



## SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN CUARTA

**CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Bogotá D.C., veintiséis (26) de julio de dos mil dieciocho (2018)**

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2013-00585-01 (**21162**)  
**Demandante:** SOCINEG S.A.  
**Demandado:** DISTRITO CAPITAL - SECRETARÍA DE HACIENDA  
DISTRITAL

**Temas:** Impuesto de Industria y Comercio. Bimestre 1 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 demandada<sup>1</sup> contra la sentencia del 14 de mayo de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - Subsección A, que en la parte resolutive dispuso lo siguiente:

*«**PRIMERO.** Se **DECLARA** la nulidad de la Resolución No. 225 DDI 002311 del 6 de febrero de 2013, por medio de la cual el Jefe de oficina de Liquidación – Subdirección de Impuestos a la Producción y al*

---

<sup>1</sup> Fls. 228 a 231 c.p.

*Consumo de la Secretaria de Hacienda Distrital, liquidó oficialmente el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros a cargo de SOCINEG S.A. NIT 900.104.080., correspondiente a la declaración presentada por el primer bimestre del año 2011.*

**SEGUNDO.** *A título de restablecimiento del derecho se declara en firme la liquidación privada de corrección del impuesto de industria y comercio y avisos y tableros presentada por la sociedad SOCINEG S.A. correspondiente al primer bimestre del año gravable 2011 la cual fue objeto de liquidación oficial de corrección No. 888DDI021115 del 16 de mayo de 2012.*

**TERCERO.** *No hay condena en costas.  
(...)»*

## **ANTECEDENTES**

El 18 de marzo de 2011, la sociedad Socineg S.A. presentó la declaración del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros (ICA), correspondiente al bimestre 1 de 2011, en la que declaró como ingresos gravables la suma de \$2.697.890.000 e impuesto y valor a pagar por \$29.785.000<sup>2</sup>.

El 28 de febrero de 2012, la sociedad solicitó a la Secretaría de Hacienda - Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo, corrección de la citada declaración de ICA, en el sentido de disminuir el valor a pagar a la suma de \$57.000, debido a que en la declaración inicial incluyó dentro de la base gravable la suma de \$2.692.684.000 correspondiente a ingresos por dividendos y, de acuerdo con la sentencia del 19 de mayo de 2011 (Exp. 18263) del Consejo de Estado, la percepción de dividendos originados en

---

<sup>2</sup> Fl. 39 c.a.

acciones que hacen parte del activo fijo, no pueden ser gravados con ICA<sup>3</sup>.

El 16 de mayo de 2012, la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo, Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá expidió la Resolución No. 888 DDI 021115, mediante la cual modificó la declaración privada de ICA, correspondiente al bimestre 1 de 2011, de acuerdo con el proyecto de liquidación presentado por la sociedad<sup>4</sup>.

El 11 de septiembre de 2012, la Oficina de Fiscalización de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo - Dirección Distrital de Impuestos - Secretaría de Hacienda de la Alcaldía Mayor de Bogotá profirió a SOCINEG S.A. el Requerimiento Especial 2012EE220002<sup>5</sup>, proponiendo modificar la liquidación de corrección del bimestre 1 de 2011, en el sentido de adicionar ingresos omitidos por \$2.692.683.642 (correspondiente a dividendos y/o participaciones), total impuesto a cargo \$29.755.000, e imponer sanción por inexactitud en \$47.565.000, para un total saldo a cargo de \$77.350.000.

El 28 de noviembre de 2012, el representante legal de la sociedad dio respuesta al requerimiento especial<sup>6</sup>.

---

<sup>3</sup> Fls. 34 a 38 c.a.

<sup>4</sup> Fls. 65 a 67 c.p.

<sup>5</sup> Fls. 77 a 90 c.a.

<sup>6</sup> Fls. 91 a 107 c.a.

El 6 de febrero de 2013, la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo - Dirección Distrital de Impuestos - Secretaría de Hacienda de la Alcaldía Mayor de Bogotá, expidió la Resolución No. 225 DDI 002311<sup>7</sup>, profiriendo liquidación oficial de revisión, en los términos propuestos en el requerimiento especial.

