

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C. veinte (20) de noviembre de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Radicación: 25000-23-37-000-2015-01409-01 (**22926**)

Demandante: CASA TORO S.A.

Demandado: DISTRITO CAPITAL - SECRETARÍA DE HACIENDA
DISTRITAL

Temas: Impuesto de Industria y Comercio. Bimestre 3º de 2011.
Ingresos por dividendos. Improcedencia de sanción por
inexactitud.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto, mediante apoderado judicial, por la parte demandada¹ contra la sentencia del 29 de septiembre de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - Subsección B, que en la parte resolutive dispuso lo siguiente:

*«1. Se **DECLARA LA NULIDAD** de la Resolución Liquidación Oficial de Revisión nro. 580 DDI 029173 de 25 de abril de 2014 y de la Resolución nro. DDI 009289 de 25 de febrero de 2015, mediante las cuales el DISTRITO CAPITAL modificó la declaración de ICA del tercer periodo del año 2011.*

*2. A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** que CASA TORO S.A. como responsable solidaria de CINTESA S.A. no debe incluir en la base gravable del 3º bimestre del año 2011 los ingresos percibidos por concepto de dividendos; por ende, se encuentra en firme la declaración tributaria.*

3. Por no haberse causado, no se condena en costas.

(...)»

ANTECEDENTES

Por Escritura Pública No. 3048 del 29 de octubre de 2012, de la Notaría 25 de Bogotá D.C. la sociedad Casa Toro S.A., absorbió mediante fusión a la sociedad Comerciales Integrados S.A. CINTESA, la cual se disolvió sin liquidarse, transfiriendo la totalidad de su patrimonio².

¹ Fls. 157 a 160 c.p.

² Fl. 16 c.p.

El 19 de julio de 2011, la sociedad Comerciales Integrados S.A. presentó la declaración del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros (ICA), correspondiente al bimestre 3° de 2011, en la que declaró como ingresos gravables la suma de \$8.000.000 e impuesto por \$55.000³.

Previo requerimiento especial, el 25 de abril de 2014, la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo - Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá expidió la Resolución 580DDI029173, mediante la cual modificó la declaración privada de ICA, correspondiente al bimestre 3° de 2011, en el sentido de adicionar ingresos gravados por \$6.639.202.000 (correspondiente a dividendos), total impuesto a cargo \$73.297.000, e imponer sanción por inexactitud en \$117.275.000, para un total saldo a cargo de \$190.572.000⁴.

Contra la liquidación de revisión la sociedad interpuso recurso de reconsideración, el cual fue decidido a través de la Resolución DDI009289 del 25 de febrero de 2015, confirmando el acto recurrido⁵.

DEMANDA

CASA TORO S. A., mediante apoderada judicial, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), formuló las siguientes pretensiones:

«6.1.1. Que se declare la nulidad de los actos demandados:

- a. *Resolución 580DDI029173 de 25 de abril de 2014 proferida por la Jefe de la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Secretaría de Hacienda de Bogotá.*

³ Fl. 17 c.a.

⁴ Fls. 234 a 248 c.a.

⁵ Fls. 261 a 266 c.a.

b. *Resolución DDI009289 de 25 de febrero 2015 de la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos.*

6.1.2. *En consecuencia, y a título de restablecimiento del derecho se declare en firme la declaración privada del impuesto de industria y comercio del 3 periodo 2011».*

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículo 363 de la Constitución Política
- Artículos 32 y 34 del Decreto 352 de 2002
- Artículos 32 y 35 de la Ley 14 de 1983
- Artículo 647 del Estatuto Tributario

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

Advirtió que la posición de la Administración es violatoria de los artículos 32 y 34 del Decreto 352 de 2002 y, 32 y 35 de la Ley 14 de 1983, al considerar que en la declaración de ICA del bimestre 3° de 2011, se deben incluir como ingresos gravados los dividendos que percibió la sociedad con ocasión de la inversión que tenía en Finandina.

