucrativa que incrementa el patrimonio de esta.

Además, el apelante transcribió otros apartes de la referida sentencia y sostuvo que la liquidación de revisión se ajusta a la Constitución y la ley y que no desconoció el precedente del Consejo de Estado que invocó la demandante, pues esta no constituye doctrina probable de acuerdo con el artículo 114 del Decreto 1395 de 2010 y que para dar aplicación al artículo 102 del CPACA es necesario que exista sentencia de unificación.

Por último, debe mantenerse la sanción por inexactitud, pues la actora omitió ingresos y generó un menor impuesto a pagar.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **actora** reiteró los argumentos de la demanda y precisó lo siguiente:

La actividad de invertir no es una actividad económica, como lo prueba el oficio del DANE de 19 de diciembre de 2012. Además, las Resoluciones DIAN 000139 de 2012 y SDH-000079 de 11 de marzo de 2013 de la Secretaría de Hacienda Distrital no asignan un código CIIU a la actividad de invertir ni a la calidad de inversionista, es decir, ni la DIAN ni el demandado catalogan el acto de invertir como actividad económica.

Como la actividad de inversión no es económica, tampoco puede ser actividad mercantil gravada con el ICA, como lo precisó la Sección Cuarta en sentencia de 26 de enero de 2012, exp 17953.

El punto en cuestión es si los dividendos generados por inversiones en acciones que hacen parte del activo fijo son o no ingresos que conforman la base la base gravable del ICA.

De otra parte, la actora no tiene dentro del giro ordinario de sus negocios la compra y venta de acciones. En efecto, ha adquirido todas sus acciones de manera esporádica. Así, las acciones que le generaron los dividendos en el periodo gravable en discusión son activos fijos.

La actora tampoco ha intervenido en la constitución de sociedades de manera profesional ni habitual. Si bien posee acciones en varias sociedades, las adquirió cuando ya estaban constituidas. En consecuencia, no realizó el acto de comercio previsto en el artículo 20 numeral 5 del Código de Comercio.

El **demandado** insistió en los planteamientos del recurso de apelación.

El **Ministerio Público** pidió revocar la sentencia apelada y negar las pretensiones de la demanda por las razones que se resumen así:

En los términos del artículo 35 de la Ley 14 de 1983, la actora realiza una actividad comercial gravada con el ICA, pues interviene en la constitución de sociedades (artículo 20 numeral 5 del Código de Comercio).

Por tanto, los actos mediante los cuales la actora percibe dividendos habitualmente por concepto de acciones que posee en varias sociedades constituyen hecho generador del ICA.

Además, en sentencia de 20 de noviembre de 2014, la Sección Cuarta resolvió un asunto similar, por lo que deben tenerse en cuenta las precisiones hechas en dicha providencia.

Debe mantenerse la sanción por inexactitud pero reducirla al 100%, con base en el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que consagra el principio de favorabilidad.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por el demandado, la Sala decide si los ingresos que obtuvo la actora por concepto de percepción de dividendos por los bimestres 2 a 6 del año gravable 2011 hacen parte o no de la base gravable del impuesto de industria y comercio a su cargo. En caso afirmativo, esto es, que proceda la adición de ingresos, define si debe mantenerse o no la sanción por inexactitud.

Para decidir los puntos objeto de debate, la Sala reitera el criterio expuesto en sentencia de 31 de mayo de 2018[14], en la que se analizó un asunto similar.

Criterios jurisprudenciales para determinar si en el caso de las personas jurídicas los dividendos hacen parte o no de la base gravable del impuesto de industria y comercio

Respecto a la inclusión o no de los dividendos en la base gravable del impuesto de industria y comercio, la Sección ha acudido a diversos criterios, que pueden resumirse así:

1. Si la negociación de acciones o participaciones societarias no es la actividad social principal, sino que es secundaria, complementaria o accesoria, los ingresos por dividendos no están gravados con ICA, más cuando para calificar la actividad como mercantil y, por ende, gravar o no los ingresos percibidos, se ha asociado, de forma exclusiva, el giro ordinario de los negocios al objeto social principal de la sociedad[15].

