

**SANCION POR NO DECLARAR – No es un acto que necesita de motivación / NULIDAD DEL ACTO – No lo es la falta de claridad de las cifras para liquidar la sanción por no declarar**

Respecto de la ausencia de explicación sumaria, la falta de motivación es predicable de actos administrativos en los que se modifican las cifras declaradas por los contribuyentes y que requieren un fundamento sobre las razones que ocasionaron dichos cambios, procedimiento que no es aplicable al evento tratado, toda vez que por tratarse de una sanción por no declarar, únicamente se requiere obtener una base y aplicar a ésta la tarifa ordenada por la ley, ya que los fundamentos están dados por la misma norma que la establece. Es claro que, por haber incumplido la obligación de declarar, a la fundación no se le modificó oficialmente cifra alguna, sino que, basada la administración en valores suministrados por el revisor fiscal de la misma actora, obtuvo la base para imponer la sanción que se discute. Por tanto, la falta de claridad respecto de las cifras tomadas como base para sancionar, o de la explicación de la diferencia en las cifras, no constituye causal de nulidad del acto demandado, además de haberse incluido como argumento, fuera de la oportunidad legal.

**FUENTE FORMAL:** DECRETO 807 DE 1993 – ARTICULO 60

**HECHO GENERADOR DEL ICA – Esta determinado por la actividad que desarrolle el sujeto pasivo / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Actividades no sujetas**

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. Se evidencian varias situaciones perfectamente diferenciables, las que no admiten otra interpretación que aquella que de su texto se desprende, así: 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. 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. Finalmente, excluye también los servicios prestados por hospitales vinculados o adscritos al sistema general de salud.

**FUENTE FORMAL:** DECRETO 352 DE 2002 – ARTICULO 32 / DECRETO 352 DE 2002 – ARTICULO 39

**IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – No grava las actividades propias de los sindicatos, asociaciones de profesionales o gremiales sin ánimo de lucro y partidos políticos / ACTIVIDAD DE BENEFICIENCIA – No están gravadas con el impuesto de industria y comercio / VENTA DE ACTIVOS FIJOS – Está excluida de la base gravable del impuesto de industria y comercio**

Para las “entidades” que relaciona el aludido literal, es decir para sindicatos, asociaciones de profesionales o gremiales sin ánimo de lucro y partidos políticos, no se gravan los servicios propios de su actividad, pero sí cualquier otra que legalmente sea gravada y que desarrollen aparte de ellas. Mal podría extender ese mismo beneficio a las actividades que son excluidas individualmente por la norma, ya que una cosa es desarrollar una actividad, que le corresponde hacerlo a una entidad, y otra ser una actividad misma, la cual se declara no sujeta de forma taxativa. Por tanto, contrario a lo afirmado por la demandante, si la actora no tiene la calidad de las cuatro entidades excluidas por ley del tributo, no queda fuera de la obligación respecto de ninguna de las actividades que se incluyen en el artículo 32 del Decreto 352 como gravadas. Es claro entonces, que el objeto social principal de la fundación lo constituyen las actividades de beneficencia, sin embargo, ejecuta actividades comerciales y de servicios que le proporcionan ingresos dentro del Distrito Capital de Bogotá, sumas que, en principio, no gozan del beneficio analizado, por tanto, respecto de éstas, la entidad se encuentra en la obligación de declarar y tributar por ICA. La actora afirma que la administración le impuso la sanción por no declarar, tomando como base los ingresos por: Arrendamientos, Honorarios, Dividendos, Utilidad en venta de Activos Fijos, Método de participación, Venta de Inversiones, Auxilios y Donaciones y Actividades conexas La Sala comparte la tesis del a quo en lo que hace a la utilidad en venta de construcciones y edificios, dado que si bien en el certificado expedido por la Cámara de Comercio se registra la autorización para comprar y vender inmuebles, indudablemente dichos bienes no se enajenan dentro del 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.

**DIVIDENDOS - Cuando se generan como consecuencia de la distribución ordinaria a los accionistas no están gravados con el impuesto de industria y comercio / ACCIONES – Hacen parte del activo fijo de la sociedad / DISTRIBUCION DE DIVIDENDOS – No hace parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio. No es una actividad mercantil**