Precisó que la Administración Distrital desconoció la jurisprudencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca y del Consejo de Estado del 19 de mayo de 2011 Exp. 2009-0041 y del 12 de septiembre de 2012 Exp. 18663, respectivamente, conforme con la cual *«La percepción de dividendos no implica para quien los recibe la realización de una actividad gravada, independiente de la calidad de quien los obtenga, es decir, si realiza profesionalmente actos de comercio o no»*, además *«la percepción de dividendos no se considera como una actividad comercial»*.

Indicó que las acciones poseídas por Cintesa S.A. en Finandina constituyen un activo fijo o inversión permanente para la primera, que no se encuentra gravado con ICA, como lo ha sostenido la jurisprudencia⁶.

Destacó que la calidad de activo fijo de las acciones fue reconocida por la Secretaría de Hacienda en el requerimiento especial, lo cual coincide con lo señalado en su objeto social, en cuanto establecía que podía adquirir acciones o cuotas pero sin fines de especulación y con carácter permanente, lo cual acredita la calidad de activo fijo.

De otra parte, sostuvo que gravar los dividendos genera doble tributación sobre un mismo ingreso, desconociendo los principios de justicia y equidad contemplados en los artículos 363 de la C.P. y 683 del E.T.

Concluyó que no procede la sanción por inexactitud, porque el contribuyente no omitió ingresos gravados con el impuesto de industria y comercio, en la medida que los obtenidos por concepto de dividendos no corresponden a una actividad comercial, sino constituyen una renta pasiva, razón por la cual no se configura el hecho generador de ICA.

OPOSICIÓN

La Secretaría de Hacienda del Distrito Capital, a través de apoderado judicial, contestó la demanda y se opuso a la prosperidad de las pretensiones, con fundamento en los argumentos que se resumen a continuación⁷:

Manifestó que la demandante no probó que los dividendos no hagan parte de la base gravable de ICA, se limitó a citar jurisprudencia, en donde los

⁶ Sentencia del Consejo de Estado de 2 de febrero de 2012, Exp. 18383.

⁷ Fls. 66 a 74 c.p.

demandantes son fundaciones que gozan de un tratamiento preferencial para la determinación de ICA, que no corresponde al caso de la actora.

Indicó que, conforme con el objeto social, la demandante se constituyó para intervenir como asociada en la constitución de sociedades (acto de comercio), de manera habitual y profesional (actividad mercantil). Por lo tanto, los ingresos obtenidos por concepto de dividendos de inversiones permanentes, sí hacen parte de la base gravable de ICA, porque fueron producto de la actividad mercantil para la cual fue creada.

Concluyó que la doble tributación no existe en el presente caso, porque se trata de dos sujetos distintos, que realizan actividades que constituyen hechos generadores de ICA en Bogotá, de forma autónoma e independiente.

Finalmente dijo que es procedente la sanción por inexactitud, por cuanto el contribuyente omitió incluir en la base gravable los ingresos por dividendos y, en consecuencia, se derivó un menor impuesto.

AUDIENCIA INICIAL

El 1 de agosto de 2016 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011⁸. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, nulidades y no se propusieron excepciones previas ni se solicitaron medidas cautelares, por lo que se decretaron las pruebas pertinentes y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión. El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos administrativos demandados.

⁸ Fls. 106 a 111 c.p.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - Subsección B, en sentencia del 29 de septiembre de 2016, anuló los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, declaró en firme la liquidación privada de ICA presentada por la sociedad, correspondiente al bimestre 3° de 2011, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Indicó que la condición de activos fijos que amerita la exclusión de la base gravable del ICA, se deriva tanto de la forma de contabilización de la inversión como de la intención en su adquisición.

Precisó que los dividendos se generan de manera pasiva por el hecho de poseer acciones con el carácter de activos fijos, y son el producto de la utilidad neta realizada durante el año gravable, de manera que no puede entenderse que su distribución implique una actividad mercantil, industrial o de servicios. Por esta razón, se debe acreditar el ejercicio habitual de esta actividad, esto es, como parte integral del giro ordinario de sus negocios.

