

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE
CARVAJAL BASTO**

Bogotá D.C., catorce (14) de marzo de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 05001-23-33-000-2016-00230-01 (23097)
Demandante: INVERSIONES VALÍN LTDA & CIA S.C.A.
Demandado: MUNICIPIO DE MEDELLÍN

Temas: Impuesto de industria y comercio - Devolución -
Dividendos - Arrendamientos - Prueba

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto mediante apoderado judicial por la parte demandante¹ contra la sentencia del 23 de febrero de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia – Sala Cuarta de Oralidad, que en la parte resolutive dispuso lo siguiente:

«PRIMERO: DECLARAR que la Resolución No. 11276 del 08 de julio de 2014, por medio de la cual se niega la solicitud de devolución y/o compensación, y la Resolución No. SH17-0462 del 01 de septiembre de 2015, que confirma la Resolución No. 11276 del 08 de julio de 2014, proferidas por el MUNICIPIO DE MEDELLÍN, fueron proferidas acorde a derecho, y que no se desvirtuó la presunción de legalidad de la cual están revestidas.

SEGUNDO: Conforme a lo dispuesto en el artículo 188 del Código Contencioso Administrativo en concordancia con el canon 365 del

¹ Fls. 285 a 289 c.p.

Código General del Proceso, se CONDENA EN COSTAS EN SEGUNDA² INSTANCIA, a la parte demandante, las cuales serán liquidadas por la Secretaría del Tribunal Administrativo de Antioquia, además se deberá condenar en agencias en derecho a la parte demandante, un porcentaje equivalente al uno por ciento (1%) de la estimación razonada de la cuantía efectuada en la demanda. (...)»

ANTECEDENTES

El 6 de junio de 2014, INVERSIONES VALÍN LTDA & CIA S.C.A.³ radicó ante la Secretaría de Hacienda del Municipio de Medellín, solicitud de devolución y/o compensación de «*pago de lo no debido*» en la suma de \$258.197.648, efectuado por impuesto de industria y comercio avisos y tableros de los años 2008 a 2012, porque la base gravable del mismo incluía ingresos no gravados por dividendos y arrendamiento de inmuebles propios⁴.

El 8 de julio de 2014, la Subsecretaría de Ingresos del Municipio de Medellín profirió la Resolución 11276, mediante la cual negó la solicitud de devolución y/o compensación, por considerar que los impuestos liquidados en las declaraciones de ICA de los años 2008 a 2012, se encuentran correctos y, que el saldo a favor solicitado no está reflejado en su cuenta corriente⁵.

Contra ese acto administrativo la sociedad interpuso recurso de reconsideración⁶, el cual fue resuelto a través de la Resolución SH17-0462 del 1 de septiembre de 2015, de la Secretaría de Hacienda del Municipio de Medellín, en el sentido de confirmar la resolución recurrida⁷.

² Corresponde a Primera Instancia.

³ Antes INVERSIONES VALÍN LTDA & CIA S EN C. (Fls. 33-35 c.p.)

⁴ Fls. 41 a 69 y 224 c.p.

⁵ Fls. 70 c.p.

⁶ Fls. 72 a 96 c.p.

⁷ Fls. 98 a 107 c.p.

DEMANDA

La sociedad INVERSIONES VALÍN LTDA & CIA S.C.A., mediante apoderado judicial, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011, formuló las siguientes pretensiones:

«1. Declarar la nulidad de la Resolución No. 11276 del 08 de julio de 2014, proferida por la Subsecretaría de Ingresos Municipal, por medio de la cual se negó la devolución de las sumas que se configuran pago en exceso o de lo no debido en el Impuesto de Industria y Comercio solicitado por la Sociedad INVERSIONES VALÍN LTDA & CIA S.C.

2. Declarar la nulidad del Acto Administrativo No. SH17-0462 del 01 de septiembre de 2015, expedido por la Secretaría de Hacienda del Municipio de Medellín, por medio del cual se resuelve un recurso de reconsideración, y se confirma la Resolución No. 11276 del 08 de julio de 2014, proferida por la Subsecretaría de Ingresos Municipal, por medio de la cual se negó la devolución de los valores pagados indebidamente en el Impuesto de Industria y Comercio solicitado por la Sociedad INVERSIONES VALÍN LTDA & CIA S.C.

