



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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., dos (02) de diciembre de dos mil veintiuno (2021)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2013-01107-01 (23424)
Demandante: Inversiones Escorial S.A.
Demandado: Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá

Temas: ICA. 2011. Actividad comercial. Inversión en sociedades. Dividendos. Sanción por inexactitud. Exculpación. Error.

SENTENCIA DE UNIFICACIÓN 2021CE-SUJ-4-002

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 16 de agosto de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió (f. 317):

Primero: Declarar la nulidad de la Resolución nro. 729 DDI 019941, del 02 de abril de 2013, proferida por la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos, mediante la cual se profiere liquidación oficial de revisión del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros correspondiente al primer (1) bimestre del año 2011, presentadas por la sociedad Inversiones Escorial S.A., identificada con NIT 830.116.122-0.

Segundo: A título de restablecimiento de derecho, declárese la firmeza de la declaración de corrección del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros correspondiente al primer (1) bimestre del año 2011, presentada por la sociedad Inversiones Escorial S.A. ..., autorizada mediante la Resolución nro. 990 DDI 021390, del 17 de mayo de 2012, proferida por la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá.

Tercero. Sin condena en costas.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 11 de marzo de 2011, la actora presentó en la jurisdicción de Bogotá la declaración del impuesto de industria y comercio (ICA) correspondiente al primer bimestre de 2011 (f. 58), pero la corrigió para solicitar como «*deducciones, exenciones y actividades no sujetas*» los ingresos percibidos por concepto de dividendos, disminuir los «*ingresos netos gravables*» y el impuesto a cargo. Respecto de esta autoliquidación la demandada expidió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 729DDI019941, del 02 de abril de 2013 (ff. 137 a 153), para gravar los referidos dividendos y sancionar por inexactitud.

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 actora formuló las siguientes pretensiones (f. 4):

2.1. Pretendemos que se declare la nulidad de la Resolución nro. 729 DDI 019941, del 02 de abril de 2013, mediante la cual la Secretaría de Hacienda Distrital resolvió liquidar oficialmente el impuesto de industria y comercio del bimestre 1° 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 Inversiones Escorial S. A. correspondiente al bimestre 1° del año 2011; o en su defecto, que se ordene la liquidación respectiva.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 29 de la Constitución; 60 y 703 del ET (Estatuto Tributario); 20.5 del CCo (Código de Comercio, Decreto 410 de 1971); 12 del Decreto 3211 de 1979; y 32 a 35 del Decreto Distrital 352 del 2002, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 15 a 46):

Sostuvo que su contraparte violó el debido proceso y su derecho de defensa pues no esbozó en el acto preparatorio los motivos que sustentaron la glosa propuesta, lo que le impidió conocer si el litigio giraba en torno a los ingresos por dividendos o a otros conceptos; y señaló que esa omisión no podía ser subsanada en la liquidación oficial pues ese proceder la privaría de la oportunidad de corregir su declaración con miras a acceder a la sanción reducida e infringiría la regla de correspondencia del artículo 711 del ET. Adicionalmente, cuestionó la motivación del acto demandado, arguyendo que este se fundó en providencias inaplicables al caso, referentes a cuestiones no debatidas como el carácter mercantil de las sociedades, permanencia en la ejecución de actos comerciales y falta de sujeción de los ingresos por enajenación de acciones¹. Censuró que se citaran los Conceptos nros. 1040 de 2004 (de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos) y 2003062678-2 de 2004 (de la Superintendencia Financiera), porque el primero fue anulado por esta Sección y el segundo fue proferido por una entidad que no era competente para vigilarla e interpretó una norma (Decreto 690 de 2003) derogada antes de la expedición del acto demandado.

Alegó que la demandada desconoció que, según la jurisprudencia de esta Sección², los dividendos derivados de participaciones que formen parte del activo fijo no están sometidos al ICA, pues no se trata de ganancias producidas en ejercicio de actividades gravadas, sino obtenidas en forma pasiva y, por tanto, desligadas del giro ordinario de los negocios. Adujo que los dividendos que percibió en el periodo discutido provenían de acciones adquiridas de manera esporádica e incluidas en su activo fijo, lo que bastaba para apreciar que esa sola inversión no se subsumía en el hecho imponible del ICA. Además, planteó que gravar esos réditos conduciría a una doble imposición, en la medida en que habían tributado previamente en la sociedad que los distribuyó. Señaló que, en todo caso, como la enajenación de activos inmovilizados no está sujeta al tributo, tampoco lo estarían los dividendos procedentes de las acciones que ostenten esa naturaleza, pues lo accesorio sigue la suerte de lo principal. Por último, se opuso a la sanción por inexactitud alegando que, de haber incurrido en la conducta reprimida, habría sido a consecuencia de haber obrado bajo error en la comprensión del derecho aplicable.

¹ Indicó las sentencias del 03 de marzo de 1994 (exp. 4548, CP: Delio Gómez), del 22 de marzo de 1996 (exp. 7444, CP: Consuelo Sarria), del 05 de marzo de 1999 y 12 de abril de 2002 (exps. 9086 y 12175, CP: Germán Ayala), del 10 de noviembre de 2000 (exp. 10066, CP: Daniel Manrique Guzmán) y del 03 de diciembre de 2003 (exp. 13385, CP: Juan Ángel Palacio).

² Citó las sentencias del 19 de mayo 2011 (exp. 18263, CP: Martha Teresa Briceño), del 26 de enero de 2012 (exp. 17953, CP: *ibidem*), del 06 de septiembre de 2012 (exp. 18705, CP: *ibidem*), del 23 de junio del 2011 (exp. 18122, CP: Carmen Teresa Ortiz), del 29 de septiembre de 2011 (exp. 18287, CP: *ibidem*), del 17 de noviembre del 2011 (exp. 18277, CP: William Giraldo), del 02 de febrero de 2012 (exp. 18383, CP: *ibidem*) y del 25 de junio de 2012 (exp. 17761, CP: Hugo Fernando Bastidas).

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 186 a 205), para lo cual defendió que todos los ingresos provenientes de la ejecución de actos mercantiles integran la base gravable del ICA –salvo que estén expresamente excluidos–; y que, en particular, los dividendos están sometidos a imposición por tratarse de una modalidad especial de rendimientos financieros originados en la inversión en acciones³. Señaló que, como el objeto social principal de su contraparte consiste en el ejercicio de actos mercantiles, incluida la inversión en sociedades comerciales (artículo 20.5 del CCo), está probado que los dividendos y rendimientos financieros obtenidos están sujetos al ICA. Agregó que la tesis de la demandante desconoce la potestad impositiva de los órganos de representación popular, puesto que deja el gravamen al arbitrio del sujeto pasivo, dependiendo de la definición de sus activos como fijos o movibles; y descartó la existencia de doble tributación por cuanto en los hechos generadores del impuesto y los sujetos pasivos fueron diferentes. Omitió pronunciarse sobre cargos de deficiente motivación del acto preparatorio e improcedencia de la sanción por inexactitud que alegó la actora.

Sentencia apelada

El tribunal accedió a las pretensiones de la demanda y se abstuvo de condenar en costas (ff. 305 a 317 vto.). Con sustento en el criterio expuesto por esta Sección en los fallos del 26 de junio de 2011 (exp. 18122, CP: Carmen Teresa Ortiz) y del 07 de marzo de 2013 (exp. 18923, CP: *ibidem*), juzgó que la actora no realizó el hecho gravado, porque los dividendos que percibió procedían de acciones que formaban parte de su activo fijo y, por tanto, no fueron generados en ejercicio de una actividad comercial, industrial o de servicio, sino que eran el producto de la distribución ordinaria de utilidades respecto de las cuales ya se había tributado. En consecuencia, estimó que carecía de sustento la sanción por inexactitud impuesta.