Afirmó que la intención de la parte actora, al adquirir las acciones en discusión, fue la permanencia en su patrimonio, porque se trata de una actividad que no hace parte del giro ordinario de los negocios de la contribuyente, y porque en el periodo en discusión no fueron enajenadas.

Concluyó que los dividendos percibidos por la demandante no están gravados con ICA.

Finalmente, el Tribunal se abstuvo de condenar en costas.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la parte demandada formuló recurso de apelación⁹, el cual sustentó con fundamento en los siguientes argumentos:

Reiteró que la demandante no demostró que los ingresos que obtuvo la sociedad por concepto de dividendos de inversiones permanentes no hacen parte de la base gravable de ICA.

Señaló que la sociedad se constituyó para invertir en la adquisición y posesión de acciones o cuotas en sociedades (acto de comercio) de manera habitual y profesional (actividad mercantil). Por lo tanto, en su criterio, los ingresos obtenidos por concepto de dividendos de inversiones permanentes sí hacen parte de la base gravable de ICA, porque fueron producto de la actividad mercantil para la cual fue creada.

Expresó que no existe la doble tributación, porque se trata de dos sujetos distintos que realizan actividades que constituyen hechos generadores de ICA de forma autónoma e independiente.

Manifestó que el contribuyente omitió incluir en la base gravable los ingresos por concepto de dividendos, razón por la cual es procedente la sanción por inexactitud.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró los argumentos de la demanda.

⁹ Fls. 157 a 160 c.p.

La demandada reiteró los planteamientos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

El Ministerio Público solicitó confirmar la sentencia apelada por las siguientes razones:

Sostuvo que los dividendos percibidos por acciones que sean activos fijos sí pueden ser gravados con ICA, siempre que el contribuyente se dedique de manera profesional a esta actividad. En el caso, conforme con el objeto social de la demandante, no se encuentra que la compra de acciones corresponda al giro ordinario de los negocios.

Explicó que las tales acciones no son el resultado del giro ordinario de los negocios de la contribuyente, pues desde su adquisición entraron a formar parte del activo fijo de la sociedad, por lo cual, los ingresos obtenidos por concepto de dividendos, no deben ser incluidos en la base gravable para liquidar ICA.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Decide la Sala sobre la legalidad de las Resoluciones 580DDI029173 del 25 de abril de 2014 y DDI009289 del 25 de febrero de 2015, 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, mediante las cuales se liquidó oficialmente el impuesto de industria y comercio a la sociedad actora (*quien absorbió por fusión a Comerciales Integrados S.A. CINTESA*), correspondiente al bimestre 3° del año 2011.

En los términos del recurso de apelación, corresponde establecer: i) si los dividendos obtenidos por la sociedad están incluidos en la base gravable del

impuesto de industria, comercio y ii) la procedencia de la sanción por inexactitud.

Dividendos para efectos del impuesto de industria y comercio. Reiteración Jurisprudencial

La Sección¹⁰, efectuó un análisis de los diferentes criterios tenidos en cuenta en relación con el tratamiento tributario para efectos del impuesto de industria y comercio, en la compra y venta de acciones y, la percepción de dividendos, para lo cual aludió al objeto social y al giro ordinario de los negocios, aclarando que, aunque se trata de conceptos que tienen relación, no son idénticos.

Indicó que el objeto social principal y secundario delimita el campo de acción de la sociedad y, por tanto, en relación con los mismos, se debe apreciar el giro ordinario de los negocios del ente societario.

Señaló que 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.