2. Otro criterio ha sido el de establecer si las acciones o participaciones societarias de las que se deriva el ingreso, hacen parte del activo fijo o movible de la sociedad[16]. Lo anterior, porque el artículo 33 de la Ley 14 de 1983[17], excluye de la base gravable del ICA los ingresos provenientes de la venta de activos fijos, de acuerdo con la noción de activos fijos del artículo

[14] Expediente 21776, C. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. En idéntico sentido, ver sentencias de 18 de julio de 2018, exp 23009 C. P. Jorge Octavio Ramirez Ramírez y de 26 de julio de 2018, exp 21162.

[15] Sentencias de 5 de marzo de 1999, radicado 9086, C.P. Germán Ayala Mantilla; 3 de diciembre de 2003, radicado 13385, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; de 19 de mayo de 2011, radicado 18263; C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, reiterada en sentencia de 23 de junio de 2011, radicado 18122, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y de 1º de septiembre de 2011, radicado 17364) C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

[16] Sentencias de 22 de septiembre de 2004, radicado 13726, C.P. María Inés Ortiz Barbosa; de 23 de abril de 2009, radicado 16789, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; de 29 de septiembre de 2011, radicado 18287, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; de 11 de mayo de 2017, radicado nro. 20768, C.P (E.) Stella Jeannette Carvajal Basto; de 18 de mayo de 2017, radicado nro. 21036, C.P. (E) Stella Jeannette Carvajal Basto y de 29 de junio de 2017, radicado nro (21918), C.P. (E) Stella Jeannette Carvajal Basto.

[17] Compilado en el artículo 196 del Decreto Extraordinario 1333 de 1986 (Código de Régimen Municipal) y Modificado por el art. 342 de la Ley 1819 de 2016.

60 del E.T[18], norma que se aplica al ICA por ausencia de previsión al respecto[19].

En un principio, la Sección relacionó la calidad de activo fijo con el objeto social principal de la persona jurídica, porque el objeto determina el giro ordinario de los negocios, abstracción hecha de la regularidad o frecuencia de la actividad llamada a ser gravada. Sin embargo, tal tesis ha sido objeto de algunas variaciones, según se advierte en varios pronunciamientos de la Sección[20].

El objeto social de la sociedad y el giro ordinario de los negocios. La percepción de dividendos como actividad gravada con ICA

Según el numeral 4 del artículo 110 del C. de Co., el objeto social es la expresión de "*la empresa o negocio de la sociedad*" y comprende "*las actividades principales*" que va a desarrollar la sociedad. Además, conforme con el artículo 99 del Código de Comercio, "*[l]a capacidad de la sociedad se circunscribirá al desarrollo de la empresa o actividad prevista en su objeto. Se entenderán incluidos en el objeto social los actos directamente relacionados con el mismo y los que tengan como finalidad ejercer los derechos o cumplir las obligaciones, legal o convencionalmente derivados de la existencia y actividad de la sociedad*"

Así, existen un objeto social principal y uno secundario "*compuesto por todos aquellos actos que sirven de medio para cumplir [las] actividades principales*"[21] y se caracteriza por tener un vínculo directo con el objeto social principal[22].

De esta manera, el objeto social principal y secundario delimitan el campo de acción (capacidad) de la sociedad y, por tanto, en relación con ambos, se debe apreciar el giro ordinario de los negocios del ente societario.

Por su parte, el **giro ordinario de los negocios** se encuentra determinado por las actividades que constituyen el objeto social y, conforme con lo dicho

---

[18] "Artículo 60. **CLASIFICACIÓN DE LOS ACTIVOS ENAJENADOS.** Los activos enajenados se dividen en movibles y en fijos o inmovilizados.
Son activos movibles los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente e implican ordinariamente existencias al principio y al fin de cada año o período gravable.
Son activos fijos o inmovilizados los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente".

