

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – El hecho generador lo determina la actividad y no la naturaleza jurídica de la entidad / ENTIDADES SIN ANIMO DE LUCRO – Cuando realicen actividades comerciales o industriales, éstas serán gravadas con el impuesto de industria y comercio / BENEFICENCIA – No está gravada con el impuesto de industria y comercio

El hecho generador del impuesto de industria y comercio y, por ende, de la obligación de declarar y pagar el gravamen, lo constituyen las actividades que ejecute el sujeto pasivo dentro del territorio del distrito capital de Bogotá, y no la naturaleza jurídica de la entidad que realice las actividades gravadas; por lo tanto, independientemente de que se trate de una persona natural o jurídica, de una sociedad de hecho o de una entidad sin ánimo de lucro, el hecho que determina la sujeción al gravamen es que se realice cualquier actividad que pueda ser calificada como industrial, comercial o de servicios. De otra parte tampoco exige la norma, como lo refiere la demandante, que la actividad se ejerza de manera profesional, habitual o continua, esto es, que esa sea la actividad a la que se dedica el contribuyente; a la que se refiere su objeto social; lo que allí se expresa es que ésta se haga de forma permanente u ocasional, vale decir, que puede ejecutarse simultáneamente con otras actividades, lo que excluye la habitualidad como requisito para ser responsable del tributo. Sin embargo, el párrafo primero de la norma establece que cuando las entidades a que se refiere el literal c), es decir los sindicatos, las asociaciones de profesionales o gremiales sin ánimo de lucro y los partidos políticos, realicen actividades industriales o comerciales, serán sujetos del impuesto de industria y comercio respecto de tales actividades; así las cosas, no serán sujetos del gravamen respecto de los servicios propios de su actividad, pero sí respecto de las actividades determinadas legalmente como gravadas, que desarrollen. De lo expuesto se infiere que la demandante está beneficiada en razón de la actividad a que se dedica, esto es, la actividad de beneficencia, actividad que se encuentra dentro de las taxativamente enunciadas como no sujetas al impuesto de industria y comercio y no en razón de su calidad, puesto que no ostenta ninguna de las señaladas seguidamente en la norma, como aquellas que gozan de la exención sobre las actividades que desarrollan.

INGRESOS POR INVERSION EN ACTIVOS – Cuando lo hace una entidad cuyo objeto es la beneficencia no están gravados con el impuesto de industria y comercio / ENAJENACION DE ACCIONES – Cuando lo hace una entidad cuyo objeto es la beneficencia no está gravado con el impuesto de industria y comercio / INGRESOS POR AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO – No están gravados con el impuesto de industria y comercio

La Sección, en la Sentencia 18263 del 19 de mayo de 2011, que decidió la controversia entre las mismas partes por los periodos 5° y 6° del año 2002, en relación con los ingresos percibidos por los conceptos anotados, señaló, en primer lugar, que los ingresos percibidos por concepto de la inversión en activos y la venta de los mismos, por una entidad cuyo objeto social es la ejecución de actividades de beneficencia, no se encuentran gravados porque no se dedica a las actividades a que alude el numeral 5° del artículo 20 del Código de Comercio, referidas a “La intervención como asociado en la constitución de sociedades comerciales, los actos de administración de las mismas o la negociación a título oneroso de las partes de interés, cuotas o acciones”. Se señaló en esa oportunidad que por tratarse de la enajenación de acciones que la fundación poseía, en este caso en las sociedades Inversiones Reacol e Imusa, su importe no puede ser gravado con ICA por expresa determinación del artículo 42 del Decreto 352 de 2002, tal como ha sido avalado por la jurisprudencia de la Sala. La Sala, en sentencia que en esta

oportunidad se reitera, precisó que los ingresos por ajuste por diferencia en cambio no eran susceptibles de ser gravados con el impuesto de industria y comercio.

NOTA DE RELATORIA: Sobre EL impuesto de industria y comercio por la enajenación de acciones por Fundaciones se reitera sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 19 de mayo de 20011, Rad. 18263

METODO DE PARTICIPACION PATRIMONIAL - procedimiento contable por el cual una persona jurídica o sucursal de sociedad extranjera registra su inversión ordinaria en otra, que se constituirá en su subordinada o controlada / REGISTRO DE INVERSIONES EN SUBORDINADAS – No tiene incidencia tributaria / DIVIDENDOS DE LAS INVERSIONES POR MÉTODO DE PARTICIPACION PATRIMONIAL - No pueden integrar la base para imponer la sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio

La Circular Conjunta 009 de 1996 de las Superintendencias de Sociedades y de Valores define, en el numeral 1, el método de participación patrimonial como el procedimiento contable por el cual una persona jurídica o sucursal de sociedad extranjera registra su inversión ordinaria en otra, que se constituirá 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. Así mismo, el numeral 13 de la circular citada, relacionado con los aspectos fiscales, dispone que los ingresos o gastos derivados de la aplicación del método de participación patrimonial deben tratarse fiscalmente de acuerdo con las normas sobre la materia aplicables a cada contribuyente. En lo relacionado con los ingresos, se señala que las participaciones o dividendos recibidos de la subordinada, en efectivo, que correspondan a períodos en los que aplicó el método de participación patrimonial, reducen el costo de la inversión, hasta el monto en que su costo fue afectado. En caso contrario, deben ser reconocidos como ingresos del período en el cual se decretan. En la Sentencia 16864 del 5 de noviembre de 2009, la Sección manifestó que "... el registro de las inversiones en subordinadas por dicho método de contabilización no tiene incidencia tributaria y por sustracción de materia, no resulta aplicable el decreto 2336 de 1995, que reglamenta expresamente el citado artículo 272. Por consiguiente, los dividendos y participaciones recibidos se someten a las normas generales que regulan la materia". Tal como lo señala la Sala en el primero de los apartes subrayados, el método de participación patrimonial es un método esencialmente contable que no tiene incidencia en materia fiscal; en el segundo, reitera lo dispuesto en el numeral 13 de la Circular, esto es, que los ingresos o gastos derivados de la aplicación del método se someten a las normas tributarias que regulan la materia, en este caso, las disposiciones que regulan el ICA.

SERVICIO – Concepto / HONORARIOS – Forman parte de la base para liquidar la sanción por no declarar impuesto de industria y comercio

El Decreto 1421 de 1993, Estatuto del Distrito Capital, definió en su artículo 154 las actividades gravadas; en lo relacionado con las actividades de servicio señaló que son todas las tareas, labores o trabajos ejecutados por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien los contrata, que genere contraprestación en dinero o en especie y que se concreten en la obligación de hacer, sin importar que en ellos predomine el factor material o intelectual. Visto el certificado de la Cámara de Comercio de la Fundación, se observa que ésta podrá prestar toda clase de servicios y productos necesarios o

convenientes para el desarrollo de su objeto y cumplimiento de sus fines; por lo tanto, la actividad de prestación de servicios no se ejecuta de manera principal, sino de manera complementaria. Sin embargo, dado que una vez cuestionada la declaración tributaria corresponde al contribuyente probar los hechos que le dan derecho a un beneficio tributario, correspondía a la actora demostrar que los honorarios recibidos fueron originados en asesorías y consultorías prestadas en relación con actividades inherentes al objeto social de la Fundación, esto es, relacionadas con la actividad de beneficencia. Ni en sede administrativa ni en la jurisdicción tal circunstancia fue probada, por lo que la Sala considera procedente incluir estos ingresos dentro de la base gravable del impuesto de industria y comercio, para efectos de liquidar la sanción por no declarar.

FUENTE FORMAL: DECRETO 1421 DE 1993 – ARTICULO 154

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá, veintinueve (29) de septiembre de dos mil once (2011)

Radicación número: 25000-23-27-000-2009-00071-01(18287)

Actor: FUNDACION SOCIAL

Demandado: SECRETARIA DE HACIENDA DISTRITAL

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por las partes demandante y demandada, contra la sentencia del 25 de marzo de 2010 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca¹, en el proceso que se tramitó en acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos mediante los cuales se impuso a la FUNDACION SOCIAL, sanción por no presentar la declaración del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros por los periodos primero, segundo y tercero del año 2003.

Dicho fallo dispuso:

***“PRIMERO:** Se declara la nulidad parcial de las siguientes Resoluciones proferidas por la DDI de la Secretaría de Hacienda del D.C. en lo que respecta al monto por no declarar los bimestres 1,2 y 3 de 2003 a cargo la (sic) FUNDACION SOCIAL.*

Resolución N° 130 DDI 004990 de Enero 28 de 2008 que impuso sanción no (sic) presentar declaración de Impuesto de

¹ Folio 255 cuaderno principal

Industria, Comercio, Avisos y Tableros del primer bimestre del año gravable 2003.

Resolución N° DDI 001003 de febrero 6 de 2009 expedida por la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección de Distrital de Impuestos, por medio de cual se resolvió el recurso de reconsideración modificando el monto de la sanción.

Resolución N° 413 DDI 011578 de Abril 9 de 2008, por medio de la cual, se impuso sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio por (sic) **segundo periodo de 2003** y por el **tercer periodo de 2003**.

Resolución N° DDI 284345 de Diciembre 9 de 2008, por medio de la cual, se resolvió el recurso de reconsideración contra la resolución citada en el numeral anterior confirmándola.

SEGUNDO. TERCERO. (sic) A título de restablecimiento del derecho se hacen las siguientes declaraciones:

1) Que la Fundación Social, estaba obligada a declarar el impuesto de industria y comercio por los bimestres 1, 2 y 3 del año 2003.

2) Que la citada fundación adeuda al distrito capital por concepto de sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio las siguientes sumas:

a) Por el bimestre 1 de 2003 \$6.695.000

b) Por el bimestre 2 de 2003 \$10.709.000

C) Por el bimestre 3 de 2003 \$8.180.000

(...)"

ANTECEDENTES

La Secretaría de Hacienda de la Alcaldía Mayor de Bogotá, en desarrollo del programa Omisos ICA Aportantes al Sector Salud, expidió a la FUNDACION SOCIAL, por el primer periodo de 2003, el emplazamiento para declarar N° 2007EE660171 del 17 de diciembre de 2007 al cual dio respuesta el 17 de enero de 2008; por los periodos 2 y 3 del mismo año, el emplazamiento N° 20032008EE43807 del 27 de febrero de 2008, que no fue respondido por la actora.

La Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo, impuso sanción por no declarar el impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, por los periodos en mención, mediante las Resoluciones 130 DDI 004990 del 28 de enero de 2008² y 413 DDI 011578 del 9 de abril de 2008³, por las sumas de \$20.116.000, \$588.174.000 y \$310.565.000, en su orden.

Contra la resolución que impuso sanción por el primero periodo de 2003 la demandante interpuso el recurso de reconsideración del 27 de marzo de 2008⁴, que fue decidido el 6 de febrero de 2009 con la Resolución N° D.D.I. 001003⁵, en

² Folio 47 c.p.

³ Folio 74 c.p.

⁴ Folio 361 cuaderno de antecedentes administrativos

⁵ Folio 35 c.p.

la que se corrigió el error en que se incurrió al incluir en la base para determinar la sanción, ingresos que no debían hacer parte de ella, disminuyéndola a la suma de \$6.670.000.

En relación con los periodos 2 y 3 del año 2003, mediante la Resolución D.D.I. 284345 del 9 de diciembre de 2008, fue decidido el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución sancionatoria, confirmándola.

LA DEMANDA

La FUNDACION SOCIAL, en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, solicitó que se declare la nulidad de los actos administrativos antes citados; a título de restablecimiento del derecho solicita que se declare que no está obligada a presentar declaración de impuesto de industria y comercio por los periodos mencionados ni al pago de las sanciones impuestas⁶.

La demandante citó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política, 54 del Decreto Distrital 807 de 1993, y artículos 34, 35 y 39 literal c) y parágrafos 1° y 2°, del Decreto 352 de 2002

El concepto de violación lo sustenta de la siguiente manera:

Nulidad por violación del debido proceso por inexistencia del pliego de cargos.

Señala la actora que los actos demandados están viciados de nulidad por no haberse expedido el pliego de cargos, requisito previo consagrado en el artículo 54 del Decreto Distrital 807 de 1993, para la imposición de la sanción mediante resolución independiente; que al haberse omitido, los actos sancionatorios quedaron incurso en la causal de nulidad a que se refiere el numeral 6° del artículo 730 del Estatuto Tributario, aplicable por disposición expresa del artículo 54 del Decreto 807 de 1993 modificado por el artículo 27 del Decreto 362 de 2002, omisión que vulnera, además, el artículo 29 de la Constitución Política.

Sobre la no sujeción de la actora al impuesto de industria y comercio.

Considera que se viola el literal c) y los parágrafos 1 y 2 del artículo 39 del Decreto 352 de 2002, que establecen que las entidades de beneficencia no son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio y que lo serán cuando realicen actividades industriales o comerciales, respecto de tales actividades; en consecuencia, quienes realicen las actividades no sujetas, no estarán obligados a registrarse, ni a presentar declaración.

Indica que el concepto "actividades de beneficencia", no tiene una definición legal pero que en el Concepto N° 185 del 28 de septiembre de 1994 de la Secretaría de Hacienda, se tienen como tales "*...los actos de caridad pública, es decir, las actividades que se basen en el auxilio o la prestación de servicios asistenciales básicos para el bienestar público, prestadas en forma gratuita o a precios ínfimos que no cubren el costo del servicio ni del beneficio reportado*".

Respecto de su naturaleza, la actora expresa que es una entidad sin ánimo de lucro, de utilidad común, que se enmarca dentro del concepto de fundación de

⁶ Folios 2 a 26 c.p.

beneficencia pública, cuyo objeto principal es el de trabajar por superar las causas estructurales de la pobreza para promover la construcción de una sociedad más justa, más humana y más próspera.

Del Concepto 1168 del 28 de noviembre de 2007, extrae que el legislador enumeró los sujetos y actividades no sometidas, de lo que se concluye que las actividades que no se encuentren consagradas como no sujetas por el artículo 39 del Decreto 352 de 2002 y el artículo 39 de la Ley 14 de 1983, son sujetos del ICA y están en la obligación de declarar y pagar dichos tributos.

Asevera que en el caso de la Fundación Social no se tipifica el hecho generador del impuesto de industria y comercio, dado que no realiza una actividad comercial en el Distrito Capital, sino actos de comercio requeridos para la obtención de los recursos necesarios para realizar su obra de beneficencia.

Advierte que la actividad comercial supone la realización de manera habitual, sucesiva, organizada y profesional de actos de comercio, de manera que quien los ejecute tiene, sin duda, la calidad de comerciante, calidad que no ostenta la persona que ejecuta ocasionalmente operaciones mercantiles.

Trae la Sentencia C-121 del 22 de febrero de 2006, en la que la Corte Constitucional concluye que lo gravado con el impuesto de industria y comercio es la actividad comercial y no los actos de comercio.

Estima que, de considerar la Administración que la fundación es sujeto pasivo del ICA, debió establecer con claridad las actividades gravadas que ésta desarrolló en los periodos discutidos, las que necesariamente están referidas a actividades comerciales e industriales, ya que las de servicios no pueden hacer parte de la base para sancionar.

Indica que fueron incluidos ingresos derivados de actividades que no deben gravarse a las entidades de beneficencia, según el párrafo primero del artículo 39 Decreto 352 de 2002, como son los arrendamientos, los honorarios, los dividendos, los ingresos por venta de activos fijos y de inversiones, los ingresos por diferencia en cambio y los ingresos por método de participación.

Procede, en seguida, a referirse sobre cada concepto en particular:

Dice, que para efectos del impuesto de industria y comercio, **el arrendamiento** se enmarca dentro de las actividades de servicio contempladas en el artículo 35 del Decreto 352 de 2002; así mismo, de conformidad con lo señalado en el artículo 39 del mismo decreto, esta actividad no es gravada cuando es ejercida por una entidad de beneficencia.

Estima que igual ocurre en lo relacionado con **los honorarios** recibidos por prestación de servicios profesionales, pues al prestar estas asesorías no está desarrollando una actividad comercial sino desplegando una actividad de servicios profesionales, los que no pueden ser gravados en razón de la naturaleza de la entidad.

En cuanto a **los dividendos**, considera que este rubro no corresponde a la noción de actividad de comercio y que considerar que hacen parte de la base para determinar este impuesto implicaría un doble tributación; que lo que debe atenderse, finalmente, es que la fundación los recibe para dedicarlos al cumplimiento de su objeto social.

Indica que **la utilidad en venta de activos fijos** no hace parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, por expresa disposición legal del artículo 42 del Decreto 352 de 2002.

Destaca que reiterada jurisprudencia del Consejo de Estado ha señalado que para efectos del gravamen de que se trata, no deben ser tenidos en cuenta **los ingresos por diferencia en cambio** porque no corresponden a actividad alguna sino que son el resultado de un ajuste ordenado en la norma que comporta un mayor o menor valor del activo pero que no genera propiamente un ingreso.

Sobre los ingresos procedentes de la aplicación del método de participación patrimonial, afirma que no representan un ingreso fiscal sino que corresponden a un reconocimiento técnico contable derivado del uso del método de contabilización de inversiones en entidades subordinadas, que no comporta un ingreso para fines tributarios.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Dirección de Impuestos Distritales, mediante apoderada, dio respuesta a la demanda solicitando denegar las pretensiones; para ello se apoya en los argumentos que a continuación se resumen⁷:

Respecto de la violación al debido proceso por haberse omitido el pliego de cargos, previamente a la notificación de la sanción, expresa que de conformidad con lo dispuesto en los artículos 54, 85 y 103 del Decreto 807 de 1993, en concordancia con los artículos 715 y 716 del Estatuto Tributario, quienes incumplan con la obligación de declarar, deben ser emplazados por la administración tributaria para que proceda a hacerlo dentro del mes siguiente y, de no hacerlo, será sancionado como lo dispone el artículo 643 del E.T.

Que de las disposiciones se desprende que el único requisito previo a la imposición de la sanción es el envío del emplazamiento para declarar, acto en el cual se le advierten al obligado las consecuencias legales en el evento de persistir en la omisión, como se hizo en el caso bajo análisis.

Sobre la sujeción de la demandante al ICA manifiesta que, al tenor del artículo 39 del Decreto 352 de 2002, las entidades de beneficencia sólo serán sujetos del impuesto de industria y comercio respecto de las actividades industriales o comerciales que realicen y que en el caso de la demandante así ocurre puesto que, según el objeto social que figura en el certificado de la Cámara de Comercio, además de las actividades de beneficencia o caridad pública, lleva a cabo actos de comercio que le generan ingresos.

Observa que en la constancia de ingresos expedida por el revisor fiscal de la fundación, se certifican los obtenidos por venta de inversiones, dividendos y participaciones, intereses, diferencia en cambio, cuentas en participación y otras actividades conexas que son actividades comerciales gravadas en el Distrito Capital, de acuerdo con el artículo 32 del Decreto Distrital 352 de 2002.

No comparte el criterio expresado por la demandante según el cual, el tratamiento para efectos del impuesto de industria y comercio depende del sujeto que realiza la actividad, puesto que el artículo 34 del Decreto 352 de 2002 que define la

⁷ Folio 200 c.p.

actividad comercial y discrimina los actos que el artículo 20 del Código de Comercio considera mercantiles, señala que tal calificación depende de la naturaleza misma de la operación que se lleva a cabo; por lo tanto, el desarrollo de las actividades antes indicadas le genera a la fundación la obligación de presentar declaraciones de industria y comercio, avisos y tableros, como lo establece el artículo 26 del Decreto 807 de 1993.

En cuanto al monto de la sanción, asevera que conforme con el artículo 60 del Decreto 807 de 1993, ésta será equivalente al 0.1% de los ingresos brutos obtenidos en Bogotá en el periodo al cual corresponda la declaración no presentada, o por el 0.1% de los ingresos brutos que figuren en la última declaración presentada, el que fuere superior.

Con relación a la utilidad en venta de activos fijos (acciones y construcciones), apunta que la enajenación debe corresponder a activos que tengan esa naturaleza, la de activos fijos, es decir, que no se enajenen dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente; que no se relacionen con su objeto social.

Anota que dentro del objeto social de la actora está el comprar, vender, permutar, enajenar y adquirir a cualquier título, toda clase de bienes muebles e inmuebles, materiales o inmateriales y darlos o recibirlos en pago, lo que le quita a los activos enajenados el carácter de activos fijos.

Finalmente, **en relación con los ingresos por arrendamientos, honorarios, donaciones y método de participación**, que la demandante pretende se excluyan de la base para imponer sanción, señala que tales conceptos no fueron tenidos en cuenta por la administración para conformar la base sancionatoria, la que consideró solamente los ingresos por la venta de inversiones, dividendos, intereses, diferencia en cambio, cuentas en participación, excedentes fiduciarios y actividades conexas, construcciones y edificaciones, por lo que no existe fundamento para los argumentos expuestos respecto de este punto.

LA SENTENCIA APELADA

En el fallo apelado⁸, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca declaró la nulidad parcial de los actos demandados y reliquidó la sanción impuesta.

Para resolver el cargo de violación del debido proceso, transcribe los artículos 54 y 85 del Decreto 807 de 1993 y los artículos 715 y 716 del Estatuto Tributario que se refieren, en su orden, a i) los actos en los cuales se puede imponer sanciones, ii) los emplazamientos, iii) el emplazamiento previo por no declarar cuando el obligado no ha cumplido con este deber y iv) la aplicación de la sanción por no declarar de que trata el artículo 642 ibidem.

Anota que el procedimiento descrito fue seguido por la Administración Distrital con la notificación de los emplazamientos para declarar, por el primer bimestre de 2003, del 17 de diciembre de 2007 y por los bimestres 2 y 3 del mismo año, del 20 de febrero de 2008.

Explica que, de acuerdo con las normas citadas, no existe la obligación de proferir un pliego de cargos antes de la resolución sanción pues el procedimiento es el regulado por el Decreto 807 de 1993, que tiene como finalidad garantizar el

⁸ Folio 255 c.p.

derecho de defensa y contradicción. De lo anterior evidencia que no hubo vulneración al debido proceso.

Para resolver si las actividades desarrolladas por la demandante se encuentran gravadas con el impuesto de industria y comercio, trae la normativa contenida en los Decretos 1421 de 1993 y 352 de 2002; el artículo 154 del primero de los decretos nombrados refiere a las actividades de servicio y los artículos 31, 32, 34, 39 y 41 del Decreto 352, a la autorización legal del impuesto, el hecho generador, la actividad comercial, las actividades no sujetas y el sujeto pasivo.

Del texto de las disposiciones y de sentencias del Consejo de Estado⁹ y de la Corte Constitucional¹⁰, expone que el sujeto pasivo del tributo es la persona natural o jurídica que desarrolle actividades industriales, comerciales y de servicios en el territorio del Distrito Capital y que por actividad de servicio gravada, se entiende la desarrollada sin que medie relación laboral con el contratante, en la que se conviene una contraprestación en dinero o en especie sin que importe el predominio del factor material o del intelectual.

Observa que el artículo 39 no exige que quien desarrolle una actividad de beneficencia deba ser entidad sin ánimo de lucro, persona natural o jurídica, sino que establece simplemente que la actividad de beneficencia no está sujeta al impuesto, por lo que, es posible que una entidad realice actividades de beneficencia y actividades industriales, comerciales o de servicios.

Menciona que la norma citada contempla tres clases de entidades con personería jurídica no sujetas al tributo: los sindicatos, las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro y los partidos políticos; que esta norma debe aplicarse en forma taxativa, con interpretación restrictiva, como quiera que en materia de exenciones y no sujeciones esa es la regla de interpretación aplicada por la jurisprudencia.

Estima que si las actividades de beneficencia se consideran no sujetas al ICA y, por lo tanto, los ingresos que ellas generen no están gravadas con dicho impuesto, lo relevante para establecer la no sujeción es la actividad realizada por el sujeto y no la naturaleza jurídica de la misma; en consecuencia, para el caso concreto deberán precisarse las actividades que la fundación desarrolla y si están o no gravadas.

Del objeto social certificado por la Cámara de Comercio deduce que es el propio de una entidad sin ánimo de lucro por cuanto realiza acciones tendientes al logro del bienestar de grupos humanos menos favorecidos en campos tales como la salud, la educación, la paz social, etc., pero que también puede realizar actividades consideradas como comerciales que le generan ingresos que son destinados a sus fines sociales y sin ánimo de lucro.

Declara que la Administración Distrital estimó que la entidad es sujeto del impuesto, no por su calidad de comerciante puesto que no lo es, sino porque realiza actividades comerciales y de servicios, sujetas al gravamen; que, por su parte, la actora pretende emanar su calidad de no sujeto del tributo de su condición de entidad sin ánimo de lucro.

⁹ Sentencia 13299 del 10 de junio de 2004, C.P. Dra. Elizabeth Wittingham García.

¹⁰ C-121 del 22 de febrero de 2006.

Lo anterior, contrariando lo señalado por el Consejo de Estado sobre las no sujeciones¹¹, esto es, que para determinar si una persona es sujeto pasivo del impuesto debe examinarse el origen de sus ingresos y sólo si éstos provienen habitual u ocasionalmente del ejercicio de alguna de las actividades industriales, comerciales o de servicios, podrá configurarse la realización de la materia imponible.

Comenta que **los ingresos por arrendamientos o donaciones** no son objeto de discusión por cuanto no conformaron la base para determinar la sanción; por lo tanto, la litis se centra en torno a los rubros considerados como actividades gravadas por la administración, excluyendo los ingresos derivados de la diferencia en cambio que no son gravados con el impuesto de industria y comercio como lo aseguró esta Corporación en sentencia del 26 de marzo de 2009¹².

Explica que en la información certificada por el revisor fiscal a la que remite la administración¹³, en la que aparece el cuadro de ingresos ordinarios y extraordinarios por el año 2003, se detectan algunas diferencias en los bimestres 2 y 3 con respecto a las cifras utilizadas por la entidad como base de la sanción en los actos acusados, ya que el revisor fiscal no certificó, dentro de los ingresos financieros, lo correspondiente a dividendos método de participación; por lo tanto, si la administración asegura haber extractado de este cuadro la información base de la sanción y en él no aparece este rubro, deberán excluirse las cifras que no obran, esto es, la suma de \$9.567.613.000 por el segundo periodo y \$5.041.195.000, por el tercero.

De las cuentas y conceptos certificados y de su definición, contenida en el Decreto 2650 de 1993, advierte que los valores registrados en las cuentas 41.50 corresponden a ingresos derivados de actividades financieras, esto es, comerciales, y gravados con el impuesto de industria y comercio; por esta razón estima que la sanción debe mantenerse, pero reliquidada, con base en los ingresos certificados por el revisor fiscal por los periodos 2 y 3; en relación con el primer periodo, decide confirmar la actuación administrativa teniendo en cuenta que en ella se corrigió la base dejando solamente los ingresos derivados de la actividad gravada.

Observa que la cuenta 42. corresponde a ingresos derivados de operaciones excluidas del tributo, originados en la venta de activos fijos o por honorarios recibidos en desarrollo de su actividad fundacional, como lo consideró la administración para excluirlos en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

Anota que los ingresos derivados de la venta de las inversiones consideradas activos fijos deben excluirse de la base gravable, artículo 42 Decreto 352 de 2002, pero que la rentabilidad que producen está gravada, como es el caso de los arrendamientos y los dividendos.

Indica que, en síntesis, procede la exclusión sobre los ingresos derivados de la venta de construcciones y edificaciones, cuenta PUC 42.45, construcciones y edificios, cuenta PUC 42.20, así como los procedentes de honorarios, cuenta PUC 42.30, teniendo en cuenta que en la contestación de la demanda la administración afirmó que no fueron incluidos para conformar la base sancionatoria por lo que, en aplicación del debido proceso de la actora, los excluye.

¹¹ Sentencia 13345 del 6 de mayo de 2004, C.P. Dr. Juan Angel Palacio.

¹² Sentencia 16782 C.P. Dra. Ligia López Díaz.

¹³ Folio 21 c.a.

Asegura que la administración dio un tratamiento diferente al primer bimestre, con respecto a los periodos 2 y 3, lo que resulta inadmisibles.

Procede, entonces, a conformar la base de la sanción incluyendo solamente los ingresos por dividendos, intereses y excedentes de negocios fiduciarios, atendiendo a que la demandante estaba obligada a presentar declaración de industria y comercio por los periodos revisados, ya que realizó actividades gravadas; la omisión de este deber da lugar al supuesto fáctico para la imposición de la sanción, contemplado en el artículo 60 del Decreto 807 de 1993. Declara la nulidad parcial y reliquida la sanción de la siguiente manera:

PRIMER BIMESTRE	LIQ. TESORERÍA	LIQ. TRIBUNAL
Total ingresos ordinarios y extraordinarios	113.559.000	113.479.000
Vencimiento plazo para declarar	marzo 21 de 2003	marzo 21 de 2003
Meses de Extemporaneidad	59	59
Tarifa	0.1%	0.1%
TOTAL SANCIÓN¹⁴	6.670.000	6.695.000

SEGUNDO BIMESTRE	LIQ. TESORERÍA	LIQ. TRIBUNAL
Total ingresos ordinarios y extraordinarios	9.969.059.000	181.502.000
Vencimiento plazo para declarar	(sic) marzo 21 de 2003	(sic) marzo 21 de 2003
Meses de Extemporaneidad	59	59
Tarifa	0.1%	0.1%
TOTAL SANCIÓN	588.174.000	10.709.000

TERCER BIMESTRE	LIQ. TESORERÍA	LIQ. TRIBUNAL
Total ingresos ordinarios y extraordinarios	5.448.505.000	143.501.000
Vencimiento plazo para declarar	julio 21 de 2003	julio 21 de 2003
Meses de Extemporaneidad	57	57
Tarifa	0.1%	0.1%
TOTAL SANCIÓN	310.565.000	8.180.000

LA APELACION

La demandante¹⁵ está en desacuerdo con considerar que lo relevante para establecer la no sujeción al impuesto es la actividad que realice el sujeto y no su naturaleza jurídica, pues está probado que el objeto social de la fundación corresponde a una entidad de beneficencia y dentro del mismo se enuncian las

¹⁴ Indica que el monto correcto debió ser \$6.700.000 pero que la D.D.I. incurrió en error.

¹⁵ Folio 325 c.p.

actividades previstas como medios para el logro de su objeto, que son una forma para alcanzar su fin último.

Así, los ingresos financieros obedecen a la necesidad de conservación de sus rentas mediante la obtención de ingresos diferentes a las donaciones y auxilios; es el modo de ser autosostenible. Los actos de comercio orientados a obtener los recursos que requiere, tales como la adquisición de acciones, no constituyen una actividad mercantil y considerarlo así hace nugatorio el beneficio tributario para este tipo de entidades.

Aduce que el literal c) del artículo 39 del Decreto Distrital 352 de 2002 consagra que cuando las entidades allí referidas realicen actividades industriales o comerciales, serán sujetos del ICA, no así cuando esas actividades sean de servicios.

Destaca la observación del Tribunal sobre la falta de claridad de la administración en la determinación de la base gravable pues no explicó, al menos sumariamente, cuáles ingresos eran gravados y cuáles no, lo que constituye una violación al debido proceso.

Expresa que los ingresos recibidos como dividendos ya pagaron el impuesto de industria y comercio en las empresas en las que es accionista.

La demandada¹⁶ apeló la decisión del Tribunal, de anular los actos acusados en cuanto gravaron a la actora sobre la diferencia en cambio; afirma que los ingresos por este concepto deben hacer parte de la base gravable, de conformidad con las normas contenidas en el Decreto 2649 de 1993 que establecen como moneda funcional el peso y que los activos y pasivos en otras monedas deben reexpresarse en la moneda nacional; así mismo, que las variaciones a que están sujetas en el momento de su conversión se deben reconocer como un ingreso o un gasto financiero, según corresponda.

Se refiere, extensamente, a jurisprudencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca y del Consejo de Estado en la que se ha señalado indistintamente que los ingresos por diferencia en cambio están, y no están, gravados con el ICA, así como a doctrina de la Secretaría de Hacienda sobre el particular; concluye que el análisis particular de la operación que genere la diferencia en cambio realizada, indicará si la misma está gravada o no.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Tanto la **demandante**¹⁷ como la **demandada**¹⁸, reiteran los argumentos expuestos en la demanda y en la apelación.

MINISTERIO PÚBLICO

El procurador delegado solicita confirmar la sentencia apelada; en relación con la falta de motivación alegada por la demandante, advierte que una cosa es la ausencia de motivación y otra la falta de claridad de las glosas y que, sin embargo, cada una de ellas fue controvertida. Señala, además, que esta causal de nulidad no fue propuesta en la demanda como correspondía, para que la demandada

¹⁶ Folio 307 c.p.

¹⁷ Folio 337 c.p.

¹⁸ Folio 341 c.p.

tuviera la oportunidad de controvertirla, en aplicación de los principios de contradicción y de lealtad procesal.

Después de referirse a los artículos 32, 34 y 39 del Decreto Distrital 352 de 2002, indica que la lectura armónica de tales disposiciones conduce a afirmar que si una entidad desarrolla una o varias de las actividades consideradas como no sujetas al impuesto de industria y comercio, no está obligado a presentar la declaración de ICA, pero que esa circunstancia no la exime de presentar la declaración por la realización de otras actividades de naturaleza industrial o comercial, porque sobre ese hecho generador sí recae el impuesto y se impone la obligación de declarar.

Considera que para efectos del ICA deben tenerse en cuenta, además de las actividades a que se refiere el artículo 34 del Decreto 352 de 2002, las señaladas en el artículo 20 del Código de Comercio, norma que no distingue entre acto y actividad mercantil; apunta que el legislador en la Ley 14 de 1983, que constituye el fundamento de este gravamen, no autorizó que las entidades sin ánimo de lucro que realizaran actividades industriales, comerciales o de servicios no pagaran el impuesto en razón de su condición.

Con base en jurisprudencia de esta Corporación, advierte que la ausencia de ánimo de lucro que puede acompañar, en principio, a una entidad de beneficencia, se pierde en el momento en que realiza tales actividades y se genera el impuesto de industria y comercio, lo cual no impide el cumplimiento de su labor de beneficencia.

Observa que la actora figura inscrita en la Cámara de Comercio de Bogotá como una entidad sin ánimo de lucro y que su objeto principal consiste en ejercer actividades de beneficencia pero también ejecuta algunas actividades definidas como mercantiles en el Código de Comercio, que se encuentran gravadas con el impuesto de industria y comercio y, en consecuencia, estaba obligada a declarar por concepto de intereses, dividendos y excedentes fiduciarios, por los valores determinados por la Administración por el primer periodo y los determinados por el Tribunal por el segundo y el tercero, que no fueron desvirtuados por la agencia fiscal.

Sobre los dividendos, precisa que éstos representan las utilidades que recibe el inversionista por las acciones, cuotas o partes de interés social que posee en una sociedad, por lo que su naturaleza es mercantil por conexidad, artículo 21 C. Co.

Considera que no se puede afirmar, como lo hace la actora, que los dividendos no son gravables porque las empresas de donde provienen pagaron el ICA, porque aunque aquellas resultan ser sujetos pasivos de este gravamen, no lo pagan sobre esos dividendos, los cuales adquieren tal naturaleza una vez se decretan las utilidades.

Asegura que el ICA se liquida sobre los ingresos obtenidos por la realización de actividades gravadas, lo que constituye el hecho generador, y que ello no puede predicarse de la diferencia en cambio puesto que sólo surge como ajuste por la reexpresión en la moneda nacional, circunstancia que no produce efectos en el impuesto de industria y comercio.

Agrega que las cuentas que se afectan con su contabilización no tienen el alcance para determinar el carácter de ingreso que le otorga la administración pues debe darse prevalencia a las normas que regulan esta materia y que señalan que se trata de un ajuste, artículo 102 del Decreto 2649 de 1993.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Teniendo en cuenta que ambas partes interpusieron el recurso de apelación, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 357 del C.P.C., la Sala resolverá sin limitaciones si era procedente imponer a la actora sanción por no presentar la declaración del impuesto de industria y comercio, por los bimestres 1º, 2º y 3º del año 2003.

Aunque en la demanda el actor solicita la nulidad de los actos demandados por haberse omitido el pliego de cargos como requisito previo para poder imponer la sanción por no declarar, punto sobre el cual se pronunció el Tribunal en la sentencia apelada, no vuelve a referirse a éste ni con ocasión del recurso de apelación ni de los alegatos de conclusión.

Falta de motivación

Con ocasión de la apelación solicita se declare la nulidad por falta de explicación sumaria de las modificaciones efectuadas, ya que la administración no explicó con claridad, en el emplazamiento, las razones que tuvo para gravar los ingresos.

La Sala observa que este argumento no fue presentado en la vía gubernativa ni con ocasión de la demanda, por lo que constituye un hecho nuevo, circunstancia que impidió que la demandada tuviera ocasión de controvertirlo, en ejercicio del derecho de defensa. Por lo tanto, la Sala se releva de analizarlo.

En relación con el asunto de fondo es necesario acudir a la normativa correspondiente, el artículo 32 del Decreto 352 de 2002, que establece:

“El hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá, ya sea que se cumpla de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos”.

De conformidad con la norma anterior, el hecho generador del impuesto de industria y comercio y, por ende, de la obligación de declarar y pagar el gravamen, lo constituyen las actividades que ejecute el sujeto pasivo dentro del territorio del distrito capital de Bogotá, y no la naturaleza jurídica de la entidad que realice las actividades gravadas; por lo tanto, independientemente de que se trate de una persona natural o jurídica, de una sociedad de hecho o de una entidad sin ánimo de lucro, el hecho que determina la sujeción al gravamen es que se realice cualquier actividad que pueda ser calificada como industrial, comercial o de servicios.

De otra parte tampoco exige la norma, como lo refiere la demandante, que la actividad se ejerza de manera profesional, habitual o continua, esto es, que esa sea la actividad a la que se dedica el contribuyente; a la que se refiere su objeto social; lo que allí se expresa es que ésta se haga de forma permanente u ocasional, vale decir, que puede ejecutarse simultáneamente con otras actividades, lo que excluye la habitualidad como requisito para ser responsable del tributo.

Sobre las actividades no sujetas al tributo, el literal c) del artículo 39 del mismo Decreto 352, dispone:

"No están sujetas al impuesto de industria y comercio las siguientes actividades: (...) c) La educación pública, las actividades de beneficencia, culturales y/o deportivas, las actividades desarrolladas por los sindicatos, por las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, por los partidos políticos y los servicios prestados por los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud (...).

Parágrafo primero: Cuando las entidades a que se refiere el literal c) de éste artículo, realicen actividades industriales o comerciales, serán sujetos del impuesto de industria y comercio respecto de tales actividades.

Parágrafo segundo: Quienes realicen las actividades no sujetas de que trata el presente artículo, no estarán obligados a registrarse, ni a presentar declaración del impuesto de industria y comercio".

Se observa que inicialmente la disposición hace una relación taxativa de las actividades que no están sujetas al impuesto de industria y comercio; éstas son: la educación pública, las actividades de beneficencia y las culturales y/o deportivas; de ello se deriva que las entidades que se dedican de manera exclusiva a estas actividades, no están obligadas a declarar y pagar el tributo.

La segunda parte del primer inciso no se refiere a la exención del impuesto en razón de las actividades realizadas sino de las entidades que las desarrollen, al disponer que gozan de la exención las actividades que desarrollen ciertas entidades como los sindicatos, las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, los partidos políticos y los servicios prestados por los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud, caso en el cual la exención está dada tanto por la actividad como por el sujeto que la ejerce.

Sin embargo, el parágrafo primero de la norma establece que cuando las entidades a que se refiere el literal c), es decir los sindicatos, las asociaciones de profesionales o gremiales sin ánimo de lucro y los partidos políticos, realicen actividades industriales o comerciales, serán sujetos del impuesto de industria y comercio respecto de tales actividades; así las cosas, no serán sujetos del gravamen respecto de los servicios propios de su actividad, pero sí respecto de las actividades determinadas legalmente como gravadas, que desarrollen.

De lo expuesto se infiere que la demandante está beneficiada en razón de la actividad a que se dedica, esto es, la actividad de beneficencia, actividad que se encuentra dentro de las taxativamente enunciadas como no sujetas al impuesto de industria y comercio y no en razón de su calidad, puesto que no ostenta ninguna de las señaladas seguidamente en la norma, como aquellas que gozan de la exención sobre las actividades que desarrollan.

En consecuencia, no acierta la demandante cuando considera que está amparada por la exención consagrada para las entidades taxativamente relacionadas en la norma, dentro de las cuales no se encuentra, para afirmar que sólo se le debe gravar por las actividades industriales y comerciales pues, se reitera, tal disposición está dada para los sindicatos, las asociaciones de profesionales o gremiales sin ánimo de lucro y los partidos políticos.

De acuerdo con el Certificado expedido por la Cámara de Comercio de Bogotá¹⁹:

“El objeto social de la Fundación Social es trabajar por superar las causas estructurales de la pobreza para promover la construcción de una sociedad más justa, más humana y más próspera, todo ello con criterios cristianos y mediante la promoción integral de grupos humanos, la formación de personas que sean agentes de su propio desarrollo y del cambio social a través de la prestación directa o indirecta de servicios y programas de desarrollo social a los cuales tenga acceso la comunidad, actividades en los campos de la salud, la vivienda, la recreación, el deporte, la investigación y demás que redunden en beneficio de la sociedad en general y de los pobres en particular. Para ello procurará, entre otros: a) La educación que capacite a la persona para el ejercicio de sus derechos y cabal cumplimiento de sus obligaciones (...). En consecuencia podrá: .A Comprar, vender, permutar, enajenar y adquirir a cualquier título, toda clase de bienes muebles e inmuebles, materiales o inmateriales y darlos o recibirlos en pago. B. Recibir o entregar en arrendamiento o a cualquier otro título precario, incluyendo el leasing, toda clase de bienes muebles o inmuebles...”

Conforme con lo anterior, el objeto social principal de la fundación está constituido por las actividades de beneficencia; sin embargo, como actividades secundarias también figuran las comerciales y de servicios que le proporcionan ingresos dentro del territorio de Distrito Capital de Bogotá los cuales, en principio, no gozan del beneficio analizado; por lo tanto, respecto de estas actividades la entidad se encuentra en la obligación de declarar y tributar por concepto del impuesto de industria y comercio.

La actora afirma que la administración le impuso la sanción por no declarar, tomando como base los ingresos por arrendamientos, honorarios, utilidad en venta de activos fijos, dividendos, diferencia en cambio, método de participación, actividades conexas y venta de inversiones, para una base de sanción determinada así:

Primer bimestre de 2003	20.116.000
Segundo bimestre de 2003:	588.174.000
Tercer bimestre de 2003	310.565.000

La administración por su parte, asevera que las cifras que integran la base gravable se obtuvieron del certificado expedido por el revisor fiscal de la Fundación, obrante a folio 21 del cuaderno de antecedentes, y que dentro de ellas no fueron incluidos, por tener relación con las actividades de beneficencia, los ingresos derivados de arrendamientos, honorarios, donaciones y método de participación y que los ingresos base para la imposición de la sanción fueron los correspondientes a la venta de inversiones, dividendos, intereses, diferencia en cambio, cuentas en participación, excedentes fiduciarios, actividades conexas (otros ingresos operacionales) y construcciones y edificaciones.

Observa la Sala lo siguiente:

Respecto de los valores tomados por la administración para conformar la base de la sanción, por el primer bimestre de 2003, en el folio 202 de los antecedentes está la relación de los ingresos incluidos, según el cuadro de ingresos ordinarios y

¹⁹ Folios 242 c.a.

extraordinarios certificado por el revisor fiscal, que obra en el folio 21 de los antecedentes administrativos, así:

PRIMER BIMESTRE DE 2003

CUENTA	CONCEPTO	MUNICIPIO	ENERO-FEBRERO
4150050001	Venta de inversiones	BOGOTÁ	-0-
4150100001	Dividendos de S.A. o asimil.	BOGOTÁ	461.028
4150200001	Intereses	BOGOTA	112.591.569
4150200002	Diferencia en cambio	BOGOTA	80.116
4150950501	Excedentes negocios fiduc.	BOGOTA	426.548
4220100001	Construcciones y edificios	BOGOTA	161.555.263
4230150001	Con IVA	BOGOTA	23.842.800
4245160001	Construcc. y edificaciones	BOGOTA	42.000.000
	TOTAL BASE		340.957.323
	TOTAL SANCION		20.116.000

Mediante la Resolución D.D.I. 001003 del 6 de febrero de 2009, la base correspondiente al primer bimestre de 2003 fue disminuida como resultado del retiro de los valores registrados en las cuentas 42, así:

Construcciones y edificios	161.555.263
Con IVA	23.842.800
Construcc. y edificaciones	42.000.000
Total retirado	227.398.000

En consecuencia, **la base fue fijada** en la suma de **113.559.000** para un **Total de sanción** de **6.670.000**

No obstante lo manifestado por la demandada, se verifica que los ingresos por método de participación si fueron incluidos para conformar la base para sancionar por los bimestres segundo y tercero (en el primer bimestre no fueron registrados valores por este concepto), tomando los ingresos certificados por el revisor fiscal en el cuadro a que antes se aludió y que constan en la certificación suscrita por el revisor fiscal que figura en el folio 32 del cuaderno principal, como se muestra a continuación:

SEGUNDO BIMESTRE DE 2003

CUENTA	CONCEPTO	MUNICIPIO	MARZO-ABRIL
4150050001	Venta de inversiones	BOGOTA	1.645.243
4150100001	Dividendos de S.A. o asimil.	BOGOTA	2.150.405
4150200001	Intereses	BOGOTA	176.415.175
4150200002	Diferencia en cambio	BOGOTA	-43.064
4150950501	Excedentes negocios fiduc.	BOGOTA	2.936.870
4220100001	Construcciones y edificios	BOGOTA	162.465.560
4230150001	Con IVA	BOGOTA	9.254.310
4245160001	Construcc. y edificaciones	BOGOTA	27.470.000
4150800001	<u>Método de participación</u>	BOGOTA	9.567.612.611*
TOTAL			9.949.907.000
Total según Resolución sanción 413 DDI 011578 del 9 de abril de			9.969.059.000

2008			
Error por exceso			+19.152.000
TOTAL SANCION			588.174.000

TERCER BIMESTRE DE 2003

CUENTA	CONCEPTO	MUNICIPIO	MARZO- ABRIL
4150050001	Venta de inversiones	BOGOTA	-0-
4150100001	Dividendos de S.A. o asimil.	BOGOTA	1.271.866
4150200001	Intereses	BOGOTA	141.718.879
4150200002	Diferencia en cambio	BOGOTA	183.434
4150950501	Excedentes negocios fiduc.	BOGOTA	509.744
4220100001	Construcciones y edificios	BOGOTA	171.164.356
4230050001	Vicep. de desarrollo (sin IVA)	BOGOTA	30.102.250
4230150001	Con IVA	BOGOTA	-0-
4245160001	Construcc. y edificaciones	BOGOTA	62.360.000
4150800001	<u>Método de participación</u>	<u>BOGOTA</u>	<u>5.041.194.606*</u>
TOTAL			5.448.505.000
Total según Resolución sanción 413 DDI 011578 del 9 de abril de 2008			5.448.505.000
TOTAL SANCION			310.565.000

NOTA: *Los valores por ingresos método de participación constan en la certificación suscrita por el revisor fiscal que figura en el folio 32 del cuaderno principal en el cual se afirma: "De acuerdo con registros auxiliares de contabilidad de los bimestres marzo-abril y mayo-junio de 2003 de la cuenta 1205 – Inversiones en acciones, la Fundación Social registró dividendos de las inversiones por método de participación patrimonial, por \$9.567.612.611 y \$5.041.194.606, respectivamente. Para el bimestre enero-febrero de 2003 no se presentó registro de dividendos de las inversiones por método de participación patrimonial."

De lo consignado se evidencia que los valores correspondientes a los ingresos derivados de la aplicación del método de participación patrimonial, hacen parte de la sumatoria obtenida por la administración para determinar las sanciones que, además, fueron confirmadas con ocasión del recurso de reconsideración.

Por su parte el Tribunal, en la sentencia apelada, modificó la base de la sanción correspondiente a los tres bimestres de 2003 y la limitó a los siguientes rubros:

PRIMER BIMESTRE

CONCEPTO	BASE
Dividendos	461.000
Intereses	112.591.000
Negocios fiduciarios	427.000
TOTAL	113.479.000

SEGUNDO BIMESTRE

CONCEPTO	BASE
Dividendos	2.150.000

Intereses	176.415.000
Negocios fiduciarios	2.937.000
TOTAL	181.502.000

TERCER BIMESTRE

CONCEPTO	BASE
Dividendos	1.272.000
Intereses	141.719.000
Negocios fiduciarios	510.000
TOTAL	143.501.000

En la apelación la demandante recurrió la inclusión, en la nueva liquidación efectuada por el a quo, de los ingresos financieros; expresó que con estos ingresos diferentes a las donaciones y auxilios, la Fundación busca conservar las rentas y ser autosostenible.

Por su parte la demandada apeló la decisión de desgravar la diferencia en cambio, concepto que considera debe hacer parte de la base gravable, de conformidad con las normas contenidas en el Decreto 2649 de 1993 y concluye que el análisis particular de la operación que genere la diferencia en cambio realizada, indicará si la misma está gravada o no.

Así las cosas, la Sala debe analizar si todos los ingresos incluidos por la administración deben hacer parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio.

Venta de inversiones y dividendos.

La Sección, en la Sentencia 18263 del 19 de mayo de 2011²⁰, que decidió la controversia entre las mismas partes por los periodos 5° y 6° del año 2002, en relación con los ingresos percibidos por los conceptos anotados, señaló, en primer lugar, que los ingresos percibidos por concepto de la inversión en activos y la venta de los mismos, por una entidad cuyo objeto social es la ejecución de actividades de beneficencia, no se encuentran gravados porque no se dedica a las actividades a que alude el numeral 5° del artículo 20 del Código de Comercio, referidas a *“La intervención como asociado en la constitución de sociedades comerciales, los actos de administración de las mismas o la negociación a título oneroso de las partes de interés, cuotas o acciones”*.

Se señaló en esa oportunidad que por tratarse de la enajenación de acciones que la fundación poseía, en este caso en las sociedades Inversiones Reacol e Imusa, su importe no puede ser gravado con ICA por expresa determinación del artículo 42 del Decreto 352 de 2002, tal como ha sido avalado por la jurisprudencia de la Sala²¹.

En las sentencias mencionadas, dijo la Sección que para establecer la naturaleza de fijo o movable de un bien, no solo se atiende a la forma de contabilización de la

²⁰ C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²¹ Sentencia del 3 de abril de 2008, Exp. 16054. C.P. Ligia López Díaz. Sentencia del 16 de noviembre de 2001, Exp. 12299. C.P. Ligia López Díaz. Consejo de Estado- Sentencia de marzo 5 de 1999; Expediente 9086; C.P. Germán Ayala Mantilla. Consejo de Estado, Sentencia del 21 de agosto de 1992. C.P. Jaime Abella Zárate

inversión, sino que debe mirarse la intención en su adquisición, de manera que si la intención es su enajenación en el giro ordinario o corriente de los negocios de la sociedad serán activos movibles, pero si la intención es que permanezcan dentro del patrimonio del ente societario, serán activos fijos.

Igualmente, que el carácter de activo fijo dependerá del objeto social que desarrolle la entidad enajenante, que es la que percibe el ingreso y que, en caso de obtenerse utilidad en la enajenación de las inversiones, aquella deberá 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, tal como lo aclara el artículo 12 del Decreto 3211 de 1979.

Se señaló en la sentencia del 19 de mayo de 2011, a que inicialmente se hizo referencia, que si la Fundación Social, esporádicamente adquiere acciones o las recibe en calidad de donación, no es para enajenarlas en el giro ordinario de sus negocios sino para que permanezcan en su patrimonio con el fin de obtener ingresos destinados al desarrollo de su actividad benéfica.

En cuanto a los dividendos, estimó que se generan pasivamente al poseer las acciones sin necesidad de ejecutar ninguna actividad comercial, industrial o de servicios y son el producto de la distribución ordinaria que hacen las sociedades anónimas en favor de sus accionistas, de la utilidad neta realizada en el año gravable, en aplicación del artículo 330 del Estatuto Tributario.

Concluyó que si las acciones tienen el carácter de activo fijo, la distribución de los dividendos que de ellas se derivan no constituye actividad gravada con el impuesto de industria y comercio, pues ni siquiera la utilidad obtenida en la venta de activos fijos se encuentra sujeta al tributo, por expresa disposición de la Ley 14 de 1983 y del Acuerdo 21 de 1983.

La Sala reitera la doctrina expuesta y la aplica al caso concreto, teniendo en cuenta que la Fundación se creó con el fin primordial de trabajar por superar las causas estructurales de la pobreza para promover la construcción de una sociedad más justa, más humana y más próspera; para conseguir la finalidad propuesta, está habilitada para realizar otras actividades pero ninguna referida a las previstas en el numeral 5 del artículo 20 del C. Co.

Intereses y excedentes fiduciarios

La Sala considera que los argumentos para conceder la exención a los ingresos por dividendos y utilidad en venta de inversiones, aplica igualmente a los ingresos recibidos por concepto de intereses y excedentes fiduciarios, como quiera que tales ingresos se perciben de manera pasiva, por el simple hecho de tener una inversión.

Por lo tanto, los ingresos percibidos por rendimientos financieros o utilidades derivadas de la inversión en activos fijos, los percibidos por la venta de tales activos, los recibidos por concepto de intereses y de excedentes fiduciarios, no están sujetos al impuesto de industria y comercio y, en consecuencia, no había lugar a imponer sanción por no declarar dichos conceptos.

Utilidad en venta de construcciones y edificaciones

La Sala precisa que si bien en el objeto social de la actora se registra la autorización para comprar y vender inmuebles, no es esta una actividad que corresponda al giro ordinario de los negocios de la entidad, por lo que se trata de activos fijos, cuya utilidad en venta no puede ser gravada con ICA por expresa disposición legal del artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002²².

Diferencia en cambio.

La Sala, en sentencia que en esta oportunidad se reitera²³, precisó que los ingresos por ajuste por diferencia en cambio no eran susceptibles de ser gravados con el impuesto de industria y comercio, por lo siguiente:

“En primer término resulta pertinente precisar que los ajustes integrales por inflación²⁴ estaban regulados en el Título V del Libro I del Estatuto Tributario Nacional (impuesto sobre la renta y complementarios) y aquél se subdividía en capítulos relacionados con los aspectos generales (capítulo I), ajustes a los activos (capítulo II), ajuste a los pasivos (capítulo III), ajustes al patrimonio líquido (capítulo IV), ajustes en las cuentas de resultado (capítulo V) y normas de transición (capítulo VI).

Ahora bien, los artículos 330 y 335 del E.T. incluidos en Título V disponen:

(...)

Art. 330.- Efectos contables y fiscales del sistema de ajustes integrales. *El sistema de ajustes integrales por inflación a que se refiere el presente título produce efectos para determinar el impuesto de renta y complementarios y el patrimonio de los contribuyentes. Este sistema no será tenido en cuenta para la determinación del impuesto de industria y comercio ni de los demás impuestos o contribuciones. (...)(Subrayas fuera de texto).*

Art. 335.- Ajuste de activos expresados en moneda extranjera, en UPAC (hoy UVR) o con pacto de reajuste. *Las divisas, créditos a favor, títulos, derechos, depósitos y demás activos expresados en moneda extranjera, o poseídos en el exterior, el último día del año, se deben reexpresar a la tasa de cambio en pesos para la respectiva moneda a tal fecha. (...)*

Las cuentas por cobrar, los depósitos en UPAC (hoy UVR) y en general cualquier crédito activo sobre el cual se haya pactado algún reajuste de su valor deben ajustarse con base en el respectivo pacto de ajuste, (...)”

²² Artículo 42 Decreto 352 de 2002: “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 ingresos ordinarios y extraordinarios, los correspondientes a actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos.”

²³ Sentencia 17270 del 18 de marzo de 2010 C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²⁴ El sistema de ajustes integrales por inflación fue eliminado por el artículo 78 de la Ley 111 del 2006.

De lo anterior se advierte que el artículo 330 E.T. expresamente excluye la aplicación del sistema de ajustes por inflación en la determinación del impuesto de industria y comercio. Además se observa que el ajuste en diferencia en cambio y el pacto de reajuste están consagrados en el artículo 335 del E.T.N., disposición que se encuentra incluida en el mismo capítulo de los ajustes a los activos en el Estatuto Tributario Nacional, por lo que se puede concluir que el Legislador otorga tanto al ajuste por diferencia en cambio y al pacto de reajuste el tratamiento de ajustes integrales por inflación”.

Frente al argumento de la demandada en el sentido de que el ajuste por diferencia en cambio no corresponde realmente a un ajuste por inflación por no estar sometido a éste índice sino a la variación de la tasa de cambio, la Sala en la misma providencia antes transcrita, reiteró su jurisprudencia plasmada en la sentencia de 14 de abril de 1994, que al referirse al tema planteado expresó:

“Si bien es cierto que, como lo afirma la Superintendencia Bancaria, el ajuste de los bienes expresados en moneda extranjera no se efectúa por el Porcentaje de Ajuste del Año Gravable PAAG, equivalente a la variación porcentual de Índice de Precios al Consumidor para empleados elaborado por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística - DANE-, que se haya registrado entre el 1° de Diciembre del año anterior al gravable y el 30 de Noviembre del año gravable, sino a la tasa de cambio, tal expresión si corresponde al ajuste por inflación real que se hace con base a la devaluación del peso frente a las divisas, como puede deducirse del artículo 335 del Estatuto Tributario, ubicado en el Capítulo II del mismo Título V, Libro 1° correspondiente al ajuste integral por inflación”. (Subrayas fuera de texto).

Por consiguiente, siguiendo con la jurisprudencia que en esta oportunidad se reitera, la Sala concluye que los ajustes por diferencia en cambio hacen parte del sistema de ajustes integrales por inflación, el cual, como lo señala el artículo 330 E.T.N. antes transcrito, no es aplicable al tributo territorial en cuestión y, además, tal disposición es clara en indicar que las disposiciones previstas en el título producen efectos para determinar el impuesto de renta y complementarios y el patrimonio de los contribuyentes. (...)

Dividendos de inversiones método de participación patrimonial

De conformidad con la certificación suscrita por el revisor fiscal que figura en el folio 32 del cuaderno principal, por los bimestres segundo y tercero de 2003 la Fundación Social registró dividendos de las inversiones por método de participación patrimonial, por \$9.567.612.611 y \$5.041.194.606, respectivamente.

Precisa la Sala:

La Circular Conjunta 009 de 1996 de las Superintendencias de Sociedades y de Valores define, en el numeral 1, el método de participación patrimonial como el procedimiento contable por el cual una persona jurídica o sucursal

de sociedad extranjera registra su inversión ordinaria en otra, que se constituirá 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.

Así mismo, el numeral 13 de la circular citada, relacionado con los aspectos fiscales, dispone que los ingresos o gastos derivados de la aplicación del método de participación patrimonial deben tratarse fiscalmente de acuerdo con las normas sobre la materia aplicables a cada contribuyente.

Mediante el Oficio 20023-925 del 17 de mayo de 2002, la misma Superintendencia de Valores al absolver una consulta sobre si el método de participación era un método de contabilización o de valoración, precisó que en la Circular Externa 11 de 1998 se establecen los métodos de valuación y la contabilización de la valuación, sin hacer referencia al método de participación patrimonial, por cuanto éste se ha considerado por parte de esta Superintendencia, como un método de contabilización.

En lo relacionado con los ingresos, se señala que las participaciones o dividendos recibidos de la subordinada, en efectivo, que correspondan a períodos en los que aplicó el método de participación patrimonial, reducen el costo de la inversión, hasta el monto en que su costo fue afectado. En caso contrario, deben ser reconocidos como ingresos del período en el cual se decretan.

En la Sentencia 16864 del 5 de noviembre de 2009²⁵, la Sección manifestó que “... el registro de las inversiones en subordinadas por dicho método de contabilización no tiene incidencia tributaria y por sustracción de materia, no resulta aplicable el decreto 2336 de 1995, que reglamenta expresamente el citado artículo 272. Por consiguiente, los dividendos y participaciones recibidos se someten a las normas generales que regulan la materia”.

Tal como lo señala la Sala en el primero de los apartes subrayados, el método de participación patrimonial es un método esencialmente contable que no tiene incidencia en materia fiscal; en el segundo, reitera lo dispuesto en el numeral 13 de la Circular, esto es, que los ingresos o gastos derivados de la aplicación del método se someten a las normas tributarias que regulan la materia, en este caso, las disposiciones que regulan el ICA.

Sobre el interrogante de si los ingresos por el método de participación están gravados con el Impuesto de industria y comercio, la Dirección Distrital de Impuestos se pronunció en el Concepto 2002ER51067 del 3 de diciembre de 2002 en el cual, después de referirse a la normatividad sobre la materia, concluyó:

“Así las cosas, podemos concluir que siendo el método de participación un registro contable, que obliga a reconocer en la contabilidad, en cuanto sucedan los aumentos o disminuciones de las inversiones en empresas controladas, bien sea como un ingreso o como un gasto del ejercicio corriente, puede afirmarse entonces que este registro contable, bien sea de ingreso o gasto, no tiene incidencia en la determinación de la base gravable del impuesto de industria y comercio, ya que no existe una

²⁵ C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia

verdadera "realización fiscal del ingreso", ya que la realización del ingreso para los fines de este impuesto debe entenderse conforme con lo previsto en el artículo 27 del Estatuto Tributario Nacional, solamente hasta el momento en que la empresa subsidiaria o controlada abona efectivamente los dividendos o participaciones, y la controlante los recibe.

Es decir que mientras ocurre este abono, efectivamente, los dividendos o participaciones no habrá realización del ingreso y por ende no existirá ingreso efectivo que incremente el patrimonio de la sociedad controlante, hasta tanto el sujeto inversionista reciba los dividendos efectivos, es decir realice el ingreso."

Observa la Sala que en el certificado del revisor fiscal a que inicialmente se hizo referencia, se hace constar que por los bimestres segundo y tercero de 2003 la Fundación Social registró dividendos de las inversiones por método de participación patrimonial, por \$9.567.612.611 y \$5.041.194.606, respectivamente.

Quiere decir esto que no existe aún una verdadera realización fiscal del ingreso, la que ocurre solamente en el momento en que la empresa subsidiaria o controlada abona efectivamente los dividendos o participaciones, y la controlante los recibe; es decir, que aunque los mencionados dividendos fueron registrados, aún no han sido abonados, circunstancia que configura el hecho generador del ICA en el evento de los dividendos por método de participación.

De lo anterior se colige que los dividendos de las inversiones por método de participación patrimonial, registrados, no pueden integrar la base para imponer la sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio y en tal sentido habrá de proferirse la decisión.

Honorarios

En lo relacionado con los honorarios recibidos por la prestación de consultorías o asesorías, registrados como Ingresos Vicepresidencia de Desarrollo en la cuenta 4230050001, observa la Sala que se trata de ingresos por la prestación de servicios.

El Decreto 1421 de 1993, Estatuto del Distrito Capital, definió en su artículo 154 las actividades gravadas; en lo relacionado con las actividades de servicio señaló que son todas las tareas, labores o trabajos ejecutados por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien los contrata, que genere contraprestación en dinero o en especie y que se concreten en la obligación de hacer, sin importar que en ellos predomine el factor material o intelectual.

Visto el certificado de la Cámara de Comercio de la Fundación, se observa que ésta podrá prestar toda clase de servicios y productos necesarios o convenientes para el desarrollo de su objeto y cumplimiento de sus fines; por lo tanto, la actividad de prestación de servicios no se ejecuta de manera principal, sino de manera complementaria.

Sin embargo, dado que una vez cuestionada la declaración tributaria corresponde al contribuyente probar los hechos que le dan derecho a un beneficio tributario, correspondía a la actora demostrar que los honorarios recibidos fueron originados en asesorías y consultorías prestadas en relación con actividades inherentes al

objeto social de la Fundación, esto es, relacionadas con la actividad de beneficencia.

Ni en sede administrativa ni en la jurisdicción tal circunstancia fue probada, por lo que la Sala considera procedente incluir estos ingresos dentro de la base gravable del impuesto de industria y comercio, para efectos de liquidar la sanción por no declarar.

Conforme con lo anteriormente expuesto, procede la Sala a liquidar la sanción por no presentar la declaración del impuesto de industria y comercio por los bimestres segundo y tercero de 2003, a cargo de la actora, tomando como base los ingresos por honorarios.

PRIMER BIMESTRE DE 2003

Total ingresos

23.843.000

Vencimiento del plazo para declarar según Resolución 309 de 2003 Marzo 21 de 2003

MESES DE EXTEMPORANEIDAD

58

Tarifa

0.1%

TOTAL SANCION

1.383.000

SEGUNDO BIMESTRE DE 2003

Total ingresos

9.254.000

Vencimiento del plazo para declarar según Resolución 309 de 2003 Mayo 21 de 2003

MESES DE EXTEMPORANEIDAD

59

Tarifa

0.1%

TOTAL SANCION

546.000

TERCER BIMESTRE DE 2003

Total ingresos

30.102.000

Vencimiento del plazo para declarar según Resolución 309 de 2003 Julio 21 de 2003

MESES DE EXTEMPORANEIDAD

57

Tarifa

0.1%

TOTAL SANCION

1.716.000

En consonancia con lo anterior, se modificará la sentencia apelada y, a título de restablecimiento del derecho, se declarará que la actora está obligada a pagar la suma de \$3.645.000 por concepto de la sanción impuesta.

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:

PRIMERO: CONFÍRMASE el numeral PRIMERO de la sentencia apelada.

SEGUNDO: MODIFÍCASE el numeral SEGUNDO.TERCERO. (sic) de la sentencia apelada, el cual quedará así:

SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho se hacen las siguientes declaraciones:

1, Que la Fundación Social, estaba obligada a declarar el impuesto de industria y comercio por los bimestres 1, 2 y 3 del año 2003.

2. Que la citada fundación adeuda al Distrito Capital por concepto de sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio, las siguientes sumas:

- a. Por el primer bimestre de 2003 \$1.383.000
- b. Por el segundo bimestre de 2003 546.000
- c. Por el tercer bimestre de 2003 1.716.000

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

La anterior providencia fue discutida y aprobada en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