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

En ese contexto, reiteró que cuando la ejecución del acto de comercio previsto en el numeral 5 del artículo 20 del C. de Co., esto es, *«[l]a intervención como asociado en la constitución de sociedades comerciales, (...) o la*

¹⁰ Sentencia del 31 de mayo de 2018, Exp. **21776**, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, reiterada en sentencias del 18 de julio de 2018, Exp. **23009**, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, actor SOCINEG S.A.; del 26 de julio de 2018, Exp. **21162**; del 18 de octubre de 2018, Exp. **22452**; de 14 de marzo de 2019, Exp. **23097** C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto; de 4 de octubre de 2018, Exp. **23374**; del 15 de noviembre de 2018 Exps. **22285 y 23700**, C.P. Dr. Milton Chaves García.

negociación a título oneroso de las partes de interés, cuotas o acciones» es ocasional, dicho acto de comercio no constituye actividad mercantil gravada con este tributo, pero, cuando esta actividad se ejerce de manera «habitual y profesional, sí, caso en el cual, la base gravable del impuesto la constituye el ingreso que se percibe por concepto de dividendos pues es la forma en que se materializa la ganancia obtenida por la ejecución de la referida actividad mercantil»¹¹.

Además es preciso tener en cuenta que en la citada providencia se advirtió que:

«... cuando la intervención como asociado en la constitución de sociedades se ejecuta de manera habitual y profesional, lo normalmente acostumbrado es que las acciones formen parte del activo movable de la empresa. Pero eso no obsta para que las acciones formen parte de su activo fijo. Lo relevante es que, en uno u otro caso, los dividendos que percibe quien ejecuta de manera habitual y profesional la intervención como asociado en la constitución de sociedad están gravados con el impuesto de industria y comercio. Solo los ingresos por la venta de bienes que constituyan activo fijo están exentos por disposición legal.¹² Por lo tanto, no es pertinente aplicar esa regla de exención a los ingresos por dividendos de acciones que constituyan activo fijo para quien ejecuta de manera habitual y profesional la intervención como asociado en la constitución de sociedades».

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

¹¹ Sentencia de 20 de noviembre de 2014, *radicado* nro. 250002327000-2008-00209-01(18750), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Reiterada en la sentencias de 11 de mayo de 2017, *radicado* nro. 680012331000-2010-00458-01 (**20768**), de 18 de mayo de 2017, *radicado* nro. 680012331000-2010-00423-01 (**21036**) y de 29 de junio de 2017, *radicado* nro. 680012331000-2011-00931-01 (**21918**), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto (E).

¹² 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.

Atendiendo a la definición de actividad comercial para efectos de ICA, prevista en el artículo 35 de la Ley 14 de 1983¹³, 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 Código de Comercio»*.

Precisó que, una cosa es determinar si una actividad se desarrolla de manera habitual dentro del giro ordinario de los negocios y otra, muy distinta, la periodicidad con que la misma se lleva a cabo, porque conforme con el artículo 32 de la Ley 14 de 1983¹⁴, no es necesario que la actividad *«en este caso compra y/o venta de acciones o participaciones societarias para obtener dividendos»* se realice de manera permanente, para que sea sujeta a ICA.

Destacó 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 reformas¹⁵, reflejado en el certificado de la Cámara de Comercio, sino de la periodicidad o frecuencia en la negociación de los bienes.

Acotó que es la realidad de los negocios realizados por la persona jurídica la que permite calificarlos como tales, lo que surge del análisis de los actos de

¹³ *“Se entienden por actividades comerciales, las destinadas al expendio, compraventa, o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor, y las demás definidas como tales por el Código de Comercio siempre y cuando no estén consideradas por el mismo Código o por esta Ley, como actividades industriales o de servicios”* (Se subraya).

El artículo 20 del C. de Co. señala, de manera enunciativa, qué actividades se entienden como comerciales para efectos legales, mientras que el artículo 21 del mismo ordenamiento establece que se tendrán como mercantiles *“todos los actos de los comerciantes relacionados con actividades o empresas de comercio, y los ejecutados por cualquier persona para asegurar el cumplimiento de obligaciones comerciales”*.

¹⁴ *“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”*.