[19] Ver sentencia de 22 de septiembre de 2004, radicado 13726, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

[20] Sentencia de 20 de noviembre de 2014, radicado 18750, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, reiterada en la sentencias de 11 de mayo de 2017, radicado 20768, de 18 de mayo de 2017, radicado 21036 y de 29 de junio de 2017, radicado 21918, C.P (E). Stella Jeannette Carvajal Basto.

[21] Reyes Villamizar, Francisco, Derecho Societario, Tercera Edición, Tomo I, Editorial Temis, Bogotá, 2016, p. 196.

[22] Concepto 220-62623 de 30 de septiembre de 2003. En https://www.supersociedades.gov.co/nuestra_entidad/normatividad/normatividad_conceptos_juridicos/12223.pdf. La Superintendencia de Sociedades ha dicho que "*de acuerdo con el artículo 99 del Código de Comercio, la capacidad de la sociedad mercantil se circunscribe al desarrollo de la empresa o actividad prevista en su objeto, dentro de la cual se entienden incluidos todos los actos directamente relacionados con el mismo, y los que tengan como finalidad ejercer los derechos o cumplir las obligaciones que legal o convencionalmente se deriven de la existencia y actividad de la sociedad*".

por la Superintendencia de Sociedades, "*solamente quedan cobijadas por "giro ordinario" aquellas actividades que en forma habitual u ordinaria, ejecuta la sociedad*[23].

El **giro ordinario de los negocios** hace referencia a aquellas actividades que realizan las sociedades, que pueden calificarse como actos de comercio o mercantiles habituales, en desarrollo del objeto social, que incluye el principal y el secundario[24].

Por lo anterior, 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**.

En este sentido, en la sentencia que se reitera, de 31 de mayo de 2018, exp 21776, se reiteró el criterio expuesto en la sentencia de 20 de noviembre de 2014, exp 18750, y 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."***

En la sentencia de 20 de noviembre de 2014, expediente 18750, la Sección Cuarta señaló que independientemente de que las acciones formen parte del activo fijo o movible de una sociedad, "*[l]o relevante es que, en uno u otro caso, <u>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.</u> Solo los ingresos por la venta de bienes que constituyan activo fijo están exentos por disposición legal.*[25] *Por lo tanto, <u>no es pertinente aplicar esa regla de exención [la de los ingresos por venta de acciones del activo fijo] 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</u>*".

Además, en la sentencia de 31 de mayo de 2018, exp 21776, la Sala 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 tal actividad se lleva a cabo,** porque conforme con el artículo 32 de la Ley 14 de 1983[26], no es necesario que la actividad –en este caso la del artículo 20 numeral 5 del Código de Comercio que permite

---

[23] Cfr. el Oficio nro. 220-016468 de1 5 de marzo de 2012.

[24] Sentencia de 31 de mayo de 2018, exp Expediente 21776, C. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

[25] "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".

[26] "*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*".

la obtención de dividendos- se realice de manera permanente, para que esté sujeta al ICA.

En la sentencia de 31 de mayo de 2018, la Sala indicó, además, que la definición de **activos fijos o movibles y, por ende, la determinación de su tratamiento en materia de ICA**, no depende de la connotación que se les haya dado en el contrato social o en sus reformas, sino de la periodicidad o frecuencia en la negociación de los bienes[27].

Señaló, igualmente, que en la misma línea de argumentación, la Sala ha sostenido que "*para calificar un activo como fijo o movible no basta con verificar la forma en que se contabiliza, sino que también debe tenerse en cuenta la intención o el propósito para el que fue adquirido. Así, serán activos movibles los que hayan sido adquiridos para ser enajenados dentro del giro ordinario o corriente de los negocios. En tanto que si la intención es que permanezcan en el patrimonio de la entidad, serán activos fijos*"[28].