Recurso de apelación

El extremo pasivo apeló la decisión de primer grado (ff. 326 a 339), aduciendo que la demandante obtuvo los dividendos objeto de debate en desarrollo de su objeto social y del giro ordinario de su negocio, *i.e.* a partir del ejercicio de su actividad comercial como inversionista, por lo cual estaban gravados con el ICA. Defendió que, a efectos de ese gravamen, era irrelevante el tiempo de posesión de las acciones que originaron los ingresos y la ejecución en forma permanente u ocasional de la actividad, por cuanto, las actividades comerciales (definidas en el artículo 20 del CCo) estaban sujetas al impuesto siempre que estuvieran descritas en el objeto social de la empresa.

Alegatos de conclusión

La demandante reiteró que, de haber incurrido en la conducta infractora sancionada, debería aplicarse la eximente de responsabilidad punitiva por error respecto del derecho aplicable; y, a fin de sustentar esa petición, citó la sentencia de esta Sección del 31 de mayo de 2018, exp. 21776, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez (ff. 363 a 368). La demandada reiteró los argumentos expuestos en las anteriores etapas procesales (ff. 369 a 374). El ministerio público no rindió concepto.

³ Invocó al respecto la sentencia del 08 de diciembre de 2007 (exp. 14855, CP: Juan Ángel Palacio).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad del acto acusado, atendiendo a los cargos formulados por la demandada, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que declaró la nulidad de dicho acto y se abstuvo de condenar en costas. Así, corresponde establecer si la inversión en sociedades es una actividad comercial, en los términos previstos por el artículo 32 del Decreto Distrital 352 de 2002, para decidir si los dividendos percibidos a título de rendimiento de la inversión están gravados con el ICA. Como la decisión del *a quo* se fundó en la calificación de la actividad de inversión, si prosperara el cargo de apelación, tendrá que evaluar la Sala los demás cargos de la demanda, a fin de establecer si gravar los réditos de la inversión en sociedades supone una doble imposición; y si la actuación acusada fue debidamente motivada. Si fuera necesario, se decidirá sobre la procedencia de la sanción por inexactitud impuesta.

2- Alega la apelante única que los dividendos percibidos por su contraparte durante el periodo revisado están gravados con el ICA, porque los obtuvo en el giro ordinario de sus negocios. En este sentido recalcó que la actividad de inversión en sociedades está enunciada como parte del objeto social de la contribuyente, lo que, en su criterio, bastaría para tener por realizado el hecho generador del tributo en cuestión; en cambio, sostiene que son irrelevantes el carácter fijo o movable de las acciones poseídas y el carácter permanente u ocasional con el que se ejerce la actividad de inversión. En el otro extremo, invocando jurisprudencia de esta Sección, la actora sostiene que los dividendos sobre los que se discute no están gravados porque remuneraron acciones que forman parte de su activo fijo, de modo que dicha percepción estaría desligada del giro ordinario de sus negocios. Agrega que someter tales ingresos al ICA conduciría a una doble imposición y desconocería el supuesto de no sujeción previsto para la venta de activos fijos, el cual estima que, «*por conexidad*», sería aplicable al caso. Conforme a lo anterior, las partes no discuten que la actora percibió dividendos, ni que las acciones remuneradas formaban parte de su activo fijo. Solo debaten si constituye una «*actividad comercial*» gravada al tenor de los artículos 32 y 34 del Decreto Distrital 352 de 2002 la inversión en sociedades, con miras a determinar si los réditos resultantes de su explotación deben integrarse, o no, en la base imponible del ICA.

3- El litigio requiere entonces que la Sala acote el concepto de «*actividad comercial*», dándole alcance a la remisión que desde la normativa del ICA se hace a la codificación comercial.

3.1- De acuerdo con la formulación legal del hecho generador (original del artículo 32 de la Ley 14 de 1983, codificado en el artículo 195 del Decreto Ley 1333 de 1986 y adoptado para el distrito capital mediante el artículo 154 del Decreto-Ley 1421 de 1993 y por la norma local vigente para la época de los hechos, artículo 32 del Decreto 352 de 2002), el ICA somete a imposición la realización de toda actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción local, ya sea ejercida «*de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos*»; por lo cual se gravan las ganancias ordinarias y extraordinarias producidas en el periodo por cada actividad. En lo pertinente al caso, al definir las «*actividades comerciales*» sometidas a imposición, el ordenamiento adoptó una cláusula de cierre, de acuerdo con la cual, junto al expendio de mercancías, son actividades comerciales «*las definidas como tales por el Código de Comercio*», siempre que no estén calificadas como industriales o de servicios en la normativa del tributo (artículo 34 del Decreto Distrital 352 de 2002, equivalente al 198 del Decreto Ley 1333 de 1986, que codificó el 35 de la Ley 14 de 1983). La textura abierta de la norma de reenvío y las situaciones que la preceptiva mercantil identifica

como «*comerciales*», han propiciado análisis jurisprudenciales que en algunos casos se han ocupado de establecer si la «*actividad comercial*» gravada comprende la inversión en el capital o en los fondos propios de sociedades, lo cual acarrearía la tributación de los ingresos percibidos a título de dividendos.

Al respecto, sobresalen los siguientes hitos en las líneas jurisprudenciales que se han desplegado a lo largo del tiempo:

Inicialmente, en la sentencia del 21 de agosto de 1992 (exp. 3412, CP: Jaime Abella Zárate), la Sección consideró que «*la sola actividad de inversionistas de recursos propios*» efectuada por una sociedad extranjera no encuadraba en los supuestos gravados con el impuesto, porque «*no puede identificarse como actividad de servicio, ni menos calificarse como actividad comercial*»; destacando al efecto que, dada la independencia jurídica entre el asociado y la sociedad, no puede confundirse la actividad de inversión del primero con las operaciones que la última desarrolla en cumplimiento de su objeto social. Este criterio fue reiterado en las sentencias del 25 de septiembre de 1992 (exp. 4209, CP: Guillermo Chahín Lizcano) y del 01 de julio de 1994 (exp. 5206, CP: Delio Gómez Leyva), en las que adicionalmente se indicó que la norma debía entenderse en concordancia con las demás previsiones del CCo.

Más adelante, en fallo del 03 de marzo de 1994 (exp. 4548, CP: Delio Gómez Leyva), se juzgó que en el elemento material del hecho generador del ICA era indiferente si la actividad comercial se ejercía profesional o habitualmente, pues esta exigencia (propia del artículo 10 del CCo) estaba encaminada a establecer la condición de comerciante de las personas naturales, mientras que para las sociedades el carácter mercantil surge del hecho de haber sido constituidas para ejecutar actos o empresas mercantiles (artículo 100 *ibidem*); de ahí que estarían gravadas con el ICA las operaciones comerciales descritas en el objeto social. También se estimó que era absolutamente comercial la adquisición de acciones, porque su carácter mercantil no estaba condicionado «*a factor alguno, bien por el sujeto, o la intención que se tenga al momento de su realización*»; de modo que se concluyó que los dividendos integraban la base gravable del impuesto por estar relacionados con el acto mercantil de vinculación como accionista o socio. Pero este desarrollo fue desatendido en la sentencia del 05 de marzo de 1999 (exp. 9086, CP: Germán Ayala Mantilla) en la que se insistió en el razonamiento del primer precedente listado, a efectos de determinar que los dividendos no conformaban la base gravable del ICA porque no podía entenderse que con la inversión en acciones se realizara una actividad gravada por el solo hecho de que la sociedad inversora fuese mercantil; y se añadió que «*la inversión en acciones, cuyo objeto es formar parte del activo fijo, no puede ser considerada como actividad objeto de gravamen, como quiera que su adquisición no corresponde al giro ordinario de los negocios de la sociedad*» en tanto no deriva del objeto social principal.