¹⁵ En este sentido, se aclara lo dicho en la sentencia de 23 de abril de 2009, radicado nro. 25000-23-27-000-2005-00290-01(16789), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, en la que se expuso que *“de la atenta lectura del objeto social de la demandante no se puede derivar que en desarrollo del objeto principal, la enajenación de acciones sea del giro ordinario de sus negocios, pues del mismo se observa el carácter permanente de sus inversiones (...)”* y en la sentencia de 27 de septiembre de 2012, radicado nro. 25000-23-27-000-2009-00159-01 (18702), C. P. William Giraldo Giraldo, en la que se dijo que *“de la lectura del objeto social de la demandante no se puede derivar, como lo concluyó la demandada en el acto acusado, que en desarrollo de su objeto principal la enajenación de acciones sea del giro ordinario de sus negocios, pues del mismo se colige el carácter permanente de sus inversiones”*.

comercio que esta ejecuta de manera habitual, es decir, dentro del giro ordinario de los negocios.

Enfatizó que no resulta concluyente, para determinar la naturaleza de activo fijo, su inclusión en el objeto social o la forma de contabilizarlo.

En consecuencia, advirtió que la carga de la prueba sobre la naturaleza de los activos recae en el contribuyente, conforme con los parámetros expuestos.

Caso concreto

La entidad apelante alega que CINTESA se constituyó para invertir en la adquisición y posesión de acciones o cuotas en sociedades (acto de comercio) de manera habitual y profesional (actividad mercantil). Por lo tanto, los ingresos obtenidos por concepto de dividendos de inversiones permanentes, sí hacen parte de la base gravable de ICA.

Conforme con el certificado de existencia y representación legal, la sociedad COMERCIALES INTEGRADOS S.A. CINTESA tenía como objeto social:

«LA SOCIEDAD TIENE POR OBJETO SOCIAL PRINCIPAL LAS SIGUIENTES ACTIVIDADES: 1. LA INVERSIÓN Y PARTICIPACIÓN, CON CARÁCTER PERMANENTE Y SIN FINES ESPECULATIVOS, A CUALQUIER TITULO, EN SOCIEDADES O EMPRESAS DEDICADAS A LA PRODUCCIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE TODA CLASE DE BIENES Y A LA PRESTACIÓN DE TODA CLASE DE SERVICIOS, CUALQUIERA QUE SEA SU NATURALEZA, FORMA Y OBJETO SOCIAL, INCLUYENDO, PERO SIN LIMITARSE A LAS QUE TENGAN POR OBJETO EL DESARROLLO DE ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN; Y 2. LA INVERSIÓN, A CUALQUIER TITULO, EN BONOS, TITULOS VALORES, VALORES BURSATILES E INSTRUMENTOS NEGOCIABLES, EN DESARROLLO DE SU OBJETO, LA SOCIEDAD PODRA COMPRAR, VENDER, ADMINISTRAR, ADQUIRIR, ENAJENAR, ARRENDAR O SUBARRENDAR, A CUALQUIER TITULO, TODA CLASE DE BIENES MUEBLES O INMUEBLES (...) CELEBRAR CONTRATOS DE SOCIEDAD O DE ASOCIACIONES, PARA LA EXPLOTACIÓN DE NEGOCIOS QUE

CONSTITUYAN SU OBJETO O QUE SE RELACIONEN DIRECTAMENTE CON EL; **ADQUIRIR O ENAJENAR A CUALQUIER TITULO, INTERESES, PARTICIPACIONES O ACCIONES EN EMPRESAS DE LA MISMA ÍNDOLE O DE FINES QUE SE RELACIONEN DIRECTAMENTE CON SU OBJETO (...)**» ¹⁶
(Destacado fuera de texto).

De acuerdo con el objeto social principal transcrito, el mismo se concreta en la *inversión y participación, con carácter permanente y sin fines especulativos, a cualquier título, en sociedades o empresas dedicadas a la producción y comercialización de toda clase de bienes y a la prestación de toda clase de servicios.*

De igual manera, se advierte que para ejecutar la actividad mercantil, la sociedad acude, entre otros, a la «*compra de acciones*», operación que indudablemente, además de tener un vínculo directo con el objeto social principal, se enmarca dentro de la connotación de 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, la permanencia en el activo y su contabilización como activo fijo.

