

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: MILTON CHAVES GARCÍA
Bogotá D. C., veinticinco (25) de febrero de dos mil veintiuno (2021)
Radicación número: 25000-23-37-000-2013-01504-02(23133)
Actor: GUSTAVO ANTONIO RAMÍREZ GALINDO
Demandado: SECRETARÍA DE HACIENDA DISTRITAL DE BOGOTÁ

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 6 de diciembre de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, **que negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas**^[1].

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente:

***“PRIMERO: DENIÉGANSE** las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.*

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

***TERCERO: Acéptase** la renuncia de poder presentada por el Dr. Fernando Pico Chacón, y téngase como apoderadas de la parte demandante a las Dras. Claudia María Ramírez Galindo y Liliana Ramírez Galindo, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.
[...].”*

ANTECEDENTES

GUSTAVO ANTONIO RAMÍREZ GALINDO es una persona cuya actividad económica principal registrada en el RUT es la de asalariado y parte de los ingresos que recibe de salarios han sido destinados a inversiones de capital de distinta naturaleza.

El 27 de agosto de 2012, 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, profirió la Resolución No. 1443DDI041580^[2], mediante la cual impuso sanción al contribuyente por no

declarar el impuesto de industria y comercio, correspondiente a los bimestres 4, 5 y 6 del año 2007 y los 6 bimestres de los años 2008 y 2009, como a continuación se precisa:

AÑO GRAVABLE	PERÍODO	MESES EXTEMPORANEIDAD	TOTAL INGRESOS	VALOR SANCIÓN
2007	4	60	561.001.000	33.660.000
2007	5	58	561.001.000	32.538.000
2007	6	56	561.001.000	31.416.000
2008	1	54	8.228.312.000	444.329.000
2008	2	52	8.228.312.000	427.872.000
2008	3	50	8.228.312.000	411.416.000
2008	4	48	8.228.312.000	394.959.000
2008	5	46	8.228.312.000	378.502.000
2008	6	44	8.228.312.000	362.046.000
2009	1	42	93.925.000	3.945.000
2009	2	40	93.925.000	3.757.000
2009	3	38	93.925.000	3.569.000
2009	4	36	93.925.000	3.381.000
2009	5	34	93.925.000	3.193.000
2009	6	32	93.925.000	3.006.000

El 30 de octubre de 2012, el contribuyente presentó recurso de reconsideración[3], en el que aceptó parcialmente la sanción por no declarar determinada por la Administración tributaria distrital. A su vez, allegó copia de las declaraciones del impuesto de industria y comercio debidamente presentadas y pagadas, correspondientes a los bimestres 4, 5 y 6 del año 2007 y a los 6 bimestres de los años 2008 y 2009, en las que liquidó la sanción reducida en un 20%[4].

Mediante la Resolución No. DDI-035213 del 9 de julio de 2013[5], la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, modificó la resolución recurrida, en el sentido de liquidar la sanción por no declarar en lo siguientes términos:

AÑO GRAVABLE	PERÍODO	MESES EXTEMPORANEIDAD	TOTAL INGRESOS	VALOR SANCIÓN
2007	4	60	559.620.000	33.577.000
2007	5	58	559.620.000	32.458.000
2007	6	56	559.620.000	31.339.000

2008	1	54	8.226.371.000	444.224.000
2008	2	52	8.226.371.000	427.771.000
2008	3	50	8.226.371.000	411.319.000
2008	4	48	8.226.371.000	394.466.000
2008	5	46	8.226.371.000	378.413.000
2008	6	44	8.226.371.000	361.960.000
2009	1	42	90.180.000	3.388.000
2009	2	40	90.180.000	3.607.000
2009	3	38	90.180.000	3.427.000
2009	4	36	90.180.000	3.246.000
2009	5	34	90.180.000	3.066.000
2009	6	32	90.180.000	2.886.000

DEMANDA

GUSTAVO ANTONIO RAMÍREZ GALINDO en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del C.P.A.C.A., formuló las siguientes pretensiones[6]:

“PRIMERA

Que se declare la nulidad de los actos administrativos que se relacionan a continuación, por violación de las normas nacionales y locales a las cuales estaban obligados a someterse:

- (i) RESOLUCIÓN No. 1443 DDI 041580 del 27 de agosto de 2012, mediante la cual se impone sanción al señor GUSTAVO ANTONIO RAMÍREZ GALINDO por no presentar las declaraciones del impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros, correspondientes a los bimestres 4, 5 y 6 del año 2007 y los seis (6) bimestres de los años gravables 2008 y 2009, emitida por el Jefe de la Oficina de Liquidación Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Secretaría de Hacienda de la Alcaldía Mayor de Bogotá.*
- (ii) Resolución número DDI – 035213 del 9 de julio de 2013 “Por el cual se resuelve un recurso de reconsideración”, emitida por el Jefe de la Oficina de Recursos Tributarios de la Secretaría de Hacienda de la Alcaldía Mayor de Bogotá, acto que modifica parcialmente la liquidación inicial y agota el procedimiento administrativo.*