3. Como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de la Sociedad INVERSIONES VALÍN LTDA & CIA S.C., declarando:

- Que los ingresos percibidos por concepto de Arrendamiento de bienes inmuebles propios y dividendos, no hacen parte de la base gravable del Impuesto de Industria y Comercio de la sociedad por los años gravables 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, y que por lo tanto el Impuesto de Industria y Comercio liquidado sobre dichos ingresos, el cual fue pagado por mi representada al Municipio de Medellín, constituyen un pago de lo no debido y deben ser devueltos a INVERSIONES VALÍN LTDA & CIA S.C.*
- Que se proceda a ordenar al Municipio de Medellín a efectuar la devolución de las sumas pagadas por concepto de industria y comercio por los años gravables 2008 a 2012, liquidado sobre los ingresos por arrendamiento de Inmuebles y Dividendos, los*

cuales constituyen como pago en exceso o de lo no debido, causando un enriquecimiento sin justa causa en cabeza de la Administración Municipal de Medellín y un correlativo empobrecimiento en cabeza de la Sociedad INVERSIONES VALÍN LTDA & CIA S.C., y que a la fecha de solicitud de devolución ascendía a la suma de CIENTO SESENTA Y OCHO MILLONES SEISCIENTOS CINCO MIL DOSCIENTOS TREINTA Y CINCO PESOS M/L (\$168.605.235), más los intereses a que hubiese lugar producto de la no devolución de las sumas solicitadas.

- *Que se ordene la liquidación de los intereses de mora, conforme lo ha reconocido la jurisprudencia los cuales se generan luego del transcurso de los 30 días hábiles con posterioridad a la radicación de la solicitud de devolución sin que se haya procedido a efectuar la restitución de dichas sumas.*
- *Que se ordene la liquidación de los intereses legales del 6% anual, y por el daño que sufrió el contribuyente al verse privado de sus recursos injustificadamente contados desde la fecha de pago hasta la fecha en que se haga efectiva la devolución de las suma solicitada.*

4. Que se condene en costas y agencias en derecho al Municipio de Medellín, en calidad de parte demandada».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículo 32 de la Ley 14 de 1983
- Artículos 24, 25, 26 y 27 del Acuerdo 064 de 2012
- Artículos 10 y 20 del Código de Comercio
- Artículos 270 y 275 del Decreto Municipal 1018 de 2013

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

1. Ingresos percibidos en otros municipios no hacen parte de la base gravable de ICA en Medellín - Territorialidad

Señaló que la sociedad liquidó ingresos por dividendos y arrendamientos que fueron percibidos en otros municipios, que constituyen pago indebido, en virtud del principio de territorialidad, y que la negativa de la devolución de los mismos violó el debido proceso, la seguridad jurídica, los principios constitucionales de equidad, progresividad y capacidad económica del contribuyente, así como la Ley 14 de 1983, al tributar en dos jurisdicciones por el mismo ingreso.

2. Ingresos por dividendos recibidos por inversiones permanentes no están gravados con ICA

Expuso que las acciones que posee en otras sociedades hacen parte de sus activos fijos de larga permanencia, no se relacionan con actividades mercantiles de compra y venta de acciones, y los dividendos que recibe por los mismos no son ingresos gravados con ICA, porque no derivan de una actividad comercial.

Agregó que de acuerdo con el certificado del revisor fiscal⁸, los ingresos por dividendos respecto de las acciones que posee, son activos fijos que no se enajenan en el giro ordinario de los negocios y que, por lo tanto, no hacen parte de la base gravable de ICA. Teniendo en cuenta que la sociedad erróneamente los declaró y pagó, constituyen pago de lo no debido.

3. Ingresos recibidos por arrendamiento de bienes inmuebles propios no se encuentran sujetos a ICA

⁸ A la demanda lo anexado es el dictamen del revisor fiscal sobre los estados financieros de los años 2008 a 2012 (arts. 208 y 209 C.Co.)

Precisó que de acuerdo con la jurisprudencia, los ingresos provenientes del arrendamiento de bienes inmuebles propios, no están gravados con ICA, porque tampoco proceden de una actividad comercial, de modo que la demandante está legitimada para solicitar la devolución de las sumas indebidamente pagadas por este concepto.

Agregó que el Tribunal Administrativo de Antioquia en sentencia del 29 de febrero de 2012, anuló el artículo 31 del Acuerdo 067 de 2008 expedido por el Concejo de Medellín, en el que gravaba con ICA los ingresos por arrendamiento de vivienda urbana.

4. Pago de lo no debido

Expuso que se cumplen los requisitos para que los pagos por concepto de dividendos y arrendamientos se consideren «*pagos de lo no debido*», por lo que la sociedad estaba facultada para solicitar la devolución de los mismos, en la suma de \$168.605.235.

OPOSICIÓN

El Municipio de Medellín, 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 continuación⁹:

Precisó que dentro del objeto social de la demandante se encuentra el desarrollo de actividades de «*inversión en bienes inmuebles y la inversión en acciones*».

⁹ Fls. 210 a 218 c.p.

Expuso que los ingresos producto del arrendamiento de inmuebles no se gravan con ICA cuando los bienes arrendados son propiedad de quien ejerce la actividad de arrendamiento, por el contrario, cuando se ejerce como una forma de intermediación comercial, constituye hecho gravado del citado tributo.

Indicó que la demandante no aportó pruebas conducentes que permitieran establecer cuáles ingresos fueron producto del arrendamiento de bienes inmuebles propios, precisando que la carga de la prueba, de conformidad con el artículo 205 del Decreto Municipal 1018 de 2013, era del contribuyente.

Señaló que los dividendos percibidos por la demandante no constituyen un activo fijo, porque provienen de una actividad que se ejecuta dentro del giro ordinario de sus negocios, esto es, la inversión en acciones o cuotas partes de interés social, en sociedades de cualquier naturaleza.

Anotó que la contribuyente no aportó ningún elemento probatorio sobre el monto de los ingresos percibidos por dividendos, ni acreditó la adquisición de las acciones que los generaron, ni soportó la enajenación de las mismas, elementos probatorios que estaba obligada a suministrar.

AUDIENCIA INICIAL

El 10 de octubre de 2016 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011¹⁰. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales o nulidades y que no se propusieron excepciones previas ni se solicitaron medidas cautelares; igualmente se decretaron las pruebas pertinentes y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión.

El litigio se fijó en determinar la legalidad de «*las Resoluciones Nos. 11276 del 08 de julio de 2014, y SH17-0462 del 01 de septiembre de 2015, proferidas por la Secretaría de Ingresos Municipales del Municipio de Medellín, a través de las cuales se negó la devolución de las sumas que configuran pago en exceso del impuesto de industria y comercio solicitado por la sociedad Inversiones Valín LTDA. & CIA S.C., y se resolvió el recurso de reconsideración*».

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia, en sentencia del 23 de febrero de 2017, negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Precisó que la demandante no demostró los ingresos por concepto de arrendamiento de bienes inmuebles en municipios distintos de Medellín, y los certificados de tradición y libertad de bienes inmuebles ubicados en Itagüí y Sabaneta, sólo dan cuenta de la propiedad o participación de la sociedad.

¹⁰ Fls. 261 a 262 c.p.

Respecto de los ingresos por arrendamientos de bienes inmuebles y por participación accionaria, manifestó que *«no es posible hacer una discriminación acerca de cuáles bienes inmuebles, acciones o participaciones de la sociedad demandante, constituyen inversión y por tanto los ingresos percibidos con origen en ellos constituyen base gravable del impuesto de industria y comercio, y qué bienes generan ingresos exonerados del tributo, y la sociedad tampoco logró demostrar cuántos de los ingresos percibidos objeto de la solicitud de devolución no son objeto de la imposición»*.

Finalmente, en relación con la condena en costas, fijó las agencias en derecho en el 1% de la estimación razonada de la cuantía fijada en la demanda, conforme a lo previsto en el artículo 366 del Código General del Proceso.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la parte demandante formuló recurso de apelación¹¹, el cual sustentó con fundamento en los siguientes argumentos:

Adujo que *«no es cierto que no se haya probado que los valores solicitados en devolución no constituyen base gravable de ICA»*, pues el certificado del revisor fiscal de la empresa detalló los ingresos recibidos por arrendamiento de bienes propios y dividendos por acciones que forman parte de los activos fijos de larga permanencia, conceptos que corresponden a actividades respecto de las cuales la actora no tiene la calidad de sujeto pasivo de ICA.