Por lo que hace a lo percibido por Dividendos, si bien el numeral 5° del artículo 20 del Código de Comercio, incluye como actividades mercantiles “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”, la percepción de dividendos por parte de la Fundación Social no encaja en ninguna de ellas, toda vez que dicha entidad no ha constituido ni administrado sociedad comercial alguna, y tampoco tiene como objeto social principal la venta de acciones o cuotas de interés social, ya que si bien 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. Mal podría entonces, aseverarse que la fundación recibió ingresos por alguna de las actividades enumeradas en el numeral 5° del artículo 20 del Código de Comercio, ya que los dividendos 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 30 del Estatuto Tributario, utilidad sobre la que ya la sociedad ha pagado el correspondiente impuesto, por lo que gravar de nuevo el resultado de dicha distribución, constituiría además, un doble gravamen. De lo anterior se colige que los dividendos percibidos no pueden integrar la base para imponer la sanción por no declarar, pues no devienen del ejercicio de ninguna actividad gravada sino de las acciones que le pertenecen, cuyo objeto es formar parte del activo fijo, además porque la actividad principal de la sociedad no se relaciona con la obtención de dichos ingresos. Luego, al quedar establecido que las acciones no se hallan comprendidas dentro del activo movable de la sociedad, sino de su activo fijo, en atención a que su negociación no forma parte del objeto social principal de la actora, no puede entenderse que con la distribución de los dividendos que de ellas se derivan se realice 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. No es dable encuadrar la percepción de dividendos como actividad mercantil, aún para el evento de que quien los perciba tenga la calidad de comerciante, mucho menos para una entidad cuyo objeto principal son las actividades de beneficencia.

**FUENTE FORMAL: LEY 14 DE 1983 / ACUERDO 21 DE 1983**

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION 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: FUNDACION SOCIAL**

**Demandado: SECRETARIA DE HACIENDA DISTRITAL**

#### **FALLO**

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 3 de febrero de 2010 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sub-sección A, contra la resolución que impuso sanción por no declarar ICA por los periodos 5° y 6° del año 2002 y la resolución que resolvió, para confirmar el acto recurrido, el recurso de reconsideración, la cual dispuso:

**“Primero:** *Se DECLÁRA la nulidad parcial de la resolución N° 1142DDI077045 de octubre 12 de 2007 4193DDI13902 del 27 de marzo de 2007(sic), mediante la cual se impuso sanción a la sociedad actora por los bimestres 5 y 6 del año 2002, y de la resolución DDI185049 de octubre 21 de 2008, mediante la cual*

*se resolvió el recurso de reconsideración contra la anterior resolución.*

**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 5 y 6 del año 2002. 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 5 de 2002: \$9.925.000 y b) Por el bimestre 6 de 2002: \$10.312.000(...)*"

## I- ANTECEDENTES

**1- HECHOS:** La Secretaría de Hacienda de la Alcaldía Mayor de Bogotá, en desarrollo del programa "Omisos ICA aportantes al sector salud", expidió a la actora el emplazamiento para declarar N° 2007EE198658 el 4 de septiembre de 2007<sup>1</sup>, notificado el 7 del mismo mes y año, por los periodos 5 y 6 de 2002, acto administrativo respondido el 5 de octubre de 2007.

La oficina de Liquidación de la Subdirección de impuestos a la producción y al consumo, mediante la Resolución 1142DDI077045 del 12 de octubre de 2007<sup>2</sup>, impuso a la fundación sanción por no declarar impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, de \$27.161.000 respecto del 5° periodo de 2002 y \$1.0149.295.000 por el 6° periodo del mismo año.

Contra la citada sanción se interpuso el recurso de reconsideración el 17 de diciembre de 2007, decidido el 21 de octubre de 2008 con la Resolución N° DDI185049<sup>3</sup>, que corrigió el error de transcripción del valor de la sanción por el 6° bimestre de 2002, y confirmó en lo restante la resolución impugnada.

## 2- LA DEMANDA:

**2.1- PRETENSIONES:** La actora solicita que se declare la nulidad de la resolución que impuso las sanciones por no declarar ICA, respecto de los períodos 5 y 6 de 2002 y de la resolución que decidió el recurso de reconsideración interpuesto contra ella.

Como restablecimiento del derecho solicita que se declare que la fundación no está obligada a presentar declaración de industria y comercio por los aludidos periodos.

**2.2- NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN:** Invocó como disposiciones violadas los artículos 29 de la Constitución Política, 54 del Decreto Distrital 807 de 1993, y artículos 34, 35 y 39 literal c) y párrafos 1° y 2° del Decreto 352 de 2002, y soportó su alegato con los siguientes argumentos:

Los actos demandados están viciados de nulidad por falta de expedición del pliego de cargos, el cual es requisito previo para imponer sanción mediante resolución independiente como lo ordena el artículo 54 del Decreto Distrital 807 de 1993. Al

---

<sup>1</sup> Folios 156 y 157 c.a.

<sup>2</sup> Folios 43 a 49 c.a.

<sup>3</sup> Folios 27 a 42 c.a.

haberse omitido por parte de la autoridad tributaria una de las etapas obligatorias del proceso administrativo, los actos sancionatorios quedaron incursos en la causal de nulidad a que se refiere el numeral 6° del artículo 730 E.T. aplicable por disposición expresa del artículo 54 del Decreto 807 de 1993 y, además se vulnera el artículo 29 de la Constitución que establece como garantía de las actuaciones administrativas el debido proceso.