La sociedad demandante aportó como prueba en la visita realizada por la DIAN a CINTESA el 5 de febrero de 2013, una relación de las sociedades donde poseía inversiones permanentes para el año 2011¹⁷, así:

INVERSIONES PERMANENTES 2011

NOMBRE	No. de ACCIONES	COSTO EN LIBROS
EQUIRENT S.A.	611.800	629.817.835
CASA TORO AUTOMOTRIZ S.A.	253.830	1.465.796.605
BANCO DE COLOMBIA	9	64.241
MOTORYSA	924.700	1.214.826.510

¹⁶ Fls. 183 y 183 vto. c.a.

¹⁷ Fl. 24 c.a.

FINANDINA S.A.	1.813.989.536	99.800.321.646
COMAUTO S.A.	8.188	1.182.111
FOGANSÁ S.A.	14.500	29.000.000
SUPER RENT MEDELLIN S.A.	51.000	1.912.500.000
FINANZAUTO FACTORING S.A.	1	1.500

De igual manera obra certificado del revisor fiscal del Banco Finandina S.A.¹⁸ en el que certifica que:

«1. De acuerdo al Acta de Asamblea General Ordinaria de Accionistas No. 66 del dieciséis (16) de marzo de 2011 de Banco Finandina, los accionistas aprobaron por unanimidad del cien por ciento (100%) de las acciones representadas en la reunión el Proyecto de Distribución de Utilidades Sustantivo, en donde se estableció lo siguiente:

“Para pagar un Dividendo en Efectivo a razón de \$3.66 por cada una de las 2.658.343.271 acciones en circulación al 31 de diciembre de 2010 y se cancelarán en un solo contado el 30 de junio de 2011”.

2. De acuerdo con el Libro de Registro de Accionistas No. 2 y Acta de Asamblea General Ordinaria de Accionistas No. 68 del siete (7) de marzo de 2012 de Banco Finandina S.A., la compañía COMERCIALES INTEGRADOS S.A., identificado bajo el Nit. 860.001.225-5, **registraba una participación** de 68.2376% con 1.813.989.536 acciones.

3. Según registros contables al 30 de junio de 2011, se verificó el pago mediante transferencia electrónica y cheque realizado a COMERCIALES INTEGRADOS S.A., así:

No. de Acciones	Valor dividendo por acción	Valor pagado
1.813.989.536.00	\$3.66	\$6.639.201.701.76

¹⁸ Fl. 179 c.a.

La demandante aportó como prueba en la contestación al emplazamiento para corregir, certificado del revisor fiscal de Casa Toro en el que indica que «la compañía CINTESA S.A., poseía una **inversión permanente** representada en acciones en el BANCO FINANANDINA, la cual para efectos contables se catalogaba como activo fijo y se venía ajustando por el método por participación patrimonial»¹⁹.

Las citadas pruebas no logran desvirtuar la presunción de legalidad de los actos demandados por los cuales se profirió liquidación oficial de revisión, acto que entre otras pruebas se basó en la contabilidad de la sociedad, conforme con la cual indicó que «De la revisión de los movimientos que afectaron el Libro Mayor y Balances, así como los movimientos registrados en auxiliares, se demuestra que, contrario a lo manifestado por el apoderado en relación con la causación de los dividendos decretados, fueron reconocidos como hecho económico en el mes de junio de 2011».

Lo anterior evidencia que la sociedad está ejecutando actividades de inversionista, como lo certificó el revisor fiscal.

De otra parte, en cuanto a la actividad de la sociedad, la Administración Distrital desde el requerimiento especial tuvo en cuenta las actividades desarrolladas por el bimestre 3° de 2011 y adicionó con el código CIIU 52693 «Otros tipos de comercio NCP no realizado en establecimiento»²⁰²¹, aspecto que no fue discutido, ni desvirtuado.

Conforme con lo expuesto, la sociedad no probó que las acciones poseídas correspondan a activos fijos y, por ende, que los ingresos percibidos por dividendos durante el bimestre 3° de 2011 no hacen parte de la base gravable de ICA, razón suficiente para revocar la sentencia apelada y, en su lugar, negar las pretensiones de la demanda.