¹¹ Fls. 285 a 289 c.p.

Expresó que su actividad principal no se relaciona con la negociación de acciones, de modo que, en su entender, los dividendos percibidos no integran la base gravable del ICA.

Afirmó que los vacíos probatorios detectados por el *a quo* deberían resolverse a favor del contribuyente, conforme a lo establecido en el artículo 745 del Estatuto Tributario, y cuestionó el hecho de que el Tribunal no hubiera analizado los certificados de tradición y libertad de los inmuebles arrendados, ni la constancia de la autoridad municipal de estar al día en los pagos de ICA correspondiente a los años gravables 2008 a 2012.

Anotó que las declaraciones presentadas por dicho tributo demuestran la inclusión de ingresos percibidos en otros municipios, por las mismas actividades no sujetas, configurándose una violación al principio de territorialidad del tributo y a la prohibición de doble tributación frente a un mismo hecho gravable.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante insistió en los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de la apelación.

La demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** solicitó que se confirme la sentencia apelada. Al efecto, adujo que la demandante no demostró qué suma o porcentaje de ingresos tuvieron origen en bienes fuera del municipio de Medellín, motivo

por el cual no se debe aceptar excluir de la base gravable de arrendamientos.

Frente a los dividendos recibidos por la sociedad, alegó que son susceptibles de gravamen por la actividad mercantil de inversión en acciones prevista en su objeto social.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Decide la Sala sobre la legalidad de las **Resoluciones 11276 de 8 de julio de 2014 y SH17-0462 del 1 de septiembre de 2015**, proferidas por la Subsecretaría de Ingresos y la Secretaría de Hacienda del Municipio de Medellín, respectivamente, mediante las cuales negó la solicitud de devolución del pago de lo no debido, efectuado con ocasión de las declaraciones de ICA por los años 2008 a 2012.

En los términos del recurso de apelación, debe examinarse la procedencia de la devolución solicitada respecto del impuesto de industria y comercio declarado y pagado por la demandante en los periodos mencionados, sobre la base de ingresos correspondientes a dividendos provenientes de acciones que forman parte del activo fijo y por el arrendamiento de bienes inmuebles propios.

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

La Sección¹², 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,

¹² Sentencia del 31 de mayo de 2018, Exp. **21776**, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, reiterada en sentencias del 18 de julio de 2018, Exp. **23009**, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, actor SOCINEG S.A., y de 26 de julio de 2018, Exp. **21162**, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

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 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*»¹³.

¹³ 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-

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.¹⁴ 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 esté limitada a la actividad principal.

Atendiendo a la definición de actividad comercial para efectos de ICA, prevista en el artículo 35 de la Ley 14 de 1983¹⁵, concluyó que «están

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).

¹⁴ 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.

¹⁵ "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).

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 1983¹⁶, 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 reformas¹⁷, 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

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”*.

¹⁶ *“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”*.

¹⁷ 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 apelante alega que su actividad principal no se relaciona con la negociación de acciones, y que aquellas respecto de las cuales recibió dividendos son las que posee en otras sociedades y que hacen parte de sus activos fijos.

Conforme con el certificado de existencia y representación legal, la sociedad INVERSIONES VALIN LTDA & CIA. S.C.A. tiene como objeto social:

«OBJETO SOCIAL: El objeto social de esta sociedad será:

A) La compra, venta, negociación, distribución, importación y exportación de pieles y cueros en general.

B) La prestación del servicio de transporte en todas sus manifestaciones.

C) La inversión de bienes inmuebles urbanos y rurales, por sí o por interpuesta persona.

D) La inversión en acciones, cuotas o partes de interés social en sociedades de cualquier naturaleza.

E) La explotación agrícola y ganadera en todas sus manifestaciones.

F) En general la celebración de toda clase de actos o contratos sobre bienes muebles o inmuebles que se relacionen con el objeto social arriba enunciado.»¹⁸ (Destacado fuera de texto).