SEGUNDA

Que se restablezca en su derecho al actor, declarando que:

1. La sanción por no presentar las declaraciones del Impuesto de Industria y Comercio correspondiente a los bimestres 4, 5 y 6 del año 2007 y seis bimestres del año 2008 y 2009, es la que el contribuyente GUSTAVO ANTONIO RAMÍREZ GALINDO, identificado con cédula de ciudadanía número 80.411.801, liquidó y pagó en las declaraciones del impuesto de industria y comercio que presentó el día 29 de octubre de 2012 por dichos períodos gravables y que asciende a la suma de \$37.596.000, discriminada así:

Período	Sanción Pagada
Bimestre 4 - 2007	25.346.000
Bimestre 5 – 2007	1.258.000
Bimestre 6 – 2007	1.554.000
Bimestre 1 – 2008	645.000
Bimestre 2 – 2008	1.139.000
Bimestre 3 – 2008	284.000
Bimestre 4 – 2008	866.000
Bimestre 5 – 2008	1.223.000
Bimestre 6 – 2008	966.000
Bimestre 1 – 2009	523.000
Bimestre 2 – 2009	1.467.000
Bimestre 3 – 2009	327.000
Bimestre 4 – 2009	1.122.000
Bimestre 5 – 2009	328.000
Bimestre 6 – 2009	548.000
TOTAL	37.596.000

2. Que las liquidaciones privadas presentadas por el contribuyente GUSTAVO ANTONIO RAMÍREZ GALINDO, identificado con cédula de ciudadanía número 80.411.801, por concepto del Impuesto de Industria y Comercio correspondiente a los bimestres del año 2008 y 2009, en las cuales se liquidó y pagó la sanción por no declarar aceptada parcialmente se encuentran ajustadas a la ley, y que por tanto no se debe suma alguna por concepto de impuesto, sanciones e intereses por concepto del impuesto de industria y comercio correspondiente a los bimestres y años antes señalados.

TERCERA

Declaradas las pretensiones en la forma solicitada pido así mismo que se condene al accionado al pago de las costas y agencias en derecho, conforme a la tasación que de las mismas se realice por su despacho”.

El demandante invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política de Colombia, 42 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, 742, 743 y 745 del Estatuto Tributario, 113 y 164 Decreto 807 de 1993 y, 32, 34 y 42 del Decreto 352 de 2002.

Como concepto de la violación, expuso, en síntesis, lo siguiente:

Los actos administrativos demandados carecen de motivación, puesto que toman como base gravable del impuesto de industria y comercio los ingresos registrados en las declaraciones de renta de los años gravables 2007, 2008 y 2009, sin hacer un estudio y análisis detallado de las razones por las cuales los ingresos declarados corresponden o no al ejercicio de actividades comerciales, industriales o de servicios.

Sostuvo que los ingresos consignados en las declaraciones de renta provienen de las operaciones o movimientos brutos de trading de acciones y cuentas de margen (TES), realizados en la Bolsa de Valores de Colombia por su comisionista de bolsa, Casa de Bolsa S.A., de los cuales sustrajo los respectivos costos en el renglón 43 – otros costos y deducciones.

Indicó que esos ingresos o movimientos brutos no corresponden al concepto de ingresos que constituyen la base gravable del impuesto de industria y comercio, pues solamente al momento de vender la acción o el título por un valor superior al cual se compraron es que el inversionista aumenta su patrimonio.

Señaló que los movimientos u operaciones brutas de las inversiones dentro del mercado de valores no generan aumento patrimonial alguno ni representan flujo de entradas de recursos, sino que reflejan el manejo que a estos recursos da el comisionista de bolsa dentro de las diferentes opciones de inversión que puede tener el portafolio del cliente.

Manifestó que la Administración no tuvo en cuenta que con el recurso de reconsideración fueron allegados los certificados de la sociedad comisionista de Bolsa, Casa de Bolsa S.A., en los que se hace constar el mayor valor, rendimiento o utilidad real obtenido por el contribuyente en las operaciones de trading de acciones y de cuentas margen (TES), durante cada uno de los bimestres del año 2007, 2008 y 2009, información que determina los ingresos reales que se obtuvieron durante estos años por las mencionadas operaciones bursátiles y que constituyen la base gravable del impuesto que sirve para liquidar la sanción por no declarar.

Concluyó que el contribuyente demostró que la información contenida en las declaraciones de renta de los años 2007, 2008 y 2009, no reflejan la base real para determinar los ingresos para liquidar el impuesto de industria y comercio ni mucho menos la sanción por no declarar.

Precisó que en los actos demandados se aplicaron indebidamente los artículos 32, 34 y 42 del Decreto 352 de 2002, pues la Administración incurrió en una interpretación errónea, al considerar que los ingresos recibidos por el señor Ramírez Galindo por concepto de dividendos y rendimientos financieros se encuentran gravados con el impuesto de industria y comercio. Lo anterior, porque los rendimientos percibidos por el demandante durante los períodos objeto de discusión corresponden a intereses provenientes de las cuentas bancarias y demás productos de instituciones financieras mediante los cuales se hace necesario el manejo de los recursos provenientes de sus otros ingresos.