Caso concreto

La inclusión de los dividendos en la base gravable de ICA[29]

El objeto social de la actora es el siguiente[30]:

> *LA SOCIEDAD TIENE POR* ***OBJETO PRINCIPAL LA ADQUISICIÓN DE BIENES DE CUALQUIER NATURALEZA PARA CONSERVARLOS EN SU ACTIVO FIJO CON EL FIN DE OBTENER RENDIMIENTOS PERIODICOS****. [...]EN EJERCICIO DEL OBJETO SOCIAL LA SOCIEDAD PODRÁ: A) ADQUIRIR BIENES DE CUALQUIER NATURALEZA, MUEBLES O INMUEBLES, CORPORALES O INCORPORALES, ASÍ COMO HACER CONSTRUCCIONES Y ARRENDAR O ENAJENAR A CUALQUIER TÍTULO LOS BIENES DE QUE SEA DUEÑA. (...), D)* ***SUSCRIBIR ACCIONES O DERECHOS EN EMPRESAS QUE FACILITEN O CONTRIBUYAN AL DESARROLLO DE SUS OPERACIONES.*** *E) COMPRAR Y/O CONSTITUIR SOCIEDADES DE CUALQUIER NATURALEZA, INCORPORARSE EN COMPAÑÍAS CONSTITUIDAS O FUSIONARSE CON ELLAS. (...) H). CELEBRAR TODA CLASE DE OPERACIONES CON TÍTULOS VALORES, TALES COMO ADQUIRIRLOS, NEGOCIARLOS, EVALUARLOS, PROTESTARLOS, COBRARLOS, ETC. I) EN GENERAL CELEBRAR Y EJECUTAR ACTOS O CONTRATOS EN SU PROPIO NOMBRE, POR CUENTA DE TERCEROS O EN PARTICIPACIÓN CON ELLOS Y LOS QUE TENGAN COMO FINALIDAD*

[27] En este sentido, en la sentencia de 31 de mayo de 2018, exp 21776, la Sala aclaró lo expuesto en los fallos de 23 de abril de 2009, exp 16789 y de 27 de septiembre de 2012, exp 18702, en los que se dijo, en esencia, que del objeto social de las demandantes se advierte que la enajenación de acciones no hace parte del giro ordinario de sus negocios de estas, pues, de acuerdo con dicho objeto, las acciones son inversiones de carácter permanente (activos fijos).

[28] Cfr. las sentencias de 11 de mayo de 2017, radicado nro. 68001-23-31-000-2010-00458-01(20768), de 18 de mayo de 2017, radicado nro. 68001-23-31-000-2010-00423-01(21036) y de 29 de junio de 2017, radicado nro. 68001-23-31-000-2011-00931-01 (21918), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. En estas sentencias se reiteró la de 29 de septiembre de 2011, radicado nro. 250002327000-2009-00071-01 (18287), C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. En este mismo sentido, se refirió la Sala en la sentencia de 3 de abril de 2008, radicado nro. 16054. C.P. Ligia López Díaz.

[29] Ver sentencias de 31 de mayo de 2018, exp 21776, de 18 de julio de 2018, exp 23009 y de 26 de julio de 2018, exp 21162.

[30] Fl. 52 reverso del c.p.

EJERCER LOS DERECHOS O CUMPLIR LAS OBLIGACIONES LEGAL O COMERCIALMENTE DERIVADOS DE LA EXISTENCIA Y ACTIVIDAD SOCIAL". (Negrilla de la Sala).

El objeto social principal de la actora es adquirir bienes de cualquier naturaleza para conservarlos en el activo fijo, con el fin de obtener rendimientos. Para desarrollar el objeto social principal, la actora se vale de distintos medios, como comprar acciones, operación que además de tener un vínculo directo con el objeto social principal, hace parte del giro ordinario de los negocios, "*porque la adquisición de acciones no resulta extraña a la actividad de la actora –inversionista-, "independientemente de la periodicidad con la que se ejecuta la negociación de dichos títulos, su permanencia en su activo y su contabilización como activo fijo"*[31].

El certificado del revisor fiscal conforme con el cual las acciones que la actora posee en distintas sociedades, de las que obtiene dividendos, son activos fijos[32], no resulta suficiente para justificar la improcedencia de la adición de ingresos gravados por concepto de dividendos, pues, como se precisó, es indiferente si los dividendos se obtienen de acciones que hacen parte del activo fijo o no.