De acuerdo con el literal D) transcrito, la *«inversión en acciones, cuotas o partes de interés social en sociedades de cualquier naturaleza»*, es una actividad perteneciente al objeto social de la demandante y, por tanto, hace parte del giro ordinario de sus negocios, independientemente de la periodicidad con la que se negocian, de su permanencia en el haber social y contabilización como activo fijo.

Ahora bien, las declaraciones del impuesto de industria y comercio avisos y tableros, correspondientes a los años gravables 2008 a 2012¹⁹, registran ingresos gravables por *«dividendos»*, y el estado de resultados suscrito por el representante legal, el contador público y el revisor fiscal de la sociedad actora a 31 de diciembre de 2008, 2009, 2010, 2011 y 2012²⁰, relacionan ingresos operacionales por el mismo concepto.

Por su parte, los dictámenes del revisor fiscal presentados a la Asamblea de Accionistas de la sociedad, de los años 2008 a 2012²¹, contienen simplemente un informe general que da cuenta de que *«los estados financieros de dichos años habían sido fielmente tomados de los libros de contabilidad y presentaban razonablemente la situación financiera de la empresa, de conformidad con las normas y principios de contabilidad, que las operaciones registradas en la contabilidad se ajustaban a los estatutos y decisiones de la asamblea, que los comprobantes de cuentas, libros de actas y registros de accionistas se llevaban y conservaban debidamente y que la*

¹⁸ Fl. 34 c.p.

¹⁹ Fls. 36 a 40 c.p.

²⁰ Fls. 143 a 147 c.p.

²¹ Fls. 148 a 157 c.p.

información contable de los informes de gestión de dichos años concordaban con las cuentas contables a 31 de diciembre de cada uno de ellos».

La documentación anterior no ofrece datos sobre la procedencia y estado de las acciones poseídas, ni sobre la operación que originó dividendos respecto de las mismas. El certificado de existencia y representación legal de la demandante relaciona las «acciones» con la actividad de «inversión» y, de esta manera, las presenta en un contexto de negociación, ajeno a la naturaleza que les atribuye la apelante, como parte de su haber social permanente.

Asimismo, el código de actividad económica que reportan las declaraciones de los años 2008 a 2012 (7010)²², indica que la misma se enmarca en el ámbito comercial (*C. de Co, art. 20-5*), en cuanto corresponde a “*actividades de administración empresarial*” entre las que se incluye la “*negociación de acciones*”, que según lo anotado en el acto confirmatorio del que negó la solicitud de devolución, «*no constituyen activo fijo, porque dicha actividad es ejecutada dentro giro ordinario de los negocios de la demandante*»²³.

En consecuencia, ante la inexistencia de medios probatorios que le resten credibilidad a la actividad mercantil que se deduce del objeto social de la empresa en materia de negociación de acciones, la Sala concluye que los dividendos percibidos hacen parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio. Por ende, no procede la devolución de los pagos realizados por dicho concepto.

Arrendamiento de bienes inmuebles propios

²² Código de Actividad CIIU - Arts. 51 del Acuerdo Municipal 67 de 2008 y 50 del Acuerdo Municipal 064 de 2012.

²³ Fl. 106 vto. c.p.

La demandante argumentó que los ingresos percibidos por el arrendamiento de bienes inmuebles propios, es una actividad que no se encuentra gravada con ICA.

El municipio de Medellín, advirtió que los ingresos producto de arrendamiento de inmuebles se encuentran excluidos de ICA solo cuando dichos bienes son propiedad de quien ejerce la actividad de arrendamiento, aspecto frente al cual la parte actora no aportó prueba.

La Jurisprudencia de la Sección ha señalado que, a la luz del numeral 2º del artículo 20 del C.Co.²⁴, el arrendamiento de inmuebles propios no constituye actividad comercial gravada con ICA²⁵, argumento invocado por el apelante para fundamentar la exclusión cuyo reconocimiento pretende.