Se viola el literal c) y parágrafos 1 y 2 del artículo 39 del Decreto 352 de 2002, ya que el aludido literal ordena que *“no están sujetas al impuesto de industria y comercio las siguientes actividades: c) La educación pública, las actividades de beneficencia (...)”* y los parágrafos establecen en su orden que cuando las entidades citadas en el literal antedicho *“realicen actividades industriales o comerciales, serán sujetos del impuesto de industria y comercio respecto de tales actividades”*, para terminar observando que *“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”*

Respecto del concepto sobre “Actividades de Beneficencia”, no existe una definición legal, y se acoge a la citada en el Concepto N° 185 del 28 de septiembre de 1994 de la Secretaría de Hacienda, según el cual *“Se entiende por beneficencia 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”*.

La actora se enmarca dentro del concepto de fundación de beneficencia pública, como entidad sin ánimo de lucro, 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”*, desde su fundación en el año 1.911.

Los ingresos obtenidos por el desarrollo de ventas de inversiones, dividendos, intereses, diferencia en cambio, cuentas en participación y arrendamientos, entre otras, obedece a que constitucionalmente está prevista la necesidad de que las entidades sin ánimo de lucro conserven sus rentas, y una forma de hacerlo es la obtención de ingresos diferentes a donaciones y auxilios.

El artículo 34 del Decreto 352 de 2002 define la actividad comercial como *“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 por la ley como actividades industriales o de servicios”*.

En los actos demandados, dado que en el certificado de la Cámara de Comercio de la fundación se prevé la posibilidad de que la entidad realice actos de comercio, la Administración asume que su celebración tipifica una actividad comercial gravada con ICA, cuando lo gravado es la actividad comercial y no los actos de comercio.

Ahora, en el evento remoto de considerar que la fundación sea sujeto pasivo del ICA, existiría un error claro en la cuantificación de la sanción, por cuanto la autoridad administrativa debió establecer con claridad las actividades gravadas que ésta desarrolló en los periodos discutidos, que necesariamente se refieren a actividades comerciales e industriales, por lo que las de servicios no pueden hacer parte de la base para sancionar.

Los valores que incluye la administración Distrital dentro de la base para imponer la sanción por no declarar son los siguientes:

CONCEPTO	CUENTA	VALOR	
		SEPTIEMBRE-OCTUBRE	NOVIEMBRE - DICIEMBRE
Arrendamientos	4220100001	147.026.705	169.778.698
Honorarios con Iva	4230050002	12.931.034	15.718.386
Dividendos	4150100001	306.809	409.542
Utilidad venta activos fijos	4245160001	88.380.000	0
Método de participación	12	0	17.178.579.916
Venta de inversiones		13.374.800	929.642.117
Auxilios y donaciones	4170950003	28.792.140	0
Actividades conexas	4170950001	0	15.200.000

El arrendamiento se enmarca dentro de las actividades de servicios contempladas dentro del artículo 35 del Decreto 352 de 2002, actividad que no es gravada cuando se ejerce por una entidad de beneficencia. De igual forma, los honorarios recibidos por prestación de servicios profesionales no pueden ser gravados dada la naturaleza de la entidad.

En cuanto a los dividendos, el Código de Comercio define que tienen la actividad de comerciantes las personas que profesionalmente ejercen actos mercantiles, pero no quienes las ejecutan ocasionalmente, además de que gravarlos implicaría una doble tributación.

La venta de activos fijos tampoco puede ser gravada, por cuanto, por expresa disposición legal del artículo 42 del Decreto 352 de 2002, no hace parte de la base gravable.

Respecto de la donación, esta constituye una transferencia de dominio de dinero o bienes que no implica actividad industrial ni comercial, con mayor razón si fueron recibidas de entidades extranjeras por convenio con el gobierno Colombiano, como en éste caso, que las donaciones se recibieron de la "Fundación Ford" para realizar programas de utilidad común.

Finalmente, los ingresos provenientes de la aplicación del método de participación patrimonial no representan un ingreso fiscal ya que corresponde a un reconocimiento técnico contable, derivado del uso del método de contabilización de inversiones en entidades subordinadas, hecho que impide tomarlo como base para imponer la sanción.

### 3. CONTESTACIÓN:

La Dirección de impuestos Distritales argumenta su oposición de la siguiente manera:

Respecto de la violación al debido proceso por inexistencia del pliego de cargos, previo a la notificación de la sanción, transcribe los artículos 54, 85 y 103 del Decreto 807 de 1993, los cuales, en concordancia con los artículos 715 y 716 E.T. ordenan que cuando un sujeto obligado a declarar no lo haga, será emplazado por la administración tributaria para que declare en el mes siguiente y, si persiste en su omisión, se procederá a sancionar en los términos del artículo 643 E.T.