Finalmente, resaltó que los ingresos recibidos por concepto de intereses durante los años 2007 a 2009 no corresponden al ejercicio de una actividad comercial, pues al ser rentista de capital no necesariamente se está desarrollando actividad comercial, ya que la retribución que generan los bienes de capital puede provenir, como en este caso, de una posición pasiva del asociado o usuario del sistema financiero.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA[7]

La **Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos[8]:

Indicó que el proceso de fiscalización se realizó con fundamento en los artículos 103, 113, 116 y 177 del Decreto 807 de 1993, en donde se confiere a la Administración Tributaria Distrital la facultad de iniciar proceso de fiscalización.

Sostuvo que la Administración Distrital realizó cruces de información con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, sobre los ingresos reportados en renta y con fundamento en ello determinó que el señor Gustavo Antonio Ramírez Galindo debía presentar las declaraciones del impuesto de industria y comercio por la percepción de ingresos gravados por concepto de honorarios, intereses y rendimientos financieros y otros ingresos durante los bimestres 4, 5 y 6 de 2007 y bimestres 1 a 6 de los años 2008 y 2009.

Resaltó que la resolución mediante la cual se impuso sanción por no declarar al contribuyente, no es un acto que requiera ser motivado, ya que su justificación deviene directamente de la ley. En ese sentido basta con la identificación del contribuyente, establecer los ingresos por medio de los mecanismos que tiene la administración para hacerlo y aplicar la tarifa correspondiente.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, mediante sentencia del 6 de diciembre de 2016[9], resolvió (i) negar las pretensiones de la demanda y (ii) no condenó en costas. Las razones fueron las siguientes:

Del contenido de los actos demandados se evidencia que estos estuvieron debidamente motivados, por cuanto se explicaron las razones que los originaron y se determinó la sanción impuesta con base en el total de ingresos percibidos por el demandante durante los períodos 2007 a 2009. Así mismo, se fundamentaron en la actividad de rentista de capital que ejerce el contribuyente, actividad mercantil generadora de ingresos.

De las pruebas allegadas al expediente, la Administración tributaria concluyó que el demandante durante los años 2007 a 2009 obtuvo ingresos diferentes a salarios, tales como honorarios, comisiones y servicios, intereses y rendimientos financieros y otros ingresos, lo que conllevó a la causación del hecho generador del impuesto de industria y comercio.

En el escrito del recurso de reconsideración, el actor admitió haber realizado transacciones bursátiles gravadas con el impuesto de industria y comercio, así como de haber recibido honorarios como miembro de la junta directiva, por lo que realizó respecto a cada bimestre cuestionado la liquidación privada que consideró debía ser la base para la imposición de la sanción por no declarar (sanción reducida en un 20%).

El demandante incluyó en las liquidaciones privadas los ingresos obtenidos por operaciones bursátiles - trading de acciones y cuentas de margen (TES) y por concepto de dividendos de acciones y rendimientos financieros. Sin embargo, frente a la clasificación de rentista de capital efectuada por la demandada, el contribuyente en sede administrativa solo allegó la certificación de la Casa de Bolsa S.A., que si bien es cierto constituiría prueba para acreditar sus ingresos, dicho medio de prueba solo permite determinar los rendimientos de operaciones bursátiles que aumentaron el patrimonio del contribuyente, y que según la jurisprudencia del Consejo de Estado, son los ingresos que respecto de dichas transacciones constituyen base de liquidación del ICA, pero no los ingresos obtenidos en ejercicio de dichas operaciones, que no hacen parte de la base de liquidación del referido impuesto.

Conforme con las declaraciones de renta, el demandante obtuvo ingresos por concepto de dividendos y rendimientos financieros. Sin embargo, no aportó prueba en sede administrativa ni en sede judicial, que acreditara que dichas actividades no correspondían al giro ordinario de sus negocios, presupuesto que determina la base gravable del ICA. Tampoco allegó los soportes financieros y bancarios que demostraran que los rendimientos financieros reportados en la declaración de renta, no están sujetos al impuesto referido.

Finalmente, concluyó que el demandante no desvirtuó que los ingresos percibidos en los períodos fiscalizados provenían de actividades gravadas con ICA, por lo que negó las pretensiones de la demanda y con fundamento en lo previsto en el artículo 188 del CPACA el Tribunal no condenó en costas.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante presentó recurso de apelación contra la anterior decisión con fundamento en los siguientes argumentos^[10]:

La parte demandada incluyó como base de la sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio, la totalidad de ingresos diferentes a los obtenidos por concepto de salarios y registrados en las declaraciones de renta de los años gravables 2007, 2008 y 2009, sin tener en cuenta que, para efectos del impuesto de industria y comercio, los ingresos sujetos a gravamen deben provenir de una actividad industrial, comercial o de servicios.