Corresponde pues establecer si dicho presupuesto sustancial se cumple en el caso de autos, habida cuenta de que *«la determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto éstos sean compatibles con aquéllos»*²⁶, premisa que debe atenderse en el marco del principio de necesidad de la prueba establecido en el artículo 164 del CGP, y lo previsto al efecto en la normativa municipal, en cuanto a que *«la idoneidad de los medios de prueba depende, en primer término, de*

²⁴ Al tenor de dicha norma, *«la adquisición a título oneroso de bienes muebles con destino a arrendarlos; el arrendamiento de los mismos; el arrendamiento de toda clase de bienes para subarrendarlos, y el subarrendamiento de los mismos;»*

²⁵ Sentencias de 26 de enero de 2009, Exp.16821, C.P. Ligia López Díaz; de 1 de septiembre de 2011, Exp. 17364, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; de 17 de noviembre de 2011, Exp.18277, C.P. William Giraldo Giraldo; de 12 de septiembre de 2013, Exp. 18663, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

²⁶ Artículo 164 del Decreto 1018 de 2013, por medio del cual se modifica, actualiza y compila el régimen procedimental en materia tributaria para el Municipio de Medellín.

las exigencias que para establecer determinados hechos preceptúen las leyes tributarias o las leyes que regulan el hecho por demostrarse y a falta de unas y otras, de su mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse y del valor de convencimiento que pueda atribuírseles de acuerdo con las reglas de la sana crítica²⁷.

En materia de ingresos no gravados, el artículo 205 del Decreto 1018 de 2013²⁸ establece que los contribuyentes que aleguen la existencia de ingresos recibidos en circunstancias que no los hagan gravables con el tributo, deben demostrar tales circunstancias.

La demandante aportó las declaraciones del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros presentadas ante el municipio de Medellín, por los periodos gravables 2008 a 2012²⁹, así:

Periodo	Base gravable	Descripción de actividades	Actividad Económica	Impuesto
2008	1.299.670.687	Arrendamientos de bienes raíces	7010	10.397.365
2009	1.426.770.779	Arrendamiento de Bienes Inmuebles	7010	11.414.166
2010	1.603.941.000	Arrendamientos bienes inmuebles	7010	12.832.000
2011	1.678.817.000	Actividades Inmobiliarias (Arriendos)	7010	13.431.000
2012	1.095.949.000	Actividades Inmobiliarias realizadas con bienes propios o arrendados	7010	8.768.000

²⁷ Artículo 166 del Decreto 1018 de 2013.

²⁸ «Por medio del cual se modifica, actualiza y compila el régimen procedimental en materia tributaria para el Municipio de Medellín».

²⁹ Fls. 36 a 40 c.p.

Las declaraciones anteriores registran en la casilla 6 -como Código de Actividad CIIU³⁰- el 7010, que según la Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las actividades económicas adoptada para Colombia (CIIU Rev. 4 A.C.), elaborada por el DANE, corresponde «ACTIVIDADES DE ADMINISTRACIÓN EMPRESARIAL».

Igualmente, la actora aportó sendos certificados de tradición y libertad expedidos por la Oficina de Instrumentos Públicos de Medellín, respecto de los siguientes bienes:

Matricula Inmobiliaria	Ubicación del Inmueble	Anotación específica
001-165438	Itagüí	Nro. 5 del 17/12/2010 Especificación: Compra venta derechos de cuota - 20% en este y otros y 50% en otro. Personas que intervienen en el acto: De: (...) A: Inversiones Valín Ltda & CIA S.C.A. ³¹
001-349158	Itagüí	Nro. 13 del 17/12/2010 Especificación: Compra venta derechos de cuota - 50% en este y 20% en otros. Personas que intervienen en el acto: De: (...) A: Inversiones Valín Ltda & CIA S.C.A. ³²
001-660717	Itagüí	Nro. 2 del 19/3/1998 Especificación: Compraventa Personas que intervienen en el acto: De: (...) A: Inversiones Valín Ltda y CIA S. EN C. ³³
001-395699	Sabaneta	Nro. 14 del 17/5/2004 Especificación: Compraventa derechos de cuota -16.66% Nro. 16 del 18/9/2013 Especificación: Compraventa derechos de cuota -50% Personas que intervienen en el acto: De: (...) A: Inversiones Valín Ltda & CIA S.C.A. ³⁴
001-608130	Medellín	Nro. 13 del 18/9/2003 Especificación: Compraventa este y derecho 50% otro Personas que intervienen en el acto: De: (...) A: Inversiones Valín Ltda & CIA S.C.A. ³⁵
001-358515	Medellín	Nro. 9 del 12/5/1995 Especificación: 105 Aporte Personas que intervienen en el acto: De: (...) A: NEPTUNO S.A. ³⁶

³⁰ Arts. 51 del Acuerdo Municipal 67 de 2008 y 50 del Acuerdo Municipal 064 de 2012.