Es de anotar que la liquidación oficial de revisión demandada se basó, entre otras pruebas, en la información solicitada en el acta de visita de 25 de junio de 2013[33], en desarrollo de la inspección tributaria decretada el 23 de abril de 2013[34].

En la visita se solicitó a la actora información contable y entre otros, la relación de las empresas en que tiene inversiones, su tipo, valor, fecha inicial de la inversión, al igual que el valor mensual de los ingresos obtenidos por cada empresa con método de participación[35].

En la información de los registros contables sobre cuándo se recibieron los dividendos consta que, durante los periodos en discusión, la demandante obtuvo dividendos de las acciones provenientes de Grupo Aval, Banco de Bogotá, Seguros Alfa, Banco Villas, Seguros de Vida Alfa y Banco de Occidente[36].

Además, figura la relación de las sociedades en las cuales la demandante tiene inversiones, el tipo de inversión, valor y fecha inicial de esta. En dicha relación figura que en los años 2002, 2003, 2007 y 2008 la actora adquirió acciones en distintas sociedades (Banco AV Villas, Grupo Aval S.A, Sadinsa S.A, Banco de Bogotá, Seguros Alfa S.A, Seguros de Vida Alfa S.A, Banco de Occidente S. A, Popular Securities S.A e Inversiones Escorial S. A).

---

[31] Sentencia de 31 de mayo de 2018, exp 21776, C.P Jorge Octavio Ramírez Ramírez.
[32] Fl. 153 a 156 c.p.
[33] Folio 7 c.a. Por auto de 29 de agosto de 2012 se acumularon las solicitudes de corrección por menor valor presentadas por la actora por los bimestres 2 a 6 de 2011 y 1 y 2 de 2012 (folios 137 y 138 c.a)
[34] Folio 3 c.a.
[35] La información suministrada se encuentra en los folios 9 a 136 del c.a.
[36] En el anexo 6 de la información consta que las demás empresas en donde la actora tiene inversiones en acciones no distribuyeron dividendos (folio 61 c.a).

Consta en el certificado del revisor fiscal que "*las inversiones de la sociedad se hallan clasificadas como permanentes, conservadas por más de tres años en su activo estando catalogadas como activos fijos y de las cuales obtiene dividendos*"[37]. Sin embargo, como ya se expuso, lo anterior no es determinante para que se les atribuya la connotación de activos fijos.

Así pues, la actora es una sociedad inversionista, como claramente se advierte también en el certificado de existencia y representación legal. Y de las inversiones en acciones obtiene dividendos.

Es de anotar que la actividad de percepción de dividendos constituye una actividad mercantil (núm. 5 del art. 20 del C. de Co.)[38], porque tiene que ver con la calidad de socio o accionista de una sociedad. Además, dentro del objeto social, la actora tiene la actividad de "*SUSCRIBIR ACCIONES O DERECHOS EN EMPRESAS QUE FACILITEN O CONTRIBUYAN AL DESARROLLO DE SUS OPERACIONES*".

El carácter de actividad mercantil fue reconocido por la demandante, porque en la casilla 8 de la declaración de ICA en discusión, correspondiente a "*ACTIVIDAD ECONÓMICA PRINCIPAL*", conforme con el código CIIU de Bogotá, se registró el número 5269-3 (no registró actividades secundarias), código en el que se describe la actividad económica como "*[o]tros tipos de comercio NCP no realizado en establecimientos*", lo que condujo a que la Administración expusiera, desde el requerimiento especial, "*que dicha actividad es la única desarrollada por el contribuyente, dado que tales declaraciones no registran otro tipo de actividad*"[39], cuestión que no fue debatida y, menos aún, desvirtuada por la actora[40].

Todo lo anterior corrobora que los ingresos que obtuvo la actora por el periodo gravable en discusión por percepción de dividendos en acciones poseídas en otras sociedades hacen parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio y, por ende, es procedente la adición de ingresos gravados efectuada en la liquidación oficial de revisión.