## **DEMANDA**

SOCINEG 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:

*«2.1. Pretendemos que se declare la nulidad de la Resolución No. 225 DDI 002311 del 6 de febrero de 2013 mediante la cual la Secretaría de Hacienda Distrital resolvió liquidar oficialmente el impuesto de industria y comercio del Bimestre 1º del año 2011.*

*2.2. Como restablecimiento del derecho, pretendemos que se declare la firmeza de la declaración del impuesto de industria y comercio presentada por SOCINEG S.A. correspondiente al Bimestre 1º del año 2011; o en su defecto, que se ordene la liquidación respectiva».*

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política
- Artículos 32, 33, 34 y 35 del Decreto 352 de 2002
- Artículo 711 del Estatuto Tributario

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

---

<sup>7</sup> Fls. 105 a 119 c.p.

Precisó que la Administración Distrital desconoció la jurisprudencia del Consejo de Estado de 2011 y 2012, en la cual se concluyó que *«los dividendos generados por acciones conservadas como activos fijos, no integran la base gravable del impuesto de industria y comercio; y que la percepción de dividendos no constituye actividad gravada (comercial, industrial ni de servicios), cuando deviene de acciones conservadas en el activo fijo»*<sup>8</sup>.

Indicó que la declaración corregida de ICA correspondiente al bimestre 1 de 2011, no solo está sustentada en los artículos 32 a 35 del Decreto Distrital 352 de 2002, que no contemplan la percepción de dividendos como hecho generador ni actividad gravada con dicho impuesto, sino también en los pronunciamientos del Consejo de Estado.

Sostuvo que la doctrina y la jurisprudencia expuesta por la Administración en el acto demandado no es aplicable, ni por su contenido ni por la fecha de expedición, además se basó en un requerimiento especial que contiene la reproducción textual de doctrina anulada por el Consejo de Estado.

Señaló que las acciones que interesan a este proceso son activos fijos, porque: (i) el objeto social de la actora es adquirir bienes para mantenerlos en su activo fijo; (ii) no hay periodicidad ni continuidad en la enajenación de acciones, como se comprueba con el certificado suscrito por el revisor fiscal; (iii) están registradas

---

<sup>8</sup> Fl. 25 c.p.

contablemente dentro de su activo fijo; (iv) la venta de acciones no hace parte del giro ordinario de sus negocios; (v) la intención al adquirir las acciones fue y siempre ha sido mantenerlas en su activo fijo y, (vi) no mantiene acciones en su inventario como activos movibles disponibles para la venta.

Anotó que la resolución demandada adolece de nulidad porque es contraria al principio general del derecho según el cual «*lo accesorio sigue la suerte de lo principal*», porque los dividendos son accesorios a las acciones conservadas en el activo fijo, de manera que si los ingresos por la enajenación de estas no están gravados por tratarse de activos fijos, tampoco los dividendos que generan.

Expuso que el acto fue expedido con violación al debido proceso, porque el requerimiento especial no explicó la adición de \$2.692.683.643 en el renglón «*total ingresos de Bogotá*», ni porqué pretendía disminuirse a \$2.692.683.643, del renglón «*deducciones, exenciones y actividades no sujetas*», imposibilitando al contribuyente una defensa de fondo, independiente que la liquidación oficial lo explicara, pues ya no tenía la oportunidad de defenderse y contradecirlo. Adujo que la Administración omitió pronunciarse sobre la jurisprudencia citada en la respuesta al requerimiento especial.

Concluyó que no procede la sanción por inexactitud, porque el contribuyente corrigió su declaración de conformidad con la jurisprudencia del Consejo de Estado. En caso de no accederse a la

nulidad del acto demandado, debe tenerse en cuenta que se configuraría una diferencia de criterios, pues mientras la Administración considera que los dividendos que perciba una sociedad están gravados con ICA, el Consejo de Estado y la demandante consideran que percibir dividendos no es hecho generador ni actividad gravada.

## **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 continuación<sup>9</sup>:

Manifestó que la parte demandante incurrió en error, al considerar que por el hecho de que en el certificado de existencia y representación aportado se exprese que la compra de activos «*se hará para conservarlos en su activo fijo, eso excluye los ingresos obtenidos en la comercialización de dichos bienes de la base gravable de ICA*», ya que la estipulación que se haga en dicho documento de manera alguna puede modificar la ley, en el sentido de alterar la base gravable o los sujetos pasivos del impuesto.

En cuanto a que la sociedad no realiza ordinaria y habitualmente la actividad de invertir en sociedades y que su propósito no es comprar acciones u otros bienes para venderlos, señaló que el

---

<sup>9</sup> Fls. 138 a 145 c.p.

hecho generador del ICA y la obligación de declarar y pagar el gravamen lo constituyen las actividades que ejecute el sujeto pasivo dentro del Distrito Capital, con independencia de la habitualidad o la forma de desarrollo.

En torno a la «*actividad comercial*», citó los artículos 32 del Decreto Distrital 352 de 2002 y 20 del Código de Comercio, así como la sentencia C-121 de 2006 de la Corte Constitucional.

Sostuvo que el requerimiento especial está debidamente motivado, la Administración realizó una debida justificación y explicación de la existencia de la base gravable, expuso los hechos y fundamentos de derecho y, su brevedad, no implica insuficiencia.

Frente a la sanción por inexactitud, señaló que al verificarse la naturaleza del error cometido por el contribuyente, se concluyó que es producto de la inaplicación de las normas vigentes para la fecha de ocurrencia de los hechos, que excluye la aducida diferencia de criterios.

En cuanto a la demanda per saltum, advirtió que si bien el artículo 720 del Estatuto Tributario permite acudir directamente, si se opta por ello, no se pueden presentar pruebas en sede judicial que no fueron aportadas en sede administrativa.

## **AUDIENCIA INICIAL**

El 4 de febrero de 2014 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011<sup>10</sup>. 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 la Resolución No. 225 DDI 002311 del 6 de febrero de 2013»*.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - Subsección A. en sentencia de 14 de mayo de 2014, anuló el acto demandado y, a título de restablecimiento del derecho, declaró en firme la liquidación privada de corrección de ICA presentada por la sociedad, correspondiente al bimestre 1 de 2011, con fundamento en las siguientes consideraciones:

En cuanto a las pruebas que no se allegaron ante la Administración, teniendo en cuenta que se acudió en forma directa ante la jurisdicción, sin haberse interpuesto el recurso de reconsideración, anotó que el certificado del revisor fiscal fue una prueba decretada en la audiencia inicial por haber sido aportada como anexo a la demanda, por lo que *«no es admisible el argumento de que se haya desconocido el derecho de defensa de la Administración»*.

---

<sup>10</sup> Fls. 170 a 173 c.p.

Aludió al régimen normativo que regula el ICA, transcribió apartes de sentencias del Consejo de Estado, en las cuales se ha sostenido que *«las acciones se consideran activos fijos siempre y cuando no se enajenen dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente, la percepción de dividendos no deriva de la realización de una actividad industrial, comercial o de servicios susceptible del referido impuesto, y los ingresos percibidos por tal concepto no se encuentran sometidos a dicho gravamen<sup>11</sup>»*.

Con base en el objeto social de la actora y el certificado del revisor fiscal expresó que la sociedad tiene como objeto principal la adquisición de bienes de cualquier naturaleza para conservarlos en el activo fijo y obtener rendimientos periódicos, y que entre el 1 de enero y 28 de febrero de 2011 la demandante percibió ingresos en cuantía de \$2.692.683.642, provenientes de acciones que posee SOCINEG S.A.

Al efecto, precisó que los dividendos se derivaron de acciones que conforme al objeto social y a la contabilidad de la sociedad, constituyen activos fijos y, por lo tanto, no están gravados con ICA.

Concluyó la improcedencia de la sanción por inexactitud, como consecuencia de la actuación acorde con la ley que desplegó la actora.

---

<sup>11</sup> Sentencia de 19 de mayo de 2011, Exp. 18263 C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, reiterada en sentencias de 23 de junio de 2011, Exp. 18122 C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y de 11 de noviembre de 2011, Exp. 18277 C.P. William Giraldo Giraldo.

No condenó en costas, por tratarse de proceso en el cual se ventila un interés público, conforme con el artículo 188 del CPACA.

### **RECURSO DE APELACIÓN**

Inconforme con la decisión de primera instancia, la parte demandada formuló recurso de apelación<sup>12</sup>, el cual sustentó con fundamento en los siguientes argumentos:

Anotó que el contribuyente acude en demanda *per-saltum* sin atender debidamente el requerimiento especial, en vía judicial aporta pruebas que omitió en la vía administrativa, lo que en su entender es contradictorio frente a la procedencia del recurso de reconsideración, su necesidad y pertinencia.

Señaló que el hecho de haber tenido como prueba el certificado del revisor fiscal en la audiencia inicial, no obsta para insistir en que el mismo no fue allegado en vía administrativa.

Con fundamento en la sentencia del 9 de agosto de 2013, proferida por la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca<sup>13</sup> expresó que la actividad consistente en realizar

---

<sup>12</sup> Fls. 228 a 232 c.p.

<sup>13</sup> Exp. 2010-000146-01. M.P. Dra. Nelly Yolanda Villamizar de Peñaranda

inversión en acciones de sociedades y partes de interés en empresas constituye una actividad comercial generadora de rendimientos financieros, constitutivos de la base gravable de ICA, conforme con lo establecido en los artículos 154 del Decreto Ley 1421 de 1993 y 42 del Decreto Distrital 352 de 2002.

Cuestionó la jurisprudencia citada en la providencia apelada, por no tener soporte normativo, *«pues lo que no está gravado es la utilidad en la venta de activos fijos, y sí lo están los rendimientos financieros generados por la inversión y tenencia de tales títulos»*.

Finalmente dijo que la forma permanente o transitoria en la realización de actividades gravadas puede incidir en definir si una persona es o no comerciante, pero no en el gravamen de ICA, pues ello no surge del artículo 32 de la Ley 14 de 1983.

## **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**La demandante** reiteró los argumentos de la demanda.

Frente a lo cuestionado por la Administración Distrital, en torno a que no es procedente alegar en sede judicial aspectos que no fueron expuestos al momento de atender el requerimiento especial cuando se acude en demanda per-saltum, advirtió que la demandada no precisa cuáles son las pruebas que supuestamente no se aportaron o no se solicitaron, y si se trata del certificado del revisor fiscal que se tuvo en cuenta como prueba en la audiencia

inicial, nunca fue solicitado por la Administración, por lo que no es una prueba escondida, pues fue presentada con la demanda.

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

**El Ministerio Público** no se pronunció en esta etapa procesal.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Decide la Sala sobre la legalidad de la **Resolución N° 225 DDI 002311 del 6 de febrero de 2013**, proferida por la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo - Secretaría de Hacienda de Bogotá, mediante la cual liquidó oficialmente el impuesto de industria y comercio a la sociedad actora, correspondiente al bimestre 1 del año 2011.

En los términos del recurso de apelación, corresponde establecer: i) si por el hecho de prescindir del recurso de reconsideración y acudir directamente ante la jurisdicción contencioso administrativa, no se pueden presentar pruebas en sede judicial que no fueron aportadas en sede administrativa, ii) si los dividendos obtenidos por la sociedad están incluidos en la base gravable del impuesto de industria, comercio, y iii) la procedencia de la sanción por inexactitud.

## **Pruebas en demanda *per-saltum***

La entidad apelante adujo que la actora acude en demanda *per-saltum* sin atender debidamente el requerimiento especial y en vía judicial aporta pruebas que omitió en sede administrativa, lo cual es contradictorio frente a la procedencia del recurso de reconsideración, su necesidad y pertinencia.

El artículo 720 del Estatuto Tributario prevé que contra las liquidaciones oficiales, las resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos en relación con los impuestos administrados por la DIAN, procede el recurso de reconsideración.

El párrafo del referido artículo faculta a los contribuyentes para prescindir del recurso de reconsideración y acudir directamente ante la jurisdicción contencioso administrativa, dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial, siempre y cuando se hubiere "*atendido en debida forma el requerimiento especial y no obstante se practique liquidación oficial*"<sup>14</sup>.

La Sección<sup>15</sup> ha precisado que el requerimiento especial se entiende atendido en debida forma de acuerdo con el artículo 707 *ibídem*<sup>16</sup>, cuando se reúnen los siguientes presupuestos:

---

<sup>14</sup> Aplicable por remisión del artículo 104 del Decreto Distrital 807 de 1993.

<sup>15</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias de 9 de septiembre de 2004, Exp. 13860, C.P. Dra. Ligia López Díaz; de 28 de octubre de 2004, Exp. 13816, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié; de 4

*i) Que se responda dentro de los 3 meses siguientes, contados a partir de la fecha de notificación del requerimiento especial*

*ii) Que se haga por escrito de acuerdo con las prescripciones del artículo 559 del E.T.;*

*iii) Que lo suscriba el contribuyente o quien tenga la capacidad legal para hacerlo y,*

*iv) Que contenga las objeciones al requerimiento.*

La solicitud de pruebas o el subsanar las omisiones que permite la ley, son actuaciones que no resultan obligatorias, a diferencia de lo que ocurre con los demás requisitos citados.

En el caso concreto, no era obligatorio que la sociedad aportara o solicitara pruebas con la respuesta al requerimiento especial para considerar atendido en debida forma el requerimiento y poder acudir en demanda *per saltum*.

Además, el hecho de que en la actuación administrativa no se aportaran pruebas no impide que en el proceso contencioso administrativo sí se alleguen y se tengan en cuenta, toda vez que según lo previsto en el artículo 212 del CPACA, con la demanda y

---

de noviembre de 2004, Exp. 13818, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz; de 6 de octubre de 2005, Exp. 14581, C. P. Dra María Inés Ortiz Barbosa; de 2 de agosto de 2007, Exp. 14913, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz; de 3 de julio de 2013, Exp. 18933, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia; de 26 de noviembre de 2015, Exp. 19763, Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; y de 2 de marzo de 2017, Exp. 22659, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

<sup>16</sup> Artículo 707. RESPUESTA AL REQUERIMIENTO ESPECIAL. Dentro de los tres (3) meses siguientes, contados a partir de la fecha de notificación del requerimiento especial, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, deberá formular por escrito sus objeciones, solicitar pruebas, subsanar las omisiones que permita la ley, solicitar a la Administración se alleguen al proceso documentos que reposen en sus archivos, así como la práctica de inspecciones tributarias, siempre y cuando tales solicitudes sean conducentes, caso en el cual, estas deben ser atendidas.

su contestación las partes pueden presentar las pruebas necesarias para demostrar el derecho pretendido.

En efecto, el certificado del revisor fiscal aportado con la demanda<sup>17</sup> y, el Oficio No. 20122530116861 de 19 de diciembre de 2012, expedido por el DANE<sup>18</sup>, fueron decretados como prueba por el *a quo* en el desarrollo de la audiencia inicial realizada el 4 de febrero de 2014<sup>19</sup>, sin que hubieran sido tachados de falsos por la demandada, ni recurrida tal decisión.

En consecuencia, el requerimiento especial fue atendido en debida forma y, era procedente allegar pruebas ante la jurisdicción no aportadas en la actuación administrativa.

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

La Sección, en reciente pronunciamiento<sup>20</sup>, 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.

---

<sup>17</sup> Fl. 120 c.p.

<sup>18</sup> Fls. 121 a 122 c.p.

<sup>19</sup> Fls. 170 a 174 c.p.

<sup>20</sup> Sentencia del 31 de mayo de 2018, Exp. **21776**, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, reiterada en sentencia del 18 de julio de 2018, Exp. **23009**, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, actor SOCINEG S.A.

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»<sup>21</sup>.*

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.<sup>22</sup> 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.

---

<sup>21</sup> 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).

<sup>22</sup> 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 1983<sup>23</sup>, 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 1983<sup>24</sup>, 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

---

<sup>23</sup> *“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”*.

<sup>24</sup> *“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”*.

reformas<sup>25</sup>, 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 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 hay indebida interpretación normativa, por cuanto la actividad consistente en realizar inversión en acciones de sociedades y partes de interés en empresas

---

<sup>25</sup> 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"*.

constituye una actividad comercial generadora de rendimientos financieros, constitutivos de la base gravable del impuesto de industria y comercio.

Conforme con el certificado de existencia y representación legal, la sociedad SOCINEG S.A. tiene como objeto social:

**«LA SOCIEDAD TIENE POR OBJETO PRINCIPAL LA ADQUISICIÓN DE BIENES DE CUALQUIER NATURALEZA PARA CONSERVARLOS EN EL ACTIVO FIJO DE LA SOCIEDAD CON EL FIN DE OBTENER RENDIMIENTOS PERIODICOS. EN EJERCICIO DEL OBJETO SOCIAL LA SOCIEDAD PODRÁ: A) ADQUIRIR BIENES DE CUALQUIER NATURALEZA, MUEBLES O INMUEBLES, CORPORALES O INCORPORALES, ASÍ COMO HACER CONSTRUCCIONES Y ARRENDAR O ENAJENAR A CUALQUIER TÍTULO LOS BIENES DE QUE SEA DUEÑA. (...), D) SUSCRIBIR ACCIONES O DERECHOS EN EMPRESAS QUE FACILITEN O CONTRIBUYAN AL DESARROLLO DE SUS OPERACIONES. E) COMPRAR Y/O CONSTITUIR SOCIEDADES DE CUALQUIER NATURALEZA, INCORPORARSE EN COMPAÑÍAS CONSTITUIDAS O FUSIONARSE CON ELLAS. (...) H). CELEBRAR TODA CLASE DE OPERACIONES CON TÍTULOS VALORES, TALES COMO ADQUIRIRLOS, NEGOCIARLOS, EVALUARLOS, PROTESTARLOS, COBRARLOS, ETC. I) EN GENERAL CELEBRAR Y EJECUTAR ACTOS O CONTRATOS EN SU PROPIO NOMBRE, POR CUENTA DE TERCEROS O EN PARTICIPACIÓN CON ELLOS, SIEMPRE QUE TENGAN UNA RELACIÓN DIRECTA CON EL OBJETO PRINCIPAL (...)**» <sup>26</sup>  
(Destaca fuera de texto).

De acuerdo con el objeto social principal transcrito, el mismo se concreta en adquirir bienes de cualquier naturaleza para conservarlos en el activo fijo de la sociedad, con el fin de obtener rendimientos periódicos.

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

---

<sup>26</sup> Fls. 52 y 52 vto. c.p.

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.

Ahora bien, la sociedad demandante aportó como prueba en la demanda: i) certificado del revisor fiscal, en el que se indica que *«con base en la inspección realizada y basado en los estatutos sociales, tal como se puede observar en el certificado de la Cámara de Comercio, se pudo verificar que las **inversiones** de la sociedad se hallan clasificadas como permanentes, conservadas por más de tres años en su activo estando catalogadas como activos fijos y de las cuales obtiene los dividendos.»*<sup>27</sup> y ii) Oficio No. 20122530116861 expedido por el DANE, en el cual precisó que *«Una persona jurídica rentista de capital que no manufactura, produce ni comercializa bienes ni presta servicios, es decir, no desarrolla una actividad económica, no es susceptible de ser clasificada en el marco de la Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las actividades económicas, ya que como se mencionó anteriormente, su finalidad es clasificar las empresas con base en su actividad económica principal»*.

Las citadas pruebas no logran desvirtuar la presunción de legalidad de la Resolución No. 225 DDI 002311 de 6 de febrero de 2013, por la cual se profirió liquidación oficial de revisión, acto que entre otras pruebas se basó en el Acta de Visita realizada el 23 de julio de 2012<sup>28</sup>, en la que el contador de la sociedad informó que *«la empresa*

---

<sup>27</sup> Fl. 120 c.p.

<sup>28</sup> Fls. 21 a 23 c.a.

*hace parte de un grupo empresarial de 20 empresas administradas por SADINSA S.A. y nació en el año 2002 escindida de un grupo de empresas y fueron creadas **con el fin de manejar grupos de activos y de inversiones** dentro de las cuales cada empresa recibió un grupo de acciones para su administración y manejo».*

Lo anterior evidencia que la sociedad está ejecutando actividades de inversionista, como lo certificó el revisor fiscal<sup>29</sup>, que el hecho de ser clasificadas como inversiones permanentes, no es un indicativo para que se le atribuya la calidad de activo fijo.

De otra parte, en cuanto a la actividad de la sociedad, se observa en el RUT<sup>30</sup> se registró como actividad principal el Código 7499, que corresponde según el CIIU a «*Otras actividades empresariales ncp*» y en la declaración de ICA<sup>31</sup> se anotó en la casilla 8 actividad económica principal la 52693, que conforme al CIIU de Bogotá pertenece a «*Otros tipos de comercio ncp no realizado en establecimientos*»<sup>32</sup>, actividad que se enmarca dentro del ámbito comercial<sup>33</sup>, es por ello que la Administración Distrital desde el requerimiento especial ha advertido que «*dicha actividad es la única desarrollada por el contribuyente dado que tales declaraciones no registran otro tipo de actividad*»<sup>34</sup>, aspecto que no fue discutido, ni desvirtuado.

---

<sup>29</sup> Fl. 120 c.p.

<sup>30</sup> Fl. 11 c.a.

<sup>31</sup> Fl. 39 c.a.

<sup>32</sup> No registra actividad secundaria.

<sup>33</sup> Artículo 20 numeral 5 del Código de Comercio.

<sup>34</sup> Fl. 87 vto. c.a.

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 1 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.

No obstante, se dará aplicación al criterio fijado por la Sala, en oportunidad anterior<sup>35</sup>, en la cual, frente a los límites que tiene el superior al decidir el recurso de apelación, precisó que en los casos en que la administración es el único apelante porque la sentencia fue favorable al administrado y, por tanto, este carecería de interés para apelar, *«le corresponde a la Sala analizar el argumento que en primera instancia no prosperó en favor de la parte demandante»*, toda vez que:

*«[...] el superior tiene el deber de estudiar los otros argumentos o razones expuestos en la demanda, para garantizar así el principio de congruencia y de igualdad de las partes o simetría procesal, que se informan, ambos, en el derecho a la tutela judicial efectiva –que le impone el estudio y decisión de todo lo reclamado por el actor-, en el derecho de contradicción –que le asegura al demandado que únicamente está llamado a resistirse a lo que le fue formulado de manera expresa- y el derecho a la igualdad –que supone relativa paridad de las partes, sin que pueda encontrarse ninguna de ellas en situación de inferioridad jurídica».*

En el presente asunto, la demandante invocó la nulidad de los actos demandados, para lo cual adujo que se violó el debido proceso, porque el requerimiento especial no explicó la adición de ingresos y la correlativa disminución de deducciones, además de no

---

<sup>35</sup> Sentencia del 12 de diciembre de 2014, Exp. 19121, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. En el mismo sentido, los fallos del 4 de mayo de 2015, Exp. 20594, del 4 de noviembre de 2015, Exp. 21177, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 20 de septiembre de 2017, Exp. 21054, C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.

pronunciarse sobre la jurisprudencia citada en la respuesta al requerimiento.

Se advierte que el requerimiento especial se refirió a las normas aplicables al caso, jurisprudencia sobre la materia y, a las pruebas obrantes, con base en las cuales concluyó que: i) la actividad de inversionista efectuada por la sociedad actora hace parte del giro ordinario de los negocios, ii) la obtención de los dividendos hace parte del giro ordinario de los negocios del inversionista, con independencia de la permanencia en su patrimonio y, iii) que la inversión que realiza la sociedad constituye un acto de comercio<sup>36</sup>.

Así las cosas, se advierte en el requerimiento especial la Administración explicó las razones por las cuales proponía modificar la declaración de ICA del bimestre 1 de 2011, siendo garantizado el debido proceso de la contribuyente.

En consecuencia, no se presenta la vulneración alegada por la actora.

### **Sanción por inexactitud**

Alega la sociedad demandante que no procede la sanción por inexactitud, porque corrigió su declaración de conformidad con la jurisprudencia del Consejo de Estado<sup>37</sup>.

---

<sup>36</sup> Fls. 86 a 87 c.a.

<sup>37</sup> Sentencia de 19 de mayo de 2011, Exp. 18263.

Teniendo en cuenta la sentencia que se reitera<sup>38</sup>, en la cual la Sala expresó que comoquiera que la parte actora realizó «deducciones impropiedades cuando se depuraron ingresos por dividendos susceptibles de gravamen»<sup>39</sup>, 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 2011<sup>40</sup>, en la que se expuso un argumento que en su momento soportó la interpretación hecha por la actora para proceder a corregir su declaración privada<sup>41</sup>, posición que fue aclarada mediante sentencia del 20 de noviembre de 2014<sup>42</sup>, reiterada y precisada en la sentencia del 31 de mayo de 2018<sup>43</sup>.

En suma, la inexactitud en la que incurrió la sociedad, al excluir para efectos del ICA los ingresos obtenidos por dividendos en el

---

<sup>38</sup> Sentencia de 31 de mayo de 2018, Exp, 21776, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>39</sup> Fl. 117 vto. c.p.

<sup>40</sup> Exp. 18263, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, actor: Fundación Social.

<sup>41</sup> Declaración de corrección autorizada mediante la Resolución No. 888DDI021115 de 16 de mayo de 2012.

<sup>42</sup> 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 5º 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).*

<sup>43</sup> Exp. 21776, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

bimestre 1 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 el acto demandado.

Por lo tanto, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, declarará la nulidad parcial del acto demandado. 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 1 del año gravable 2011, así:

<b>Bimestre 1 de 2011</b>	<b>Liquidación Oficial</b>	<b>Liquidación Consejo de Estado</b>
Total impuesto a cargo	29.755.000	29.755.000
Sanciones	47.565.000	0
Total saldo a cargo	<b>77.350.000*</b>	<b>29.755.000</b>

\* La sumatoria corresponde a 77.320.000

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso<sup>44</sup>, no se condenará en costas en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

---

<sup>44</sup>C.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>>.

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.- REVÓCASE** la sentencia del 14 de mayo de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A. En su lugar, se dispone:

- 1) **DECLÁRASE** la nulidad parcial de la Resolución No. 225 DDI 002311 del 6 de febrero de 2013, expedida por la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo - Secretaría de Hacienda, de la Alcaldía Mayor de Bogotá.
- 2) A título de restablecimiento del derecho, **FÍJASE** el total saldo a pagar a cargo de SOCINEG S.A., por concepto del impuesto de industria y comercio, del bimestre 1 de 2011, en la suma de VEINTINUEVE MILLONES SETECIENTOS CINCUENTA Y CINCO MIL PESOS M/CTE. (\$29.755.000), de acuerdo con la liquidación contenida en la parte motiva de esta providencia.
- 3) **NIÉGANSE** las demás pretensiones de la demanda.

**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.

**MILTON CHAVES GARCÍA  
BASTO**  
Presidente de la Sección

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL**

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ  
RAMÍREZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ**