



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

**CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

Bogotá, D. C., tres (03) de noviembre de dos mil veintidós (2022)

**Referencia:** Nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2015-02072-01 (25319)  
**Demandante:** Editorial Nomos S.A.  
**Demandado:** Bogotá, distrito capital

**Temas:** ICA. 2011 y 2012. Servicio de impresión y de edición de libros. Tarifa. Dividendos.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 23 de octubre de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Subsección A, que resolvió (f. 355 vto. y 356 cp1<sup>1</sup>):

Primero: Declarar la nulidad parcial de las Resoluciones n.º 1213-DDI070682 del 24 de septiembre de 2014 y DDI018002 del 30 de abril de 2015, expedidas por la Jefe de la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo y la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, respectivamente, por medio de las cuales se modificó la declaración del impuesto de industria y comercio de la sociedad demandante correspondiente a los periodos 5º y 6º de 2011 y 1º a 6º de 2012, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho, declarar que la sanción por inexactitud a cargo de la sociedad demandante es la inserta en la parte motiva de la providencia.

Tercero: No se condena en costas por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión nro. 1213DDI070682, del 24 de septiembre de 2014, la demandada modificó las declaraciones de ICA presentadas por la actora correspondientes a los bimestres 5.º y 6.º de 2011 y todos los bimestres de 2012. En concreto, determinó que la actividad de impresión de libros por encargo se clasificaba con el código CIU 2220 «*actividades de impresión*» gravada con la tarifa del 9,66‰ y no con el CIU 22111 «*servicio de edición de libros*» al que le correspondía un tipo de 4,14‰. Además, gravó con el impuesto en disputa los dividendos que obtuvo la demandante durante los periodos revisados (ff. 88 a 107 cp1). Esa decisión fue íntegramente confirmada por la Resolución nro. DDI-018002, del 30 de abril de 2015 (ff. 76 a 87 cp1), que desató el recurso de reconsideración formulado por la contribuyente.

<sup>1</sup> Cuaderno principal nro. 1.

## ANTECEDENTES PROCESALES

### Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló como pretensiones las siguientes (ff. 4 y 5 cp1):

Primera: Que son nulos los actos administrativos contenidos en la Resolución N° 1213DDI070682 del 24 de septiembre del 2014, por medio de la cual la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, a través de la jefatura de liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo, profiere liquidación oficial de revisión a las declaraciones del impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros correspondientes a los bimestres 5° y 6° del año gravable 2011 y 1°, 2°, 3°, 4°, 5°, 6° del año gravable 2012, presentadas por la Sociedad Editorial Nomos S.A. Nit 860.516.954-7 y, asimismo, la Resolución N° DDI 018002 del 30 de abril de 2015, por medio de la cual se tramitó el recurso de reconsideración interpuesto, acto mediante el cual la administración procede confirmar las sumas en discusión, resolución esta última con la cual se agotó en debida forma la vía gubernativa.

Segunda: Que como consecuencia de la anterior declaración, se confirme el contenido de las declaraciones privadas presentadas por la Sociedad Editorial Nomos S.A. distinguidas con las siguientes radicaciones: 5° bimestre del 2011 sticker 19047030027669; 6° bimestre del 2011 sticker. 23232010154114; 1° bimestre del 2012 sticker 19077050001401; 2° bimestre del 2012 sticker 19077010007207; 3° bimestre del 2012 sticker 23232010184361; 4° bimestre del 2012 formulario 2012302010005672188; 5° bimestre del 2012 sticker 23210010151359; 6° bimestre de 2012 sticker 23231010552621.

A los anteriores efectos, invocó como vulnerados los artículos 363 de la Constitución; ordinal 5.° del artículo 20 del CCo (Código de Comercio, Decreto 410 de 1971); 33 de la Ley 14 de 1983; artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993; 3.° de la Ley 98 de 1993; 54 del Decreto 352 de 2002; y el Acuerdo 065 de 2002, con sustento en el siguiente concepto de violación (ff. 2 a 70 cp1):

Expuso que desarrolló la actividad de impresión de libros por encargo con registro ISBN, la cual debía clasificarse con el código CIU 22111 relativo al «servicio de edición de libros» gravada con ICA a la tarifa del 4,14‰; a diferencia de la impresión de libros sin ISBN, a la que le correspondía un tipo impositivo de 9,66‰. Al respecto, indicó que la demandada, mediante Concepto 960, del 02 de agosto de 2002, precisó que la edición e impresión de libros realizada por cuenta de terceros debía declararse con el código CIU 22111. Añadió que a la actividad de impresión que llevaba a cabo una editorial por encargo de otra debía aplicársele la tarifa de 4,14‰ relativa a «publicación de revistas, libros y periódicos» por cuanto estaba dirigida a la obtención de un libro; y alegó que, según la CIU, los servicios de impresión hacían parte del proceso de edición, por lo que era aplicable el tipo de 4,14‰. Sostuvo que en virtud del artículo 3.° de la Ley 98 de 1993, una editorial podía contratar el servicio de impresión en talleres ajenos y que dicha operación generaba una interacción necesaria entre la edición e impresión para obtener un libro, de ahí que la actividad de impresión por encargo del editor no fuera una simple actividad de impresión, pues tenía una relación estrecha con la edición. Indicó que si bien su contadora manifestó que solo imprimían libros, esa afirmación no significaba que su actividad no quedara subsumida en la edición, por cuanto se limitó a precisar que el libro resultante era propiedad de terceros. Defendió que la demandada pasó por alto un precedente jurisprudencial<sup>2</sup> que existía a su favor que dirimió un problema jurídico similar

<sup>2</sup> Sentencia del 13 de septiembre de 2007 (exp. 2005-1074, MP: Beatriz Martínez Quintero) proferida por la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

entre las mismas partes.