Improcedencia de la sanción por inexactitud

Aunque debe mantenerse la adición de ingresos gravados, se levanta la sanción por inexactitud por existir diferencia razonada de criterios, como lo precisó la Sala en la sentencia de 31 de mayo de 2018[41], al señalar que:

> "*[...]la actuación de la contribuyente, en el caso concreto, se sustentó en diferentes pronunciamientos de esta Sección, entre otros, en la sentencia de 19 de mayo de 2011*[42]*, en la que se expuso un argumento, que en su momento soportó la interpretación hecha por la parte actora para*

[37] Folio 153 c.p
[38] Sentencia de 31 de mayo de 2018, exp 21776 C.P Jorge Octavio Ramírez Ramírez
[39] Fl. 97 reverso c.a.
[40] Sentencia de 31 de mayo de 2018, exp 21776.
[41] Expediente 21776
[42] Exp 18263, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

proceder a corregir su declaración privada[43], tesis, que posteriormente se aclaró mediante la sentencia de 20 de noviembre de 2014[44], que se reitera y precisa en esta oportunidad.

Por lo tanto, se concluye que la inexactitud en la que incurrió la sociedad contribuyente, con ocasión de la exclusión de los ingresos obtenidos por dividendos en el primer bimestre del año 2011, para efectos de ICA, obedeció a la apreciación que la actora hizo respecto de las normas que regulan el tema, las que han propiciado que en diferentes pronunciamientos de esta jurisdicción, como se advierte en esta providencia, se haya abordado su estudio, con el ánimo de solucionar el asunto sometido a consideración.

En este orden de ideas, lo procedente es levantar la sanción por inexactitud."

Por lo anterior, la Sala revoca la sentencia apelada. En su lugar, anula parcialmente la liquidación oficial de revisión para levantar la sanción por inexactitud y a título de restablecimiento del derecho, se liquida el impuesto de industria y comercio a cargo de la actora en los siguientes términos:

BIMESTRE 2 DE 2011	**Declaración de corrección**	**Liquidación oficial de revisión**	**Liquidación Consejo de Estado**
Total ingresos ordinarios y extraordinarios del bimestre	20.703.054.000	20.703.054.000	20.703.054.000
Menos: Total ingresos obtenidos fuera del Distrito Capital	1.367.587.000	1.367.587.000	1.367.587.000
Total ingresos obtenidos en Bogotá	19.335.467.000	19.335.467.000	19.335.467.000
Menos: otras deducciones, exenciones, actividades no sujetas	19.207.876.000	0	0
Ingresos netos gravables	127.591.000	19.335.467.000	19.335.467.000
Impuesto de industria y comercio		213.464.000	213.464.000
Impuesto de avisos y tableros	0	0	0
Total impuesto a cargo	1.409.000	213.464.000	213.464.000
Sanciones	0	339.288.000	0
Total saldo a cargo	1.409.000	552.752.000	213.464.000

[43] Declaración de corrección autorizada por Resolución 1010 DDI 022441de 24 de mayo de 2012.
[44] Exp 18750, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. En esa oportunidad se expuso que en la sentencia de 19 de mayo de 2011 "*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*". Argumento que se aclaró, en el sentido que "*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*".
"*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*".

BIMESTRE 3 DE 2011	**Declaración de corrección**	**Liquidación oficial de revisión**	**Liquidación Consejo de Estado**
Total ingresos ordinarios y extraordinarios del bimestre	21.232.993.000	21.232.993.000	21.232.993.000
Menos: Total ingresos obtenidos fuera del Distrito Capital	1.397.607.000	1.397.607.000	1.397.607.000
Total ingresos obtenidos en Bogotá	19.835.386.000	19.835.386.000	19.835.386.000
Menos: otras deducciones, exenciones, actividades no sujetas	19.581.813.000	0	0
Ingresos netos gravables	253.573.000	19.835.386.000	19.835.386.000
Impuesto de industria y comercio	2.799.000	218.982.000	218.982.000
Impuesto de avisos y tableros	0	0	0
Total impuesto a cargo	2.799.000	218.982.000	218.982.000
Sanciones	0	345.893.000	0
Total saldo a cargo	2.799.000	564.875.000	218.982.000