Las normas en cuestión no hacen referencia alguna a la obligación de notificar "Pliego de Cargos" antes de proceder a sancionar por no declarar, sino que establecen como único requisito previo, el envío de un "Emplazamiento para declarar" para garantizar el derecho de contradicción y defensa al afectado, emplazamiento que para el evento en estudio fue notificado el 7 de septiembre de 2007.

En lo que hace a la responsabilidad de presentar por la citada vigencia declaración de ICA, transcribe el artículo 39 del Decreto 352 de 2002, el cual señala que no estarán sujetas al impuesto de industria y comercio las "actividades de beneficencia", pero que cuando las entidades a que se refiere dicho literal realicen actividades industriales o comerciales, estarán sujetas respecto de las enunciadas actividades.

Además, quienes realicen actividades no gravadas, no estarán obligados a registrarse, ni a presentar declaración de industria y comercio.

Aduce que la actora, de acuerdo con el objeto social que figura en la certificación expedida por la Cámara de Comercio, aparte de desarrollar actividades de beneficencia o caridad pública, lleva a cabo actos de comercio que le generan ingresos. Avala su aseveración con la constancia de ingresos expedida por el Revisor Fiscal de la fundación, donde se certifican ingresos obtenidos por venta de inversiones, dividendos y participaciones, intereses, diferencia en cambio, cuentas en participación y otras actividades conexas calificadas como comerciales y por ende, gravadas en el Distrito Capital, de acuerdo con el artículo 32 del Decreto Distrital 352 de 2002 cuyo hecho generador se describe como "*el ejercicio o la realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios*" en su jurisdicción.

Transcribe también el artículo 34 del Decreto 352 de 2002 que define la "Actividad Comercial" y discrimina los actos que el artículo 20 del Código de Comercio considera mercantiles, los cuales no dependen de su habitualidad como lo expone la actora, sino de la naturaleza misma de la operación que se lleva a cabo.

El desarrollo de las anteriores actividades 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, el artículo 60 del Decreto 807 de 1993 ordena que se tomará como base el 0.1% de los ingresos brutos obtenidos en Bogotá en el periodo al cual corresponda la declaración no presentada, o el 0.1% de los ingresos brutos que figuren en la última declaración presentada, el que fuere superior.

Respecto del argumento según el cual los activos fijos no deben hacer parte de la base gravable, es necesario que su venta no corresponda con el desarrollo del objeto social del contribuyente. De acuerdo con el certificado expedido por la Cámara de Comercio, la fundación tiene como actividad principal la de

beneficencia, y, para lograr el desarrollo de ésta, ejecuta diferentes actos como vender, comprar y permutar a cualquier título, toda clase de bienes muebles e inmuebles, materiales o inmateriales y darlos o recibirlos en pago, razón por la que los activos enajenados tienen el carácter de activos fijos.

Por último, 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, debe señalarse que tales conceptos no fueron tenidos en cuenta por la administración para conformar la base sancionatoria, base que fue integrada por la venta de inversiones, dividendos, intereses, diferencia en cambio, cuentas en participación, excedentes fiduciarios y actividades conexas, así como construcciones y edificaciones, por lo que no existe fundamento para la discusión respecto de éste punto.

## II- LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca declaró la nulidad parcial de los actos demandados, y reliquidó la sanción cuestionada, basado en los siguientes argumentos:

En cuanto a la violación del debido proceso, transcribe los artículos 54 y 85 del Decreto 807 de 1993, así como los artículos 715 y 716 E.T. que establecen el procedimiento en el evento de que un sujeto obligado a declarar no cumpla con dicha obligación, dentro del cual no se contempla el envío de pliego de cargos, sino de emplazamiento para declarar, el cual concede al omiso un mes para satisfacer la obligación, vencido éste, si no lo ha hecho, es procedente sancionar de acuerdo con el artículo 643 E.T.

Dicho procedimiento fue cumplido por la Administración Distrital con la notificación del emplazamiento para declarar<sup>4</sup> el 7 de septiembre de 2007, garantizando así el derecho de defensa de la entidad investigada y el debido proceso respecto de la imposición de la sanción.

Respecto al deber de declarar ICA y complementarios por parte de la fundación, depende de que para los periodos en estudio, dicha entidad haya desarrollado alguna de las actividades contempladas en el artículo 32 del Decreto Distrital 352 de 2002 como hecho generador, en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá *“ya sea en forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos”*.

Luego de transcribir los artículos 34, 39 y 41 del mismo Decreto, concluye que el artículo 39 *ibídem* no exige que quien desarrolle una actividad de beneficencia sea entidad sin ánimo de lucro, persona natural o jurídica, sino que establece que *“la actividad de beneficencia”* no está sujeta al impuesto, por lo que, el hecho de que una entidad realice actividades de beneficencia, no obsta para que también desarrolle actividades industriales, comerciales o de servicios.

