

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Base gravable / ACTIVOS FIJOS – No existe definición legal en normas contables o tributarias. Aplicación del artículo 60 del Estatuto Tributario. Clasificación de los activos enajenados / ACTIVOS FIJOS Y ACTIVOS MOVILES – La diferencia radica en que estén destinados o no a la enajenación dentro del giro ordinario de los negocios / ACTIVO FIJO – No se enajena dentro del giro ordinario de los negocios. Están excluidos de la base gravable del impuesto de industria y comercio

Del artículo 42 de Decreto 352 de 2002 se observa que la base gravable del impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital, está conformada por los ingresos netos obtenidos por el contribuyente durante el bimestre respectivo, los cuales se obtienen de la suma de los ingresos ordinarios y extraordinarios a los que se les restan o deducen los correspondientes a las actividades exentas y no sujetas del impuesto, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, las exportaciones y la venta de los activos fijos realizada durante el período gravable. En relación con la exclusión de los ingresos obtenidos en la venta de activos fijos, que es lo que interesa al caso debatido, la jurisprudencia de la Sala ha indicado que no existe legalmente en las normas contables ni en las que regulan los impuestos territoriales, el concepto de «activo fijo», razón por la cual debe acudirse a lo que sobre el particular preceptúa el artículo 60 E.T. en el impuesto sobre la renta y complementarios. Sobre la naturaleza de los activos, atendiendo a la clasificación prevista en la norma transcrita, ha dicho la Sala en varias oportunidades, que la diferencia fundamental entre activos fijos y activos móviles radica en que estén destinados o no a la enajenación dentro del giro de los negocios del contribuyente, de manera que si un bien se enajena dentro del giro ordinario de los negocios tiene el carácter de *activo movable*, pero si no está destinado a ser enajenado en desarrollo de la actividad ordinaria de la empresa, es un *activo fijo o inmovilizado*. La Sección también ha indicado que «la condición de activos fijos que se excluyen de la base gravable se deduce tanto de la forma de contabilización de la inversión, como de la intención en su adquisición, de manera que si quien los adquiere busca enajenarlos en el giro ordinario o corriente de sus negocios, los activos serían móviles, pero si lo que pretende es que permanezcan en su patrimonio, los activos serán fijos». No obstante lo anterior, la jurisprudencia ha precisado que la permanencia del activo en el patrimonio de la empresa o su contabilización como activo fijo, son circunstancias que no pueden modificar el carácter de activos móviles, de los bienes que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios, razón por la cual es necesario verificar en *cada caso* la destinación de los bienes y la circunstancia de que corresponda o no al giro ordinario de los negocios de la empresa

FUENTE FORMAL: DECRETO 352 DEL 2002 – ARTICULO 42 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 60

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Para determinar si los ingresos generados por la enajenación de acciones hacen parte de la base gravable debe tenerse en cuenta el objeto social al momento de la operación / VENTA DE ACCIONES – Son activos fijos. Los ingresos generados por su enajenación no hacen parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio. Inversiones Alfa Beta S.A. / INVERSIONES – Manejo contable

La Sala advierte que, como lo indica la demandante, la Administración no tuvo en cuenta el objeto social desarrollado por la actora para el momento en que se realizó la venta de acciones, sino aquel que fue establecido luego de haber sido vendidas las acciones, como se observa en el objeto social y sus reformas, según quedó indicado. En efecto, revisados tanto el requerimiento especial, como la

liquidación oficial de revisión y el fallo del recurso de reconsideración, se observa que la Administración transcribió el objeto social de la demandante una vez se transformó en sociedad civil, que contemplaba la posibilidad de realizar operaciones con títulos valores, y concluyó que la venta de acciones del Banco Superior realizada por la demandante forma parte del giro ordinario de sus negocios y, en consecuencia, están gravados los ingresos percibidos por dicha actividad. La Sala observa que para la fecha en que fueron vendidas las acciones en cuestión, el objeto social de la demandante estaba delimitado a la inversión como accionista en el Banco Superior y, en esas condiciones, la venta de las acciones del mencionado Banco, no podía hacer parte del giro ordinario de los negocios de la demandante, pues precisamente su objeto era poseer acciones de la entidad bancaria. El objeto social de la demandante exterioriza la intención de permanencia de las acciones en el patrimonio social para el cumplimiento de su finalidad principal, por tanto, dichas acciones constituían activos fijos pues no estaban destinadas a la venta en el curso normal de los negocios como es la característica esencial de los bienes movibles, tales acciones fueron vendidas cinco años después de su compra al Banco Davivienda. La aplicación de la norma anterior unida a la contabilización en la cuenta del PUC Inversiones – Acciones «1205» bajo el método de participación, revela que la intención de la demandante desde el momento de la compra de las acciones en el año 2000, era la de no enajenarlas, como se indicó, para cumplir con su objeto social. Por consiguiente, el registro contable no podía ser otro que el realizado por la contribuyente pues, como se observa, según el reglamento de contabilidad, dos de los criterios para que un bien se considere como «inversión» es que se conserve para obtener rentas y/o para controlar otros entes, situaciones que ocurrieron en el caso *sub lite*.

UTILIDAD EN LA VENTA DE UN BIEN – Se excluye de la base gravable del impuesto de industria y comercio siempre que la enajenación no se haga dentro del giro ordinario de los negocios

La jurisprudencia reafirma que la utilidad en la venta de un bien se excluye del gravamen de industria y comercio, siempre que tal enajenación no se haga en desarrollo del giro ordinario de los negocios del contribuyente, como ocurre en este caso, porque no puede afirmarse, como lo hizo el *a quo*, que vender todas las acciones que tenía la demandante en el Banco Superior hiciera parte de su objeto social, cuando su actividad principal consistía en ser inversionista de esa entidad bancaria, al punto, que una vez fueron vendidas, su objeto social tuvo que ser cambiado. En consecuencia, las anteriores razones son suficientes para considerar que la enajenación de las 712.128,572 acciones del Banco Superior en el 5° bimestre de 2005 efectuada por la demandante, no se realizó dentro del giro ordinario de los negocios, contemplado en el objeto judicial, el cual era todo lo contrario, «capitalizar al Banco Superior», comprando acciones, como lo señalaba la reforma al objeto social efectuada mediante la Escritura Pública 2486 del 27 de agosto de 2003.

FUENTE FORMAL: DECRETO DISTRITAL 352 DE 2002 – ARTICULO 42

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D. C., seis (6) de septiembre de dos mil doce (2012)

Radicación número: 25000-23-27-000-2009-00228-01(18705)

Actor: INVERSIONES ALFA BETA S.A.

Demandado: DISTRITO CAPITAL- SECRETARIA DE HACIENDA

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 29 de octubre de 2010, proferida el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante la cual negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

El 18 de noviembre de 2005, Inversiones Alfa Beta S.A. presentó la declaración del impuesto de industria y comercio por el 5° bimestre del año 2005¹, con un impuesto a cargo de \$24.000.

El 14 de diciembre de 2007, la Administración Distrital notificó Emplazamiento para Corregir 2007EE654484, en el que se le informa al contribuyente que no incluyó la totalidad de los ingresos gravados, con lo cual incurrió en inexactitud sancionable². La sociedad no respondió el emplazamiento.

El 1° de marzo de 2008, la Administración notificó el Requerimiento Especial 2008EE40169 del 25 de febrero de 2008, en el que propone modificar la declaración del 5° bimestre de 2005, para incluir como ingresos gravados la venta de inversiones (acciones) que fue clasificada por la demandante como venta de activos fijos y, por tanto, excluida de la base gravable. Por lo anterior, liquidó un total de impuesto a cargo de \$6.604.489.000 incluida la sanción por inexactitud de \$4.064.286.000³.

¹ Fls. 7 y 8 c.a.

² Fl. 41 c.a.

³ Fls. 43 a 58 c.a.

El 9 de junio de 2008, la Administración Distrital notificó la Liquidación Oficial de Revisión 629DDI034580 en la que mantuvo la glosa propuesta en el requerimiento especial⁴.

Previa interposición del recurso de reconsideración, la Administración expidió la Resolución D.D.I.113545 del 26 de mayo de 2009 en la que confirmó el acto recurrido.

DEMANDA

Inversiones Alfa Beta S.A., en ejercicio de la acción del artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, solicitó la nulidad de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que decidió el recurso de reconsideración. A título de restablecimiento del derecho, pidió que se declare la firmeza de la declaración privada del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros presentada por el 5º bimestre del año 2005.

Citó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 13 de la Constitución Política
- Artículo 60 del Estatuto Tributario Nacional
- Artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002
- Artículo 64 del Decreto Distrital 807 de 1993
- Artículo 61 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993.

El concepto de violación se sintetiza así:

De conformidad con el artículo 42 del Decreto 352 de 2002, la base gravable del impuesto de industria y comercio está constituida por los ingresos netos percibidos por el contribuyente durante el período gravable. Para determinar la base, de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, se descuentan: a) los ingresos por actividades exentas y no sujetas; b) las devoluciones, rebajas y descuentos, c) las exportaciones y d) la venta de activos fijos.

En la actuación demandada, la Administración modificó la liquidación privada del impuesto, para incluir como ingreso gravado la suma percibida por la demandante

⁴ Fls. 94 a 109 c.a.

por la venta de las acciones que poseía en el Banco Superior S.A. y rechazó la deducción por la utilidad percibida en la transacción, a pesar de que se trataba de la venta de un activo fijo.

Para entender el concepto de activos fijo, es preciso acudir al artículo 60 E.T. Es importante destacar que las acciones pueden llegar a ser activos fijos, dependiendo de la actividad del contribuyente. Siendo claro que activos fijos son aquellos que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente, hay necesidad de establecer qué es lo que determina el giro ordinario.

La Sección Cuarta del Consejo de Estado, en reiterados pronunciamientos ha resuelto el interrogante, al indicar que el giro ordinario de los negocios lo fija el objeto social principal del contribuyente y que para que un bien se entienda enajenado dentro del mismo, debe tenerse en cuenta si la compañía, al adquirirlo, tuvo la intención de venderlo en ejecución de su objeto social principal.

En los actos acusados, la demandada transcribe una de las actividades complementarias contenidas en el certificado de existencia y representación legal aportado en vía gubernativa y, con base en ello, asegura que la venta de acciones hace parte del giro ordinario de los negocios de la compañía; sin embargo la Administración no se percató de que la sociedad fue objeto de cuatro reformas estatutarias, dos en el 2003 y las dos últimas en los meses de noviembre y diciembre de 2005.

Como la venta de las acciones se efectuó en septiembre de 2005, era pertinente verificar el objeto social principal de la compañía vigente para esa época. El objeto social asignado en la escritura del 27 de agosto de 2003 por medio de la cual se constituyó la sociedad, comprendía el de invertir como accionista en la capitalización del Banco Superior, el cual se mantuvo hasta el 2 de noviembre de 2005, fecha en que se otorgó la Escritura 2762 de la Notaría 11 de Bogotá cuyo objeto social fue en el que se apoyó la demandada.

Para septiembre de 2005, el objeto social principal se restringía a invertir como accionista en la capitalización del Banco Superior S.A., porque comprando las acciones aumentaba el capital del banco, y para hacerlo requería de dineros que por crédito le suministró el Fondo de Garantías de Instituciones Financieras (FOGAFIN). Los ingresos de la demandante provenían exclusivamente de las

utilidades que le proporcionaban las acciones del banco, las cuales según consta en el certificado del Revisor Fiscal, se tomaron como ingreso gravado con el impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital.

La venta de acciones en septiembre de 2005 se efectuó para pagar en su totalidad las deudas adquiridas con FOGAFIN, lo que implicó que se agotara el objeto social principal, ya que no podía capitalizar el Banco Superior y no había más créditos que permitieran su capitalización. La demandante fue constituida y existía para poseer las acciones discutidas en el Banco Superior, sin ellas la compañía no tenía razón de ser, de manera que no puede considerarse su venta como un giro ordinario de sus negocios.

Por lo anterior, con la Escritura Pública 2762 del 2 de noviembre de 2005, la sociedad cambió su naturaleza comercial a civil y modificó su objeto social principal, procedimiento que más tarde le permitiría efectuar los actos tendientes a su liquidación y disolución, hecho que quedó formalizado con la Escritura Pública 3348 del 27 de diciembre de 2005.

El inciso primero del artículo 61 del Decreto 2649 de 1993 dice que las inversiones son títulos valores que se conservan con el fin de obtener rentas. Las acciones que la actora tenía en el Banco Superior eran inversiones porque los títulos le producían rentas a través de utilidades, las cuales declaró como ingreso gravado en el impuesto de industria y comercio. Como el objeto social principal consistía en la capitalización del Banco Superior, la sociedad necesitaba poseer las acciones so pena de extinguirse. Este hecho, sumado a que la duración de la sociedad era de 30 años, conforme al artículo 3 de los estatutos, revela que no era la intención convertirlas en efectivo en menos de un año, por lo que se trataba de una verdadera inversión permanente.

Adicionalmente, como el Banco Superior fue una sociedad subordinada de la demandante, hasta el momento en que se vendió al Banco Davivienda, las acciones que estuvieron en poder de la actora se registraron en la cuenta 1205 y se utilizó el método de participación, lo que de acuerdo con la normativa contable, descarta la intención de la sociedad de enajenarlas a corto plazo, pues de lo contrario las habría tenido que contabilizar por el método de costo.

En el caso, se configuró una situación de control por parte de la demandante sobre el Banco Superior, derivada de la posesión del 52.42% de su capital social.

Por su parte, ROBAYO FERRO Y CIA S.C.A. era matriz de INVERSIONES ALFA BETA al poseer el 93.03% de su capital social y de PROMOTORA DE INVERSIONES ARROBA S.A., esta última era propietaria del 33.49% de las acciones ordinarias del Banco Superior, que igualmente fueron vendidas a Davivienda.

La situación de control que ostentaba ROBAYO FERRO Y CIA S.C.A. al poseer a través de sus filiales el 85.91% de las acciones ordinarias del Banco Superior y al ser el 52.42% de las acciones en el Banco Superior el único activo de INVERSIONES ALFA BETA, permiten concluir que estas acciones eran un elemento esencial para esta última, por determinar el control de ROBAYO FERRO Y CIA en el Banco Superior con las ventajas en el mercado que ello implica; por tanto dichas acciones eran activos fijos.

En relación con la venta de acciones por parte de entidades controladas, en cumplimiento de decisiones adoptadas por sus matrices, la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en la sentencia del 22 de septiembre de 2004, Exp. 13726, indicó que dicha venta resulta ajena al cumplimiento del objeto social de la sociedad subordinada, toda vez que tales acciones constituyen su elemento esencial.

Finalmente, en relación con la sanción por inexactitud, señaló que no hay lugar a su imposición porque se demostró que las acciones vendidas por la demandante representaban activos fijos, es decir, que la declaración privada se ajustó a derecho. Y, si en gracia de discusión, no se acogiera la tesis planteada, la sanción tampoco procede porque en el presente caso existieron claras diferencias de criterio entre el contribuyente y la Administración.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora, así:

Del contenido de los certificados de la Cámara de Comercio, se deduce que el objeto social de la empresa, tanto el actual, como el que se encontraba vigente para la fecha de enajenación de las acciones, tenía contemplada la inversión en sociedades y la venta de acciones bajo cualquier modalidad, lo que indica que no se podrían constituir nunca como un activo fijo, a contrario sensu, los ingresos provenientes de estas enajenaciones deberán ser catalogados como ingresos operacionales.

No existe diferencia entre el objeto social principal y el secundario, que permita establecer que el primero es el objeto social y que el segundo hace parte de las actividades que en desarrollo de ese objeto pueda realizar la sociedad, sino que por el contrario, ambos forman parte del objeto para el cual fue constituida la sociedad.

De conformidad con el objeto social del contribuyente, este tiene la capacidad para negociar toda clase de títulos valores, específicamente se incluye la inversión y compra venta de acciones. Una vez realizada la compra o inversión, las mismas proporcionan utilidades o dividendos respectivamente, siendo estos ingresos considerados como ordinarios u operacionales gravados con el impuesto de industria y comercio, por cuanto se desarrollan dentro del giro ordinario de los negocios de la sociedad.

Las deducciones y tratamientos preferenciales se encuentran taxativamente enunciados en las normas que rigen el impuesto, sin que dentro de dichos conceptos queden cobijados los ingresos percibidos por la venta de acciones realizada por la demandante.

En jurisprudencia del Consejo de Estado, se estableció que la diferencia fundamental entre activos fijos y activos movibles radica en si se enajenan o no dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente, de manera que si así sucede tiene el carácter de activo movable, pero si no, se trata de un activo fijo o inmovilizado. La permanencia en el activo de la empresa o la contabilización como activos fijos, son circunstancias que no modifican su carácter de activos movibles.

El carácter de activo fijo no lo da el término de posesión del bien dentro del patrimonio, sino su destinación específica. Aún cuando el término de dos años de posesión del activo es un elemento que permite, en materia de impuestos nacionales, el tratamiento que se da al ingreso, como constitutivo de renta ordinaria o ganancia ocasional, no permite calificar un bien como de activo fijo o corriente. Bien puede un activo fijo permanecer en ese carácter, o bien puede un activo corriente permanecer un tiempo indefinido, dentro del patrimonio, por falta

de demanda o por otras circunstancias, sin que se altere su condición de activo movable.

El hecho generador del impuesto de industria y comercio es el ejercicio directo o indirecto de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en jurisdicción del Distrito Capital, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimiento de comercio o sin ésta. Conforme al artículo 20 del Código de Comercio se considera acto mercantil, entre otros, la intervención como asociado en la constitución de sociedades comerciantes, los actos de administración de las mismas o la negociación a título oneroso de las partes de interés, cuotas o acciones.

Procede la sanción por inexactitud que se configura no sólo por la inclusión de datos falsos, incompletos, equivocados o desfigurados, sino también cuando se omiten valores por concepto de ingresos, impuestos generados por operaciones gravadas, así como también por la inclusión de deducciones, descuentos y exenciones inexistentes de las cuales se derive un menor valor a pagar. En desarrollo de la investigación adelantada contra el contribuyente se probó que en la declaración del impuesto por el quinto bimestre de 2005 se omitieron ingresos obtenidos por la venta de acciones, sin que la actora pudiera demostrar que estas correspondían a la venta de activos fijos, razón ésta por la cual se hace acreedora de una sanción por inexactitud.

La interpretación diferente que de la ley haga el contribuyente debe estar cimentada en razones serias de hecho y derecho, es decir, debe ser el resultado de un proceso hermenéutico realizado por el declarante a la luz del derecho existente para la época en que presentó su declaración de tal suerte que al momento de presentar la solicitud de corrección, esté en condiciones de aportar las pruebas que sean pertinentes para corroborar su planteamiento.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó las pretensiones de la demanda con fundamento en las siguientes consideraciones:

Según el artículo 60 E.T. los activos fijos son bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente. Son activos movibles los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que se enajenan en forma regular en el giro ordinario de los negocios e implican existencias al principio y al final de cada año gravable.

Los activos fijos presentan las siguientes características: se utilizan en la producción propia de la empresa, se adquieren con la finalidad única de desarrollar el objeto social de la compañía y el término de vida útil es generalmente superior a un año.

La demandante fue constituida en abril del año 2000 y desde su constitución su objeto social fue el siguiente: «*El objeto principal de la sociedad consiste en la capitalización del Banco Superior mediante la contratación con el Fondo de Garantía de Instituciones Financieras "FOGAFIN" de créditos a corto y largo plazo, conforme a lo previsto en el artículo octavo de la Resolución 006 del 30 de junio de 1999 (...)*». Además mediante Escritura Pública 2486 de 2003 de la Notaría 11 del Círculo de Bogotá D.C. la actora reformó su estructura y en el Capítulo II estableció lo siguiente: «*OBJETO SOCIAL: a) Invertir como accionista en la capitalización del Banco Superior, hoy Bansuperior, mediante la contratación con el Fondo de Garantía de Instituciones Financieras de créditos a corto y largo plazo, conforme con o previsto en la Resolución N° 006 de 30 de junio de 1999 expedida por la Junta Directiva de dicho Fondo, o de las que la adicionen, modifiquen o sustituyan (...)*».

De lo anterior, se deduce que la demandante tenía como objeto social principal desde su constitución, la capitalización del Banco Superior con la compra de acciones de esa entidad, lo que demuestra que la venta de esas inversiones, entiéndase acciones, están comprendidas dentro del desarrollo de su objeto social, esto es, en el giro ordinario de sus negocios, sin que como lo ha señalado la jurisprudencia, sea relevante el tiempo de permanencia como para que por esa sola razón se les pueda calificar como activos fijos.

Las 712.128.572 acciones compradas el 25 de mayo de 2000, le generaron a la sociedad utilidades en cada año según el certificado del revisor fiscal, las cuales fueron gravadas en las declaraciones del impuesto de industria y comercio. Como

las acciones fueron vendidas en su totalidad el día 9 de septiembre de 2005, es decir, cinco años después de su compra, al tenor del artículo 60 E.T., dicho término de permanencia no le quita el carácter de activos movibles, porque tal actividad la realiza dentro del giro ordinario de sus negocios, los que generaron ingresos que deben ser gravados con el impuesto de industria y comercio.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante apeló la decisión del Tribunal con base en los argumentos expuestos en la demanda y agregó lo siguiente:

Para el 5° bimestre de 2005, la actora no se dedicaba a enajenar diversas clases de bienes, ni tampoco a comprar y vender acciones en todo tipo de sociedades. La compañía fue creada única y exclusivamente para capitalizar el Banco Superior S.A., sin que se le hubiera permitido adquirir otros bienes u obtener ingresos que no correspondieran a créditos otorgados por el Fondo de Garantías de Instituciones Financieras en cumplimiento de la Resolución 006 del 30 de junio de 1999, tal y como consta en la Escritura Pública 2486 del 27 de agosto de 2003. Los artículos 1° y 2° de la citada resolución ratifican que los créditos estaban dirigidos a capitalizar y fortalecer patrimonialmente la entidad bancaria, sin que pudieran destinarse a nada diferente.

La intención de capitalizar es diametralmente opuesta a la intención de enajenar en el corto plazo, como lo sugiere la entidad demandada en los actos acusados, en la medida en que con la capitalización se buscaba fortalecer la entidad financiera, a través de la inyección de capitales con miras a obtener el desarrollo eficiente en sus proyectos y no, percibir utilidades derivadas de la enajenación de los títulos.

Los ingresos que la sociedad devengó desde el año 2000 hasta septiembre de 2005 provenían exclusivamente de las utilidades que le proporcionaban las acciones del Banco Superior, las cuales según el certificado del Revisor Fiscal, se tomaron como ingreso gravado con el impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital y con el dinero recaudado periódicamente se pagaban las deudas adquiridas con el Fondo de Garantías de Instituciones Financieras.

Lo anterior demuestra que la demandante fue constituida y existía para poseer las acciones del Banco Superior S.A. y sin ellas la compañía no tenía razón de ser, de

manera que su venta no puede considerarse efectuada dentro del giro ordinario de los negocios de la demandante. Las acciones aludidas eran para la actora activos fijos y la utilidad que generó su venta debía ser descontada de los ingresos base del impuesto de industria y comercio, tal y como lo hizo la sociedad.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo expresado en el recurso de apelación y refuerza sus argumentos con la transcripción de apartes del Acta de la Asamblea General de Accionistas de septiembre de 2005 de la apelante, donde se deja constancia de que, como se llevó a cabo la venta de las acciones de Bansuperior al Fideicomiso FAGP –Inversiones Arroba y que con el producto de la venta se pagó la totalidad de la obligación con FOGAFIN, se dio cumplimiento al objeto social de la sociedad consistente en la capitalización del Banco Superior mediante la contratación con el FOGAFIN de crédito a corto y largo plazo.

El fallador de primera instancia no consultó la forma en que se contabilizaron las acciones adquiridas en el año 2000 y que fueron vendidas hasta el año 2005, con lo que se demuestra el ánimo de permanencia de las acciones. El certificado expedido por el Revisor Fiscal, demuestra que las acciones fueron registradas en el cuenta PUC 1205 por el método de participación, ya que no se adquirieron y mantuvieron con la intención de enajenarlas en el futuro inmediato, en aplicación de lo dispuesto en el inciso 3° del artículo 61 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993.

Se configuraba una situación de control que descarta que la intención de INVERSIONES ALFA BETA S.A. fuera enajenar las acciones a corto plazo. ROBAYO FERRO Y CIA era el principal accionista de INVERSIONES ALFA BETA S.A. y de PROMOTORA DE INVERSIONES ARROBA S.A., quienes en conjunto poseían el 85% del Banco Superior. La participación de INVERSIONES ALFA BETA S.A era del 52.42%. Es claro que la demandante y ROBAYO FERRO Y CIA. controlaban el Banco Superior S.A. y así ambas sociedades tenían una posición dominante sobre las decisiones de la entidad financiera, consolidando además el grupo empresarial ante la evidente unidad de propósito y de dirección que mantenían. Si ROBAYO FERRO Y CIA utilizó las formas económicas que le permite la legislación para obtener el control de los negocios de la entidad financiera, y lo mantuvo a través de sus subordinadas durante un buen tiempo, no sería lógico asumir que la intención de

la demandante al adquirir las acciones hubiera estado encaminada a la enajenación a corto plazo.

La parte **demandada** reiteró lo manifestado en la contestación de la demanda.

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

Con fundamento en la Escritura Pública de constitución de la actora y la reforma al objeto social efectuada en noviembre de 2005, concluyó que la demandada tuvo en cuenta un objeto social que no era el que desarrollaba en el quinto bimestre de 2005, y que correspondía al de capitalizar el Banco Superior mediante la compra de acciones, entre otras operaciones.

El Tribunal desconoció la certificación del revisor fiscal de la actora, según la cual la contribuyente había adquirido el 25 de mayo de 2000, 712.128.572 de acciones del Banco Superior, certificación que cumple con los requisitos legales, en la medida en que da cuenta de los comprobantes de registro, los libros y las cuentas en que fue contabilizada esa adquisición, acorde con el artículo 777 E.T. y la jurisprudencia al respecto.

El tiempo de permanencia de las acciones en poder de la actora era superior a cinco años, lo cual constituye un factor temporal a partir del cual se puede determinar que la actora invirtió en acciones para destinarlas a que permanecieran en su poder como un activo fijo, y que su venta no correspondía a la dinámica usual de los activos movibles. En este orden de ideas, las acciones vendidas tenían el carácter de activos fijos y el valor obtenido de esta venta se podía restar del total de ingresos obtenidos en el quinto bimestre del año 2005, conforme lo hizo la actora, razón por la cual debe prosperar la inconformidad de la apelante.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala a decidir la legalidad de los actos administrativos acusados, mediante los cuales la Administración Distrital modificó la liquidación privada del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, presentada por la demandante por el quinto bimestre del año gravable 2005.

En concreto debe analizarse, si las acciones que la actora poseía del Banco Superior constituían activos fijos y si en tales condiciones, podía descontar la utilidad obtenida en su venta, de la base gravable del impuesto de industria y comercio.

Al respecto se considera:

El artículo 42 del Decreto 352 del 2002 establece la base gravable del impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital, así:

ARTICULO 42. Base gravable. *El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período. Para determinarlos, se restará de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los correspondientes a actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, las exportaciones y la venta de activos fijos.*

Hacen parte de la base gravable, los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo.

(...) (Destaca la Sala)

Del artículo transcrito se observa que la base gravable del impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital, está conformada por los ingresos netos obtenidos por el contribuyente durante el bimestre respectivo, los cuales se obtienen de la suma de los ingresos ordinarios y extraordinarios a los que se les restan o deducen los correspondientes a las actividades exentas y no sujetas del impuesto, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, las exportaciones y la **venta de los activos fijos** realizada durante el período gravable.

En relación con la exclusión de los ingresos obtenidos en la venta de activos fijos, que es lo que interesa al caso debatido, la jurisprudencia de la Sala⁵ ha indicado que no existe legalmente en las normas contables ni en las que regulan los impuestos territoriales, el concepto de «activo fijo», razón por la cual debe acudirse a lo que sobre el particular preceptúa el artículo 60 E.T. en el impuesto sobre la renta y complementarios, cuyo texto es el siguiente:

ARTICULO 60. CLASIFICACIÓN DE LOS ACTIVOS ENAJENADOS. *Los activos enajenados se dividen en movibles y en fijos o inmovilizados.*

⁵ Sentencia del 22 de agosto de 2004, Exp.13726, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa

Son activos movibles los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente e implican ordinariamente existencias al principio y al fin de cada año o período gravable.

Son activos fijos o inmovilizados los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente. (Destaca la Sala)

Sobre la naturaleza de los activos, atendiendo a la clasificación prevista en la norma transcrita, ha dicho la Sala en varias oportunidades⁶, que la diferencia fundamental entre activos fijos y activos móviles radica en que estén destinados o no a la enajenación dentro del giro de los negocios del contribuyente, de manera que si un bien se enajena dentro del giro ordinario de los negocios tiene el carácter de *activo movable*, pero si no está destinado a ser enajenado en desarrollo de la actividad ordinaria de la empresa, es un *activo fijo o inmovilizado*.

La Sección también ha indicado que «*la condición de activos fijos que se excluyen de la base gravable se deduce tanto de la forma de contabilización de la inversión, como de la intención en su adquisición, de manera que si quien los adquiere busca enajenarlos en el giro ordinario o corriente de sus negocios, los activos serían movibles, pero si lo que pretende es que permanezcan en su patrimonio, los activos serán fijos*»⁷.

No obstante lo anterior, la jurisprudencia ha precisado que la permanencia del activo en el patrimonio de la empresa o su contabilización como activo fijo, son circunstancias que no pueden modificar el carácter de activos movibles, de los bienes que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios⁸, razón por la cual es necesario verificar en *cada caso* la destinación de los bienes y la circunstancia de que corresponda o no al giro ordinario de los negocios de la empresa⁹.

Caso concreto

De las pruebas aportadas al proceso se puede advertir lo siguiente:

⁶ Sentencias de diciembre 1° del 2000, Exp. 10867, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié, abril 12 del 2002, Exp. 12175, C.P. Dr. Germán Ayala Mantilla, de marzo 3 del 2005, Exp. 14281, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, de octubre 10 del 2007, Exp. 15930, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz

⁷ Sentencia del 3 de abril de 2008, Exp. 16054. C.P. Ligia López Díaz, reiterada en la sentencia del 23 de junio de 2011, Exp. 18122, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁸ Sentencia del 26 de marzo de 2009, Exp. 16584, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia

- INVERSIONES ALFA BETA S.A. se constituyó mediante la Escritura Pública 0729 del **7 de abril del año 2000** otorgada en la Notaría 11 del Círculo de Bogotá¹⁰ y en relación con el objeto social señala:

*«Artículo 4°. Negocios que comprende. **El objeto principal de la sociedad consiste en la capitalización del BANCO SUPERIOR** mediante la contratación con el Fondo de Garantías de Instituciones Financieras “Fogafín” de créditos a corto y largo plazo, conforme a lo previsto en el artículo octavo de la Resolución número cero cero seis (006) del treinta (30) de junio de mil novecientos noventa y nueve (1999) en concordancia con la Resolución 011 del 10 de diciembre de 1999 expedidas por la Junta Directiva de dicho Fondo, o de las disposiciones jurídicas que las adicionen, modifiquen o sustituyan (...).».* (Destaca la Sala)

Del acto de constitución de la demandante, se establece que el objeto social principal era la capitalización del Banco Superior mediante la obtención de créditos a corto y largo plazo otorgados por FOGAFIN.

- El **27 de agosto de 2003**, mediante Escritura Pública 2486 otorgada en la Notaría 11 del Círculo de Bogotá¹¹, la demandante reformó el artículo 4° de la Escritura de constitución de la sociedad, referida al objeto social en los siguientes términos:

*«**OBJETO SOCIAL. ARTICULO 4. Negocios que comprende: A) Invertir como accionista en la capitalización del Banco Superior**, hoy BANSUPERIOR, mediante la contratación con el Fondo de Garantías de Instituciones Financieras de créditos a corto y largo plazo, conforme a lo previsto en la Resolución N!° 006 del treinta (30) de junio de mil novecientos noventa y nueve (1999) expedida por la Junta Directiva de dicho Fondo, o de las que la adicionen, modifiquen o sustituyan;(…)».* (Destaca la Sala)

De esta reforma estatutaria resulta evidente que a partir de su protocolización, el objeto social principal de la sociedad demandante, es decir, el fin último de la misma, consistió en tener una inversión permanente en el Banco Superior, para lo cual debía obtener los recursos necesarios para este efecto contratando créditos de corto y largo plazo con FOGAFIN.

- El **9 de septiembre de 2005**, según el certificado de revisor fiscal de la demandante, la actora vendió las 712,128.572 acciones que había

⁹ Sentencia del 13 de agosto de 2009, Exp. 16256, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

¹⁰ Fls. 54 a 72 c.p.

¹¹ Fls. 74 a 78 c.p.

adquirido del Banco Superior, lo cual le reportó una utilidad de \$152.277.892.413.

- El **2 de noviembre de 2005**, mediante Escritura Pública 2762, la demandante modificó su denominación, régimen y objeto social, para convertirse en una sociedad civil cuyo objeto principal era:

«CAPÍTULO II Objeto Social. Artículo 4º. Negocios que comprende.- El objeto principal de la sociedad consiste en el desarrollo de las siguientes actividades: a) Actividades agrícolas que no constituyan empresa; b) Actividades pecuarias que no constituyan empresa; c) La prestación de servicios inherentes a profesiones liberales; **d) La inversión del patrimonio colectivo en activos u operaciones tendientes a la conservación del patrimonio;** (...) En desarrollo de su actividad principal la sociedad podrá llevar a cabo las siguientes actividades conexas o secundarias: 1.(...); **5. Celebrar toda clase de operaciones con títulos valores, tales como adquirirlos, otorgarlos, negociarlos, avalarlos, protestarlos o cobrarlos, entre otras. (...)**»¹² (Destaca la Sala)

Los actos demandados adicionaron como ingresos gravables para el 5º bimestre de 2005, la venta de las acciones que la demandante poseía en el Banco Superior, por cuanto, a juicio de la demandada, tales acciones constituían activos movibles, teniendo en cuenta que el objeto social de la demandante incluía: «d) La inversión del patrimonio colectivo en activos u operaciones tendientes a la conservación del patrimonio; (...); Celebrar toda clase de operaciones con títulos valores, tales como adquirirlos, otorgarlos, negociarlos, avalarlos, protestarlos o cobrarlos, entre otras. (...)».

Al respecto, la Sala advierte que, como lo indica la demandante, la Administración no tuvo en cuenta el objeto social desarrollado por la actora para el momento en que se realizó la venta de acciones, sino aquel que fue establecido luego de haber sido vendidas las acciones, como se observa en el objeto social y sus reformas, según quedó indicado.

En efecto, revisados tanto el requerimiento especial, como la liquidación oficial de revisión y el fallo del recurso de reconsideración¹³, se observa que la Administración transcribió el objeto social de la demandante una vez se transformó en sociedad civil, que contemplaba la posibilidad de realizar

¹² Fl. 84 c.p.

operaciones con títulos valores, y concluyó que la venta de acciones del Banco Superior realizada por la demandante forma parte del giro ordinario de sus negocios y, en consecuencia, están gravados los ingresos percibidos por dicha actividad.

La Sala observa que para la fecha en que fueron vendidas las acciones en cuestión, el objeto social de la demandante estaba delimitado a la inversión como accionista en el Banco Superior y, en esas condiciones, la venta de las acciones del mencionado Banco, no podía hacer parte del giro ordinario de los negocios de la demandante, pues precisamente su objeto era poseer acciones de la entidad bancaria.

El objeto social de la demandante exterioriza la intención de permanencia de las acciones en el patrimonio social para el cumplimiento de su finalidad principal, por tanto, dichas acciones constituían activos fijos pues no estaban destinadas a la venta en el curso normal de los negocios como es la característica esencial de los bienes muebles¹⁴, tales acciones fueron vendidas cinco años después de su compra al Banco Davivienda¹⁵.

Lo anterior, además, tiene sustento en otras pruebas aportadas al proceso, como son:

- El certificado del Revisor Fiscal de la demandante expedido el 27 de octubre de 2009¹⁶ que da cuenta de lo siguiente:
 - a) Los libros de contabilidad donde se contabilizó la compra de las 712.128.572 acciones del Banco Superior adquiridas el 25 de mayo de mayo de 2000 y que fueron registradas en la cuenta PUC Inversiones-Acciones 1205;
 - b) Los folios de los libros Diario y Mayor y Balances donde se registraron las acciones que poseía en el Banco Superior en la cuenta 1205 valoradas por el método de participación y las utilidades que le generaron por cada uno de los años 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 que a su vez fueron

¹³ Fls. 44, 103 y 147 c.a.

¹⁴ Además de la definición de activos muebles del artículo 60 del Estatuto Tributario ya transcrita, el reglamento general de la contabilidad señala: Dcto. 2649/93. Art. 63. Inventarios. Inciso 1°. Los inventarios representan bienes corporales destinados a la venta en el curso normal de los negocios, así como aquellos que se hallen en proceso de producción o que se utilizarán o consumirán en la producción de otros que van a ser vendidos. (...).

¹⁵ Sobre la compra de acciones del Banco Superior por parte del Banco DAVIVIENDA, obra en el proceso la Resolución 1045 de julio 19 de 2005 (fls. 88 a 91 c.a.)

tomadas como ingreso gravado en las declaraciones de industria y comercio en el Distrito Capital;

c) Que las 712.128.572 acciones que la sociedad adquirió del Banco Superior S.A. fueron vendidas el 9 de septiembre del año 2005, por un valor de \$230.088.741.613 y reportaron una utilidad de \$152.277.892.413.

La contabilización en la cuenta «inversiones», tal como lo certifica el revisor fiscal¹⁷ se ajusta a la finalidad para la cual fueron compradas las acciones, esto es, mantenerlas dentro del patrimonio para obtener alguna rentabilidad o utilidades. Al respecto resulta pertinente lo dispuesto en el artículo 61 del Decreto 2649 de 1993, que en la parte pertinente señala:

*ARTICULO 61. INVERSIONES. Las inversiones están representadas en títulos valores y demás documentos a cargo de otros entes económicos, **conservados con el fin de obtener rentas fijas o variables, de controlar otros entes** o de asegurar el mantenimiento de relaciones con estos.*

*Cuando representan activos de fácil enajenación, respecto de los cuales se tiene el propósito de convertirlos en efectivo antes de un año, se denominan inversiones temporales. Las que no cumplen con estas condiciones se denominan inversiones permanentes.
(...)*

*No obstante, **las inversiones en subordinadas, respecto de las cuales el ente económico tenga el poder de disponer que en el período siguiente le transfieran sus utilidades o excedentes, deben contabilizarse bajo el método de participación, excepto cuando se adquieran y mantengan exclusivamente con la intención de enajenarlas en un futuro inmediato, en cuyo caso deben contabilizarse bajo el método de costo.***

La aplicación de la norma anterior unida a la contabilización en la cuenta del PUC Inversiones – Acciones «1205» bajo el método de participación¹⁸, revela que la intención de la demandante desde el momento de la compra de las acciones en el año 2000, era la de no enajenarlas, como se indicó, para cumplir con su objeto social. Por consiguiente, el registro contable no podía ser otro que el realizado por la contribuyente pues, como se observa, según el reglamento de contabilidad, dos

¹⁶ Fls. 120 a 122 c.p.

¹⁷ Fls. 120 a 122 c.p.

¹⁸ El método de participación es obligatorio para registrar las inversiones en subordinadas (Ley 222 de 1995 artículo 35 inciso 3°). Su definición está contenida en la Circular Conjunta 11/2005 Supervalores y 100-000006/05 Supersociedades, en los siguientes términos: "El método de participación patrimonial" es el procedimiento contable por el cual una persona jurídica o sucursal de sociedad extranjera registra su inversión ordinaria en otra, constituida en su subordinada o controlada, inicialmente al costo ajustado por inflación, para posteriormente aumentar o disminuir su valor de acuerdo con los cambios en el patrimonio de la subordinada, subsecuentes a su adquisición, en lo que le corresponda según su porcentaje de participación".

de los criterios para que un bien se considere como «inversión» es que se conserve para obtener rentas y/o para controlar otros entes, situaciones que ocurrieron en el caso *sub lite*.

En relación con la utilidad en venta de acciones en materia del impuesto de industria y comercio, la Sala reiteró recientemente el criterio jurisprudencial de la Sala, así¹⁹:

«Ahora bien, la negociación de acciones a título oneroso, entendidas éstas como cuotas parte de un capital social que permiten acreditar y ejercer los derechos políticos y patrimoniales resultantes de su literalidad, de los estatutos societarios y de las condiciones en que se emiten, se consideran operaciones mercantiles para todos los efectos legales, conforme con el numeral 5) del artículo 20 del Código de Comercio, regidos por las ley comercial (art. 1 ibídem).

El criterio jurisprudencial respecto del gravamen de industria y comercio sobre dicha actividad de negociación, predica la inclusión de la misma en el objeto social principal del contribuyente, de modo que los ingresos o dividendos resultantes de su ejercicio puedan entenderse derivados del giro ordinario de los negocios de aquél.

El único evento en que dichos ingresos pueden entenderse desligados de ese origen, es cuando las acciones negociadas constituyen activos fijos, y ese reconocimiento depende del objeto social que desarrolle la entidad enajenante, que es la que percibe el ingreso[1]²⁰.

Lo anterior, porque la condición de activos fijos que se excluyen de la base gravable se deduce tanto de la forma de contabilización de la inversión, como de la intención en su adquisición, de manera que si quien los adquiere busca enajenarlos en el giro ordinario o corriente de sus negocios, los activos serían movibles, pero si lo que pretende es que permanezcan en su patrimonio, los activos serán fijos [2]²¹.

*De acuerdo con ello, la utilidad derivada de la enajenación de las inversiones debe excluirse de la base gravable del impuesto de industria y comercio, en su calidad de activos fijos, **siempre y cuando tal transacción no se haya efectuado dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente**. Es decir, si la negociación no forma parte del objeto social principal de la entidad contribuyente, no puede entenderse que con dichas inversiones en acciones se realice actividad gravada, pues del sólo hecho de que la sociedad sea mercantil, no se deriva que sus activos fijos estén gravados con el impuesto de industria y comercio»[3]²².*

¹⁹ Sentencia del 23 de junio de 2011 expediente 18122 M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

²⁰ [1] Consejo de Estado, Sentencia del 16 de noviembre de 2001, Exp. 12299. C.P. Ligia López Díaz.

²¹ [2] Consejo de Estado, Sentencia del 3 de abril de 2008, Exp. 16054. C.P. Ligia López Díaz.

²² [3] Consejo de Estado, sentencia de marzo 5 de 1999; Expediente 9086; C.P. Germán Ayala Mantilla.

Como se observa, la jurisprudencia reafirma que la utilidad en la venta de un bien se excluye del gravamen de industria y comercio, siempre que tal enajenación no se haga en desarrollo del giro ordinario de los negocios del contribuyente, como ocurre en este caso, porque no puede afirmarse, como lo hizo el *a quo*, que vender todas las acciones que tenía la demandante en el Banco Superior hiciera parte de su objeto social, cuando su actividad principal consistía en ser inversionista de esa entidad bancaria, al punto, que una vez fueron vendidas, su objeto social tuvo que ser cambiado.

En consecuencia, las anteriores razones son suficientes para considerar que la enajenación de las 712.128,572 acciones del Banco Superior en el 5° bimestre de 2005 efectuada por la demandante, no se realizó dentro del giro ordinario de los negocios, contemplado en el objeto judicial, el cual era todo lo contrario, «capitalizar al Banco Superior», comprando acciones, como lo señalaba la reforma al objeto social efectuada mediante la Escritura Pública 2486 del 27 de agosto de 2003.

En ese contexto, la utilidad obtenida en la venta de las acciones por \$152.277.892.413, al provenir de un activo fijo, no podía ser gravada con el impuesto de industria y comercio de conformidad con el artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002.

Por todo lo anterior, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, anulará los actos administrativos acusados. A título de restablecimiento del derecho, declarará en firme la declaración privada del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, presentada por la actora.

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.

F A L L A

1. **REVÓCASE** la sentencia apelada del 29 de octubre de 2010 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca. En su lugar,
2. **DECLÁRASE** la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 629DDI034580 del 5 de junio de 2008 y de la Resolución DDI113545 del 26 de mayo de 2009 expedidas por la Secretaría de Hacienda Distrital.
3. A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** la firmeza de la liquidación privada del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros por el quinto bimestre del año 2005 de la sociedad INVERSIONES ALFA BETA S.A.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección (E)

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Ausente con permiso

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