BIMESTRE 4 DE 2011	**Declaración de corrección**	**Liquidación oficial de revisión**	**Liquidación Consejo de Estado**
Total ingresos ordinarios y extraordinarios del bimestre	21.319.248.000	21.319.248.000	21.319.248.000
Menos: Total ingresos obtenidos fuera del Distrito Capital	1.397.543.000	1.397.543.000	1.397.543.000
Total ingresos obtenidos en Bogotá	19.921.705.000	19.921.697.000	19.921.697.000
Menos: otras deducciones, exenciones, actividades no sujetas	19.581.813.000	0	0
Ingresos netos gravables	339.892.000	19.921.697.000	19.921.697.000
Impuesto de industria y comercio	3.752.000	219.936.000	219.936.000
Impuesto de avisos y tableros	0	0	0
Total impuesto a cargo	3.752.000	219.936.000	219.936.000
Sanciones	0	345.894.000	0
Total saldo a cargo	3.752.000	565.830.000	219.936.000

BIMESTRE 5 DE 2011	**Declaración de corrección**	**Liquidación oficial de revisión**	**Liquidación Consejo de Estado**
Total ingresos ordinarios y extraordinarios del bimestre	24.396.188.000	24.396.188.000	24.396.188.000
Menos: Total ingresos obtenidos fuera del Distrito Capital	1.449.447.000	1.449.447.000	1.449.447.000
Total ingresos obtenidos en Bogotá	22.946.741.000	22.946.547.000	22.946.547.000
Menos: otras deducciones, exenciones, actividades no sujetas	22.526.163.000	0	0
Ingresos netos gravables	420.578.000	22.946.547.000	22.946.547.000
Impuesto de industria y comercio	4.643.000	253.330.000	253.330.000
Impuesto de avisos y tableros	0	0	0
Total impuesto a cargo	4.643.000	253.330.000	253.330.000

Sanciones	0	397.899.000	0
Total saldo a cargo	4.643.000	651.229.900	253.330.000

BIMESTRE 6 DE 2011	**Declaración de corrección**	**Liquidación oficial de revisión**	**Liquidación del Consejo de Estado**
Total ingresos ordinarios y extraordinarios del bimestre	27.224.880.000	27.224.727.000	27.224.727.000
Menos: Total ingresos obtenidos fuera del Distrito Capital	1.501.126.000	1.501.126.000	1.501.126.000
Total ingresos obtenidos en Bogotá	25.723.754.000	25.723.601.000	25.723.601.000
Menos: otras deducciones, exenciones, actividades no sujetas	25.151.101.000	0	0
Ingresos netos gravables	572.653.000	25.723.601.000	25.723.601.000
Impuesto de industria y comercio	6.322.000	283.989.000	283.989.000
Impuesto de avisos y tableros	0	0	0
Total impuesto a cargo	6.322.000	283.989.000	283.989.000
Sanciones	0	444.267.000	0
Total saldo a cargo	6.322.000	728.256.000	283.989.000

El total saldo a cargo por los bimestres 2 a 6 de 2011 es de $1.189.701.000.

Costas

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

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

FALLA

REVOCAR la sentencia apelada. En su lugar dispone:

PRIMERO: ANULAR parcialmente la Resolución No 106 DDI 006171 de 28 de enero de 2015, por la que el Distrito Capital – Secretaría de Hacienda, modificó a la actora las declaraciones de corrección del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros correspondientes a los bimestres 2 a 6 del año 2011, autorizadas por Resolución 1496 DDI 042055 de 29 de agosto de 2012, expedida por la Dirección Distrital de Impuestos.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** que el total impuesto de industria, comercio, avisos y tableros a cargo de la sociedad actora, por los bimestres 2 a 6 del año 2011 es la suma de $1.189.701.000, conforme a la liquidación practicada por la Sala por cada bimestre.

TERCERO: No se condena en costas.

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

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

MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