Sanción por inexactitud

¹⁹ Fl. 114 c.a.

²⁰ Ingresos contabilizados 12055011 dividendos – por valor de \$6.639.202.000 – impuesto \$73.297.000.

²¹ Fls. 201 vto. y 202 c.a.

Alega la sociedad demandante que no procede la sanción por inexactitud, porque no omitió ingresos gravados con el impuesto de industria y comercio, en la medida que los obtenidos por concepto de dividendos no corresponden a una actividad comercial sino que constituyen una renta pasiva, como lo ha precisado la jurisprudencia.

Teniendo en cuenta el precedente que se reitera²², en la cual la Sala expresó que comoquiera que la parte actora realizó «*deducciones improcedentes cuando se depuraron ingresos por dividendos susceptibles de gravamen*», lo que en principio conduciría a que se mantuviera la sanción por inexactitud impuesta por la Administración, no se puede desconocer que la actuación de la contribuyente, en el caso concreto, se sustentó en diferentes pronunciamientos de esta Sección, entre otros, en la sentencia del 19 de mayo de 2011²³, en la que se expuso un argumento que en su momento soportó la interpretación hecha por la actora, posición que fue aclarada mediante sentencia del 20 de noviembre de 2014²⁴, reiterada y precisada en la sentencia del 31 de mayo de 2018²⁵.

En suma, la inexactitud en la que incurrió la sociedad, al excluir para efectos del ICA los ingresos obtenidos por dividendos en el bimestre 3° de 2011, se debió a la interpretación que la contribuyente hizo de las disposiciones que regulan la materia, que ha generado diferentes pronunciamientos de esta jurisdicción, razón por la cual se levantará la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados.

²² Sentencia de 31 de mayo de 2018, Exp. 21776, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²³ Exp. 18263, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, actor: Fundación Social.

²⁴ Exp. 18750, C.P. Dr. 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”. (Se destaca).

²⁵ Exp. 21776, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

Por lo tanto, la Sala revocará los numerales primero y segundo de la sentencia apelada y, en su lugar, declarará la nulidad parcial de los actos demandados. A título de restablecimiento del derecho, se levanta la sanción por inexactitud y, se practica una nueva liquidación del impuesto de industria y comercio del bimestre 3° del año gravable 2011, así:

Bimestre 3 de 2011	Liquidación Oficial	Liquidación Consejo de Estado
Total impuesto a cargo	73.297.000	73.297.000
Sanciones	117.275.000	0
Total saldo a cargo	190.572.000	73.297.000

Finalmente, con fundamento en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso²⁶, la Sala no condenará en costas (agencias en derecho y gastos del proceso) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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

FALLA

²⁶Código General del Proceso «Art. 365. *Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...)* 8. *Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».*

1. REVOCAR los numerales 1 y 2 de la sentencia del 29 de septiembre de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B. En su lugar, se dispone:

***Primero. DECLARAR** la nulidad parcial de la Resolución Liquidación Oficial de Revisión nro. 580 DDI 029173 del 25 de abril de 2014 y de la Resolución nro. DDI 009289 del 25 de febrero de 2015, 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.*

***Segundo.** A título de restablecimiento del derecho, **FIJAR** el total saldo a pagar a cargo de CASA TORO S.A., como responsable solidaria de CINTESA S.A., por concepto del impuesto de industria y comercio, del bimestre 3 de 2011, en la suma de SETENTA Y TRES MILLONES DOSCIENTOS NOVENTA Y SIETE MIL PESOS M/CTE. (**\$73.297.000**), de acuerdo con la liquidación contenida en la parte motiva de esta providencia.*

2. En lo demás, **CONFIRMAR** la sentencia apelada.

3. Sin condena en costas en esta instancia.

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

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
CARVAJAL BASTO**

Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE

**MILTON CHAVES GARCÍA
RAMÍREZ**

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ

