

PRINCIPIO DE CONGRUENCIA – Alcance / SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Es un hecho que modifica el derecho sustancial

El artículo 305 del C.P.C., que regula el principio de congruencia, dispone que el juez, en la sentencia, debe tener en cuenta cualquier hecho modificativo o extintivo del derecho sustancial sobre el cual verse el litigio, ocurrido después de haberse propuesto la demanda, siempre que aparezca probado y que haya sido alegado por la parte interesada a más tardar en su alegato de conclusión, y cuando éste no proceda, antes de que entre el expediente al despacho para sentencia, o que la ley permita considerarlo de oficio. Para la Sala, el hecho que de manera evidente modifica el derecho sustancial sobre el cual versa este litigio, esto es, la condición de sujeto pasivo o no del impuesto de industria y comercio fue precisado por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca en la sentencia del 24 de septiembre de 2009, en el sentido de establecer que la parte actora no era sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio respecto de ciertas actividades que para el Distrito eran gravables por su condición de mercantiles. En consecuencia, la Sala considera que debe revocar la sentencia del 8 de mayo de 2008 que dictó el Tribunal, dentro del presente proceso.

FUENTE FORMAL: CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL – ARTICULO 305

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Actividades no sujetas / ACTIVIDADES INDUSTRIALES Y COMERCIALES – Si son desarrolladas por las entidades que desarrollan actividades no sujetas, están gravadas con el impuesto de industria y comercio / INVERSION EN ACTIVOS Y VENTA DE LOS MISMOS – No están gravados si la fundación no se dedica a esas funciones / DIVIDENDOS DERIVADOS DE LA INVERSION EN ACCIONES – Se generan pasivamente por la inversión de acciones

Para la Sala, la interpretación sistemática del literal c) y del párrafo primero del artículo 39 del Decreto 352 de 2002 permite inferir que no están sujetas al impuesto de industria y comercio: La educación pública, las actividades de beneficencia, culturales y/o deportivas. La no sujeción se aplica de manera independiente del sujeto que ejecute tales actividades. Por su parte, las actividades que por ley pueden desarrollar los sindicatos, las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, así como los servicios prestados por los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud no están sujetas al impuesto de industria y comercio, tanto por el tipo de actividad como por el sujeto que las ejecuta. El Estatuto Tributario del Distrito no descarta que las entidades que presten el servicio de educación pública; que ejecuten actividades de beneficencia, culturales y/o deportivas; los sindicatos; las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro; los partidos políticos y los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud; ejecuten, además, actividades industriales o comerciales. Por eso, previó que, cuando así ocurra, los ingresos que perciban por tales actividades son pasibles del impuesto de industria y comercio. El párrafo primero del artículo 39 del Decreto 352 de 2002 no distinguió si tales actividades pueden ejecutarse en desarrollo del objeto social principal o secundario o si deben hacerlo de manera habitual u ocasional. Y no lo hizo por cuanto, cuando la ley comercial o civil define lo que es persona, natural o jurídica, con ánimo o sin ánimo de lucro, y tales personas ejercen determinadas actividades en desarrollo del objeto social para el cual fueron creadas por ley o por iniciativa privada, es la ley y/o los estatutos de creación los que delimitan el ámbito de actuación de tales personas. Por eso, para la Sala, lo relevante del párrafo primero del artículo 39 del Decreto Distrital 352 de 2002 es que grava con el impuesto de industria y comercio las actividades industriales o mercantiles

ejecutadas por aquellos sujetos a que alude el literal c) de la misma norma. Sobre los ingresos percibidos, por una entidad cuyo objeto social es la beneficencia, por concepto de inversión en activos y la venta de los mismos, la Sala, en sentencia del 19 de mayo de 2011, precisó que no estaban gravados, si la fundación no se dedica a las actividades a que alude el numeral 5º del artículo 20 del C.Co, 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.” Dijo también, en cuanto a los dividendos derivados de la inversión en acciones, que éstos se generan pasivamente por el solo hecho de poseer tales activos con el carácter de fijos y porque, además, 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 30 del Estatuto Tributario. Preciso que esa percepción pasiva de ingresos no constituye, per se, para una entidad de beneficencia, una actividad mercantil, industrial o de servicios. Añadió que si las acciones forman parte del activo fijo de la fundación, los ingresos por su venta, además, no serían objeto del tributo por expresa disposición de la Ley 14 de 1983 y del Acuerdo 21 de 1983. En esta oportunidad, la Sala reitera la doctrina expuesta y la aplica al caso concreto, toda vez que, también está probado en este caso, que la Fundación San Antonio, parte actora en el presente proceso, se creó con la finalidad principal de brindar atención integral cristiana de niños y jóvenes de escasos recursos económicos.

FUENTE FORMAL: DECRETO DISTRITAL 352 DE 2002 - ARTÍCULO 39

ARRENDAMIENTO DE BIENES PROPIOS – No es un acto de comercio / ENTIDAD DE BENEFICENCIA – Si obtiene ingresos por el arrendamiento de más de un inmueble no están gravados con el impuesto de industria y comercio

Está probado que la parte actora arrendó bienes inmuebles propios y que, por tanto, esa actividad no está calificada como acto de comercio. Que, por lo mismo, no es pertinente interpretar el artículo 28 de la Ley 820 de 2003, en el sentido de que constituye acto de comercio el arrendamiento de bienes inmuebles propios, por el hecho de que esa norma exija obtener cierta matrícula de arrendadores a las personas naturales o jurídicas que, en calidad de propietario o subarrendador, celebren más de cinco (5) contratos de arrendamiento sobre uno o varios inmuebles. El Tribunal consideró que la parte actora era sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, porque, visto el objeto social de la fundación, concluyó que la actividad de arrendamiento de inmuebles estaba consagrada como actividad propia del objeto social de la parte actora y que, por lo tanto, la ejecutó dentro del giro ordinario de sus actividades. Por lo tanto, el problema jurídico se contrae en establecer si cuando una persona jurídica, cuyo objeto social principal es la beneficencia, y en desarrollo de su objeto secundario, arrienda más de cinco inmuebles de su propiedad está gravada con el impuesto de industria y comercio. La Sala considera que no, por cuanto, efectivamente, de conformidad con el numeral 2º del artículo 20 del C.Co., tratándose del arrendamiento de cosas muebles o inmuebles, sólo son actos de comercio, las siguientes actividades: - Adquirir a título oneroso bienes muebles con destino a arrendarlos; Arrendar bienes muebles; Arrendar toda clase de bienes para subarrendarlos, Subarrendar toda clase de bienes. Habida cuenta de que en el caso concreto la parte actora adquirió bienes inmuebles, que no muebles, como lo prevé la norma en comento, con destino a arrendarlos, la actividad que ejecutó la parte actora no es un acto de comercio.

FUENTE FORMAL: CODIGO DE COMERCIO – ARTICULO 20 NUMERAL 2

EXPLORACION Y EXPLOTACION DE RECURSOS NATURALES – Las regalías provenientes de esta actividad no están gravadas con el impuesto de industria y comercio / ADICION DE INGRESOS POR AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO - No es pasible del impuesto de industria y comercio

La Sala precisa que en el presente caso las partes no discuten que la Fundación San Antonio adquirió la licencia de explotación de ciertas minas y canteras y que, por eso, en el parágrafo del artículo 2º de los estatutos de esa institución figura que puede desarrollar la exploración y explotación de minas y canteras de materiales para la industria de la construcción. Pero también es cierto, que esa actividad, a diferencia de lo que dijo el a quo, es complementaria de la actividad principal y se ejecuta, precisamente, para la consecución de los fines de la misma. No obstante, para que sea un acto de comercio, en los términos del numeral 16 del C.Co. se requiere, como lo alegó la parte actora, que se ejecute como empresa. En el caso concreto no se discute que la parte actora cedió la licencia y que las regalías que percibe derivan de esa cesión. Por lo tanto, está demostrado que la parte actora no ejerce directamente la actividad de exploración y explotación de minas y canteras ni creó una empresa para el efecto. En consecuencia, las regalías que percibe son rentas pasivas que tienen origen en la cesión de la licencia de explotación y exploración de minas y canteras y, por ende, no están gravadas con el impuesto de industria y comercio. Prospera el recurso de apelación de la parte actora

FUENTE FORMAL: CODIGO DE COMERCIO – ARTICULO 20 NUMERAL 2

NOTA DE RELATORIA: Sobre la diferencia en cambio en el impuesto de industria y comercio se reitera sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 18 de marzo de 2010. Rad. 17270, C.P: Martha Teresa Briceño de Valencia

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá, D.C. primero (1º) de septiembre de dos mil once (2011)

Radicación número: 25000-23-27-000-2006-01363-01(17364)

Actor: FUNDACION SAN ANTONIO

Demandado: SECRETARIA DE HACIENDA – DIRECCION DISTRITAL

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 8 de mayo de 2008 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que dispuso

lo siguiente:

"PRIMERO. Declárese (sic) la nulidad parcial de la Resolución sanción por no declarar N° 17-0742 de junio 15 de 2005 y de la resolución del recurso de reconsideración N° D.D.I 057893 (2006-EE-205793) del 10 de julio de 2006.

En consecuencia y como restablecimiento del derecho, la sanción impuesta quedará como sigue:

EXPEDIENTE: 2006-01363-01
FUNDACIÓN SAN ANTONIO
NIT 860.008.867-5
INDUSTRIA Y COMERCIO
PERIODOS. BIMESTRES 2000, 2001, 2002 Y 1,2,3,4 DEL 2003

LIQUIDACIÓN

TERCER BIMESTRE: MAYO-JUNIO DE 2001	LIQ. TESORERIA	LIQ. TRIBUNAL
VENCIMIENTO VIGENCIA 2001	18/07/01	18/07/01
FECHA ACTO ADMINISTRATIVO	15/06/05	15/06/05
No. MESES	47	47
TOTAL INGRESOS NETOS	478.379.000	478.379.000
%SANCIÓN	0,1%	0,1%
TOTAL SANCIÓN	22.484.000	22.484.000

CUARTO BIMESTRE: JULIO-AGOSTO DE 2001	LIQ. TESORERIA	LIQ. TRIBUNAL
VENCIMIENTO VIGENCIA 2001	19/09/01	19/09/01
FECHA ACTO ADMINISTRATIVO	15/06/05	15/06/05
No. MESES	45	45
TOTAL INGRESOS NETOS	386.443.000	384.917.000
%SANCIÓN	0,1%	0,1%
TOTAL SANCIÓN	17.390.000	17.321.000

QUINTO BIMESTRE: SEPTIEMBRE-OCTUBRE DE 2001	LIQ. TESORERIA	LIQ. TRIBUNAL
VENCIMIENTO VIGENCIA 2001	20/11/01	20/11/01
FECHA ACTO ADMINISTRATIVO	15/06/05	15/06/05
No. MESES	43	43
TOTAL INGRESOS NETOS	421.645.000	393.933.000
%SANCIÓN	0,1%	0,1%
TOTAL SANCIÓN	18.131.000	16.939.000

SEXTO BIMESTRE: NOVIEMBRE-DICIEMBRE DE 2001	LIQ. TESORERIA	LIQ. TRIBUNAL
VENCIMIENTO VIGENCIA 2001	22/01/02	22/01/02

FECHA ACTO ADMINISTRATIVO	15/06/05	15/06/05
No. MESES	41	41
TOTAL INGRESOS NETOS	322.528.000	322.528.000
%SANCIÓN	0,1%	0,1%
TOTAL SANCIÓN	13.224.000	13.224.000

PRIMER BIMESTRE: ENERO-FEBRERO DE 2002

	LIQ. TESORERIA	LIQ. TRIBUNAL
VENCIMIENTO VIGENCIA 2001	21/03/02	21/03/02
FECHA ACTO ADMINISTRATIVO	15/06/05	15/06/05
No. MESES	39	39
TOTAL INGRESOS NETOS	433.953000	394.560.000
%SANCIÓN	0,1%	0,1%
TOTAL SANCIÓN	16.924.000	15.388.000

SEGUNDO BIMESTRE: MARZO-ABRIL DE 2002

	LIQ. TESORERIA	LIQ. TRIBUNAL
VENCIMIENTO VIGENCIA 2001	21/05/02	21/05/02
FECHA ACTO ADMINISTRATIVO	15/06/05	15/06/05
No. MESES	37	37
TOTAL INGRESOS NETOS	619.296.000	534.830.000
%SANCIÓN	0,1%	0,1%
TOTAL SANCIÓN	22.914.000	19.789.000

TERCER BIMESTRE: MAYO-JUNIO DE 2002

	LIQ. TESORERIA	LIQ. TRIBUNAL
VENCIMIENTO VIGENCIA 2001	19/07/01	18/07/01
FECHA ACTO ADMINISTRATIVO	15/06/05	15/06/05
No. MESES	35	35
TOTAL INGRESOS NETOS	859.849.000	859.849.000
%SANCIÓN	0,1%	0,1%
TOTAL SANCIÓN	30.095.000	30.095.000

CUARTO BIMESTRE: JULIO-AGOSTO DE 2002

	LIQ. TESORERIA	LIQ. TRIBUNAL
VENCIMIENTO VIGENCIA 2001	20/97/01	20/09/01
FECHA ACTO ADMINISTRATIVO	15/06/05	15/06/05
No. MESES	33	33
TOTAL INGRESOS NETOS	2.062.572.000	1.716.953.000
%SANCIÓN	0,1%	0,1%
TOTAL SANCIÓN	68.065.000	56.659.000

QUINTO BIMESTRE: SEPTIEMBRE-OCTUBRE DE 2002

	LIQ. TESORERIA	LIQ. TRIBUNAL
VENCIMIENTO VIGENCIA 2001	21/11/01	21/11/01
FECHA ACTO ADMINISTRATIVO	15/06/05	15/06/05
No. MESES	31	31
TOTAL INGRESOS NETOS	619.130.000	469.257.000
%SANCIÓN	0,1%	0,1%
TOTAL SANCIÓN	19.193.000	14.547.000

SEXTO BIMESTRE: NOVIEMBRE-DICIEMBRE DE 2002

	LIQ. TESORERIA	LIQ. TRIBUNAL
VENCIMIENTO VIGENCIA 2001	21/01/02	21/01/02
FECHA ACTO ADMINISTRATIVO	15/06/05	15/06/05
No. MESES	29	29
TOTAL INGRESOS NETOS	920.740.000	595.588.000
%SANCIÓN	0,1%	0,1%
TOTAL SANCIÓN	26.701.000	17.272.000

PRIMER BIMESTRE: ENERO-FEBRERO DE 2003

	LIQ. TESORERIA	LIQ. TRIBUNAL
VENCIMIENTO VIGENCIA 2001	21/03/03	21/03/03
FECHA ACTO ADMINISTRATIVO	15/06/05	15/06/05
No. MESES	27	27
TOTAL INGRESOS NETOS	988.755.000	661.570.000
%SANCIÓN	0,1%	0,1%
TOTAL SANCIÓN	26696.000	17.862.000

SEGUNDO BIMESTRE: MARZO-ABRIL DE 2002

	LIQ. TESORERIA	LIQ. TRIBUNAL
VENCIMIENTO VIGENCIA 2001	21/05/03	21/05/03
FECHA ACTO ADMINISTRATIVO	15/06/05	15/06/05
No. MESES	25	25
TOTAL INGRESOS NETOS	407.250.000	407.250.000
%SANCIÓN	0,1%	0,1%
TOTAL SANCIÓN	10.181.000	10.181.000

TERCER BIMESTRE: MAYO-JUNIO DE 2003

	LIQ. TESORERIA	LIQ. TRIBUNAL
VENCIMIENTO VIGENCIA 2001	21/07/32	21/07/03
FECHA ACTO ADMINISTRATIVO	15/06/05	15/06/05
No. MESES	23	23
TOTAL INGRESOS NETOS	431.728.000	431.728.000
%SANCIÓN	0,1%	0,1%
TOTAL SANCIÓN	9.930.000	9.930.000

CUARTO BIMESTRE: JULIO-AGOSTO DE 2003

	LIQ. TESORERIA	LIQ. TRIBUNAL
VENCIMIENTO VIGENCIA 2001	22/09/03	22/09/03
FECHA ACTO ADMINISTRATIVO	15/06/05	15/06/05
No. MESES	21	21
TOTAL INGRESOS NETOS	747.183.000	690.579.000
%SANCIÓN	0,1%	0,1%
TOTAL SANCIÓN	15.690.000	14.502.000

SEGUNDO. Devuélvase los antecedentes administrativos a la oficina de origen.”

TERCERO. Archívese el expediente, una vez ejecutoriada esta providencia, previstas las desanotaciones de rigor.”

ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

El 6 de enero de 2005, el Distrito Capital emplazó a la parte actora para que presentara la declaración del Impuesto de Industria y Comercio por los bimestres I a VI de 2000, 2001 y 2002 y los bimestres I a IV de 2003.

El 15 de junio de 2005, el Distrito expidió la Resolución No. RS-IPC-17-0742, por medio de la cual, se impuso sanción a la parte actora por no presentar las declaraciones de ICA correspondiente a los bimestres III de 2001 a IV de 2003.

El 10 de julio de 2006, el Distrito expidió la Resolución DDI 057893 mediante la que resolvió el recurso de reconsideración en el sentido de confirmar la Resolución No. RS-IPC-17-0742 de junio 15 de 2005.

ANTECEDENTES PROCESALES

La Demanda

La FUNDACIÓN SAN ANTONIO solicitó la nulidad de la Resolución No. RS-IPC-17-0742 de junio 15 de 2005, por medio de la cual, se impuso sanción a la parte actora por no presentar las declaraciones de ICA correspondiente a los bimestres III de 2001 a IV de 2003; y de la Resolución D.D.I 057893 del 10 de julio de 2006 que confirmó la anterior.

A título de restablecimiento de derecho, solicitó que se declare que la parte actora no es contribuyente del impuesto de industria y comercio por los bimestres III de 2001 a IV de 2003.

Invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Constitución Política: Artículos 83 y 363.
- Estatuto Tributario Distrital: Artículos 60, numeral 3º, y 39.
- Decreto 400 de 1999: Artículo 300.
- Código de Comercio: Artículos 20, numerales 1, 2 y 3, 99 y 100
- Estatuto Tributario: Artículos 330 y 335
- Ley 820 de 2003: Artículo 28

El concepto de violación se sintetiza, así:

LA ACTIVIDAD QUE DESARROLLA LA FUNDACIÓN ESTÁ EXCLUIDA DEL GRAVAMEN. Violación del numeral 3º del artículo 60 del Estatuto Tributario Distrital.

Dijo la parte actora que constituye un hecho probado por la Fundación y aceptado por el Distrito, que la entidad es una obra de la Arquidiócesis de Bogotá, que se constituyó como una entidad de caridad y sin ánimo de lucro, de carácter eclesiástico, cuyo objeto consiste en administrar los activos que posee para

destinar los rendimientos a obra sociales y de beneficencia, tales como ofrecer educación a los jóvenes de clases marginales.

Que el distrito no discute que la actividad de beneficencia que desarrolla la parte actora está excluida del impuesto de industria y comercio. Que, por lo tanto, la inconformidad radica en la indebida interpretación que hizo el Distrito sobre el alcance y cobertura de la exclusión correspondiente a la actividad de beneficencia.

Transcribió el artículo 39 del Estatuto Tributario Distrital en cuanto regula las actividades no sujetas al impuesto y alegó que el Distrito interpretó que las actividades generadoras de ingresos que desarrolla colateralmente la parte actora para subsidiar la actividad de beneficencia se encuentran gravadas en todos los eventos, porque asume que son actividades mercantiles y, por tanto, se encuentran gravadas al tenor del parágrafo primero del artículo 39 del Estatuto Tributario Distrital.

Dijo que el Distrito interpretó de manera errónea la citada disposición por las siguientes razones:

- La actividad de beneficencia, propiamente dicha, no requiere de exclusión legal del ICA porque, por su propia naturaleza, no es generadora de ingresos. Por ende, por sustracción de materia, la actividad de beneficencia no está gravada con el impuesto, por ausencia manifiesta de base gravable.

- Las obras de caridad que ejecuta la parte actora no corresponden, de ninguna manera, a una actividad que pueda catalogarse como hecho generador del tributo. Esa actividad es ajena al gravamen por no tipificarse el hecho generador y no ser generadora de ingresos.

- El legislador no pretendió excluir, como tal, la actividad de beneficencia del sometimiento al tributo. El legislador precisó que las actividades paralelas que se ejecutan para financiar la actividad de beneficencia no están gravadas, cuando tales actividades no se ejecutan de manera profesional, habitual y especulativa.

- Por lo tanto, los ingresos derivados de la ejecución de actos típicamente civiles destinados a cubrir los costos de las obras de beneficencia no están gravados con el impuesto de industria y comercio.

LA PARTE ACTORA NO ES SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO, PORQUE NO EJECUTA ACTOS GRAVADOS. Violación de los artículos 300 del Decreto 400 de 1999; 20, numerales 1, 2 y 3; 99 y 100 del C.Co; 28 de la Ley 820 de 2003; 39 del Estatuto Tributario Distrital, y 330 y 335 del Estatuto Tributario.

Adujo la parte actora que si la sanción por no declarar procura castigar al contribuyente que incumple con el deber formal de declarar, esta sanción no procede cuando el sujeto no es contribuyente del impuesto. Que, en la medida en que acreditó que no desarrolla ninguna actividad gravada, devienen en nulos los actos demandados en cuanto imponen la sanción por no declarar a un sujeto no contribuyente del tributo.

Explicó las razones por las cuales la utilidad en venta de inversiones (numeral 1 del artículo 20 del C.Co.), el arrendamiento de bienes inmuebles propios (numeral 2 del artículo 20 del C.Co), los rendimientos financieros (numeral 3 del artículo 20 del C.Co.) y las regalías por la cesión de la concesión minera no son ingresos provenientes de una actividad comercial, así:

- El artículo 300 del Decreto 400 de 1999 define qué es la actividad comercial, norma que, además, remite a las definidas como tales en el Código de Comercio.
- El artículo 20 del C.Co. incluye como actos de comercio ciertas actividades que también pueden tener connotación de actos civiles.
- No todo acto que tenga objetivamente las características propias de los negocios jurídicos a que alude el artículo 20 deviene en comercial, puesto que hay negocios jurídicos que pueden ser tanto civiles como comerciales, vr.gr. la compraventa y mutuo comerciales y la compraventa y mutuo civiles
- Para que el negocio jurídico redunde en un acto mercantil debe ser ejecutado de manera habitual, profesional y con fines especulativos. Por eso, tal situación se presume cuando es ejecutada por un comerciante. Cuando no se ejecuta por un comerciante, el acto ejecutado es civil, salvo que se acrediten los elementos típicos de la actividad mercantil (habitualidad, profesional, fines especulativos).¹

En ese contexto, explicó que, para el caso sub examine, la parte actora obtuvo una utilidad en ventas por la compra y posterior enajenación de acciones y títulos valores. Que este negocio jurídico no se ejecutó de manera habitual y con ánimo especulativo. Por lo tanto, no pueden ser catalogados como mercantiles y, menos aún, ser gravados con el impuesto de Industria y Comercio. Resaltó que, incluso cuando ese negocio jurídico lo hacen los comerciantes de manera ocasional y sin ánimo especulativo, son catalogados como actos civiles. Que esa es la causa para que la venta de activos fijos sea un acto civil y, por ende, el ingreso percibido con ocasión de esa operación, se reste de la base gravable del impuesto de industria y comercio.

Señaló que en lo que tiene que ver con el ingreso por arrendamiento de bienes inmuebles propios, del numeral 2 del artículo 20 del C. Co. se extrae que únicamente tiene el carácter de acto de comercio el arrendamiento de **bienes muebles propios**. Que la parte actora obtuvo ingresos por el arrendamiento de bienes inmuebles de su propiedad. Luego, tales ingresos no están gravados con el impuesto.

En cuanto a los rendimientos financieros, puso de presente que el numeral 3º del artículo 20 del E.T. califica como acto gravado “dar habitualmente dinero en mutuo de interés”. Que el vocablo habitual que utiliza la norma es sinónimo de ejercicio profesional y masivo de la operación de mutuo. Que dado que para esa actividad solo están autorizadas las entidades financieras, cuando los particulares realizan inversiones que les generan rendimientos financieros incurren en mutuos de interés de carácter civil. Que, por lo tanto, cuando un particular ejecuta ese tipo de actos, ese hecho no los convierte en contribuyentes del impuesto de industria y comercio.

Respecto de las regalías que percibió la parte actora por la cesión de la concesión minera, dijo que esa era una renta pasiva que no implicaba actividad mercantil alguna, porque el ingreso, como en los casos anteriores, se realizaba por la simple posesión pasiva de un activo, en este caso, por el licenciamiento de un derecho.

¹ Citó la sentencia del 7 de febrero de 1996, de la Sala de Casación Civil de la Corte Suprema de Justicia, dictada dentro del expediente 4602. M.P. Carlos Esteban Jaramillo Schloss. Según esta sentencia, “(...) la intención de especular bajo forma comercial sobre bienes raíces o muebles es el elemento que, por el ministerio de la ley, determina el carácter mercantil de esos actos y permite, por añadidura, identificar la legislación de fondo que le es aplicable”

Adujo que el numeral 16 del artículo 20 del C.Co. califica como mercantil “la empresa para el aprovechamiento y explotación mercantil de las fuerzas o recursos de la naturaleza”. Que, en consecuencia, para que esa actividad constituya un acto mercantil debe ser ejecutada a través de una empresa, condición que no cumple la parte actora, porque no cuenta con establecimiento de comercio ni desarrolla una actividad económica organizada para la explotación de la concesión otorgada por el Estado.

Posteriormente, la parte actora refutó los argumentos que expuso el Distrito en los actos administrativos cuya nulidad se demanda. Concretamente, señaló que el Distrito interpreta de manera errónea que todas las personas jurídicas son comerciantes, en la medida que, en desarrollo del objeto social accesorio o complementario, siempre podrán realizar actos de comercio, aún de manera aislada. Insistió en que la habitualidad y el ejercicio profesional de actos de comercio si es relevante para determinar la mercantilidad de los actos que desarrollan las personas jurídicas sin ánimo de lucro. Que, por eso, las fundaciones que desarrollan profesionalmente actos de comercio son comerciantes y contribuyentes del ICA, y, por ende, los ingresos por rentas pasivas son gravados con ICA. Dijo que un ejemplo típico era el caso de las fundaciones que se dedicaban profesionalmente a la actividad bancaria o a la educación privada.

Señaló que el objeto social fundacional, accesorio o complementario, no determina la mercantilidad de la persona jurídica, ya que ese objeto social es inherente a la persona jurídica, como simple mecanismo de protección del patrimonio social y para proveerle las herramientas mínimas para interactuar en el tráfico comercial.

Transcribió los artículos 99 y 100 del C. Co. relativos a la capacidad de la sociedad y la mercantilidad de la misma a efectos de precisar que las personas jurídicas no se constituyen para ejecutar el objeto social o accesorio o complementario, puesto que su razón de ser es la ejecución del objeto social principal, que en el caso que se analiza no es otro que el de beneficencia.

Citó el oficio AN-08891 del 23 de abril de 1987, proferido por la Superintendencia de Sociedades, para insistir en que la mercantilidad de la persona jurídica no se determina por el objeto social accesorio o secundario, sino por el objeto social principal.

Concluyó que la parte actora no es un ente comercial que tenga por objeto social principal la realización de la actividad financiera o de cualquier otra actividad comercial y que, por ende, no es comerciante. Que, en consecuencia, el ingreso por rendimientos financieros no está gravado.

En cuanto a la diferencia en cambio, adujo que este concepto no constituye base gravable del tributo ni siquiera respecto de los contribuyentes del impuesto.

Citó los artículos 330 y 335 del E.T. y dijo que con fundamento en los mismos necesariamente debe concluirse que el ingreso por diferencia en cambio no hace parte de la base gravable del ICA. Respalgó su argumento con doctrina judicial de la Sala.

Agregó que el ingreso derivado de la diferencia en cambio no está sometido al impuesto de industria y comercio porque esos ingresos se originan por la

reexpresión de activos en moneda extranjera poseídos en el exterior, y porque el patrimonio no está gravado con el impuesto de industria y comercio

Sobre el arrendamiento de bienes inmuebles, dijo que el Distrito descontextualizó el contenido del artículo 28 de la Ley 820 de 2003.

Señaló que esa norma señala que un arrendador que tenga más de cinco inmuebles arrendados deberá matricularse ante la autoridad administrativa correspondiente, quedando sometido a su vigilancia y control, pero que de ninguna manera fijó ese parámetro como determinante para establecer el carácter profesional y comercial de la actividad de arrendamiento de inmuebles.

Respecto de la concesión minera, adujo que el Distrito la calificó como una actividad industrial o comercial, siendo que se trata de una actividad de servicios, que como tal, no está gravada con el impuesto de industria y comercio, al tenor del párrafo segundo del artículo 39 del Estatuto Tributario Distrital. Dijo que las licencias y autorización para el uso y explotación, a cualquier título, de bienes corporales o intangibles, conforme lo dispone el artículo 53 de la Ley 488 de 1998, es un servicio.

LA SANCIÓN NO ES PROCEDENTE PORQUE EXISTE UNA CLARA DIFERENCIA DE CRITERIOS EN LA INTERPRETACIÓN DEL DERECHO APLICABLE.

El apoderado del demandante señaló que la sanción es improcedente por ausencia de culpa. Y que hay ausencia de culpa porque la sanción se impuso en virtud de la diferencia de criterios que existe entre la Administración Distrital y el sujeto pasivo del impuesto. Que, en efecto, el Distrito interpreta que la conducta de la parte actora fue dolosa por el solo hecho de no presentar la declaración de ICA. En cambio, para la parte actora, la culpa que se presume por el deber omitido de declarar el impuesto se refuta cuando se demostró que la parte actora no es sujeto pasivo del impuesto, puesto que está probado que desarrolla una actividad de beneficencia excluida del impuesto. Además, porque los ingresos que obtuvo se originaron en actos típicamente civiles destinados a subsidiar la beneficencia.

LA SANCIÓN IMPUESTA VULNERA EL PRINCIPIO AMPARADO CONSTITUCIONALMENTE DE BUENA FE Y EL DE LA CONFIANZA LEGÍTIMA

Puso de presente que en el año 1997, el Distrito ya había emitido un auto de archivo de cierta investigación adelantada contra la parte actora porque concluyó que la actividad de beneficencia que desarrolló no estaba gravada con el impuesto. Que, por eso, actuando de buena fe y basados en la confianza legítima derivada de ese auto de archivo, la Fundación siguió desarrollando las actividades que venía desarrollando, con el convencimiento que la propia autoridad tributaria había revisado su situación y establecido que no era sujeto pasivo del impuesto.

LA SANCIÓN IMPUESTA VULNERA LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA. POR ENDE, SU INAPLICACIÓN TAMBIÉN PROCEDE POR LA VIA DE LA EXCEPCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD.

Adujo que la cuantía de la sanción por no declarar resulta altamente onerosa, porque, en el caso concreto, la multa supera casi tres veces el supuesto impuesto omitido. Con fundamento en sentencias del Consejo de Estado y de la Corte Constitucional, señaló que la sanción no atiende los principios de proporcionalidad y razonabilidad.

LA SANCIÓN CORRESPONDIENTE AL III BIMESTRE DE 2001 NO ES PROCEDENTE PORQUE RESPECTO A ESE PERIODO EL DISTRITO NO EMITIÓ LIQUIDACIÓN DE AFORO.

Puso de presente que por el período aludido, el Distrito no emitió liquidación de aforo y que, por lo tanto, no era procedente imponer la sanción por no declarar por dicho período.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El apoderado de la Secretaría Distrital de Hacienda de la Alcaldía Mayor de Bogotá se opuso a la demanda. Precisó el marco legal del impuesto de industria y comercio, y manifestó que de la interpretación de ese marco jurídico, concretamente del párrafo primero del artículo 35 del Decreto 400 de 1999 se extrae que la Fundación si ejecutó actividades consideradas como comerciales con lo cual adquirió el carácter de sujeto pasivo del impuesto.

Que en el caso sub- examine, la Fundación San Antonio tiene como objeto principal la atención de niños y jóvenes de escasos recursos económicos (función pastoral). Que, adicionalmente, desarrolla otras actividades económicas en el Distrito Capital de Bogotá que le generan ingresos no operacionales por concepto de la participación en la explotación de minas y canteras, obra de la Arquidiócesis que tiene su concesión otorgada por el Estado, por actividades financieras, rendimientos financieros, dividendos y participaciones y por alquiler de inmuebles utilidad en venta de inversiones y diferencia en cambio.

Precisó qué se entiende por ingresos al tenor del artículo 38 del Decreto 2649 de 1993 y dijo que, cuando el legislador creó el impuesto de industria y comercio, su intención fue gravar a los sujetos que realizaran una de las actividades de las contempladas en la norma creadora del tributo. Citó el concepto 801 del 7 de septiembre de 1999 y dijo que si una persona se dedica exclusivamente al ejercicio de una actividad no gravada con el impuesto de industria y comercio, los ingresos financieros que perciba por esa actividad no están gravados, pero que, por el contrario, si esa persona, además de ejecutar la actividad exenta o no sujeta al impuesto, ejerce actividades comerciales, industriales y de servicios, debe tributar respecto de los ingresos financieros o dividendos que obtenga por esos conceptos, porque tales actividades son consideradas mercantiles con independencia de la habitualidad con que se ejerzan.

Luego se refirió a la diferencia en cambio e hizo alusión a las normas que regulan el tema. Dijo que los artículos 102 del Decreto 2649 de 1993 y 32-1 del E.T. establecen que, la diferencia en cambio constituye un ingreso o un gasto, cuando surge como resultado de la liquidación de partidas monetarias diferentes a las que fueron registradas inicialmente, por lo cual, deben ser consideradas como base gravable del impuesto de ICA, siempre y cuando se generen como consecuencia de la realización de una actividad comercial gravada. Que, en consecuencia, la diferencia en cambio debe ser considerada como un ingreso que forma parte de la base gravable del impuesto de ICA cuando surja del ejercicio de una actividad gravada.

En relación con los arrendamientos de inmuebles, citó el concepto N° 1070 del 5 de enero de 2005 expedido por la Subdirección Jurídico Tributaria del Distrito, y, con fundamento en el artículo 31 del Código Civil, adujo que el artículo

28 de la Ley 820 de 2003 debía interpretarse independientemente de lo favorable u odioso que resulte de la disposición. Que si esa norma exigía que toda persona natural o jurídica, que en calidad de propietario o subarrendador celebre más de cinco (5) contratos de arrendamiento sobre uno o varios inmuebles, debe matricularse ante la autoridad administrativa competente, por ser actos mercantiles, de la misma manera debía interpretarse que tales sujetos están sometidos al impuesto de industria y comercio.

Respecto de la sanción por inexactitud, dijo que no se presenta una diferencia de criterios, porque, las normas que regulan el impuesto son claras y no admiten la interpretación que hizo la parte actora.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en sentencia del 8 de mayo de 2008, declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados.

Centró el problema jurídico en definir si la parte actora era sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio y, por ende, si era procedente imponerle la sanción por no declarar.

Para resolver, analizó los artículos 32, 35 y 39 de la Ley 14 de 1983, el 11 de la Ley 50 de 1984, el 633 del Código Civil y concluyó que, del estudio de las pruebas aportadas al proceso se extrae que la Fundación San Antonio es una entidad eclesiástica canónica sin ánimo de lucro, que tiene como finalidad proveer educación gratuita a los niños de escasos recursos económicos de la ciudad de Bogotá. Que, por lo tanto, la Fundación no es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio. Que, sin embargo, el artículo 11 de la Ley 50 de 1984 estableció que cuando las entidades de beneficencia desarrollen actividades industriales o comerciales son contribuyentes del impuesto de industria y comercio.

Analizó el objeto social de la parte actora y concluyó que las actividades financieras, la obtención de rendimientos financieros, de dividendos y participaciones, el arrendamiento de inmuebles y las ventas ocasionales de acciones y títulos valores estaban consagradas como actividades propias del objeto de la fundación para desarrollar su finalidad. Es decir que, según el a quo, tales actividades se ejecutaron dentro del giro ordinario de sus actividades y que, por eso, hacían parte de los activos movibles sujetos al impuesto de industria y comercio. Arguyó que era irrelevante establecer si tales operaciones se ejecutaron de manera habitual.

Así mismo, dijo que la Fundación San Antonio adquirió el carácter de comerciante como consecuencia del arrendamiento de bienes inmuebles, ya que la ley comercial establece que las personas naturales que presten el servicio de arrendamiento y las personas jurídicas que desarrollen esa actividad, así sea esporádicamente dentro del giro ordinario de sus negocios, están gravadas con el Impuesto de Industria y Comercio, sin importar la habitualidad con que se desarrolle la actividad.

Concluyó que, la parte actora no se encuentra gravada por la diferencia en cambio ya que se trata de un ajuste por inflación el cual no hace parte de la base gravable del impuesto de Industria y Comercio.

En cuanto a la sanción por no declarar, dijo que en materia tributaria las sanciones se imponen atendiendo el carácter objetivo y no subjetivo como la culpa o el dolo, puesto que se imponen una vez se constata la violación de la ley. Que tampoco se viola el principio de proporcionalidad, puesto que el distrito impuso la sanción prevista en la Ley.

El Magistrado Fabio O. Castiblanco Calixto salvó el voto, y argumentó que, la diferencia en cambio debe ser considerada como ingreso, cuando surja como consecuencia de la ejecución de una actividad gravada, como la comercial; que por lo tanto, las inversiones en moneda extranjera hechas por la Fundación San Antonio hacen parte de la base gravable del Impuesto de Industria y Comercio.

EL RECURSO DE APELACIÓN

Las partes en el presente proceso interpusieron el recurso de apelación, en lo que les fue desfavorable.

La parte actora alegó que el a quo no tuvo en cuenta que las actividades descritas en el párrafo del objeto social de la Fundación correspondían al objeto social secundario o complementario. Aludió a los artículos 99 y 100 del Código de Comercio y dijo que la mercantilidad de la persona jurídica no se determina por el objeto social secundario sino por el principal. Que, por eso, las entidades sin ánimo de lucro que tienen por objeto fundacional la actividad de beneficencia no son comerciantes, independientemente de que en desarrollo del objeto social complementario generen rentas pasivas destinadas a financiar la actividad de beneficencia.

Dijo que, el Tribunal interpretó de manera errónea el artículo 20 del Código de Comercio, puesto que, los actos mercantiles desplegados por la Fundación San Antonio al no ser ejercidos de manera habitual adquieren el carácter de civiles.

Señaló que, la Sala no tuvo en cuenta la doctrina Judicial del Consejo de Estado, en la que se estableció que el arrendamiento de bienes inmuebles propios no es una actividad comercial. Así mismo, dijo que el Tribunal Administrativo de Cundinamarca desconoció lo dicho en la sentencia del 20 de abril del 2006, M.P Beatriz Martínez Quintero, en la que se estableció, que las personas naturales no comerciantes que derivan rentas pasivas por la explotación de sus activos fijos, no son contribuyentes del Impuesto de ICA. Que en el caso concreto debió llegarse a la misma conclusión ya que el sujeto pasivo del impuesto es una Fundación sin ánimo de lucro, que no desarrolla de manera habitual y profesional actos de comercio.

El Distrito interpuso el recurso de apelación respecto de la decisión del Tribunal de declarar la nulidad parcial de los actos acusados en cuanto gravaron a la parte actora sobre la diferencia en cambio.

Para el efecto, reiteró que, por regla general, los ingresos se realizan bien por pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero y que, al no existir ingreso como tal dentro de la reexpresión de activos y pasivos, era cierto que la diferencia en cambio no hacía parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio. Que, sin embargo, al hacerse efectivo el pago de la acreencia o el recibo del ingreso derivado de la diferencia en cambio, esa diferencia generada o realmente obtenida formaba parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La Administración Distrital de Impuestos reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda, en los alegatos de conclusión y en el recurso de apelación.

Agregó que la diferencia en cambio debe ser considerada como un ingreso, porque el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006 derogó todo lo relacionado con los ajustes por inflación, derogatoria que, según dijo, no se hizo extensiva a la diferencia en cambio.

La parte actora reiteró lo dicho en la demanda, en los alegatos de conclusión y en el recurso de apelación.

El Ministerio Público adujo que la Fundación San Antonio es una entidad sin ánimo de lucro, que tiene por objeto principal la atención integral y cristiana de niños y jóvenes de escasos recursos económicos.

Que las actividades financieras, la obtención de rendimientos financieros, de dividendos y participaciones, el arrendamiento de inmuebles y las ventas ocasionales de acciones y títulos valores no hacen parte del objeto social de la Fundación. Así mismo, señaló que las actividades desarrolladas por la fundación sí son actos mercantiles gravados con el impuesto de Industria y Comercio.

Adujo que el Consejo de Estado manifestó, en sentencia del 24 de septiembre de 1999, que la Ley 14 de 1983 incluyó todas las actividades comerciales sin excepciones. Que, así mismo, en el artículo 20 del Código de Comercio se listaron las actividades que son consideradas como mercantiles. Que, no obstante, el aludido artículo es declarativo y no taxativo, pues permite incluir los demás actos y contratos regulados por la ley mercantil.

CONSIDERACIONES

Aspecto preliminar. Delimitación de la litis.

La demandante, mediante memorial del 14 de octubre de 2009, puso de presente que el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dictó la sentencia del 24 de septiembre de 2009, dentro del expediente No. 08-00018-01, sentencia que revocó la sentencia del 9 de febrero de 2009 del Juzgado 43 Administrativo del Circuito Judicial de Bogotá que declaró la nulidad parcial de la Liquidación de aforo No. 10832DDI063510 (CORDIS 2006EE237123) del 7 de septiembre de 2006 y de la Resolución que la confirmó, actos mediante los que, el Distrito determinó oficialmente el impuesto de Industria y Comercio a cargo de la Fundación San Antonio, por los bimestres IV de 2001 a IV de 2003.

Aunque las sentencias aludidas no atañen a los actos administrativos cuya nulidad se demanda en este proceso, sí inciden en el mismo, toda vez que, la parte actora

en este proceso, también lo fue en el proceso que adelantó el Tribunal en el expediente No. 08-000018-01.

Adicionalmente, en los dos procesos, la problemática a resolver se centró en determinar si la parte actora era contribuyente del impuesto de industria y comercio por la ejecución de ciertas actividades respecto de las cuales obtuvo ingresos, supuestamente gravados, en los bimestres IV de 2001 a IV de 2003.

En el presente proceso, la parte actora demandó la nulidad de los actos administrativos mediante los cuales el Distrito impuso la sanción por presentar las declaraciones correspondientes a esos periodos. Y, en el proceso que adelantaron el juzgado y el Tribunal (Expediente No. 08-00018-01), la parte acusó de nulos los actos administrativos mediante los cuales el Distrito liquidó de aforo el Impuesto de Industria y Comercio por los mismos periodos.

Habida cuenta de que el Tribunal decidió que la parte actora no era contribuyente del impuesto de industria y comercio por los ingresos que percibió por concepto de rendimientos financieros, arrendamiento de bienes propios, diferencia en cambio y regalías y que, por eso, no estaba obligada a presentar declaraciones de ese impuesto, por sustracción de materia, tampoco es responsable de la sanción por no haber presentado esas declaraciones.

Aunque la parte actora, en el curso de la presente actuación procesal, solicitó la suspensión prejudicial del proceso, ésta le fue negada, de manera justificada, porque a la fecha en que solicitó la medida, el Distrito apenas estaba resolviendo el recurso interpuesto contra la liquidación de aforo, y el artículo 170 del C.P.C., como bien lo dijo el a quo en el presente proceso, exige que existan dos procesos judiciales, condición que a esa fecha no se cumplía.

Dado que en este momento tal condición sí se cumple, pero ya no es pertinente decretar la prejudicialidad, es menester precisar las incidencias que tiene la sentencia del 24 de septiembre de 2009 dictada dentro del proceso No. 08-00018-01, en el presente proceso.

El artículo 305 del C.P.C., que regula el principio de congruencia, dispone que el juez, en la sentencia, debe tener en cuenta cualquier hecho modificativo o extintivo del derecho sustancial sobre el cual verse el litigio, ocurrido después de haberse propuesto la demanda, siempre que aparezca probado y que haya sido alegado por la parte interesada a más tardar en su alegato de conclusión, y cuando éste no proceda, antes de que entre el expediente al despacho para sentencia, **o que la ley permita considerarlo de oficio.**

Para la Sala, el hecho que de manera evidente modifica el derecho sustancial sobre el cual versa este litigio, esto es, la condición de sujeto pasivo o no del impuesto de industria y comercio fue precisado por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca en la sentencia del 24 de septiembre de 2009, en el sentido de establecer que la parte actora no era sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio respecto de ciertas actividades que para el Distrito eran gravables por su condición de mercantiles. En consecuencia, la Sala considera que debe revocar la sentencia del 8 de mayo de 2008 que dictó el Tribunal, dentro del presente proceso.

Sin embargo, la Sala advierte que la Resolución No. 17-0742 del 15 de junio de 2005 y la Resolución D.D.I. 057893 del 10 de julio de 2006, que la confirmó, actos cuya nulidad se demanda en este proceso, también aludieron al impuesto de industria y comercio por el III bimestre de 2001, período respecto del cual, el distrito no formuló

liquidación de aforo. Por lo tanto, es evidente que la sentencia del 24 de septiembre de 2009, que dictó el Tribunal dentro del expediente No. 08-00018-01, no afecta lo decidido por el Distrito, para ese periodo, en cuanto a la sanción por no declarar. En consecuencia, la Sala analizará los alegatos propuestos en el recurso de apelación interpuesto por las partes, análisis que estará referido al III bimestre del año 2001, exclusivamente.

Asunto de Fondo.

Dado que ambas partes interpusieron el recurso de apelación, conforme lo dispone el artículo 357 del C.P.C., la Sala resolverá sin limitaciones si la parte actora era acreedora de la sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio por la ejecución de ciertas actividades que le generaron ingresos en el III periodo del año gravable 2001.

El problema radica en establecer si la parte actora es contribuyente del impuesto de industria y comercio, por los ingresos que sirvieron de base para tasar la sanción por no declarar. Para el efecto, le corresponde precisar la interpretación del párrafo del artículo 39 del Estatuto Tributario Distrital, Decreto 352 de 2002, que señala:

“Actividades no sujetas. 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 este artículo, realicen actividades industriales o comerciales, serán sujetos del impuesto de industria y comercio respecto de tales actividades. (...)”
Para la parte actora, cuando el párrafo primero del artículo 39 del Decreto 352 de 2002 alude a las actividades comerciales, se debe acudir a la definición prevista en el artículo 300 del Decreto 400 de 1999 que al tenor dispone:

“Artículo 300. Es actividad comercial, la destinada al expendio, compraventa o distribución de bienes y mercancías, tanto al por mayor como al por menor y las demás actividades definidas como tales por el código de comercio, siempre y cuando no estén consideradas como actividades industriales o de servicios.”

Como la norma en comento remite a las demás actividades definidas como mercantiles en el Código de Comercio, la parte actora acude al artículo 20 que lista los actos de comercio.

A partir de doctrina judicial y de autores, la parte actora sostiene que hay negocios jurídicos que tienen la connotación de actos mercantiles o de actos civiles. Que eso depende del carácter especulativo con el que se ejecute el negocio. De ahí que, alega, que cuando una entidad de beneficencia ejecuta

negocios jurídicos en desarrollo de su objeto social secundario, ejecuta un acto civil, más no un acto de comercio. Por lo tanto, los ingresos que perciba por esos negocios no están gravados con el impuesto de industria y comercio.

Para el Distrito, en cambio, basta que la entidad de beneficencia ejecute cualquiera de los actos de comercio listados en el artículo 20 del C.Co., para que los ingresos que se perciban por la ejecución de los mismos, queden gravados con el impuesto.

Para la Sala, la interpretación sistemática del literal c) y del párrafo primero del artículo 39 del Decreto 352 de 2002 permite inferir que no están sujetas al impuesto de industria y comercio: La educación pública, las actividades de beneficencia, culturales y/o deportivas. La no sujeción se aplica de manera independiente del sujeto que ejecute tales actividades.

Por su parte, las actividades que por ley pueden desarrollar los sindicatos, las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, así como los servicios prestados por los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud no están sujetas al impuesto de industria y comercio, tanto por el tipo de actividad como por el sujeto que las ejecuta.

El Estatuto Tributario del Distrito no descarta que las entidades que presten el servicio de educación pública; que ejecuten actividades de beneficencia, culturales y/o deportivas; los sindicatos; las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro; los partidos políticos y los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud; ejecuten, además, actividades industriales o comerciales. Por eso, previó que, cuando así ocurra, los ingresos que perciban por tales actividades son pasibles del impuesto de industria y comercio.

El párrafo primero del artículo 39 del Decreto 352 de 2002 no distinguió si tales actividades pueden ejecutarse en desarrollo del objeto social principal o secundario o si deben hacerlo de manera habitual u ocasional.

Y no lo hizo por cuanto, cuando la ley comercial o civil define lo que es persona, natural o jurídica, con ánimo o sin ánimo de lucro, y tales personas ejercen determinadas actividades en desarrollo del objeto social para el cual fueron creadas por ley o por iniciativa privada, es la ley y/o los estatutos de creación los que delimitan el ámbito de actuación de tales personas.

Por eso, para la Sala, lo relevante del párrafo primero del artículo 39 del Decreto Distrital 352 de 2002 es que grava con el impuesto de industria y comercio las actividades industriales o mercantiles ejecutadas por aquellos sujetos a que alude el literal c) de la misma norma.

Así lo precisó la Sala, en sentencia del 19 de mayo de 2011:

“(…) En lo que hace al fondo de la discusión, el artículo 32 del Decreto 352 de 2002, establece el hecho generador del impuesto de industria y comercio en los siguientes términos:

*“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 cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos”.

Según esta norma, lo que genera la obligación de declarar y pagar ICA no es la naturaleza jurídica de la entidad que realice las actividades gravadas, sino la actividad que desarrolle dentro del territorio donde se considera sujeto pasivo del impuesto. De tal forma, independiente de que se trate de una persona natural, jurídica, sociedad de hecho o entidad sin ánimo de lucro, lo que determina la sujeción al gravamen es que se lleve a cabo cualquier actividad que pueda ser calificada como industrial, comercial o de servicios. Tampoco se exige, como lo afirma la actora, que la actividad se ejerza de manera profesional, vale decir, de forma exclusiva, habitual o continua, por cuanto el mismo artículo advierte que la actividad que le genere la obligación puede cumplirse de manera concomitante con otras gravadas y “*de forma permanente u ocasional*”, lo que excluye la habitualidad como requisito para ser responsable del tributo.

Para el caso del ICA, el literal c) del artículo 39 del mismo Decreto 352 de 2002 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”.*

De la lectura de la norma, se evidencian varias situaciones perfectamente diferenciables, las que no admiten otra interpretación que aquella que de su texto se desprende, así:

- a) Excluye de la sujeción taxativamente en calidad de actividades, la educación pública, **las actividades de beneficencia** y las culturales y/o deportivas. Hasta ahí hace referencia únicamente a cada actividad individualmente considerada, sin que esto sea obstáculo para que las entidades que las desarrollen puedan llevar a cabo otras actividades de naturaleza diferente a ellas, que, por no estar expresamente relacionadas en la citada norma, no son beneficiarias de la exclusión, caso en el cual estarán obligadas a declarar y pagar el tributo.
- b) Relaciona otro grupo, esta vez de entidades, en las que las actividades que desarrollen gozan del beneficio de la exclusión por el simple hecho

de ser llevadas a cabo por éstas. En éste caso, la no sujeción deviene de quien ejerce la actividad. A este grupo pertenecen los sindicatos, asociaciones de profesionales, asociaciones gremiales sin ánimo de lucro, y partidos políticos.

- c) Finalmente, excluye también los servicios prestados por hospitales vinculados o adscritos al sistema general de salud.

Teniendo en cuenta lo anterior, vemos que el párrafo primero ordena que, 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 (...).”**²

Ahora bien, como el Código de Comercio lista los actos de comercio más no las actividades mercantiles, para la Sala, siempre debe analizarse el tipo de negocio jurídico del cual devienen los ingresos que se perciban por la ejecución de tales actos y el rol de las partes que intervienen en el mismo, para efectos de establecer si se los ingresos obtenidos se encuentran gravados con el impuesto de industria y comercio.

En el caso concreto, son 3 las actividades que corresponde analizar:

- La inversión en activos y la venta de los mismos
- El arrendamiento de bienes inmuebles propios
- La explotación de recursos naturales.

La inversión en activos y la venta de los mismos

Sobre los ingresos percibidos, por una entidad cuyo objeto social es la beneficencia, por concepto de inversión en activos y la venta de los mismos, la Sala, en sentencia del 19 de mayo de 2011³, precisó que no estaban gravados, si la fundación no se dedica a las actividades a que alude el numeral 5º del artículo 20 del C.Co, 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.”*

Dijo también, en cuanto a los dividendos derivados de la inversión en acciones, que éstos se generan pasivamente por el solo hecho de poseer tales activos con el carácter de fijos y porque, además, 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 30 del Estatuto Tributario. Preciso que esa percepción pasiva de ingresos no constituye, *per se*, para una entidad de beneficencia, una actividad mercantil, industrial o de servicios.

Añadió que si las acciones forman parte del activo fijo de la fundación, los ingresos por su venta, además, no serían objeto del tributo por expresa disposición de la Ley 14 de 1983 y del Acuerdo 21 de 1983.

En esta oportunidad, la Sala reitera la doctrina expuesta y la aplica al caso concreto, toda vez que, también está probado en este caso, que la Fundación San Antonio, parte actora en el presente proceso, se creó con la finalidad principal de

² CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejera Ponente: Dra. MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Bogotá D.C., diecinueve (19) de mayo de dos mil once (2011). Radicación número: 25000-23-27-000-2009-00041-01(18263). Actor: FUNDACIÓN SOCIAL. Demandado: SECRETARÍA DE HACIENDA DISTRITAL.

³ idem

brindar atención integral cristiana de niños y jóvenes de escasos recursos económicos.

Para lograr el desarrollo de su objeto y la consecución de la finalidad propuesta, el parágrafo del artículo 2º de los estatutos de la Fundación la habilitan para ejecutar varias actividades, pero ninguna referida a las previstas en el numeral 5º del artículo 20 del C.Co. Por lo tanto, los ingresos percibidos por rendimientos financieros o utilidades derivados de la inversión en activos fijos y los ingresos percibidos por la venta de tales activos no son pasibles del impuesto de industria y comercio y, por lo mismo, no había lugar a imponer sanción por no declarar por dichos conceptos. Prospera el cargo de apelación de la parte actora.

El arrendamiento de bienes inmuebles propios

Ahora bien, en cuanto al arrendamiento de bienes inmuebles propios, la parte actora puso de presente que mediante sentencia del 26 de enero de 2009⁴, la Sala precisó que, conforme con el numeral 2º del artículo 20 del C.Co., sólo constituye acto de comercio, *“La adquisición a título oneroso de bienes muebles con destino a arrendarlos; el arrendamiento de los mismos; el arrendamiento de toda clase de bienes para subarrendarlos, y el subarrendamiento de los mismos.”*(negrilla fuera de texto).

Que, en el caso concreto, está probado que la parte actora arrendó bienes inmuebles propios y que, por tanto, esa actividad no está calificada como acto de comercio. Que, por lo mismo, no es pertinente interpretar el artículo 28 de la Ley 820 de 2003, en el sentido de que constituye acto de comercio el arrendamiento de bienes inmuebles propios, por el hecho de que esa norma exija obtener cierta matrícula de arrendadores a las personas naturales o jurídicas que, en calidad de propietario o subarrendador, celebren más de cinco (5) contratos de arrendamiento sobre uno o varios inmuebles.

El Distrito, por su parte, alegó que la actividad de arrendamiento en las condiciones señaladas en el artículo 28 de la Ley 820 de 2003 permite inferir que esa actividad se desarrolla con carácter mercantil, de manera profesional, sea que esté o no dentro del objeto social de la persona que la ejecuta.

El Tribunal consideró que la parte actora era sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, porque, visto el objeto social de la fundación, concluyó que la actividad de arrendamiento de inmuebles estaba consagrada como actividad propia del objeto social de la parte actora y que, por lo tanto, la ejecutó dentro del giro ordinario de sus actividades.

La parte actora, en el recurso de apelación, adujo que el Tribunal desconoció que esa actividad la desarrolló como medio para lograr la ejecución plena del objeto social principal. Señaló que lo que determina la mercantilidad de una persona jurídica es el objeto social principal. Que el secundario es inherente a toda persona jurídica como simple mecanismo de protección del patrimonio social y para proveerle las herramientas mínimas para interactuar en el tráfico comercial. Que si el objeto social accesorio determinara la mercantilidad de los sujetos, todas

⁴ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejera Ponente: Dra. LIGIA LÓPEZ DÍAZ. Bogotá D.C., Veintiséis (26) de enero de dos mil nueve (2009). Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00019-01(16821). Actor: FUNDACIÓN HOSPITAL SAN CARLOS. Demandado: SECRETARIA DE HACIENDA DISTRITAL.

las personas jurídicas devendrían en comerciales, en virtud del objeto social accesorio o complementario.

Aludió al artículo 99 del C.Co., referente a la capacidad de las sociedades mercantiles que, según explicó, se entiende circunscrita al desarrollo de la empresa o actividad prevista en el objeto social. Señaló que dentro de ese objeto se incluyen los actos directamente relacionados con la sociedad y los que tengan como finalidad ejercer los derechos o cumplir las obligaciones, legal o convencionalmente dedicados de la existencia y actividad de la misma. A su juicio, esas actividades son las que, tradicionalmente, se entienden como objeto social complementario o accesorio, independientemente de que se desarrollen de manera habitual o profesional. Que, por eso, esas actividades no pueden constituir el supuesto de la sujeción pasiva frente al impuesto de industria y comercio.

También dijo que de conformidad con el artículo 100 del C.Co, se tienen como comerciales, para todos los efectos legales, las sociedades que se formen para la ejecución de actos o empresas mercantiles.

Pues bien, en el caso concreto no está en discusión que la parte actora, efectivamente, obtuvo ingresos por concepto de arrendamiento de ocho inmuebles de su propiedad.

Aunque el Tribunal adujo que la parte actora desarrolla esa actividad como parte de su objeto principal, para la Sala, vistos los estatutos de la Fundación, es indiscutible que en el numeral 2º del párrafo del artículo 2º de tales estatutos⁵ se estipuló que para el desarrollo del objeto y la consecución de sus fines, la Fundación podrá “*Enajenar o gravar sus bienes, administrarlos, explotarlos y, en general, (...) celebrar toda clase de contratos (...)*”. Luego, la actividad de arrendamiento no se ejecuta de manera principal, sino de manera complementaria.

Por lo tanto, el problema jurídico se contrae en establecer si cuando una persona jurídica, cuyo objeto social principal es la beneficencia, y en desarrollo de su objeto secundario, arrienda más de cinco inmuebles de su propiedad está gravada con el impuesto de industria y comercio.

La Sala considera que no, por cuanto, efectivamente, de conformidad con el numeral 2º del artículo 20 del C.Co., tratándose del arrendamiento de cosas muebles o inmuebles, sólo son actos de comercio, las siguientes actividades:

- Adquirir a título oneroso bienes muebles con destino a arrendarlos;
- Arrendar bienes muebles;
- Arrendar toda clase de bienes para subarrendarlos,
- Subarrendar toda clase de bienes

Habida cuenta de que en el caso concreto la parte actora adquirió bienes **inmuebles**, que no muebles, como lo prevé la norma en comento, con destino a arrendarlos, la actividad que ejecutó la parte actora no es un acto de comercio.

Tampoco lo es por el hecho de que el artículo 28 de la Ley 820 de 2003 exija a “(...) todas las personas naturales o jurídicas que en **su calidad de propietarios** (...) celebren más de cinco (5) contratos de arrendamiento sobre uno

⁵ Folio 55 del c.a.

o varios inmuebles, (...), matricularse ante la autoridad administrativa competente”.

En efecto, la Ley 820 de 2003 se expidió con el fin de regular el régimen de arrendamiento de vivienda urbana, exclusivamente, no el contrato de arrendamiento, en general, que se sigue rigiendo, entre otras normas, por el Código Civil y el Código de Comercio.

Ahora bien, como la Ley 820 de 2003 se expidió con el objeto de fijar los criterios que deben servir de base para regular los contratos de arrendamiento de los inmuebles urbanos destinados a vivienda, en desarrollo de los derechos de los colombianos a una vivienda digna y a la propiedad con función social, el artículo 28 de la citada ley debe interpretarse orientado a ese fin.

El artículo 28 de la Ley 820 de 2003 dispone:

“ARTÍCULO 28. MATRÍCULA DE ARRENDADORES. Toda persona natural o jurídica, entre cuyas actividades principales esté la de arrendar bienes raíces, destinados a vivienda urbana, de su propiedad o de la de terceros, o labores de intermediación comercial entre arrendadores y arrendatarios, en los municipios de más de quince mil (15.000) habitantes, deberá matricularse ante la autoridad administrativa competente.

Para ejercer las actividades de arrendamiento o de intermediación de que trata el inciso anterior será indispensable haber cumplido con el requisito de matrícula. Las personas matriculadas quedarán sujetas a la inspección, vigilancia y control de la autoridad competente.

Igualmente deberán matricularse todas las personas naturales o jurídicas que en su calidad de propietarios o subarrendador celebren más de cinco (5) contratos de arrendamiento sobre uno o varios inmuebles, en las modalidades descritas en el artículo cuarto de la presente ley.

Se presume que quien aparezca arrendando en un mismo municipio más de diez (10) inmuebles de su propiedad o de la de terceros, ejerce las actividades aquí señaladas y quedará sometido a las reglamentaciones correspondientes.”

Como se puede apreciar, la norma transcrita solamente estableció la obligación de matricularse ante la autoridad administrativa competente, obligación que deben cumplir las personas naturales o jurídicas que desarrollan la actividad de arrendamiento de bienes raíces, sea su propiedad o de la de terceros, con destino a vivienda urbana, o que ejecutan labores de intermediación comercial entre arrendadores y arrendatarios de manera principal, y las personas naturales o jurídicas que, sin dedicarse a esa actividad con carácter de principal, celebren más de cinco (5) contratos de arrendamiento sobre uno o varios inmuebles. En ambos casos, para efectos del control de la actividad en pro del derecho de los colombianos a gozar de una vivienda digna y a la propiedad con función social, y así evitar los abusos de los arrendatarios y/o de los arrendadores.

En consecuencia, en el caso concreto, no eran pasibles del impuesto de industria y comercio los ingresos que por arrendamiento de bienes inmuebles propios obtuvo la parte actora. Prospera el cargo de apelación de la parte actora.

Exploración y Explotación de recursos naturales.

La parte actora adujo que los ingresos que percibió por la cesión de la concesión minera constituyen renta pasiva que no implica actividad mercantil, puesto que el ingreso se realiza por la simple posesión de un activo, en este caso, la licencia de exploración.

Señaló que el numeral 16 del artículo 20 del C.Co. califica como mercantil “la empresa para el aprovechamiento y explotación mercantil de las fuerzas o recursos de la naturaleza.”, pero que esa actividad, para que constituya acto mercantil, debe ser ejecutada a través de una empresa en el sentido previsto en el artículo 25 del C.Co., es decir, como “toda actividad económica organizada para la producción, transformación, circulación, administración o custodia de bienes, o para la prestación de servicios.

El Tribunal consideró que tales ingresos si eran gravados, porque vistos los estatutos de la Fundación concluyó que el derecho de licenciamiento formaba parte de los activos fijos que se enajenaron dentro del giro ordinario de la actora.

En la apelación, la parte actora insistió en que el a quo no tuvo en cuenta que las actividades descritas en el párrafo del artículo 2º de los estatutos de la Fundación correspondían al objeto social complementario. Así mismo, insistió en que los actos que ejecutó la Fundación eran actos civiles, más no comerciales y que para que la explotación de recursos naturales sea comercial, se requiere que se desarrolle como empresa en los términos del C.Co. Invocó la sentencia C-121 de 2006 de la Corte Constitucional en la que, según dijo, precisó que cuando una persona jurídica no comerciante deriva ingresos por la ejecución de hechos catalogados como aislados de comercio, sin hacer uso de la infraestructura del ente territorial, no se configura actividad comercial constitutiva del hecho generador del tributo.

La Sala precisa que en el presente caso las partes no discuten que la Fundación San Antonio adquirió la licencia de explotación de ciertas minas y canteras y que, por eso, en el párrafo del artículo 2º de los estatutos de esa institución figura que puede desarrollar la exploración y explotación de minas y canteras de materiales para la industria de la construcción. Pero también es cierto, que esa actividad, a diferencia de lo que dijo el a quo, es complementaria de la actividad principal y se ejecuta, precisamente, para la consecución de los fines de la misma.

No obstante, para que sea un acto de comercio, en los términos del numeral 16 del C.Co. se requiere, como lo alegó la parte actora, que se ejecute como empresa.

En el caso concreto no se discute que la parte actora cedió la licencia y que las regalías que percibe derivan de esa cesión. Por lo tanto, está demostrado que la parte actora no ejerce directamente la actividad de exploración y explotación de minas y canteras ni creó una empresa para el efecto. En consecuencia, las regalías que percibe son rentas pasivas que tienen origen en la cesión de la licencia de explotación y exploración de minas y canteras y, por ende, no están gravadas con el impuesto de industria y comercio. Prospera el recurso de apelación de la parte actora

Diferencia en cambio

El Tribunal Administrativo, luego de analizar los artículos 330 y 335 del E.T. y 97 y 102 del Decreto 2649 de 1993 concluyó que la diferencia en cambio no era pasible del impuesto de industria y comercio, porque no era un ingreso y que, por lo mismo, no podía tomarse como base para tasar la sanción por no declarar.

La Sala, en sentencias que ahora se reiteran⁶, precisó que la adición de ingresos por ajuste por diferencia en cambio no era pasible del impuesto de industria y comercio, por lo siguiente:

“En primer término resulta pertinente precisar que los ajustes integrales por inflación⁷ 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, (...)”

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

⁶ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. CONSEJERA PONENTE: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. BOGOTÁ, D.C., DIECIOCHO (18) DE MARZO DE DOS MIL DIEZ (2010). RADICACIÓN NÚMERO: 25000-23-27-000-2007-00074-01(17270). ACTOR: COMUNICACIÓN CELULAR S.A. – COMCEL S.A..DEMANDADO: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUNAS NACIONALES (SIC)

⁷ El sistema de ajustes integrales por inflación fue eliminado por el artículo 78 de la Ley 111 del 2006

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. (...)”

En consecuencia, no prospera el recurso de apelación que interpuso el Distrito Capital.

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: REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar:

PRIMERO. DECLÁRASE la nulidad de la Resolución No. 17-0742 de junio 15 de 2005 y de la Resolución No. D.D.I. 057893 (2006-EE-205793) del 10 de julio de 2006.

SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho, y como consecuencia de lo anterior, se declara que la parte actora no está obligada a pagar ninguna suma por concepto de sanción por no declarar.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sala

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