Sostuvo que para calcular la sanción discutida, en relación con los ingresos gravables obtenidos por las operaciones de factoring, trading de acciones y cuentas margen TES en la bolsa de valores de Colombia, no debieron incluirse los ingresos brutos que de esas operaciones el demandante reportó en las declaraciones de renta, como lo hizo la Administración, pues tal actuación desconoce la normativa que regula el ICA, la cual indica que los ingresos que hacen parte de la base gravable del tributo y tratándose de dichas operaciones bursátiles, son las utilidades obtenidas por el inversionista.

Indicó que los dividendos así como los intereses por rendimientos financieros obtenidos por el actor no hacen parte de los ingresos gravables con ICA, por cuanto no son el producto del ejercicio de una actividad comercial principal y habitual del demandante. En consecuencia, no deben ser incluidos en la base de la sanción por no declarar.

Señaló que a pesar de que en sede administrativa, el demandante aceptó parcialmente la sanción por no declarar ICA por los bimestres 4, 5 y 6 del 2007 y 1 a 6 de los años 2008 y 2009, respecto de los ingresos obtenidos en las operaciones factoring, trading de acciones y cuentas margen TES en la bolsa de valores de Colombia, la Administración tributaria no valoró las certificaciones de la sociedad comisionista de bolsa, Casa de Bolsa S.A., en las que se dejó constancia sobre cuál fue efectivamente el mayor valor, rendimiento o utilidad obtenida por el contribuyente en las citadas operaciones bursátiles y que constituyen la base para liquidar la sanción por no declarar.

A juicio de la parte demandante, el Tribunal desvió el objeto de la controversia y desconoció los aspectos sustanciales y probatorios sometidos a debate, pues la prueba resulta pertinente, porque

demuestra los verdaderos ingresos obtenidos por el demandante, esto es, el mayor valor recibido por la venta de inversiones que se manejan a través de sociedades comisionistas, que constituye el aumento del patrimonio del inversionista y, por ende, los ingresos sujetos al gravamen para efectos de la liquidación de la sanción por no declarar ICA.

Dijo que la actividad económica de la cual el señor Ramírez Galindo deriva sus ingresos, corresponde a los salarios que percibe por su condición de empleado y si bien el demandante invierte sus recursos en acciones, ese solo hecho no lo hace comerciante y en esa medida, los dividendos no provienen de la realización de una actividad comercial.

Finalmente, precisó que la prueba referente a la permanencia de las inversiones en las sociedades así como el origen de los rendimientos financieros obtenidos, no resulta necesaria, pues teniendo en cuenta la condición de asalariado, no se puede afirmar que los dividendos e intereses se deriven del giro ordinario de sus negocios y, por lo tanto, considerar que deban hacer parte de la base gravable del ICA por los períodos discutidos.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** no presentó alegatos de conclusión.

La **parte demandada** reiteró en los argumentos de la contestación de la demanda[11]. El **Ministerio Público** solicitó revocar la sentencia apelada y en su lugar, declarar la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, bajo los argumentos que se sintetizan a continuación[12]:

Consideró que le asiste razón al apelante, toda vez que los ingresos en renta tienen un tratamiento diferente a los ingresos que conforman la base gravable del impuesto de industria y comercio.

Sostuvo que los ingresos que hacen parte de la base gravable son los beneficios o utilidades de las operaciones de factoring, trading en acciones y cuentas margen TES, los cuales se encuentran probados por el actor, con las certificaciones expedidas por la comisionista de bolsa.

Finalmente, dijo que debido a la ilegalidad de los actos demandados, no hay lugar a un pronunciamiento en relación con los ingresos por dividendos.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación interpuesto por el demandante, la Sala decide sobre la legalidad de las Resoluciones Nos. 1443DDI041580 de 27 de agosto de 2012 y DDI 035213 del 9 de julio de 2013, proferidas por la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo y la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, respectivamente.

En concreto, precisar (i) si la Administración tributaria distrital podía incluir en la base para calcular la sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio por los bimestres 1 a 4 del año 2007 y 1 a 6 de los años 2008 y 2009, los ingresos brutos reportados en la declaración de renta de los años 2007, 2008 y 2009, correspondientes a las operaciones de factoring, trading en acciones y cuentas margen de TES; y (ii) si los dividendos obtenidos por el contribuyente, son ingresos gravables del ICA.

Para tal efecto, se hará el análisis en el siguiente orden:

Del Impuesto de industria y comercio.

El impuesto de Industria y Comercio es un tributo municipal, que grava la realización de actividades industriales, comerciales y de servicio.

El artículo 42 del Decreto 352 de 2002^[13] establece que el impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre –período del impuesto en Bogotá D.C.–, se liquida sobre los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período y que para determinarlos, se resta de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los correspondientes a actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, las exportaciones y la venta de activos fijos.