La efectiva acogida y pleno desarrollo del criterio según el cual correspondía integrar los dividendos percibidos en la base gravable del ICA tuvo lugar en las sentencias del 24 de septiembre de 1999 (exp. 9486, CP: Daniel Manrique Guzmán) y del 10 de noviembre de 2000 (exp. 10066, CP: *ibidem*), en las que se tuvo en cuenta que hacen parte de la base gravable del impuesto todos los ingresos provenientes de las actividades comerciales (salvo las exclusiones normativas); y que la remisión al CCo abarca todos los actos enunciados en el artículo 20 como mercantiles, advirtiendo que ese listado es declarativo (artículos 20.19 y 24), motivo por el que deben analizarse sistemáticamente estas disposiciones, con las demás normas de esa codificación. Después, en la providencia del 16 de noviembre de 2001 (exp. 12299, CP: Ligia López Díaz), se instituyó un criterio objetivo respecto de la definición de la actividad comercial gravada con el ICA, según el

cual, la percepción de dividendos por fuera del objeto social y del giro ordinario de los negocios no impedía que sobre ellos recayera el impuesto, porque esos aspectos eran irrelevantes para los fines del tributo. Lo anterior, porque el régimen jurídico *«no hizo distinción alguna entre los ingresos provenientes del cumplimiento del objeto social y los que no lo son»* sino que *«al contrario, la base gravable se liquida teniendo en cuenta los ingresos brutos del año anterior, dentro de los que se encuentran los ordinarios como los extraordinarios»*. Este criterio se reiteró en sentencia del 03 de diciembre de 2003 (exp. 13385, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié), en la que se puntualizó que, como los dividendos representan las utilidades que percibe el inversionista por la participación que posee, los mismos están atados al acto de vinculación como accionista o socio, que *«será mercantil por conexidad, de conformidad con la previsión del artículo 21 del Código de Comercio que ... establece que los actos relacionados con actividades o empresas de comercio, son de carácter mercantil ... en atención a la estrecha relación con la empresa o el acto de comercio»*.

Aunque la tesis fue reiterada en las sentencias del 01 de septiembre de 2005 (exp. 14876, CP: Héctor J. Romero Díaz) y del 08 de noviembre de 2007 (exp: 14855, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié), la postura objetiva fue modificada en la decisión del 19 de mayo de 2011 (exp. 18263, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), en la que se juzgó que la percepción de dividendos por parte de una entidad sin ánimo de lucro no estaba comprendida en el supuesto de hecho del ordinal 5.º del artículo 20 del CCo, porque la circunstancia de haber adquirido las acciones esporádicamente, para conservarlas en el patrimonio como parte de los activos fijos, impedía considerar que aquella llevara a cabo una actividad comercial, industrial o de servicios; además de lo cual se tuvo en cuenta que la negociación de las acciones no formaba parte de su objeto principal y que, como la utilidad que daba lugar a los dividendos ya estaba gravada, constituiría un supuesto de doble imposición la circunstancia de gravarlos⁴.

Esa postura según la cual la naturaleza que tuvieran las acciones en el inmovilizado de su titular determinaba el gravamen de los dividendos en el ICA, fue ajustada en el fallo del 20 de noviembre de 2014 (exp. 18750, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), con ocasión de la cual se precisó que, independientemente de si las acciones forman parte del activo fijo o movable del contribuyente, los dividendos estaban gravados al realizar profesional y habitualmente (aunque no de forma permanente) el acto mercantil de intervenir como asociado en la constitución de sociedades, lo que en el caso concreto se determinó con apego al objeto social del sujeto pasivo. Así, se juzgó improcedente extender la regla de no sujeción prevista para los ingresos provenientes de la venta de activos fijos, *«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»*. Esta postura fue reiterada en los fallos 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). También en la sentencia del 31 de mayo de 2018 (exp. 21776, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), pero, en esta, se distinguió entre el objeto social y el giro ordinario de los negocios, para indicar que el último era el criterio determinante del nacimiento de la obligación tributaria, porque la naturaleza mercantil se identifica con la habitualidad en el desarrollo de una actividad económica, sin que requiera ser realizada *«permanentemente»*. Por eso se concluyó que *«están gravados con el 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 CCo»*; y se retomó el criterio del activo fijo como definidor de la realización

⁴ Criterio reiterado en las sentencias del 23 de junio y del 29 de septiembre de 2011 (exps. 18122 y 18287, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), del 01 de septiembre de 2011 (exp. 17364, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), del 17 de noviembre de 2011 y del 02 de febrero de 2012 (exps. 18277 y 18383, CP: William Giraldo Giraldo).

del hecho generador, precisando que esa naturaleza no dependía de su inclusión en el objeto social ni de la forma de contabilizarlo, sino de la periodicidad en la negociación de los bienes (i.e. del giro ordinario de los negocios). Este análisis se extendió a aquellos eventos en los que el titular de las acciones es una persona natural, en la sentencia del 02 de octubre de 2019 (exp. 23324, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez). Al efecto se puntualizó que, aunque en esas situaciones, debido a la ausencia de un objeto social, no cabe aludir «*al giro ordinario de los negocios*» sí resulta posible comprobar la actividad económica habitual atendiendo a la información registrada en el RUT o en el RIT; al tiempo que se estimó que, cuando el sujeto negocia las participaciones en la sociedad a título oneroso y de manera «*habitual y profesional*», adquiere la connotación de comerciante y, por ende, los dividendos derivados de esa actividad hacen parte de la base gravable del ICA. El planteamiento se tuvo en cuenta para dictar la sentencia del 25 de febrero de 2021 (exp. 23133, CP: Milton Chaves García).

3.2- Se extrae del anterior recuento que las posiciones defendidas por cada una de las partes han sido avaladas en distintos grados y momentos por la jurisprudencia de la Sección. Aunque concuerdan en que la tributación de los dividendos en el ICA dependerá de si se percibieron o no en el giro ordinario de los negocios de la contribuyente (criterio establecido desde la sentencia del 05 de marzo de 1999, exp. 9086, CP: Germán Ayala Mantilla), discrepan en torno a la pauta bajo la cual se determina si tal clase de ingresos retribuye el giro ordinario de los negocios. Plantea la apelante que esto sucede cuando la actividad de inversión en el capital de sociedades comerciales está enunciada en el objeto social del poseedor de las acciones, siendo indiferente para este juicio el carácter de activo fijo o movable con el cual se posean las acciones, tesis que concordaría con los análisis efectuados en la sentencia del 20 de noviembre de 2014 (exp. 18750, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) y que en el caso llevaría a concluir que sí estaban gravados los dividendos que la demandante obtuvo en el periodo. En cambio, la actora sostiene que dichos dividendos no estaban asociados al giro ordinario de sus negocios, y por ende no correspondía gravarlos, porque las acciones que le dieron derecho a obtenerlos tienen la naturaleza de activos fijos, tesis que entronca con lo considerado en las sentencias del 05 de marzo de 1999 (exp. 9086, CP: Germán Ayala Mantilla), del 19 de mayo de 2011 (exp. 18263, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia) y del 31 de mayo de 2018 (exp. 21776, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

Consecuentemente, para decidir sobre el particular, la Sala debe pronunciarse sobre la validez de cada una de esas posturas, a lo cual se procede:

3.3- La relevancia que en este ámbito se le ha dado a la enunciación del «*objeto social*» obedece al hecho mismo de que en la sentencia del 05 de marzo de 1999, antes citada, se haya decidido que la tributación de los dividendos en el ICA depende de si se perciben dentro del «*giro ordinario*» de los negocios del titular de las acciones.

Ambos conceptos son propios del derecho societario y se encuentran en íntima relación. De acuerdo con el artículo 99 del CCo, «*la capacidad de la sociedad se circunscribirá al desarrollo de la empresa o actividad prevista en su objeto*», en concordancia de lo cual el ordinal 4.º del artículo 110 *ibidem* exige que el instrumento de constitución de la persona jurídica señale el objeto social, con una «*enunciación clara y completa de las actividades principales*», pues cualquier actuación que lo exceda habrá desbordado las capacidades jurídicas del ente y se le tendrá por «*ineficaz*». A su vez, al interior del objeto social, la doctrina ha identificado que cabe diferenciar entre un objeto social principal, relativo a los negocios o actividades que la sociedad se propone adelantar fundadamente, y un objeto social secundario, que reúne los actos y contratos tendentes al desarrollo del objeto social principal, pero porque coadyuvan a él, no porque propicien el ánimo

societario. En línea con esta distinción, se ha desarrollado la categoría de giro ordinario de los negocios para señalar aquellas actividades que, siendo parte de la formulación del objeto social, se desarrollan de forma «*habitual u ordinaria*». Hay entonces una relación de género (objeto social) especie (giro ordinario de los negocios) entre ambos conceptos. Mientras el objeto social alude tanto a la gestión ordinaria, como a la esporádica del ente, el giro ordinario de los negocios excluye los actos o negocios que son extraordinarios. De ahí que postular el «*giro ordinario de los negocios*» como pauta de enjuiciamiento, derive naturalmente en la consideración de cuál es el «*objeto social*» de la entidad y de cuáles de estas actividades se realizan con «*habitualidad*», pues solo en presencia de las dos condiciones el acto negocial –de percepción de dividendos, para el caso– recaería en el «*giro ordinario de los negocios*».

Con todo, pese a la relevancia mercantil que tiene el objeto social (pues determina la capacidad de acción de la sociedad), lo propio es advertir que la formulación de este no es determinante de la realización del hecho generador de ningún impuesto que recaiga sobre capacidades económicas efectivas. El dato de la capacidad de acción de un ente societario no da cuenta de la real y actual realización de negocios y actividades gravables; en sí mismo carece de trascendencia impositiva porque no existen impuestos que tengan por hecho generador la simple manifestación de una capacidad de acción, sin perjuicio de que esta pueda aportar información de contexto en el marco de una fiscalización.

Y, habida cuenta de la evolución histórica del ICA, cabe señalar que, en este impuesto, más que en cualquier otro, resulta irrelevante la mera identificación de la capacidad de acción con reconocimiento jurídico–privado que se tenga en el mercado. Valga recordar al respecto que la figura que actualmente identificamos como ICA representó en la fecha de su adopción (mediante los artículos 32 y siguientes de la Ley 14 de 1983) reemplazar y dejar atrás a aquellos tributos que le precedieron, que se caracterizaban por tener una finalidad eminentemente censal al someter a imposición a las concesiones de patentes que autorizaban a concurrir al mercado de bienes o servicios de la jurisdicción municipal, operando allí negocios o establecimientos de comercio, siendo la última expresión de esas formas tributarias la que consagraba la letra *f.* del artículo 1.º de la Ley 97 de 1913. De modo que, bajo el ICA, el hecho generador de la obligación tributaria pasó a ser la obtención de ingresos brutos por la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios en el municipio, ya no el otorgamiento del permiso oficial para llevar a cabo la actividad económica o capacidad jurídica que se tuviera para transar en el mercado local; con lo cual el sometimiento a gravamen en ninguna medida pende de la actividad económica que se haya inscrito, registrado, manifestado o autorizado por o ante una autoridad mercantil o administrativa.

A lo anterior se añade que, como el objeto social es un concepto circunscrito a la realidad de las personas jurídicas, resulta fallido al intentar enjuiciar con él la realización del hecho generador del ICA cuando la actividad en cuestión la lleva a cabo una persona natural. Con el ánimo de superar esa dificultad inherente al criterio de decisión formulado en la sentencia del 05 de marzo de 1999 arriba citada, jurisprudencialmente se asimiló al «*giro ordinario de los negocios*» la actividad registrada por la persona natural inversionista en el RUT o en el RIT, para poder adoptar decisiones cuando el juicio aludiera a esta clase de sujetos, según se relató antes. Pero lo cierto es que la actividad económica reportada por el obligado tributario al darse de alta en las bases de datos que gestionan las autoridades tributarias en ningún grado determina, para bien o para mal, el sometimiento al ICA de los ingresos percibidos, pues esas estipulaciones tampoco configuran la realización del hecho generador de ningún impuesto. Tan solo facilitan los controles específicos que despliega la autoridad sobre grupos de obligados tributarios en función de los sectores económicos en que se les pueda categorizar (artículo 555-2 del ET) o la

preparación de datos económicos estadísticos.

En suma, el objeto social y la actividad económica registrada son datos indicativos que por sí solos no llevan a confirmar ni a negar la realización del hecho generador del ICA, considerando el hecho generador del tributo que está tipificado. Así lo precisó esta Sala en la sentencia del 23 de septiembre de 2021 (exp. 24504, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), en la cual, al resolver un litigio acerca de si estaban gravados con ICA los dividendos percibidos, se juzgó que es *«la realidad de los negocios del contribuyente la que debe primar»* a la hora de establecer las situaciones sujetas al tributo, de modo que *«la determinación de su tratamiento en materia del ICA no depende de la connotación que se les haya dado en el contrato social o en sus reformas... [ni de] la forma de contabilizarlo»*.

3.4- De otra parte, el enaltecimiento del análisis de acuerdo con el cual la tributación de los dividendos está determinada por la condición de activos fijos o movibles que tengan las acciones retribuidas, también procede de lo considerado en su día en la sentencia del 05 de marzo de 1999 (exp. 9086, CP: Germán Ayala Mantilla). Se planteó entonces, de manera original, que:

... la inversión en acciones, cuyo objeto es formar parte del activo fijo, no puede ser considerada como actividad objeto de gravamen, como quiera que su adquisición no corresponde al giro ordinario de los negocios de la sociedad, cuyo objeto social principal se halla referido a la fabricación, ensamble, importación, exportación, compra, venta, y en general cualquier tipo de negociación de vehículos automotores y sus partes, accesorias y de maquinaria agrícola o industrial.

A renglón seguido se añadió que *«del solo hecho de que la sociedad sea mercantil, no se deriva que sus activos fijos estén gravados con el impuesto de industria y comercio, pues ni siquiera la utilidad en la venta de activos fijos se encuentra sujeta al tributo»*.

Desde entonces hizo curso la idea de que están eximidos de tributación en el ICA los dividendos que remuneran acciones que tengan la condición de activos fijos para quien las posee, argumento del que incluso se hizo eco al formular los cargos de la demanda. Sin embargo, dicho criterio carece de fundamento legal y jurídico.