Con base en un pronunciamiento de esta corporación<sup>3</sup>, señaló que los dividendos que obtuvo no estaban gravados con el impuesto en disputa, debido a que su objeto social no contenía la actividad de inversión y porque las acciones que los generaron hacían parte de su activo fijo, como lo demostraba el certificado de revisor fiscal que aportó.

Cuestionó que su contraparte rechazara las retenciones que soportó en el 3.º bimestre de 2012 sin justificación.

Negó haber cometido inexactitud sancionable.

### **Contestación de la demanda**

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 255 a 271 cp1), para lo cual señaló que la contadora de la contribuyente declaró que esta no tenía la calidad de editorial, de suerte que la actividad que desarrollaba era de impresión y que las facturas expedidas por la demandante, los libros contables, el balance de prueba y la certificación de ingresos suscrita por el revisor fiscal daban cuenta de que la actora ejecutaba la actividad de impresión, por lo que la tarifa aplicable era del 9,66%. Planteó que los dividendos percibidos por la demandante sí estaban gravados, pues su objeto social comprendía la negociación de títulos valores y créditos. Además, precisó que para la configuración del hecho generador de ICA no era necesario que la actividad se ejerciera de manera profesional y habitual, de conformidad con el artículo 32 del Decreto distrital 352 de 2002. Finalmente, defendió la sanción por inexactitud impuesta.

### **Sentencia apelada**

El tribunal declaró la nulidad parcial de los actos demandados y no condenó en costas (ff. 334 a 356 cp1). Para ello, estimó que la Resolución 219 de 2004, proferida por la demandada adoptó la última reimpresión de la CIU realizada por el DANE; y que dicho acto separó las actividades de edición e impresión de libros, asignándole a cada una un código y una tarifa distinta. Concluyó que las actas de inspección tributaria que obraban en el expediente daban cuenta de que tanto la contadora de la demandante como su revisor fiscal afirmaron que la actora no realizó la actividad de edición de libros, pues solo llevó a cabo su impresión, sumado a que las facturas de venta expedidas en los periodos discutidos registraron la prestación del servicio de impresión. Agregó que la contribuyente no solicitó el número ISBN por cuanto tal labor estaba en cabeza de las editoriales que le encargaban la impresión de los libros. Por todo ello, juzgó que el extremo activo desarrolló la actividad de impresión, gravada a la tarifa de 9,66%. Consideró que el precedente jurisprudencial invocado por la demandante era inaplicable al *sub examine*, dado que resolvió una controversia con base en un marco jurídico distinto a la Resolución 219 de 2004 y porque en dicha providencia la corporación analizó un error aritmético que era ajeno a la discusión presentada en el caso enjuiciado.

Al amparo de una providencia de esta judicatura<sup>4</sup>, indicó que el objeto social del extremo activo comprendía la negociación de títulos valores y de cualquier clase de créditos, así como su participación en otras sociedades que la complementaran, de modo que la obtención de dividendos hacía parte del giro ordinario de sus negocios, por lo que estaban gravados con el impuesto debatido. Encontró que el acto que liquidó el ICA por el 3.º bimestre de 2012 sí tuvo en cuenta las retenciones declaradas.

<sup>3</sup> Sentencia del 19 de mayo de 2011 (exp. 18263, CP: Martha Teresa Briceño).

<sup>4</sup> Sentencia del 31 de mayo de 2018 (exp. 21776, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

A la luz de todo lo expuesto, estableció que la sanción por inexactitud era procedente, pero la redujo en aplicación del principio de favorabilidad.

### Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión de primer grado (ff. 365 a 423 cp1). Para ello, defendió que la controversia no giraba en torno a la determinación del código CIU para su actividad, sino que consistía en establecer cuál era la tarifa que debía aplicársele de conformidad con el Acuerdo 65 de 2002. Sobre esa base, insistió en que se dedicaba a la impresión de libros con registro ISBN y sin él, por lo que la tarifa aplicable era distinta en ambos casos. Reiteró que la impresión de libros estaba íntimamente ligada a su publicación y edición, por lo que la primera debía gravarse con la tarifa del 4,14‰ referida a «*publicación de revistas, libros y periódicos*», según el artículo 3.º *ibidem*. Replicó que en virtud de la CIU los servicios de impresión hacían parte de la actividad de edición; que según el Concepto nro. 960, del 02 de agosto de 2002, la impresión de libros encomendada a las editoriales estaba gravada con la tarifa del 4,14 ‰; que si bien su contadora manifestó que solo imprimían libros, esa afirmación no significaba que su actividad no quedara subsumida en la edición, por cuanto se limitó a precisar que el libro resultante era propiedad de terceros; y que el *a quo* inobservó un precedente entre los mismos sujetos procesales<sup>5</sup>. Por otra parte, advirtió que los dividendos obtenidos no podían gravarse con el impuesto de industria y comercio, en tanto correspondían a acciones que conformaban sus activos fijos, sumado a que la inversión en sociedades no hacía parte de su objeto social, por lo que no se causó el gravamen referido. Finalmente, alegó que la sanción por inexactitud era improcedente y que, en todo caso, actuó con error sobre el derecho aplicable.

### Alegatos de conclusión

La actora insistió en los argumentos presentados en las etapas anteriores (índice<sup>6</sup> 17). Su contraparte reiteró los argumentos planteados en la contestación de la demanda. Agregó que no existió error en el derecho aplicable, toda vez que la contribuyente debía liquidar el impuesto atendiendo a la diversidad de tarifas aplicables respecto a las múltiples actividades que realizó, por lo que era improcedente subsumirlas dentro de la actividad predominante (índice 18).

El ministerio público guardó silencio.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Antes de decidir sobre el debate judicial planteado en el trámite de esta segunda instancia, se pone de presente que la consejera de estado Stella Jeannette Carvajal Basto manifestó por escrito encontrarse impedida para participar en la decisión (índice 20), por haber conocido del proceso en primera instancia. La Sala constata que la Dra. Carvajal Basto profirió auto admisorio de la demanda (f. 242 cp1), por lo que el impedimento se declarará fundado, de conformidad con el artículo 141.2 del Código General del Proceso (CGP, Ley 1564 de 2012). Dada esa circunstancia, queda separada del conocimiento del asunto.

<sup>5</sup> Sentencia del 13 de septiembre de 2007 (exp. 2005-1074, MP: Beatriz Martínez Quintero) del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

<sup>6</sup> Del aplicativo SAMAI.



2- Existiendo cuórum para decidir, juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, de conformidad con los cargos de apelación formulados por la demandante, en calidad de apelante única, en contra de la sentencia del *a quo* que los anuló parcialmente para reducir la multa impuesta. Así, corresponde definir la tarifa de ICA aplicable a la actividad de impresión de libros por encargo; y si la inversión en sociedades es una actividad comercial gravada, según la definición fijada por el artículo 32 del Decreto Distrital 352 de 2002, con miras a determinar si los dividendos derivados de las acciones poseídas como activos fijos realizaron el hecho generador del ICA. Finalmente, se decidirá sobre la sanción por inexactitud.

3- En el proceso convocado, la demandante plantea que la actividad que lleva a cabo es la impresión de libros por encargo a la que le corresponde el código CIIU 22111 «*servicio de edición de libros*» (gravada a la tarifa del 4,14%), porque está íntimamente ligada con la publicación y la edición. Al otro extremo, la Administración y el *a quo* coinciden en que a la actividad de impresión de libros por encargo que ejecutó la contribuyente le corresponde el código CIIU 2220 «*actividades de impresión*», gravada al tipo impositivo de 9,66%, dado que su actividad económica consiste en la impresión de libros editados por terceros, de manera que no realizó su edición, como lo demuestran las declaraciones de su contadora, revisor fiscal y las facturas que expidió durante los periodos revisados.

En esos términos, la Sala debe definir si la impresión de libros por encargo corresponde a un «*servicio de edición de libros*», gravado a la tarifa del 4,14%, o si por el contrario es una «*actividad de impresión*» a la que le es aplicable un tipo de impositivo de 9,66%.

4- Con miras a desatar la contienda, la Sala parte de precisar que la estructura del tipo impositivo de ICA, para el distrito capital, está regulada en los Acuerdos 65 de 2002 (artículo 53) y 98 de 2003 (artículo 1.º), proferidos por el Concejo de Bogotá, que determinaron las tarifas aplicables para las actividades industriales, comerciales, de servicio y financieras ejecutadas en la jurisdicción del distrito capital. En ese sentido, previeron que la actividad de «*edición y publicación de libros*» tributaba a las tarifas de 8‰ o 4,14‰, dependiendo del cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 1.º del Acuerdo 98 de 2003. De otra parte, establecieron que las «*demás actividades de servicios*» tributarían al tipo de 9,66%. En desarrollo de esas disposiciones, la Secretaría de Hacienda Distrital expidió la Resolución 219, del 25 de febrero de 2004, según la cual la actividad de «*edición y publicación de libros*» estaba gravada al 4,14‰ o al 8‰, atendiendo a la observancia de las exigencias determinadas en el Acuerdo 98 de 2003; mientras que a las «*actividades de impresión*» les correspondía el tipo impositivo del 9,66%. En ese contexto, observa la Sala que la normatividad distrital de ICA diferenció los servicios de edición e impresión y le asignó a cada uno una tarifa diferente. En efecto, la edición exige la modificación, adaptación o intervención de un texto por parte de su editor; en tanto que la impresión se agota al marcar en el papel los caracteres gráficos de la obra. Por tanto, para llevar a cabo la edición de libros no es indispensable su impresión, por cuanto este proceso sólo atiende a la difusión del producto obtenido. Asimismo, imprimir un escrito no implica editarlo, pues el proceso de impresión puede encargarse a un tercero, cuyo trabajo, en ese caso, se limitaría a llevar al papel la obra editada. En línea con lo expuesto, considerar que las actividades analizadas son equiparables desconocería las tarifas particulares que fueron fijadas para su imposición.

En definitiva, en lo que interesa al *sub iudice*, de estar probado que la demandante modificaba, adaptaba o intervenía los libros cuya impresión le encomendaban, habrá lugar a concluir que llevaba a cabo una actividad de edición, gravada al 4,14%.