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

---

<sup>4</sup> Folios 125 a 128 c.a.



Por tanto, si bien las actividades de beneficencia se consideran no sujetas al ICA y por tanto, los ingresos que ellas generen no están gravadas con dicho impuesto, es claro que lo relevante para establecer la no sujeción es la actividad realizada por la fundación, y no la naturaleza jurídica de la misma, por lo que es pertinente analizar las actividades de la fundación para establecer si en realidad no son sujetas al tributo, o si dentro de ellas hay algunas gravadas y otras no.

El Tribunal parte, para tal efecto del objeto social certificado por la Cámara de Comercio, para deducir que dicho objeto es el propio de una entidad sin ánimo de lucro por cuanto realiza acciones tendientes a logro del bienestar de grupos humanos menos favorecidos en campos tales como la salud, la educación, la paz social etc, pero también realiza actividades consideradas como comerciales para efectos del tributo en estudio, las cuales le generan ingresos que destinan a sus fines sociales.

En el caso concreto, la Administración Distrital estimó que la entidad es sujeto del impuesto, no por su calidad de comerciante, porque no lo es, sino porque realiza actividades comerciales y de servicios sujetas por sí mismas al tributo.

Explicó que, como lo expone la demandada, ingresos tales como arrendamientos o donaciones, no son objeto de discusión por cuanto no conformaron la base para determinar la sanción, sin embargo, en los actos demandados la administración sostuvo que dicha base se derivó del informe del Revisor Fiscal<sup>5</sup> donde aparece el cuadro de ingresos ordinarios y extraordinarios por el año 2002, y que, verificada la documentación, se detectaron algunas diferencias con las cifras utilizadas por la entidad fiscal, especialmente en la “venta de inversiones”, dividendos y diferencia en cambio, cuyas cifras tomadas por la administración son superiores, sin ninguna explicación.

Encuentra que la totalidad de valores registrados en la cuenta PUC 41 constituyen ingresos financieros, se enmarcan dentro de la actividad comercial y están gravados con el impuesto de industria y comercio, por tanto mantiene la sanción, pero procede a reliquidarla tomando como base los rubros certificados por el Revisor Fiscal en cada período.

En lo que hace a los activos fijos, dice que la rentabilidad que producen está gravada con el aludido tributo, pero los ingresos derivados de su venta deben excluirse de la base gravable como lo ordena el artículo 42 del Decreto 352 de 2002, de forma que procede la exclusión sobre venta de construcciones y edificaciones (PUC-42.45) y construcciones y edificios (PUC-42.20).

Tampoco están gravados los ingresos consignados en la cuenta PUC 42.30 descritos como “Honorarios”, independiente de si son o no gravables, por cuanto la administración desde el comienzo afirmó que no fueron incluidos en la base para sancionar, sin aclarar razón alguna por lo que, en aplicación del debido proceso no pueden hacer parte de la base para sancionar.

Se concluye entonces, que la actora estaba obligada a presentar declaración de Industria y Comercio por los periodos revisados por haber realizado actividades gravadas, luego, al no cumplir con dicha obligación, dio lugar al supuesto fáctico para sancionar, de acuerdo con lo contemplado por el artículo 60 del Decreto 807 de 1993, para lo cual declara la nulidad parcial y reliquida la sanción como sigue:

---

<sup>5</sup> Folio 14 c.a.

	<b>QUINTO BIMESTRE</b>	
	<b>SANCIÓN TESORERÍA</b>	<b>SANCIÓN TRIBUNAL</b>
<b>Total ingresos ord. y extraordinarios.</b>	460.363.000	168.215.000
Vencimiento para declarar	Nov. 21 de 2002	Nov. 21 de 2003
Meses de Extemporaneidad	59	59
Tarifa	0.1%	0.1%
<b>TOTAL SANCIÓN</b>	27.161.000	9.925.000

	<b>SEXTO BIMESTRE</b>	
	<b>SANCIÓN TESORERÍA</b>	<b>SANCIÓN TRIBUNAL</b>
<b>Total ingresos ord. y extraordinarios.</b>	18.408.689.000	180.904.000
Vencimiento para declarar	Enero 21 de 2003	Enero 21 de 2004
Meses de Extemporaneidad	57	57
Tarifa	0.1%	0.1%
<b>TOTAL SANCIÓN</b>	1.049.295.000	10.312.000

### **III- RECURSO DE APELACION**

#### **3.1. SUSTENTACIÓN:**

**La actora** aduce que el entendimiento de beneficencia como caridad pública o asistencialista, no abarca completamente la noción de tal, pues no recoge el concepto moderno de intervención social de promocionar el desarrollo integral de las personas para que ellas se garanticen un mejor modo de vivir, que es la finalidad de la Fundación social.

De conformidad con la prohibición expresa del artículo 39 literal c) del Decreto Distrital 352 de 2002, la Fundación social no es sujeto pasivo del ICA, porque realiza una actividad no sujeta, ya que su objeto principal no se basa en actividad comercial alguna, y solo como herramienta para lograr su objetivo prevé la realización de actos de comercio para su autosostenibilidad, sin que este sea su actuar profesional, por lo que no puede ser tratada como sujeto pasivo del aludido tributo, ya que de acuerdo con el artículo citado, sólo en el evento de realizar actividades industriales o comerciales estará sujeto a él, pero no deben gravarse las actividades de servicios.

Observa por otra parte, que el *a quo* expresa que la administración no fue clara sobre cuales ingresos eran gravados o no, lo que constituye una violación al debido proceso, por cuanto no se sustentaron desde el emplazamiento las razones para gravar los ingresos. Argumenta que la falta de motivación alegada, no constituye un hecho nuevo, sino un mejor argumento de derecho para evidenciar la violación al debido proceso.

Entra luego a considerar individualmente los conceptos de “diferencia en cambio”, “dividendos”, “venta de inversiones” e “ingresos por actividades conexas” y las razones por las cuales no deben ser gravados.

**La demandada** afirma que no es cierto que no se tenga ninguna explicación relacionada con la diferencia de ingresos entre el certificado del Revisor Fiscal y la base utilizada por el Tribunal, ya que a folio 20 de los antecedentes administrativos, se encuentra un certificado que discrimina lo percibido por tal concepto en el año 2002, en donde el Revisor Fiscal, que es el mismo que suscribe el certificado general, registra para el sexto bimestre de 2002 dividendos por \$17.179.492.000, cifra que tomó la administración como base, y para el quinto bimestre un valor de \$306.809.

Igualmente, lo percibido por “venta de inversiones”, en el mismo certificado asciende a \$929.642.000 por el sexto bimestre y \$ 13.374.000 para el quinto, de forma que, los valores incluidos en los actos acusados, se encuentran registrados debidamente en los documentos contables.

### **3.2. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN.**

La **demandante**, reitera en su totalidad los argumentos expuestos en la demanda y en la apelación. Adiciona el argumento de que, según el fallo de primera instancia, se detectaron diferencias entre la información que tomó la Administración y lo certificado por el Revisor Fiscal sin dar explicación alguna, lo que comporta la nulidad de los actos al igual que la falta de explicación sumaria de las modificaciones efectuadas.

**La demandada** enfatiza que lo relevante para establecer la sujeción al gravamen del ICA es la actividad realizada por el sujeto y no su naturaleza jurídica, luego, al desarrollar la fundación actividades sujetas permitidas por su objeto social, no es procedente exonerarla de la obligación de pagar el aludido impuesto.

## **IV- CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

La procuraduría delegada solicita revocar la sentencia apelada, con base en lo siguiente:

Se advierte que la demandante esgrime en la apelación la falta de motivación de los actos demandados, porque a su juicio faltó claridad en las glosas, argumento contradictorio porque es diferente la ausencia de motivación que la falta de claridad en las glosas, argumento que no fue propuesto en la demanda que era donde correspondía alegar las causales de nulidad, a fin de que el demandado tuviera la oportunidad de controvertirlas.

Cita los artículos 32, 34 y 39 del Decreto Distrital 352 de 2002, para concluir que si una entidad desarrolla una o varias actividades consideradas como no sujetas al impuesto de industria y comercio, no está obligado a declarar por ellas, pero esa circunstancia no la exime de presentar la declaración por la realización de otras actividades de naturaleza industrial o comercial, las cuales no se restringen a las citadas a manera de ejemplo por el artículo 34 del enunciado decreto, sino a todas las señaladas por el artículo 20 del Código de Comercio, norma que no diferencia entre “acto” y “actividad” mercantil.

Los comerciantes en su totalidad son sujetos pasivos del ICA y dicha condición se presume por su inscripción en el registro mercantil. Además, en el ejercicio de las

actividades comerciales se encuentra siempre implícito un resultado de utilidad o pérdida para quien lo ejecuta.

Por otra parte, la Ley 14 de 1983 que constituyó el fundamento del ICA, no autoriza a las entidades sin ánimo de lucro para que realicen actividades industriales, comerciales y de servicios sin pagar dicho gravamen, por el contrario, señaló específicamente las actividades excluidas, y especificó las entidades que no estaban sujetas a dicho gravamen.

Por tanto, si una entidad encaja dentro de las enumeradas en la norma, o su actividad es no sujeta, estará excluida del citado impuesto, salvo que realice una actividad gravada, caso en el cual, deberá tributar por ésta, sin tener en cuenta la condición de tener ánimo de lucro o no.

La actora figura inscrita en la Cámara de Comercio de Bogotá como una entidad sin ánimo de lucro. Su objeto principal consiste en ejercer actividades de beneficencia, también ejecuta algunos actos definidos como mercantiles por el Código de Comercio, que se encuentran gravados con el impuesto de industria y comercio, por lo que estaba obligada a presentar la declaración de ICA e incluir las partidas gravadas por los valores que la Administración le determinó en el informe de gestión<sup>6</sup>.

No se pueden tomar los valores que tuvo en cuenta el Tribunal por el hecho de que eran diferentes a los del informe, porque a pesar de que aparecen certificados, no cuentan con el respaldo probatorio con el que contó la Administración. Aparte de lo anterior, la actora no controvertió ni desvirtuó las sumas establecidas por la entidad fiscal, por tanto el Tribunal no podía variarlas, sin fundamento probatorio válido.

## V- CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a esta Sala decidir sobre la legalidad del acto administrativo que impuso a la FUNDACIÓN SOCIAL sanción por no declarar el impuesto de Industria y Comercio por los bimestres 5° y 6° del año 2002.

En cuanto a los aspectos de procedimiento, el actor en la demanda argumenta como vicio de tal naturaleza únicamente el hecho de que la Administración le impuso sanción por no declarar sin la notificación previa de un “Pliego de Cargos”, tema que se trata en la sentencia apelada, y sobre el cual no se pronuncia con posterioridad.

Sin embargo, con ocasión de la apelación solicita se declare la nulidad por falta de explicación sumaria de las modificaciones efectuadas, dado que la administración no fue clara en el sustento de las razones para gravar los ingresos en el emplazamiento; además, adicionó cifras diferentes de las consignadas en el certificado del Revisor Fiscal, como lo observó el *a quo* en la sentencia apelada.

En primer lugar, el argumento anterior, constituye un hecho nuevo, toda vez que ni en la vía gubernativa, ni con ocasión de la demanda se hizo mención a dicha circunstancia, lo que impidió que la demandada tuviera ocasión de controvertirlo en ejercicio del derecho de defensa.

---

<sup>6</sup> Folios 123 a 125 c.a.

En segundo lugar, respecto de la ausencia de explicación sumaria, la falta de motivación es predicable de actos administrativos en los que se modifican las cifras declaradas por los contribuyentes y que requieren un fundamento sobre las razones que ocasionaron dichos cambios, procedimiento que no es aplicable al evento tratado, toda vez que por tratarse de una sanción por no declarar, únicamente se requiere obtener una base y aplicar a ésta la tarifa ordenada por la ley, ya que los fundamentos están dados por la misma norma que la establece<sup>7</sup>.

Es claro que, por haber incumplido la obligación de declarar, a la fundación no se le modificó oficialmente cifra alguna, sino que, basada la administración en valores suministrados por el revisor fiscal de la misma actora, obtuvo la base para imponer la sanción que se discute.

Por tanto, la falta de claridad respecto de las cifras tomadas como base para sancionar, o de la explicación de la diferencia en las cifras, no constituye causal de nulidad del acto demandado, además de haberse incluido como argumento, fuera de la oportunidad legal. No prospera el cargo.

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.

---

<sup>7</sup> **Artículo 60 Decreto 807 de 1993:** “Las sanciones por no declarar cuando sean impuestas por la administración, serán las siguientes: (...) 3) En el caso de que la omisión de la declaración se refiera al impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, al impuesto de espectáculos públicos o al impuesto de loterías foráneas, será equivalente al cero punto uno por ciento (0.1%) de los ingresos brutos obtenidos en Bogotá D.C, en el periodo al cual corresponda la declaración no presentada, o al cero punto uno por ciento (0.1%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración presentada por dicho impuesto, la que fuere superior; por cada mes o fracción de mes calendario de retardo desde el vencimiento del plazo para declarar, hasta la fecha del acto administrativo que impone la sanción. En caso de no tener impuesto a cargo, la sanción por no declarar será equivalente al uno punto cinco (1.5%) salarios mínimos diarios vigentes al momento de proferir el acto administrativo, por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, contados a partir del vencimiento del plazo para declarar.”

<sup>7</sup> Artículo 716 E.T. (Art. 103 Dto 807 de 1993).

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 parágrafo 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”.**

Es claro entonces, que para las “entidades” que relaciona el aludido literal, es decir para sindicatos, asociaciones de profesionales o gremiales sin ánimo de lucro y partidos políticos, no se gravan los servicios propios de su actividad, pero sí cualquier otra que legalmente sea gravada y que desarrollen aparte de ellas. Mal podría extender ese mismo beneficio a las actividades que son excluidas individualmente por la norma, ya que una cosa es desarrollar una actividad, que le corresponde hacerlo a una entidad, y otra ser una actividad misma, la cual se

declara no sujeta de forma taxativa. Por tanto, contrario a lo afirmado por la demandante, si la actora no tiene la calidad de las cuatro entidades excluidas por ley del tributo, no queda fuera de la obligación respecto de ninguna de las actividades que se incluyen en el artículo 32 del Decreto 352 como gravadas.