Los ingresos, de conformidad con el artículo 38 del Decreto 2649 de 1993^[14], vigente para la época de los hechos, son aquellas entradas de recursos que aumentan el activo o disminuyen el pasivo o una combinación de los dos, pero que, en todo caso, incrementan el patrimonio.

Sobre la regulación de la base gravable de ICA en el Distrito Capital, la Sala ha precisado que los ingresos *“son aquellas entradas de recursos que aumentan el activo o disminuyen el pasivo o una combinación de los dos, pero que, en todo caso, incrementan el patrimonio. En otras palabras, es*

la utilidad o beneficio percibido de la venta de bienes, la prestación de servicios o la ejecución de otras actividades”[15].

A su vez, ha señalado que “*tratándose del impuesto de industria y comercio para su cuantificación debe tenerse en cuenta el total de los ingresos, entendidos como los beneficios o utilidades obtenidos por el contribuyente, de la realización de las actividades gravadas, durante el bimestre correspondiente (...)*”[16].

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

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 reiterados pronunciamientos[17], 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.

Análisis que aplica a 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[18].

Esto guarda consonancia con lo previsto en los artículos 10 del Código de Comercio que define “*como comerciantes a las personas que se ocupa en algunas de las actividades que la ley considera mercantiles*” y, 11 que dispone que “*las personas que ejecuten ocasionalmente operaciones mercantiles no se considerarán comerciantes*”.

Por el contrario, si la persona natural ejerce la actividad comercial de negociación a título oneroso de las partes de interés, cuotas o acciones[19], 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 352 de 2002[20], porque se trata de actividades exentas y no sujetas, devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos.

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 legal.[21] Por lo tanto, no es pertinente aplicar esa regla de exención a los ingresos por dividendos de acciones que constituyan activo fijo para quién ejecuta de manera habitual y profesional la intervención como asociado en la constitución de sociedades”[22].

Caso concreto

En el presente caso, el actor sostiene que no ostenta la calidad de comerciante, razón por la cual no está inscrito en el registro mercantil ni está obligado a llevar contabilidad.

La Sala observa, que en el Registro Único Tributario – RUT, el señor Gustavo Antonio Ramírez Galindo tiene como actividad principal la 0010 - asalariado[23].

Mediante la Resolución No. 1443DDI041580 del 27 de agosto de 2012, 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[24], impuso sanción al contribuyente por no declarar el impuesto de industria y comercio, correspondiente a los bimestres 4, 5 y 6 del año 2007 y los 6 bimestres de los años 2008 y 2009. Lo anterior, por cuanto, a su juicio, *“obtuvo ingresos gravados con el impuesto de industria y comercio en calidad de rentista de capital, como accionista está ejerciendo una actividad mercantil generadora de ingreso y en consecuencia debe presentar las declaraciones solicitadas en el emplazamiento para declarar (...)”*.

Para determinar la obligación tributaria en cabeza del demandante, la Administración tributaria distrital efectuó cruce de información con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, y con fundamento en las declaraciones de renta presentadas por el actor en los años gravables 2007, 2008 y 2009, estableció los ingresos que debió declarar el contribuyente en los bimestres 4 a 6 de 2007 y los bimestres 1 a 6 de los años 2008 y 2009. Para tal efecto, tuvo en cuenta los ingresos brutos declarados en renta por conceptos de rendimientos financieros, dividendos, honorarios, comisiones y otros ingresos.

Con ocasión de la interposición del recurso de reconsideración, el contribuyente aceptó parcialmente la sanción por no declarar determinada por la Administración tributaria distrital. A su vez, allegó copia de las declaraciones del impuesto de industria y comercio debidamente presentadas y pagadas, correspondientes a los bimestres 4, 5 y 6 del año 2007 y a los 6 bimestres de los años 2008 y 2009, en las que liquidó el impuesto de industria y comercio y la sanción reducida en un 20%[25].

En dicho recurso señaló lo siguiente: *“De conformidad con el artículo 60 del Decreto 807 de 1993, yo como contribuyente acepto la sanción por no declarar en relación con los ingresos obtenidos en el Distrito Capital durante los bimestres 4, 5 y 6 de 2007 y los seis (6) bimestres de 2008 y 2009 por concepto de honorarios de junta directiva y por concepto de operaciones de factoring realizadas a través de la compañía de factoring Sufactura S.A. y de operaciones de trading de acciones y cuentas de margen (TES) realizadas en la Bolsa de Valores, a través de la sociedad comisionista de bolsa Casa de Bolsa S.A.”*.

De manera que el contribuyente admitió haber realizado transacciones bursátiles gravadas con el impuesto de industria y comercio (operaciones factoring realizadas a través de la compañía de Factoring Sufactura S.A., operaciones de trading en acciones y cuentas de margen TES), e incluyó los honorarios como miembro de junta directiva.

Para demostrar los ingresos efectivamente recibidos en los períodos objeto de discusión, que incrementaron su patrimonio, el demandante allegó junto con el escrito del recurso de reconsideración, las certificaciones expedidas por la comisionista de bolsa, Casa de Bolsa S.A.

En dichas certificaciones se hizo constar lo siguiente[26]:

“En atención a su solicitud, Casa Bolsa S.A. Comisionista de Bolsa informa que el señor Gustavo Antonio Ramírez Galindo identificado con número de cédula 80.411.801 de la ciudad de Bogotá, es cliente de la firma desde el 05 de octubre de 2005.

Durante los años 2007, 2008 y 2009, el cliente suscribió un contrato de comisión de acciones mediante el cual se realizaron operaciones trading en acciones listadas en la Bolsa de Valores de Colombia a su nombre.

En ese orden de ideas, se relaciona el resultado de la actividad del producto objeto de contrato mencionado anteriormente para cada uno de los bimestres de los años 2007, 2008 y 2009, así:

Año 2007	Ene-Feb	Mar-Abr	May-Jun	Jul-Ago	Sep-Oct	Nov-Dic	Total
<i>Rendimiento Trading Acciones</i>	6.355.450	902.902	-	506.801.784	22.004.215	29.272.507	565.336.858
<i>Dividendos</i>	8.503.598	7.056.649	5.852.566	6.026.710	2.526.596	2.069.794	32.035.913
Año 2008	Ene-Feb	Mar-Abr	May-Jun	Jul-Ago	Sep-Oct	Nov-Dic	Total
<i>Rendimiento Trading Acciones</i>	7.570.869	19.527.589	-	14.824.975	-	4.462.548	46.385.981
<i>Dividendos</i>	2.123.494	8.408.461	3.718.923	10.265.489	10.862.594	10.033.059	45.412.020
Año 2009	Ene-Feb	Mar-Abr	May-Jun	Jul-Ago	Sep-Oct	Nov-Dic	Total
<i>Rendimiento Trading Acciones</i>	0	0	0	0	0	0	0
<i>Dividendos</i>	5.390.004	5.789.892	4.993.536	4.993.536	5.120.325	5.247.114	31.534.407”

“En atención a su solicitud, Casa Bolsa S.A. Comisionista de Bolsa informa que el señor Gustavo Antonio Ramírez Galindo (...) es cliente de la firma desde el 05 de octubre de 2005.

Durante los años 2007, 2008 y 2009, el cliente suscribió un contrato de cuenta margen mediante el cual se realizaron operaciones de trading en títulos de deuda pública colombiana (TES) a su nombre.

En ese orden de ideas, se relaciona el resultado de la actividad del producto objeto de contrato mencionado anteriormente para cada uno de los bimestres de los años 2007, 2008 y 2009, así:

Año 2007	Ene-Feb	Mar-Abr	May -Jun	Jul-Ago	Sep-Oct	Nov-Dic	Total
Rendimiento Cuentas de Margen (TES)	0	0	0	0	0	0	0
Año 2008	Ene-Feb	Mar-Abr	May -Jun	Jul-Ago	Sep-Oct	Nov-Dic	Total
Rendimiento Cuentas de Margen (TES)	0	0	0	0	24.042.592	13.076.586	37.119.179
Año 2009	Ene-Feb	Mar-Abr	May -Jun	Jul-Ago	Sep-Oct	Nov-Dic	Total
Rendimiento Cuentas de Margen (TES)	4.635.485	33.487.061	0	25.772.473	0	10.809.338	74.704.357

No obstante lo anterior, mediante la Resolución No. DDI-035213 del 9 de julio de 2013[27], la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, modificó la resolución recurrida, en el sentido de liquidar la sanción por no declarar en los siguientes términos:

AÑO GRAVABLE	PERÍODO	MESES EXTEMPORANEIDAD	TOTAL INGRESOS	VALOR SANCIÓN
2007	4	60	559.620.000	33.577.000

2007	5	58	559.620.000	32.458.000
2007	6	56	559.620.000	31.339.000
2008	1	54	8.226.371.000	444.224.000
2008	2	52	8.226.371.000	427.771.000
2008	3	50	8.226.371.000	411.319.000
2008	4	48	8.226.371.000	394.466.000
2008	5	46	8.226.371.000	378.413.000
2008	6	44	8.226.371.000	361.960.000
2009	1	42	90.180.000	3.388.000
2009	2	40	90.180.000	3.607.000
2009	3	38	90.180.000	3.427.000
2009	4	36	90.180.000	3.246.000
2009	5	34	90.180.000	3.066.000
2009	6	32	90.180.000	2.886.000

Para la Sala es claro que los ingresos objeto de gravamen en ICA no podían tomarse a partir de los ingresos brutos registrados en las declaraciones del impuesto de renta de los años gravables 2007, 2008 y 2009 presentadas por el contribuyente, como lo hizo la Administración Tributaria distrital, pues los ingresos para liquidar el impuesto de industria y comercio y la respectiva sanción, corresponden a aquellas entradas de recursos que aumentan el activo o disminuyen el pasivo o una combinación de los dos, pero que, en todo caso, incrementan el patrimonio. En otras palabras, es la utilidad o beneficio percibido obtenido por el contribuyente, por la realización de las actividades que constituyen el hecho generador del tributo, esto es, industriales, comerciales o de servicios.

De manera que en este caso, solo cuando de las operaciones bursátiles se haya obtenido ganancia o beneficio, es ese valor el que hará parte de la totalidad de los ingresos que serán objeto de depuración para determinar la base gravable del impuesto de industria y comercio, que se liquida sobre los ingresos netos obtenidos por la actividad de rentista de capital, que da origen a la obligación tributaria, pues son esos ingresos los que generan un incremento en el patrimonio del contribuyente, según lo dispuesto en el artículo 42 del Decreto 352 de 2002.

Con la prueba allegada por el demandante, se evidencia que el contribuyente efectuó contratos de comisión de acciones mediante los cuales se realizaron operaciones trading en acciones y cuenta margen en la Bolsa de Valores de Colombia a su nombre, respectivamente. Así mismo, se observa la discriminación detallada de los dividendos obtenidos por cada operación en cada uno de los períodos objeto de fiscalización, es decir, de las operaciones bursátiles que aumentaron el patrimonio del señor Gustavo Antonio Ramírez Galindo.

En esa medida, tal como lo ha precisado la Sala frente a las sociedades comisionistas de bolsa[28] y que es aplicable para el caso de las personas naturales inversionistas, debe entenderse que el beneficio o la utilidad obtenida en la adquisición o venta de inversiones o acciones, constituye el ingreso para establecer la base gravable del ICA y no los ingresos brutos registrados en las declaraciones de renta, como lo pretende la Administración tributaria distrital.

En esas condiciones, el contribuyente acreditó cuáles ingresos obtuvo por las operaciones bursátiles de trading en acciones y cuentas de margen (TES), que constituyen base de liquidación del ICA por los períodos en discusión, tal como lo registró el demandante en las declaraciones del tributo allegadas con ocasión de la interposición del recurso de reconsideración y, a partir de allí, la sanción por no declarar correspondiente. Por lo tanto, prospera el cargo.

Sobre la percepción de dividendos como hecho generador de ICA

Ha sido criterio de la Sala[29] que, dentro de los ingresos generados por la venta de activos fijos, que como se dijo están excluidos de la base gravable del impuesto de industria y comercio, “*se encuentran las utilidades derivadas por la venta de acciones o de participaciones societarias, siempre que las mismas no se enajenen dentro del giro normal de los negocios del contribuyente*”, materia sobre la cual el artículo 12 del Decreto 3211 de 1979, dispuso:

|

“Art. 12. De conformidad con el artículo 20 del Decreto 2053 de 1974, las acciones que se adquieren y no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente son activos fijos. Las acciones que se enajenen dentro del giro ordinario de los negocios son activos movibles”. (Se subraya).

Con base en lo aducido, se reitera que en el Distrito Capital la base gravable del impuesto de industria y comercio está conformada por los ingresos que incrementan el patrimonio, correspondientes a la utilidad o beneficio percibido obtenido por el contribuyente, por la realización de las actividades que constituyen el hecho generador del tributo, esto es, industriales, comerciales o de servicios, los cuales se obtienen al detracer del total de ingresos ordinarios y extraordinarios, entre otros factores, los correspondientes a la venta de activos fijos, concepto del

cual hacen parte las acciones, que se enajenan por fuera del giro ordinario de los negocios del contribuyente.

Sobre si los dividendos derivados de la negociación de acciones o participaciones societarias en las personas naturales hacen o no parte de la base gravable del ICA, la Sala ha precisado lo siguiente[30]:

“(…)

4.13 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 comercial[31].

4.14 Por el contrario, si la persona natural ejerce la actividad comercial de negociación a título oneroso de las partes de interés, cuotas o acciones[32], 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 2002[33], porque se trata de actividades exentas y no sujetas, devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos. (…)

Así pues, para definir si los dividendos derivados de la negociación de acciones o participaciones societarias en las personas naturales hacen o no parte de la base gravable del ICA, se acudió al criterio de actividad comercial asociado a si su ejecución se hace de manera habitual u ordinaria.

Adicionalmente, la Sala[34] señaló en la sentencia que se reitera que 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 territorial.

Sin embargo, tal prueba no es determinante para establecer la realización del hecho generador de ICA.

De manera que 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.

La Sala observa que si bien la demandada estimó que el actor obtuvo ingresos por el ejercicio de la actividad comercial de "RENTISTA DE CAPITAL, SOLO PARA PERSONAS NATURALES", lo cierto es que en el RUT tiene registrado el código de actividad 0010 que corresponde a "asalariados" desde el año 1986.

Adicionalmente, en este caso está probado que las acciones que tenía el actor a través de la Casa de Bolsa S.A., hacían parte de su activo fijo, pues han permanecido en el patrimonio del contribuyente por más de 15 años, tal como se demuestra con el certificado expedido por la Bolsa de Valores, Casa de Bolsa S.A.[35]. Por lo tanto, se evidencia que la actividad de inversión no es habitual, por lo que los dividendos provenientes de estas inversiones no están gravados con ICA.

En consecuencia, se revoca la sentencia de primera instancia. En su lugar, se declara la nulidad de los actos demandados. Como restablecimiento del derecho, se declara que el señor Gustavo Antonio Ramírez Galindo no debe suma alguna a la Administración tributaria distrital por concepto de la sanción por no declarar señalada en los actos acusados, correspondiente al impuesto de industria y comercio por los bimestres 4, 5 y 6 del año 2007 y los 6 bimestres de los años 2008 y 2009.

Condena en costas

En lo que tiene que ver con la condena en costas, se advierte que conforme con el artículo 188 del CPACA, cuando el juez disponga sobre la condena en costas, tendrá que consultar las reglas previstas el Código de Procedimiento Civil, actual Código General del Proceso, es decir, el artículo 365, dentro de las que se encuentra la que prevé que “*solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*” [numeral 8], requisito que se echa de menos en el presente asunto, motivo por el cual, no procede la condena en costas en segunda instancia.

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

FALLA

PRIMERO. REVOCAR la sentencia apelada. En su lugar, se dispone lo siguiente:

“**PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD** de las Resoluciones Nos. 1443DDI041580 del 27 de agosto de 2012 y DDI-035213 del 9 de julio de 2013, expedidas por la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo y la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, respectivamente.

SEGUNDO: Como restablecimiento del derecho, se **DECLARA** que el señor Gustavo Antonio Ramírez Galindo no debe suma alguna a la Administración tributaria distrital por concepto de la sanción por no declarar señalada en los actos acusados, correspondiente al impuesto de industria y comercio por los bimestres 4, 5 y 6 del año 2007 y los 6 bimestres de los años 2008 y 2009”.

SEGUNDO: SIN COSTAS en segunda instancia.

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

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

(Con firma electrónica)

MILTON CHAVES GARCÍA

Presidente de la Sección

(Con firma electrónica)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Con firma electrónica)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Con firma electrónica)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

[1] Folios 306 a 328 c. p.

[2] Folios 35 a 39 c. p.

[3] Folios 40 a 49 c. p.

[4] Folios 35 a 48 c. a.

[5] Folios 51 a 56 c. p.

[6] Folios 2 y 3 c. p.

[7] Folios 177 a 191 c. p.

[8] Folios 182 a 196 c. p.

[9] Folios 306 a 328 c. p.

[10] Folios 340 a 346 c. p.

[11] Folios 365 a 372 c. p.

[12] Folios 373 a 378 c. p.

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

[14] *Por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia*

[15] Sentencia del 24 de octubre de 2013, exp. 19210, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

[16] *Ibídem.*

[17] Sentencia del 31 de mayo de 2018, proceso 25000-23-37-000-2013-00615-01 (21776), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Reiterada en las sentencias del 18 de julio de 2018, proceso 25000-23-37-000-2015-01063-01 (23009), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 26 de julio de 2018, proceso 25000-23-37-000-2013-00585-01 (21162), Stella Jeannette Carvajal Basto; del 4 de octubre de 2018, 25000-23-37-000-2013-00618-01 (22374), C.P. Milton Chaves García; del 15 de noviembre de 2018, proceso 25000-23-37-000-2015-00840-01 (23700), C.P. Milton Chaves

García; del 14 de marzo de 2019, proceso 05001-23-33-000-2016-00230-01 (23097), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto y del 21 de mayo de 2020, exp. 23607, C.P. Milton Chaves García.

[18] Sentencia del 21 de mayo de 2020, exp. 23607, C.P. Milton Chaves García.

[19] Prevista en el numeral 5 del artículo 20 del Código de Comercio.

[20] 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].

[21] 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.

[22] 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

[23] Folio 34 c. p.

[24] Folios 35 a 39 c. p

[25] Folios 35 a 48 c. a.

[26] Folios 49 y 50 c. p.

[27] Folios 51 a 56 c. p.

[28] Sentencia del 24 de octubre de 2013, exp. 19210, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; del 14 de abril de 2016, exp. 19615, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

[29] Entre otras, las sentencias del 13 de junio de 2013, exp. 18703 M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 12 de mayo de 2010, exp. 17339, C.P. William Giraldo Giraldo; del 4 de marzo de 2010, exp. 16967, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 2 de abril de 2009, exp. 16790, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; Sentencia de 6 de agosto de 2014, exp. 19738, M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y del 21 de mayo de 2020, exp. 23607, C.P. Milton Chaves García.

[30] Sentencia del 2 de octubre de 2019, Exp. 23324, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

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

[32] Prevista en el numeral 5 del artículo 20 del Código de Comercio.

[33] 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].

[34] Sentencia del 2 de octubre de 2019, Exp. 23324, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

[35] Folios 347 y 348 c. p.