³¹ Fls. 108 a 109 c.p.

³² Fls. 110 a 111 c.p.

³³ Fls. 112 a 113 c.p.

³⁴ Fls. 114 a 115 c.p.

³⁵ Fls. 116 a 117 c.p.

³⁶ Fls. 118 a 119 c.p. Cambió de denominación a Inversiones Valín & Cia S. en C., según Escritura No. 2.610 de 28 de junio de 1994, de la Notaría 6ª de Medellín.

001-358482	Medellín	Nro. 9 del 12/5/1995 Especificación: 105 Aporte Personas que intervienen en el acto: De: (...) A: NEPTUNO S.A. ³⁷
001-195971	Medellín	Nro. 20 del 21/6/1996 Especificación: Compraventa Personas que intervienen en el acto: De: (...) A: Inversiones Valín Ltda. & CIA S. en C. ³⁸
01N-367823	Medellín	Nro. 17 del 20/12/2002 Especificación: Compraventa Personas que intervienen en el acto: De: (...) A: Inversiones Valín Ltda. & CIA S.C.A. 50% ³⁹
01N-5017133	Medellín	Nro. 4 del 20/05/1991 Especificación: Compraventa Personas que intervienen en el acto: De: (...) A: B. Dyner y Asociados y CIA S.C.S. ⁴⁰ A: Benny Rzonzew T y Asociados y CIA S. en C.
01N-5005563	Medellín	Nro. 4 del 23/12/1997 Especificación: Compraventa derecho del 12.5% Nro. 7 del 02/08/2013 Especificación: Compraventa derechos de cuota - 75% (Limitación al dominio) Personas que intervienen en el acto: De: (...) A: Inversiones Valín Ltda y CIA S.C.A. ⁴¹
01N-433345	Medellín	Nro. 8 del 15/08/1995 Especificación: 105 Aporte Personas que intervienen en el acto: De: (...) A: NEPTUNO S.A. ⁴²
01N-433331	Medellín	Nro. 6 del 15/08/1995 Especificación: 105 Aporte Personas que intervienen en el acto: De: (...) A: NEPTUNO S.A. ⁴³
01N-433317	Medellín	Nro. 6 del 15/08/1995 Especificación: 105 Aporte Derecho 50% Personas que intervienen en el acto: De: (...) A: NEPTUNO S.A. ⁴⁴
01N-324086	Medellín	Nro. 4 del 15/08/1995 Especificación: 105 Aporte Personas que intervienen en el acto: De: (...) A: NEPTUNO S.A. ⁴⁵

Los anteriores certificados solo constatan la propiedad de inmuebles en los municipios de Itagüí (3), Sabaneta (1) y Medellín (11). En ellos no se distingue el acto de arrendamiento sobre los mismos, ni menos aún la percepción de ingresos por tal actividad pues, la función jurídica del

³⁷ Fls. 118 a 119 c.p. Ahora Inversiones Valín Ltda & Cia S.C.A.

³⁸ Fls. 124 a 126 c.p.

³⁹ Fls. 127 a 130 c.p.

⁴⁰ Fls. 131 a 132 c.p. Cambió de denominación a INVA S.A., según Escritura No. 3.572 de 18 de noviembre de 1993, de la Notaría 10ª. de Medellín. Ahora Inversiones Valín Ltda & Cia S.C.A.

⁴¹ Fls. 133 a 134 c.p.

⁴² Fls. 135 a 136 c.p.

⁴³ Fls. 135 a 136 c.p.

⁴⁴ Fls. 139 a 140 c.p.

⁴⁵ Fls. 141 a 142 c.p.

certificado de tradición y libertad se encuentra exclusivamente relacionada con el derecho real de dominio.

Allegó «Estados de Resultados» a diciembre 31 de 2008, 2009, 2010, 2011 y 2012, suscritos por el representante legal, contador público y revisor fiscal de la sociedad⁴⁶ los que registran arrendamientos de bienes inmuebles como ingresos operacionales obtenidos en cada uno de tales periodos; sin embargo, no precisan el carácter «*propio*» de tales bienes, ni reportan dato alguno que permita deducir la relación de aquellos con los identificados en los certificados de tradición y libertad.

Por su parte, el revisor fiscal de la demandante solo suscribió los «dictámenes» que reposan en los folios 148 a 157 del expediente, *-a los que ya se aludió examinar los ingresos por dividendos-*, que en parte alguna especifican los aducidos ingresos por arrendamientos de bienes propios incluidos en las declaraciones de ICA de los años 2008 a 2012, sin que dentro de las documentales aportadas aparezca el certificado de dicho funcionario que menciona el recurso de apelación⁴⁷ y que, a la luz del artículo 195 del Decreto 1018 de 2013⁴⁸, podría suplir las pruebas contables determinantes del hecho económico generador de los ingresos mencionados, siempre que tuviera los requisitos de contenido que ha precisado la jurisprudencia⁴⁹.

⁴⁶ Fls. 143 a 147 c.p.

⁴⁷ En el cual se incluye un cuadro (ingresos provenientes del arrendamiento de bienes inmuebles propios), elaborado "teniendo en cuenta la información suministrada por medio el certificado de revisor fiscal".

⁴⁸ ARTÍCULO 195. LA CERTIFICACIÓN DE CONTADOR PÚBLICO Y REVISOR FISCAL ES PRUEBA CONTABLE. Cuando se trate de presentar ante las dependencias de la Secretaría de Hacienda Municipal pruebas contables, serán suficientes las certificaciones de los contadores o revisores fiscales de conformidad con las normas legales vigentes, sin perjuicio de la facultad que tiene la Administración Tributaria Municipal de hacer las comprobaciones pertinentes.

⁴⁹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, entre otras, sentencias de 21 de febrero de 2019, Exp. 23123, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, de 12 de diciembre de 2018, Exp. 20379, C.P. Milton Chaves García.

Por lo demás, el certificado de «*estar al día en el impuesto facturado de industria y comercio*»⁵⁰, solo demuestra la efectividad del pago del tributo liquidado por cada vigencia fiscal, sin incidir en la sujeción de los ingresos por dividendos y por arrendamientos, tomados como base gravable del impuesto pagado. Y, en lo que atañe a la aplicación del principio *in dubio pro contribuyente*, no se cumple el presupuesto sustantivo previsto en el artículo 745 del E.T., pues lejos de existir «*verdaderas dudas provenientes de vacíos probatorios*», lo que se observa en el caso de autos es una inactividad probatoria del contribuyente en quien recaía la carga de la prueba sobre los aspectos discutidos ante esta jurisdicción.

De acuerdo con lo dicho, la Sala considera que, los documentos aportados por la parte demandante a lo largo del proceso no constituyen prueba idónea de que los ingresos por arrendamiento provengan de bienes propios, y que, por la misma razón, debieran excluirse de la base gravable declarada.

En este orden de ideas la sentencia apelada será confirmada, por no haberse desvirtuado la presunción de legalidad de los actos demandados, sin que los argumentos sobre el supuesto desconocimiento del principio de territorialidad del tributo y de la prohibición de doble tributación puedan modificar esa conclusión, en tanto, se repite, no se cumple el presupuesto sustantivo de la exclusión de los ingresos discutidos.

Finalmente se mantendrá la condena en costas en primera instancia en razón a que no fue apelada. De conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso

⁵⁰ Expedido por la Secretaría de Hacienda de Medellín (fl. 158 c.p.)

Administrativo y 365 del Código General del Proceso⁵¹, no se condenará en costas 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

PRIMERO.- CONFÍRMASE la sentencia del 23 de febrero de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia.

SEGUNDO.- 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.

⁵¹C.G.P. «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».

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ STELLA JEANNETTE CARVAJAL
BASTO**

Presidente de la Sección

**MILTON CHAVES GARCÍA
RAMÍREZ**

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