En primer lugar, porque tergiversa el análisis efectuado en la sentencia transcrita. Según se lee, en esa providencia no se determinó como regla la desgravación de los dividendos percibidos por las acciones que fuesen activos fijos, sino que se estableció, para el caso que en esa ocasión se juzgó, que la inversión en acciones no hacía parte del giro ordinario de los negocios de la empresa que las poseía toda vez que se dedicaba a negocios automotrices. Bajo ese mismo criterio, nada obstaría para establecer en otro caso que la inversión en acciones que se integran como activos fijos en el patrimonio sí hace parte del giro ordinario de los negocios de quien sea su titular, y se graven los dividendos, por ejemplo, si se tratara de una entidad dedicada a invertir capitales en los fondos propios de otras sociedades. De modo que no es cierto que la simple identificación de que las acciones en cuestión tienen la calidad de activos fijos de su titular baste para relegar de imposición a los dividendos que las retribuyen.

Por otra parte, no existe en nuestro ordenamiento ninguna razón legal ni jurídica que lleve a concluir que los rendimientos que producen los activos fijos no están gravados con el ICA. Los preceptos solo indican que no tributan en el impuesto los ingresos percibidos por el acto de transmisión de la propiedad del activo fijo (artículos 196 del Decreto 1333 de 1986 y 42 del Decreto Distrital 352 de 2002); pero no lo hacen para conceder una desgravación ni una gracia fiscal. Son disposiciones acordes con la circunstancia de que la venta del activo fijo no se subsume en ninguna de las actividades gravadas, i.e.

industriales, comerciales o de servicios, motivo por el que identifican a los ingresos correspondientes como supuestos de no sujeción, todo con el ánimo de brindar claridad, de precaver litigios. De no existir esas normas, por vía de interpretación del hecho generador, se arribaría a la misma conclusión en torno a la no sujeción de los ingresos percibidos por la venta de activos fijos. En cambio, 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. Antes, al contrario, que el ingreso surja 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. Sostener que, el hecho de que exista algún tipo de conexión entre el ingreso y un activo fijo exime de tributación al primero, llevaría al extremo de entender que el impuesto no puede recaer sobre la actividad industrial, porque supone percibir rendimientos por aplicar activos fijos en una actividad de transformación; tampoco sobre la obtención de cánones, regalías o arrendamientos, que se perciben a cambio de conceder el derecho de uso de un activo fijo; ni sobre ninguna explotación del capital mobiliario (v.g. intereses y dividendos).

Nunca se ha planteado un motivo jurídico que lleve a interpretar que permanecen por fuera del hecho generador del tributo los rendimientos derivados de la explotación de activos fijos. Si bien es cierto que en la sentencia citada se acudió al argumento «*a simili*», de que «*ni siquiera la utilidad en la venta de activos fijos se encuentra sujeta al tributo*», sucede que la mención carecía del valor jurídico que se le atribuyó. Distaba de ser determinante de la decisión. A lo cual se suma que el juicio que encierra es erróneo en la medida en que supondría una exención a los ingresos logrados por la explotación del activo fijo, invocando un hecho no relacionado con esa operación, como es la no sujeción de los ingresos que se perciban cuando se dé el hecho futuro e incierto de la venta del activo. Así, ni siquiera se trataría de una aplicación analógica del derecho, dado que no hay una laguna de regulación y la solución que se plantea no viene dada desde una norma relativa a un supuesto de hecho equivalente. La mención hecha de pasada en la sentencia representa un ejercicio de creación autónoma de una regla jurídica no prevista en el ordenamiento, en clara oposición a los dictados del principio de reserva de ley⁵.

Vistas las falencias de la postura de acuerdo con la cual el gravamen de los dividendos en el ICA está determinado por la naturaleza que tengan las acciones en el inmovilizado de su titular, en los años recientes se ha precisado en varios pronunciamientos que ese no es el criterio de decisión que debe guiar los juicios que se adelanten. Así, entre otras, en las 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.

3.5- De modo que ni el objeto social del obligado tributario, ni el carácter de activo fijo o movable de las acciones, rigen el juicio acerca de si se realizó la «*actividad comercial*» gravada con el ICA al percibir dividendos. Pasa entonces la Sala a precisar los criterios de decisión relevantes al efecto.

3.6- Sea lo primero poner de presente que en nuestro sistema tributario el ICA concurre con otras figuras que también gravan la capacidad económica asociada a la obtención

⁵ Dos Consejeros de Estado, los doctores Delio Gómez Leyva y Daniel Manrique Guzmán, se apartaron de la decisión y presentaron salvamentos de voto a la sentencia del 05 de marzo de 1999 (exp. 9086, CP: Germán Ayala Mantilla).

de ingresos, pero se diferencia en que no somete a imposición a la universalidad de los ingresos –función de la que se ocupa el impuesto sobre la renta–, ni ingresos particulares asociados a negocios específicos –lo cual sucede, por ejemplo, en tributos como aquel que, bajo la denominación de «*contribución de obra pública*», grava las remuneraciones que perciben los contratistas de obra de las entidades públicas–. Se ocupa de fijar la contribución a los gastos públicos exigible a partir de los ingresos brutos logrados al ordenar por cuenta propia los factores productivos, sea el capital, los recursos humanos, o una combinación de ambos, dado que su hecho imponible es la realización remunerada de actividades industriales, comerciales o de servicios en la jurisdicción municipal o distrital.

Ahora, por cuenta de la definición autónoma que hace la normativa del impuesto acerca de las actividades industriales y de servicios (artículos 196 y 197 del Decreto 1333 de 1986), se ha comprendido, sin dificultades, la clase de actos negociales que dan lugar a la generación de ingresos gravados a título de esas actividades y, también, que al efecto carece de relevancia la frecuencia o habitualidad con que se lleven a cabo. Por contraste, la labor interpretativa se ha dificultado respecto de la actividad comercial, pues el reenvío que se hace desde la norma que la define, al ordenamiento mercantil, ha sido fuente de debates. Dispone la norma (artículos 198 del Decreto 1333 de 1986 y 34 del Decreto 352 de 2002) que, además del expendio de mercancías, son comerciales –con excepción de las que se califiquen como industriales y de servicios–, «*las demás actividades definidas como tales por el Código de Comercio*». A partir de este precepto se discute si se gravan las actividades que el estatuto mercantil tiene por «*comerciales*», o si, adicionalmente es condición que dichas actividades se ejecuten con profesionalidad o habitualidad; esto, debido a que el artículo 10 del CCo prescribe que «*son comerciantes las personas que profesionalmente se ocupan en alguna de las actividades que la ley considera mercantiles*». Bajo esas disposiciones, algunos han planteado que tiene un cariz objetivo la actividad comercial⁶, mientras que otros le han atribuido un cariz subjetivo⁷, cuestión sobre la cual precisa la Sala lo siguiente:

Tanto en las normas que formulan el hecho generador del impuesto (*i.e.* artículos 195 del Decreto 1333 de 1986 y, en la jurisdicción de Bogotá, 32 del Decreto 352 de 2002), como en las que prescriben las notas distintivas de la actividad comercial (*i.e.* artículos 198 y 34 de los mismos cuerpos normativos, respectivamente), el presupuesto de hecho que sirve de sustento al ICA recae sobre un dato relativo a una actividad económica, despojado de condicionamientos directos de orden subjetivo, distintos a la proclamación hecha en los artículos 195 del Decreto 1333 de 1986 y 41 del Decreto 352 de 2002, de que la actividad gravada debe ser realizada por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho. Así, en principio, desde la perspectiva del ordenamiento tributario, quedarían comprendidas en el ámbito del hecho generador del impuesto todas las actividades calificadas como mercantiles por el CCo, quienquiera que sea el que las ejecute. Pasando a la codificación mercantil, se observa que también está instaurado un criterio objetivo en la regulación del concepto de «*acto de comercio*» (artículos 20 a 25), de suerte que puede ser ejercido en forma accidental e inexperta (artículo 11 *ejusdem*), sin perjuicio de lo cual se contempla que la realización «*profesional*» de esa clase de actos convierte en «*comerciante*» a quien la lleva a cabo (artículos 10, 100 y 110 *ibidem*).

⁶ En la jurisprudencia de la Sección, se ha tomado partido por esta tesis las sentencias del 03 de marzo de 1994 (exp. 4548, CP: Delio Gómez Leyva), del 24 de septiembre de 1999 (exp. 9486, CP: Daniel Manrique Guzmán), del 10 de noviembre de 2000 (exp. 10066, CP: *ibidem*), del 16 de noviembre de 2001 (exp. 12299, CP: Ligia López Díaz), del 03 de diciembre de 2003 (exp. 13385, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié), del 01 de septiembre de 2005 (exp. 14876, CP: Héctor J. Romero Díaz) y del 08 de noviembre de 2007 (exp. 14855, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié), entre otras.

⁷ Así, en las sentencias del 05 de marzo de 1999 (exp. 9086, CP: Germán Ayala Mantilla), del 19 de mayo de 2011 (exp. 18263, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), del 20 de noviembre de 2014 (exp. 18750, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) y del 31 de mayo de 2018 (exp. 21776, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), entre tantas.

En armonía con esas premisas de ambos ordenamientos —el de remisión y el de destino, que desechan toda consideración subjetiva—, al estudiar la constitucionalidad del artículo 35 de la Ley 14 de 1983 (codificado en el artículo 198 del Decreto Ley 1333 de 1986 y replicado por el 34 del Decreto Distrital 352 de 2002), la Corte Constitucional señaló que lo que se grava con el ICA son *«las actividades comerciales y no... las personas que [las] llevan a cabo»*. En criterio de ese Alto tribunal, corresponde entender la remisión al CCo como *«una pauta general del legislador, adicional a otras, cuyo seguimiento conjunto permite al operador jurídico, en cada caso particular, establecer si las actividades deben o no ser objeto del impuesto»* (sentencia C-121 de 2006, MP: Marco Gerardo Monroy). Como no se trata de calificar los sujetos, sino de identificar las actividades previstas en el ordenamiento mercantil a efectos del impuesto, estima la Corte Constitucional que las normas del CCo, que *«por su especial pertinencia»* deben ser tenidas en cuenta *«para la definición de lo que ha de entenderse por actividades comerciales»*, son los artículos 20 a 25 (excluyendo el 22), contenidos en el Título II *«de los actos, operaciones y empresas mercantiles»*, sin hacer referencia a las disposiciones que se ocupan de la profesionalidad propia de la calidad de comerciante (v.g. artículos 10, 11, 100 y 110 del CCo).

Surge de ese análisis jurídico que supeditar la realización del hecho generador de la actividad comercial en el ICA (a diferencia de lo que se estima respecto de las actividades industriales y de servicios), a la comprobación de que la actividad se ejecute de manera profesional, conlleva el error de interponer en el análisis de la situación gravada un criterio que la disciplina comercial solo contempla para atribuir la condición de comerciante. También supone restringir, contra el precepto (artículos 195 del Decreto 1333 de 1986 y 41 del Decreto 352 de 2002), la sujeción pasiva del ICA a quienes ostenten la calidad de comerciantes, siendo que el tributo no solo grava los ingresos brutos de los comerciantes, sino los de todos quienes realicen actividades tipificadas, ya sea *«en forma permanente u ocasional»* (artículos 32 del Decreto Distrital 352 de 2002 y 195 del Decreto Ley 1333 de 1986). Consecuentemente, la profesionalidad y la habitualidad con la que se ejecute la actividad comercial no son datos determinantes para la Sala, pues el ICA también se causa cuando la ejerce un no comerciante.

Por ende, en principio, son susceptibles de gravamen en el ICA los dividendos (i.e. ingresos brutos) que retribuyen el acto de comercio contemplado en el ordinal 5.º del artículo 20 del CCo, consistente en participar en el capital social de entidades mercantiles. Empero, la Sala también advierte que el hecho generador en cuestión no tipifica la realización de actos de comercio, como los referidos en el listado enunciativo que aporta el artículo recién mencionado, sino que exige llevar a cabo una *«actividad comercial»*. En esa medida, atendiendo a la tradicional distinción entre actividad y acto mercantiles⁸, para que resulte gravada, la operación comercial tendrá que realizarse en el marco de una intervención organizada en el mercado, en la que el obligado tributario ordene por cuenta propia los medios de producción, asuma el riesgo de los negocios realizados y afecte al desarrollo de tal finalidad bienes materiales o inmateriales.

La tipificación de la *«actividad comercial»* implica que el hecho generador no se realiza por cuenta de un *«acto de comercio»* aislado, sino que requiere que el contribuyente asuma con carácter empresarial su participación en el mercado. En este punto, adquiere relevancia el concepto de empresa, como forma de organización de los participantes en el mercado reconocida en el artículo 25 del CCo, sea que esa organización se concrete

⁸ La Corte Suprema de Justicia ha reconocido de vieja data la distinción entre actividad comercial y acto de comercio, pues ha precisado que existen *«numerosas operaciones que económicamente no constituyen actividad comercial y sin embargo la ley les atribuye en forma expresa el carácter comercial por razones de utilidad práctica»* (Sala de Casación Civil, sentencia del 17 noviembre 1954). Igualmente, la Corte Constitucional, que la consideró en la sentencia C-121 de 2006 para aclarar el alcance de la remisión que, desde la normativa del ICA, se hace a la legislación comercial, señalando que *«lo gravado son las actividades comerciales y no los actos de comercio»*.

en la ordenación de los elementos reales destinados al ejercicio de la actividad (*i.e.* establecimiento de comercio, al tenor de los artículos 515 y 516 del CCo) o en la estructuración de los elementos humanos que la hacen posible (*i.e.* del factor trabajo)⁹.

Así, los reconocidos «*actos de comercio aislados*»¹⁰, como es el caso del previsto en el ordinal 5.º del artículo 20 *ejusdem*, solo constituirán una actividad comercial gravada con el ICA cuando sean desarrollados en forma organizada. 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, la importancia relativa que la ejecución de esa actividad tenga para el 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 (artículos 32 del Decreto Distrital 352 de 2002 y 195 del Decreto Ley 1333 de 1986). Cuando concurren circunstancias de ese tipo, hay un alto grado de probabilidad de que se esté en presencia de una actividad mercantil.

3.7- Corolario de los anteriores análisis, la Sala precisa que, para juzgar si se realiza la «*actividad comercial*» gravada en el ICA por la participación en el capital de sociedades comerciales, el criterio de decisión radica en determinar si se desempeña con carácter empresarial la participación en los fondos propios de personas jurídicas mercantiles, percibiendo a cambio una remuneración económica, ya sea 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 del 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.

4- El alto volumen de litigios administrativos y judiciales que versan sobre la materia analizada y las distintas tesis que se han expuesto en las providencias, llevan a la Sección Cuarta del Consejo de Estado a proferir sentencia de unificación jurisprudencial para precisar el concepto de «*actividad comercial*» gravada con el ICA, derivada de la remisión que la normativa del impuesto efectúa a la codificación mercantil para delimitar el hecho generador del impuesto. Esto, bajo las atribuciones constitucionalmente asignadas a esta Corporación como tribunal supremo de la Jurisdicción de lo Contencioso-Administrativo y con fundamento en los artículos 270 y 271 del CPACA y 14, ordinal 2.º, del Reglamento Interno de esta corporación (Acuerdo nro. 080 de 2019).

En este sentido, se establecen las siguientes reglas de decisión:

1. En 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.

2. La anterior regla jurisprudencial de unificación rige para los trámites pendientes de resolver en vía administrativa y judicial. No podrá aplicarse a conflictos previamente decididos.

5- Establecida la regla jurídica aplicable, corresponde decidir con ella el caso objeto de

⁹ PINZÓN, J.G. «Introducción al derecho comercial». Editorial de Temis, 1985, p. 151.

¹⁰ GALGANO, F. «Derecho comercial». Vol. I. Editorial de Temis, 1999, p. 39.

enjuiciamiento.

Está probado y no se discute por las partes que en 2011 la demandante participó como accionista en tres sociedades mercantiles, de modo que llevó a cabo el acto de comercio contemplado en el ordinal 5.º del artículo 20 del CCo. Asimismo, consta en el plenario que lo hizo de forma organizada, toda vez que –según lo informado por el contador de la demandante en la visita realizada por la Administración el 23 de julio de 2012 (ff. 21 a 23 caa)–, desde su constitución, la demandante se ha dedicado a manejar los «*activos e inversiones*» del grupo empresarial al que pertenece. En el contexto de esa actividad realizó actos de «*administración y manejo*» de los títulos de participación en el capital social de las entidades en las que había invertido e incurrió en gastos operacionales de administración (f. 67, caa); obteniendo a cambio dividendos por \$10.195.295.000 (f. 73 y 74 caa). Esos elementos evidencian que el señalado acto de comercio lo ejerció con carácter empresarial, mediante una actividad económica organizada, que configuró la realización de una «*actividad comercial*» en los términos en que está definida como hecho generador del ICA. Por ende, los dividendos recibidos tendrían que integrarse en la base gravable del tributo, sin que a tal fin se pudiese invocar como eximente de la obligación la circunstancia de que las mencionadas acciones fuesen activos inmovilizados en su patrimonio.

6- Visto que la demandante sí realizó el hecho generador del tributo, la Sala debe estudiar los restantes cargos de la demanda, sobre los cuales no se emitió pronunciamiento en la sentencia dictada en la primera instancia.

7- En primer lugar, planteó la demandante que resultaba improcedente gravar los réditos sobre los cuales se debate porque supondría una doble imposición, en la medida en que esos dividendos habían tributado previamente a cargo de la sociedad que los distribuyó. Pero más allá de efectuar la afirmación en ese sentido, no demostró la existencia de una identidad de contribuyente, ni de hecho económico gravado, ni la existencia de una regla de derecho positivo objeto de violación, en este sentido. Observa la Sala que, si bien se da una identidad de tributo, en la medida en que tanto el asociado como la sociedad en cuyo capital participa son sujetos pasivos del ICA, ocurre que se trata de dos sujetos pasivos diferenciados, con capacidades económicas independientes, que no realizan el mismo hecho generador. Respecto de esta última cuestión resulta pertinente señalar que, mientras el asociado lleva a cabo la actividad comercial aquí analizada, la sociedad en cuyo capital participa realiza, bajo una personalidad jurídica independiente de la de sus accionistas, actividades industriales, comerciales o de servicios, según sea el caso, con negocios que le son propios y no le son atribuibles a los asociados. En esa medida, no cuenta con fundamento conceptual ni normativo este cargo de la demanda.

8- Adicionalmente, el extremo activo de la litis planteó que su contraparte violó las garantías constitucionales del debido proceso y del derecho de defensa, porque omitió señalar –en el acto preparatorio– los motivos por los cuales propuso modificar su autoliquidación para adicionar en la base gravable ingresos netos. Señaló que la irregularidad alegada le impidió tener conocimiento acerca de si la suma disputada correspondía en su totalidad a los réditos calificados como dividendos o a otros conceptos; y que la autoridad no podía corregir, en la liquidación oficial, la omisión en la que incurrió porque esto le impediría acceder a la reducción de la sanción por inexactitud contemplada para los supuestos en los que se regulariza la conducta mediante una declaración de corrección provocada por el requerimiento especial. Sostuvo que, en todo caso, si se avalara la complementación de la motivación, se infringiría la regla que determina que deben ser correspondientes los argumentos expuestos por la autoridad en el requerimiento especial y en la liquidación oficial de revisión. Por último, manifestó que

el acto definitivo se sustentó en sentencias y conceptos inaplicables al caso. La demandada guardó silencio respecto del cargo de demanda.

En esos términos, la Sala decidirá acerca de si la actuación administrativa demandada adolece de las falencias procedimentales que se le endilgan.

8.1- Conforme a los artículos 703 y 704 del ET y 97 del Decreto distrital 807 de 1993, el requerimiento especial previo a la liquidación oficial de revisión debe contener todos los puntos que se propone modificar respecto de la declaración presentada, con explicación de las razones en que se sustenta. En línea con esas exigencias, el artículo 711 del ET establece que las modificaciones a las declaraciones tributarias deben obedecer a los datos en ellas consignados y corresponde a los hechos planteados en el requerimiento especial o en su ampliación, si la hubiera. Lo anterior, a fin de garantizar el ejercicio del derecho de defensa del obligado tributario, para que pueda efectuar las alegaciones y brindar las explicaciones y pruebas que estime pertinentes para controvertir la propuesta o la decisión de la autoridad de impuestos.

Al pronunciarse sobre el alcance de esta exigencia, los precedentes de la Sección han considerado que la falta de correspondencia ocurre cuando la liquidación oficial se basa en «hechos» distintos a los presentados en el acto preparatorio, los cuales se concretan en «glosas» diferentes a las conocidas por el contribuyente. Aclarado lo anterior, la Sección también ha señalado que nada impide que la autoridad tributaria plantee en la liquidación oficial argumentos adicionales a los inicialmente formulados, siempre que se refieran a los mismos reproches indicados en el requerimiento especial¹¹.

8.2- En *sub iudice*, al declarar ICA por el primer bimestre de 2011, la actora registró como gravados los dividendos objeto de litigio (f. 17, caa); pero luego corrigió voluntariamente ese aspecto de su autoliquidación, para trasladar dichos ingresos al renglón de «deducciones, exenciones y actividades no sujetas», con lo cual disminuyó los «ingresos netos gravables» y el impuesto a cargo (ff. 13 a 15 vto). Sobre esa corrección la demandada profirió un requerimiento especial en el cual propuso modificar la obligación tributaria conforme a lo registrado en la declaración inicial, para gravar con el ICA los dividendos originalmente autoliquidados como ingresos gravados. En concreto, explicó que debía modificarse la declaración de corrección, porque la actora «no incluyó la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, en el primer periodo del año gravable 2011, en su base gravable al omitir los ingresos percibidos por concepto de dividendos incurriendo así en una inexactitud sancionable» (f. 94 caa), pese a que tales réditos se obtuvieron por la ejecución de su objeto social y no se encuentran catalogados como ingresos exentos o no sujetos; y enfatizó que la adición propuesta no se refiere a ingresos provenientes de la venta de activos fijos. Atendiendo a esos planteamientos cuantificó la obligación tributaria y la sanción por inexactitud propuestas (ff. 82 a 96 caa).

8.3- Así las cosas, para la Sala no se presentaron las deficiencias en la motivación del acto preparatorio alegadas por la demandante, toda vez que en este se identificaron los conceptos glosados, puntualizando que lo cuestionado era la pretendida desgravación de los dividendos, junto a lo cual se enunciaron las razones que servían de fundamento a la modificación de la autoliquidación del tributo. Tampoco se advierte una transgresión a la regla de correspondencia fijada en el artículo 711 del ET, porque la liquidación oficial del impuesto se circunscribió a la única glosa propuesta y sustentada en el requerimiento especial. No prospera el cargo de nulidad.

¹¹ Sentencias del 09 de diciembre de 2004 (exp. 14307, CP: María Inés Ortiz), del 05 de octubre de 2016 y del 13 de diciembre de 2017 (exps. 19366 y 20858, CP: Jorge Octavio Ramírez); y del 14 de junio de 2018 (exp. 20821, CP: Milton Chaves).

9- Como los planteamientos de la demandante no desvirtuaron la juridicidad del acto acusado, debe pronunciarse la Sala sobre la procedencia de la sanción por inexactitud imputada. La actora solicita que se le exonere de responsabilidad punitiva, en la medida en que autoliquidó el impuesto atendiendo a los análisis y criterios jurídicos expresados en sentencias de la Sección, de acuerdo con los cuales no estaban gravados con el ICA los dividendos que remuneran acciones integradas en el inmovilizado del inversionista. Al efecto citó varias providencias. Sobre el particular, la demandada guardó silencio. Debe entonces decidir la Sala si, en esa situación, procede exculpar a la demandante de la sanción por inexactitud regulada en los artículos 647 del ET y 64 del Decreto Distrital 807 de 1993 (modificado por el artículo 36 del Decreto 362 de 2002).

9.1- De acuerdo con estas disposiciones, *«no se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos»*¹²; con ello, el ordenamiento reconoce que el error sobre la comprensión del derecho aplicable en el que incurra el agente infractor al diligenciar de forma inexacta una declaración con autoliquidación de obligaciones tributarias a cargo impide el reproche punitivo, por razones de orden constitucional relativas al grado de culpabilidad que le es atribuible al autor de la conducta contraria a derecho. Estando en esas circunstancias, la Administración deberá modificar el monto del impuesto, pero sin imponer la sanción.

En sentencia del 11 de junio de 2020 (exp. 21640, CP: Julio Roberto Piza), esta Sección desarrolló el sustrato jurídico, características y efectos del error sobre el derecho aplicable que constituye causal de exoneración de la responsabilidad punitiva, habida cuenta de la equivocada comprensión o el falso conocimiento que el agente tiene sobre los elementos normativos que hacen parte de la descripción legal del tipo infractor o sobre el alcance de las normas que, por remisión, modulan el contenido de la obligación tributaria que le corresponde autoliquidar al administrado. En esa oportunidad se señalaron criterios para evaluar la razonabilidad del error alegado por el infractor, como son el grado de diligencia con que ha actuado en la atención de sus deberes tributarios, la adecuación de su conducta al conocimiento del ordenamiento jurídico que debía tener y le era exigible, la presencia de una incertidumbre objetiva sobre la identificación, vigencia o contenido de la norma aplicable y la concurrencia de datos externos que ilustren el falso conocimiento de la norma aplicable, como sería la necesidad o existencia de decisiones judiciales o pronunciamientos de la Administración sobre la materia discutida que le brinden soporte a la aplicación del derecho efectuada por el infractor.

9.2- Al resolver el presente caso, la Sala encontró que la actora omitió incluir en la base gravable del ICA los dividendos percibidos por la realización de actividades comerciales en el periodo (así, en el fundamento jurídico nro. 4), pero ese juicio requirió efectuar precisiones jurídicas sobre las tesis acogidas en el pasado por la jurisprudencia de la Sección, que, exponían y dotaban de consecuencias a los argumentos esgrimidos por la demandante al defender la aplicación del derecho que desplegó (así, en el fundamento jurídico nro. 3). De modo que, aunque se estableció que la demandante incurrió en una de las conductas tipificadas como *«inexactitud»* en el artículo 64 del Decreto distrital 807 de 1993, es lo cierto que la tesis jurídica en la que se fundaba la autoliquidación inexacta encontraba cobijo en sentencias de esta Sección que afirmaban que los rendimientos que remuneran inversiones que tienen la calidad de activos fijos para el inversionista no se

¹² Texto vigente hasta la reforma introducida por el artículo 287 de la Ley 1819 de 2016, que, en todo caso, es sustancialmente idéntico al actual.

sometían a tributación en el ICA. Además, observa la Sala que esos pronunciamientos constitúan la jurisprudencia vigente tanto en el momento en que se elaboró la declaración revisada (año 2011)¹³, como en la época en que se adelantó el procedimiento de revisión en sede administrativa e inició el contencioso judicial (año 2013)¹⁴.

En esos términos, la aplicación del derecho efectuada por la demandante, encaminada a establecer el correcto alcance de la expresión «*actividad comercial*», es equivocada pero no contraría el ordenamiento de manera consciente o culpable. Al respecto, están acreditados en el caso datos externos, adicionales al mero dicho de la declarante, que le permiten al juzgador constatar que la posición jurídica asumida al autoliquidar el tributo era razonable al punto de llevar a la falsa convicción de que se permanecía dentro de los márgenes del ordenamiento, sin desacatar mandatos legales. Tales datos son los pronunciamientos jurisprudenciales existentes para la época en que se declaró y debatió en sede administrativa la liquidación del tributo, que no habían sido objeto de rectificación por esta Sección y que entonces entrañaban una interpretación autorizada sobre el sentido que cabría darle a las normas que regulan el contenido de la obligación tributaria. Existe por tanto certeza objetiva sobre el respaldo con el que, para la época, contaba la posición jurídica asumida por la demandante, lo cual lleva a que su conducta, aunque típica, no sea susceptible de reproche sancionador.

9.3- Dado que la actora carecía de conciencia sobre la antijuridicidad de su conducta, la Sala procederá a revocar la sanción por inexactitud. Prospera el cargo de nulidad.

10- Corolario de los análisis efectuados, prospera el recurso de apelación presentado por la demandada, pero también parcialmente las pretensiones de la demanda, en lo relativo a la exoneración de la sanción por inexactitud. Por ende, la Sala modificará la decisión del *a quo* de acceder a las pretensiones de la demanda, para declarar, en su lugar, la nulidad parcial del acto administrativo acusado toda vez que la actora no se encuentra obligada al pago de la multa impuesta. En lo demás se mantiene su legalidad.

11- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda 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. **Unificar** la jurisprudencia del Consejo de Estado sobre el alcance del concepto de «*actividad comercial*» a efectos del impuesto de industria y comercio, para adoptar las siguientes reglas:

1. En 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

¹³ Sentencias del 19 de mayo 2011 (exp. 18263, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), del 23 de junio del 2011 y del 29 de septiembre de 2011 (exps. 18122 y 18287, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), del 17 de noviembre de 2011 (exp. 18277, CP: William Giraldo Giraldo), entre tantas.

¹⁴ Sentencias del 26 de enero de 2012 y del 06 de septiembre de 2012 (exps. 17953 y 18705, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia); del 02 de febrero de 2012 (exps. 18277 y 18383, CP: William Giraldo Giraldo); del 25 de junio de 2012 (exp. 17761, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).



pasivo con carácter empresarial, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de este proveído.

2. La anterior regla jurisprudencial de unificación rige para los trámites pendientes de resolver en vía administrativa y judicial. No podrá aplicarse a conflictos previamente decididos.

2. Modificar los ordinales primero y segundo de la sentencia apelada, que quedarán así:

*Primero. **Declarar** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 729 DDI 019941, del 02 de abril de 2013, de conformidad con lo considerado en la sentencia de segunda instancia.*

*Segundo. A título de restablecimiento del derecho, **declarar** que la demandante no se encuentra obligada al pago de la multa impuesta a título de sanción por inexactitud.*

3. Sin condena en costas en segunda instancia.

3. Reconocer personería jurídica al apoderado de la parte demandada de conformidad con el poder conferido (f. 286).

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

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

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salvo voto parcialmente

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