5- Con el fin de establecer la tarifa de ICA aplicable a la actividad gravada de impresión de libros por encargo, los medios probatorios reunidos en el expediente dan cuenta de los siguientes hechos relevantes:

(i) Según acta de visita, del 07 de octubre de 2013, adelantada por el extremo pasivo en el marco de la Inspección Tributaria nro. 2013EE194562, la contadora de la contribuyente aseguró que *«Editorial Nomos es una compañía que se dedica al servicio de impresión de libros...no son editores»* (ff. 12 y 13 caa).

(ii) De conformidad con el acta de visita del 20 de enero de 2014, realizada por la demandada con ocasión de la Inspección Tributaria nro. 2013EE266294, el revisor fiscal de la actora expresó que *«[e]l editor al no poseer las máquinas necesarias para la impresión busca y cotiza con empresas que presten el servicio de impresión dentro de las cuales está el caso de Editorial Nomos...Editorial Nomos recibe del editor el archivo en PDF...el trabajo terminado es entregado mediante remisión y la factura de venta por servicios de impresión al editor, para su comercialización. Editorial Nomos no produce la edición solo presta el servicio intermedio de impresión de libros...Editorial Nomos contabiliza la factura de venta de prestación de servicio de impresión...además porque prestan únicamente el servicio de impresión como un trabajo intermedio»* (f. 342 vto. caa).

(iii) Los libros *«ABC musical»*, *«Diccionario de derecho laboral»* y *«El florero de llorente»* aportados por la demandante como pruebas, referencian a un tercero como el *«editor»*, mientras que indican que la actora llevó a cabo la impresión.

(iv) Obran en el expediente 73 facturas expedidas por la demandante entre el 5.º bimestre de 2011 y el 6.º bimestre de 2012, cuyo concepto es *«servicio de impresión»* (ff. 174 a 237 cp1; 352 a 369 y 482 a 707 caa).

(v) En las declaraciones revisadas, la demandante informó que su *«actividad económica principal»* se identificaba con el código CIIU 22111, es decir, *«servicios de edición de libros»* (ff. 53, 64, 76, 85, 94, 102, 110 y 118 caa).

(vi) En la demanda, el extremo activo afirmó que *«[l]a labor que la Sociedad Editorial Nomos S.A. desarrolla es la "prestación de servicios de impresión", de textos culturales con reconocimiento ISBN, es netamente encomendada ya que se presta a otras sociedades o personas (editorial / o editor) y por la cual se recibe a cambio una retribución de carácter económico»*. Además, precisó que *«frente a la actividad desarrollada en los periodos sujetos a discusión, se trata de un servicio de impresión de libros por encargo»* (ff. 10 y 22 cp1).

(vii) En el recurso de apelación, la contribuyente manifestó que *«Editorial Nomos S.A. recibe de otra editorial diferente a ella, que es propietaria de los derechos de impresión de las diferentes obras que ha contratado con los autores, unos archivos que se encuentran en PDF y que contienen grabados el escrito y las imágenes que finalmente llevará el libro como tal. Y así es como mi representada recibe estos archivos acompañados de una orden de servicio de impresión por parte del correspondiente cliente, y en ese estado es que procede a iniciar todos los procesos necesarios para la confección del producto final que se denomina libro. Los servicios de impresión conllevan los siguientes pasos de producción: a) Los archivos digitales recibidos del cliente se transfieren a las placas de aluminio que sirven para la impresión...Como se observa, y frente a la actividad desarrollada en los periodos sujetos a discusión, se trata de un servicio de impresión de libros por encargo, sin que en este caso se pueda desconocer que es una actividad íntimamente ligada con la que hace el autor en búsqueda de la*

*obtención de un producto final como es su libro científico o cultural, previo reconocimiento ISBN»* (ff. 409 y 410 cp1).

6- A partir de ese recuento fáctico, la Sala observa que la actora no modificaba, intervenía ni adaptaba los libros que debía imprimir; al contrario, su actividad se concretaba en llevar al papel libros editados por terceros. Así lo demuestran las facturas que aportó al plenario, las declaraciones de su contadora y revisor fiscal, los libros que allegó como evidencias y sus manifestaciones en la demanda y en el recurso de apelación. En consecuencia, la actividad desarrollada por la apelante corresponde a la impresión de libros, gravada a la tarifa del 9,66%. Además, de conformidad con el fundamento jurídico nro. 4 de esta providencia, la estructura del aspecto cuantitativo del ICA prescinde del análisis de la existencia del registro ISBN de los libros editados o impresos para establecer el tipo impositivo. No prospera el cargo de apelación.

7- Tampoco es de recibo para la Sala el argumento de la apelante única según el cual la tarifa aplicable a su actividad era del 4,14%, porque correspondía a la *«publicación de revistas, libros y periódicos»* al tenor el artículo 3.º del Acuerdo 65 de 2002. En la medida en que la contribuyente, al presentar las declaraciones revisadas, informó que su *«actividad económica principal»* se identificaba con el código CIU 22111, esto es, *«servicio de edición de libros»*; de modo que la demandante no puede cambiar en sede judicial la clasificación de actividad que adoptó en sus declaraciones tributarias.

8- Por otra parte, aclara la Sala que, contrario a lo afirmado por la apelante, el Concepto nro. 960, del 02 de agosto de 2002, proferido por la Administración distrital, establece que *«cuando la actividad de servicio de impresión, se realice por cuenta de terceros, se declarará en forma separada bajo el Código CIU. A.C. Distrito Capital 2220»*, que corresponde a *«actividades de impresión»*, que *«incluye: [ ] la impresión por cuenta de terceros, a cambio de una retribución o por contrato...de libros de todo tipo»*. Seguidamente, determina que *«las actividades de impresión cuando se realicen por cuenta propia se declaran incluidas dentro de las actividades de edición»*. Por tanto, el concepto *ibidem* afirmó que la tarifa aplicable para la actividad de impresión de libros por encargo era 9,66% y no 4,14%. No prospera el cargo de apelación.

9- Respecto a la inobservancia del precedente que advirtió la actora, destaca la Sala que el fallo aludido por la recurrente no vincula a esta judicatura, habida cuenta de que se trata de una sentencia proferida por un inferior jerárquico (el Tribunal Administrativo de Cundinamarca). Aunado a lo anterior, el debate analizado en el fallo en mención difiere del debate *sub examine*, toda vez que en esa providencia, tanto la Administración como la apelante coincidían en que la actividad que había desplegado correspondía a la edición de libros.

10- Resuelta esa cuestión, pasa la Sala a estudiar el problema planteado por las partes respecto del gravamen en ICA de los dividendos percibidos por la actora. Al respecto, la demandante sostiene que los dividendos que recibió no podían integrar la base gravable del impuesto discutido, porque las participaciones que los generaron eran activos fijos, a lo que agrega que la percepción de dividendos no hace parte de su objeto social. En contraposición, la Administración alega que el objeto social de su contraparte comprende la negociación de títulos valores y créditos; y que para la configuración del hecho generador de ICA no es necesario que la actividad se ejerza de manera profesional y habitual, por lo que afirma que los dividendos que obtuvo la actora están gravados con ICA; conclusión que comparte el tribunal. Consecuentemente, el objeto de la presente controversia y, de suyo, la decisión que compete a la Sala se concreta en establecer si

los dividendos percibidos a título de rendimiento de la inversión que realizó la apelante están gravados con ICA.

11- Aunque en litigios previos, con supuestos fácticos similares a los discutidos en el *sub lite*, esta Sección consideró que el objeto social del obligado tributario y el carácter de activo fijo o movable de las acciones, regían el juicio respecto a la realización de la «*actividad comercial*» gravada con ICA al percibir dividendos<sup>7</sup>, observa la Sala que esa posición jurídica contraviene los criterios de decisión fijados para establecer bajo qué circunstancias se considera que una operación de inversión de la que provienen dividendos constituye actividad comercial gravada con ICA en la sentencia de unificación 2021CE-SUJ-4-002, del 02 de diciembre de 2021 (exp. 23424, CP: Julio Roberto Piza). En consecuencia, por las razones expuestas en el fallo en cita que llevaron a esta Sección a cambiar su posición y unificar los criterios de decisión para resolver cuestiones relativas al gravamen de dividendos en ICA y atendiendo a lo preceptuado en el artículo 10 del CPACA, la presente controversia se fallará de conformidad con la regla de unificación dictada en la citada sentencia del 02 de diciembre de 2021, en lugar de las decisiones invocadas por las partes.

Según ese parámetro, «[e]n el caso de la remisión al Código de Comercio efectuada por los artículos 32 de la Ley 14 de 1983, 198 del Decreto Ley 1333 de 1986 y 34 del Decreto Distrital 352 de 2002, se considera que una operación constituye actividad comercial gravada con el ICA cuando la misma la ejerce el sujeto pasivo con carácter empresarial, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de este proveído».

Asimismo, este fallo de unificación precisó que la formulación del objeto social no determina la realización del hecho generador de ningún impuesto que recaiga sobre capacidades económicas efectivas, en tanto no existen impuestos que tengan por hecho generador la simple manifestación de una capacidad de acción. Además, esta providencia aclaró que no existe razón, ni interpretativa, ni de derecho positivo, que lleve a considerar que se preservan de imposición los rendimientos derivados de la explotación del activo fijo mientras permanece en el patrimonio del sujeto pasivo del ICA, comoquiera que el ingreso que surge de la explotación del activo fijo da cuenta, precisamente, de que en el contexto de los negocios ejecutados en un mercado se están percibiendo remuneraciones por el aprovechamiento de los factores productivos.

Por tanto, para juzgar si se realiza la «*actividad comercial*» gravada con ICA por la participación en el capital de sociedades comerciales, ni el objeto social del obligado tributario, ni el carácter de activo fijo o movable de las acciones, rigen el presente juicio, de manera que, al efecto, debe determinarse si la demandante desempeñó con carácter empresarial la participación en los fondos propios de personas jurídicas mercantiles, percibiendo a cambio una remuneración económica a título de dividendos u otros derechos apreciables en dinero conferidos por la entidad a quienes ostenten la calidad de socios, accionistas, asociados o partícipes. De ser así, el ingreso obtenido se integrará en la base gravable de ICA del inversionista, sin que a dichos efectos sea determinante el giro ordinario de los negocios del inversionista, ni la formulación de su objeto social, ni la condición de activo fijo de las acciones poseídas, ni la profesionalidad o habitualidad con la cual se lleven a cabo las inversiones. Al efecto, son indicativos de la existencia de una organización empresarial: la afectación de un capital determinado a la actividad de inversión en sociedades comerciales, la uniformidad en el desarrollo de esa operación,

<sup>7</sup> Sentencias del 20 de noviembre de 2014 (exp. 18750, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas); del 11 y del 18 de mayo de 2017 y del 29 de junio de ese año (exps. 20768, 21036 y 21918 CP: Stella Jeannette Carvajal Basto); del 31 de mayo de 2018 (exp. 21776, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez); del 15 de noviembre de 2018 (exp. 23700, CP: Milton Chaves García); y del 23 de septiembre de 2021 (exp. 24504, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).



la importancia relativa que la ejecución de esa actividad tenga para la contribuyente (en términos de proporción del patrimonio destinado a dicha actividad), la contratación de personal destinado a llevarla a cabo, la realización de gastos vinculados a esa actividad, la conexión del negocio mercantil con otros actos de igual naturaleza y la utilización de uno o varios establecimientos de comercio, aunque ellos no estén registrados en la jurisdicción de la entidad territorial. Cuando concurren circunstancias de ese tipo, hay un alto grado de probabilidad de que se esté en presencia de una actividad mercantil.

12- Establecida la regla jurídica aplicable, corresponde decidir con ella el caso objeto de enjuiciamiento. De conformidad con el certificado del revisor fiscal de la actora, expedido el 04 de octubre de 2013, que sirvió de fundamento a la Administración para determinar la cuantía de los dividendos percibidos por la actora durante los periodos revisados, la demandante era propietaria de acciones de dos sociedades comerciales y una de ellas hacía parte de un grupo empresarial. La actora adquirió el primer conjunto de acciones el 17 de septiembre de 1992 por un valor de \$28.260.000; y efectuó la última compra el 30 de diciembre de 2012 por la suma de \$121.350.000. En relación con el segundo grupo, la contribuyente adquirió la participación el 22 de julio de 2007 y el 27 de abril de 2011, en la cuantía de \$20.000.000 y \$19.999.200, respectivamente (f. 173 cp1). Además, según las declaraciones del impuesto sobre la renta que presentó la apelante por los años gravables 2011 y 2012, su patrimonio líquido ascendió a \$12.496.721.000 y a \$13.423.483.000, señaladamente (ff. 32 y 33 caa). En el expediente no obran otros medios de prueba relacionados con la percepción de los dividendos objeto de análisis.

13- A la luz de esos hechos, se advierte que, de conformidad con el fallo de unificación, el objeto social del obligado tributario y el carácter de activo fijo o movable de las acciones no inciden en la configuración del hecho generador del tributo discutido, por lo que no serán analizados a estos efectos. De otro lado, la Sala observa que los dividendos que la demandada pretende gravar provienen de acciones de dos sociedades mercantiles que la actora adquirió en cuatro momentos diferentes en los años de 1992, 2007, 2011 y 2012. En ese sentido, de las pruebas obrantes en el plenario se observa que la apelante no destinó un capital determinado para la ejecución de la actividad debatida ni realizó las operaciones con uniformidad, pues las sumas destinadas a la compra de acciones variaron notablemente, al igual que la época de su adquisición, por cuanto entre ellas existe un intervalo de 15 años, 4 años y 1 año. Además, aprecia la Sala que la ejecución de la inversión no reporta una importancia significativa para la contribuyente en términos de proporción respecto de su patrimonio. Asimismo, la demandante no negoció las acciones que adquirió, ni adoptó medidas o estrategias destinadas a controlar o potenciar el resultado de sus inversiones. Sumado a lo anterior, en el plenario no existen medios de prueba que acrediten la contratación de personal destinado ejecutar la actividad mencionada, la realización de gastos vinculados a ella, su conexión del negocio mercantil con otros actos de igual naturaleza, ni el uso de uno o varios establecimientos de comercio para llevarla a cabo. En consecuencia, las pruebas obrantes en el expediente no acreditan que la demandante haya ejercido con carácter empresarial la actividad comercial que generó los dividendos. Prospera el cargo de apelación.

14- Resta verificar si correspondía imponer a la demandante la sanción por inexactitud a que se refiere el artículo 101 del Decreto 807 de 1993. La norma tipifica, a título de inexactitud, la omisión de ingresos gravados, la inclusión de deducciones, descuentos y exenciones inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias de datos o factores falsos, equivocados o incompletos, de los cuales derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor del contribuyente o responsable. Pero, la misma disposición exime de reproche punitivo las situaciones en las cuales la autoliquidación inexacta del tributo se deba a errores de apreciación del derecho aplicable

(que no sobre los hechos del caso), del mismo modo en que lo prevé el artículo 647 del ET. En vista de que la Sala determinó que el demandante autoliquidó el ICA aplicando una tarifa que no le correspondía, hay adecuación típica entre la conducta juzgada y el tipo infractor descrito normativamente sin que se advierta un error en la apreciación del derecho aplicable.

Con todo, dado que prosperó el cargo de nulidad relativo a la adición de ingresos gravados por concepto de dividendos, hay lugar a reducir la multa impuesta en esa proporción. Consecuentemente, el monto de la sanción procedente se calcula así:

Factor	Valor
Saldo a cargo autoliquidado antes de sanciones	\$90.487.000
Saldo a cargo determinado antes de sanciones	\$159.249.000
Base de la sanción por inexactitud	\$68.762.000
Porcentaje	100%
Sanción por inexactitud	\$68.762.000

15- En suma, la Sala avalará la glosa relativa a la tarifa aplicable a la actividad principal de la actora, pero negará la adición de ingresos gravados por dividendos. Por tanto, la liquidación de ICA a cargo de la demandante por los bimestres revisados se calcula así:

5.º bimestre de 2011:

Concepto	Demandante	Demandada	Sentencia
Total ingresos ordinarios y extraordinarios del bimestre	\$2.192.230.000	\$2.198.275.000	\$2.198.275.000
Total ingresos obtenidos fuera del distrito capital	\$0	\$0	\$0
Total ingresos obtenidos en el distrito capital	\$2.192.230.000	\$2.198.275.000	\$2.198.275.000
Devoluciones, rebajas y descuentos	\$0	\$6.045.000	\$6.045.000
Otras deducciones, exenciones, actividades no sujetas	\$196.254.000	\$207.230.000	\$207.503.000
Total ingresos netos gravables	\$1.995.976.000	\$1.985.000.000	\$1.984.727.000
Impuesto de industria y comercio	\$10.505.000	\$19.092.000	\$19.089.000
Impuesto de avisos y tableros	\$0	\$0	\$0
Total impuesto a cargo	\$10.505.000	\$19.092.000	\$19.089.000
Valor retenido a título de impuesto de industria y comercio	\$168.000	\$168.000	\$168.000
Sanciones	\$0	\$13.739.000	\$8.584.000
Total saldo a pagar	\$10.337.000	\$32.663.000	\$27.505.000

6.º bimestre de 2011:

Concepto	Demandante	Demandada	Sentencia
Total ingresos ordinarios y extraordinarios del bimestre	\$3.477.385.000	\$3.581.843.000	\$3.581.843.000
Total ingresos obtenidos fuera del distrito capital	\$0	\$0	\$0
Total ingresos obtenidos en el distrito capital	\$3.477.385.000	\$3.581.843.000	\$3.581.843.000
Devoluciones, rebajas y descuentos	\$42.890.000	\$114.809.000	\$114.809.000
Otras deducciones, exenciones, actividades no sujetas	\$563.607.000	\$601.890.000	\$612.192.000
Total ingresos netos gravables	\$2.870.888.000	\$2.865.144.000	\$2.854.842.000
Impuesto de industria y comercio	\$19.007.000	\$27.609.000	\$27.495.000
Impuesto de avisos y tableros	\$0	\$0	\$0
Total impuesto a cargo	\$19.007.000	\$27.609.000	\$27.495.000
Valor retenido a título de impuesto de industria y comercio	\$0	\$0	\$0
Sanciones	\$0	\$13.763.000	\$8.488.000
Total saldo a pagar	\$19.007.000	\$41.372.000	\$35.983.000

1.º bimestre de 2012:

Concepto	Demandante	Demandada	Sentencia
Total ingresos ordinarios y extraordinarios del bimestre	\$1.935.370.000	\$1.935.370.000	\$1.935.370.000



Total ingresos obtenidos fuera del distrito capital	\$0	\$0	\$0
Total ingresos obtenidos en el distrito capital	\$1.935.370.000	\$1.935.370.000	\$1.935.370.000
Devoluciones, rebajas y descuentos	\$55.384.000	\$55.384.000	\$55.384.000
Otras deducciones, exenciones, actividades no sujetas	\$54.798.000	\$58.728.000	\$59.121.000
Total ingresos netos gravables	\$1.825.188.000	\$1.821.258.000	\$1.820.865.000
Impuesto de industria y comercio	\$8.557.000	\$17.535.000	\$17.531.000
Impuesto de avisos y tableros	\$0	\$0	\$0
Total impuesto a cargo	\$8.557.000	\$17.535.000	\$17.531.000
Valor retenido a título de impuesto de industria y comercio	\$0	\$0	\$0
Sanciones	\$0	\$14.365.000	\$8.974.000
Total saldo a pagar	\$8.557.000	\$31.900.000	\$26.505.000

## 2.º bimestre de 2012:

Concepto	Demandante	Demandada	Sentencia
Total ingresos ordinarios y extraordinarios del bimestre	\$2.592.845.000	\$2.592.845.000	\$2.592.845.000
Total ingresos obtenidos fuera del distrito capital	\$0	\$0	\$0
Total ingresos obtenidos en el distrito capital	\$2.592.845.000	\$2.592.845.000	\$2.592.845.000
Devoluciones, rebajas y descuentos	\$204.558.000	\$204.557.000	\$204.557.000
Otras deducciones, exenciones, actividades no sujetas	\$703.321.000	\$729.165.000	\$729.454.000
Total ingresos netos gravables	\$1.684.966.000	\$1.659.123.000	\$1.658.834.000
Impuesto de industria y comercio	\$9.209.000	\$15.933.000	\$15.930.000
Impuesto de avisos y tableros	\$0	\$0	\$0
Total impuesto a cargo	\$9.209.000	\$15.933.000	\$15.930.000
Valor retenido a título de impuesto de industria y comercio	\$103.000	\$103.000	\$103.000
Sanciones	\$0	\$10.758.000	\$6.721.000
Total saldo a pagar	\$9.106.000	\$26.588.000	\$22.548.000

## 3.º bimestre de 2012:

Concepto	Demandante	Demandada	Sentencia
Total ingresos ordinarios y extraordinarios del bimestre	\$1.983.249.000	\$1.985.586.000	\$1.985.586.000
Total ingresos obtenidos fuera del distrito capital	\$0	\$0	\$0
Total ingresos obtenidos en el distrito capital	\$1.983.249.000	\$1.985.586.000	\$1.985.586.000
Devoluciones, rebajas y descuentos	\$16.971.000	\$19.309.000	\$19.309.000
Otras deducciones, exenciones, actividades no sujetas	\$502.241.000	\$508.563.000	\$508.967.000
Total ingresos netos gravables	\$1.464.037.000	\$1.457.714.000	\$1.457.310.000
Impuesto de industria y comercio	\$7.742.000	\$13.956.000	\$13.952.000
Impuesto de avisos y tableros	\$0	\$0	\$0
Total impuesto a cargo	\$7.742.000	\$13.956.000	\$13.952.000
Valor retenido a título de impuesto de industria y comercio	\$803.000	\$803.000	\$803.000
Sanciones	\$0	\$9.942.000	\$6.210.000
Total saldo a pagar	\$6.939.000	\$23.095.000	\$19.359.000

## 4.º bimestre de 2012:

Concepto	Demandante	Demandada	Sentencia
Total ingresos ordinarios y extraordinarios del bimestre	\$2.024.279.000	\$2.037.722.000	\$2.037.722.000
Total ingresos obtenidos fuera del distrito capital	\$0	\$0	\$0
Total ingresos obtenidos en el distrito capital	\$2.024.279.000	\$2.037.722.000	\$2.037.722.000
Devoluciones, rebajas y descuentos	\$4.035.000	\$4.035.000	\$4.035.000
Otras deducciones, exenciones, actividades no sujetas	\$299.363.000	\$305.903.000	\$320.326.000
Total ingresos netos gravables	\$1.720.881.000	\$1.727.784.000	\$1.713.361.000
Impuesto de industria y comercio	\$10.046.000	\$16.857.000	\$16.698.000
Impuesto de avisos y tableros	\$0	\$0	\$0
Total impuesto a cargo	\$10.046.000	\$16.857.000	\$16.698.000
Valor retenido a título de impuesto de industria y comercio	\$54.000	\$54.000	\$54.000
Sanciones	\$0	\$10.898.000	\$6.652.000



Total saldo a pagar	\$9.992.000	\$27.701.000	\$23.296.000
---------------------	-------------	--------------	--------------

5.º bimestre de 2012:

Concepto	Demandante	Demandada	Sentencia
Total ingresos ordinarios y extraordinarios del bimestre	\$2.038.050.000	\$2.038.050.000	\$2.038.050.000
Total ingresos obtenidos fuera del distrito capital	\$0	\$0	\$0
Total ingresos obtenidos en el distrito capital	\$2.038.050.000	\$2.038.050.000	\$2.038.050.000
Devoluciones, rebajas y descuentos	\$7.270.000	\$7.270.000	\$7.270.000
Otras deducciones, exenciones, actividades no sujetas	\$86.291.000	\$86.637.000	\$87.054.000
Total ingresos netos gravables	\$1.944.489.000	\$1.944.143.000	\$1.943.726.000
Impuesto de industria y comercio	\$9.883.000	\$18.790.000	\$18.785.000
Impuesto de avisos y tableros	\$0	\$0	\$0
Total impuesto a cargo	\$9.883.000	\$18.790.000	\$18.785.000
Valor retenido a título de impuesto de industria y comercio	\$0	\$0	\$0
Sanciones	\$0	\$14.251.000	\$8.902.000
Total saldo a pagar	\$9.883.000	\$33.041.000	\$27.687.000

6.º bimestre de 2012:

Concepto	Demandante	Demandada	Sentencia
Total ingresos ordinarios y extraordinarios del bimestre	\$3.197.233.000	\$3.197.233.000	\$3.197.233.000
Total ingresos obtenidos fuera del distrito capital	\$0	\$0	\$0
Total ingresos obtenidos en el distrito capital	\$3.197.233.000	\$3.197.233.000	\$3.197.233.000
Devoluciones, rebajas y descuentos	\$55.224.000	\$55.224.000	\$55.224.000
Otras deducciones, exenciones, actividades no sujetas	\$66.310.000	\$50.275.000	\$64.799.000
Total ingresos netos gravables	\$3.075.699.000	\$3.091.734.000	\$3.077.210.000
Impuesto de industria y comercio	\$15.538.000	\$29.930.000	\$29.770.000
Impuesto de avisos y tableros	\$0	\$0	\$0
Total impuesto a cargo	\$15.538.000	\$29.930.000	\$29.770.000
Valor retenido a título de impuesto de industria y comercio	\$31.000	\$31.000	\$31.000
Sanciones	\$0	\$23.027.000	\$14.232.000
Total saldo a pagar	\$15.507.000	\$52.926.000	\$43.971.000

16- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

### FALLA

1. **Declarar** fundado el impedimento manifestado por la Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.

2. **Modificar** los ordinales primero y segundo de la sentencia apelada. En su lugar:

*Primero. Declarar la nulidad parcial de los actos demandados.*

*Segundo. A título de restablecimiento del derecho, fijar el ICA a cargo de la demandante por los bimestres 5.º y 6.º de 2011 y 1.º a 6.º de 2012 de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la sentencia de segunda instancia y la sanción de inexactitud por dichos periodos en \$68.762.000.*

3. **Reconocer** personería a Johana Andrea Almeyda González como apoderada de la





demandada, en virtud del poder otorgado (índice 18).

4. Sin condena en costas en segunda instancia.
5. En lo demás, confirmar la sentencia apelada.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

*(Firmado electrónicamente)*  
**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**  
Presidente

*(Firmado electrónicamente)*  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

*(Firmado electrónicamente)*  
**MILTON CHAVES GARCÍA**