De acuerdo con el Certificado expedido por la Cámara de Comercio de Bogotá<sup>8</sup>, 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 (...).”*

Es claro entonces, que el objeto social principal de la fundación lo constituyen las actividades de beneficencia, sin embargo, ejecuta actividades comerciales y de servicios que le proporcionan ingresos dentro del Distrito Capital de Bogotá, sumas que, en principio, no gozan del beneficio analizado, por tanto, respecto de éstas, la entidad se encuentra en la obligación de declarar y tributar por ICA.

La actora afirma que la administración le impuso la sanción por no declarar, tomando como base los ingresos por: Arrendamientos, Honorarios, Dividendos, Utilidad en venta de Activos Fijos, Método de participación, Venta de Inversiones, Auxilios y Donaciones y Actividades conexas, para una base de sanción determinada así:

5° Bimestre de 2002: \$ 460.363.000, y

6° Bimestre de 2002: \$ 18.408.689.000.

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 folios 13 a 17 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 que la demandante pretende que ahora sean excluidos nuevamente de la base, dato que fue debidamente verificado, ya que en la realidad, la base para sancionar la conformaron oficialmente los siguientes conceptos:

	<b>5° BIMESTRE DE 2002</b>	<b>6° BIMESTRE DE 2002</b>
<b>CONCEPTO</b>	<b>BASE</b>	<b>BASE</b>

---

<sup>8</sup> Folios 22 a 26 c.p.

Venta de Inversiones	13.375.000	929.642.000
Dividendos	307.000	17.179.492.000
Intereses	126.377.000	92.435.000
Diferencia en Cambio	30.435.000	249.000
Cuentas en Participación	36.541.000	0
Excedentes Negocios Fiduciarios	4.989.000	6.174.000
Construcciones y Edificios	147.027.000	169.779.000
Con IVA	12.932.000	15.718.000
Construcciones y Edificaciones	88.380.000	0
Actividades Conexas	0	15.200.000
<b>TOTAL</b>	<b>460.363.000</b>	<b>18.408.689.000</b>

La sentencia apelada advierte que la administración informó, que la base para sancionar por no declarar, provenía del informe del Revisor Fiscal, sin embargo, revisado el folio 14 del cuaderno de antecedentes donde aparece el cuadro de ingresos ordinarios y extraordinarios por el año gravable 2002 certificado por el Revisor Fiscal, se detectan algunas diferencias con las cifras determinadas por la entidad tributaria. Basado en lo antedicho, el *a quo* modificó las bases de la sanción correspondiente a los bimestres 5 y 6, para ajustarlos básicamente en lo que hace a los siguientes rubros:

#### 5° BIMESTRE

CONCEPTO	RESOLUCIÓN SANCIÓN	TRIBUNAL
Venta de Inversiones	13.375.000	0
Diferencia en Cambio	30.435.000	-29.033.210
Construcciones y Edificios	147.027.000	147.026.000
Con IVA	12.931.000	12.931.000
Construcciones y edificaciones	88.380.000	88.380.000

#### 6° BIMESTRE

CONCEPTO	RESOLUCIÓN SANCIÓN	TRIBUNAL
Venta de Inversiones	929.642.000	66.183.018
Dividendos	17.179.492.000	912.180
Diferencia en cambio	249.000	-25.956.154
Construcciones y edificios	169.779.000	169.778.698
Con IVA	15.718.000	15.718.386

Los guarismos anteriores fueron modificados por las siguientes razones:

- La Venta de Inversiones por los dos bimestres, según lo certificado por el Revisor Fiscal de la Fundación en el folio 14 c.a. cuyo valor era inferior al utilizado por la Administración.
- Los Dividendos en el 6° Bimestre por la misma razón anterior.
- La Diferencia en cambio por cuanto el Revisor Fiscal certificó una cifra negativa.
- En los dos bimestres, los valores correspondientes a IVA y utilidad en venta de Construcciones y edificios, y Construcciones y edificaciones, por tratarse



de enajenación de activos fijos, los cuales no hacen parte de la base gravable de ICA, de acuerdo con el artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002<sup>9</sup>.

La Sala comparte la tesis del *a quo* en lo que hace a la utilidad en venta de construcciones y edificios, dado que si bien en el certificado expedido por la Cámara de Comercio se registra la autorización para comprar y vender inmuebles, indudablemente dichos bienes no se enajenan dentro del 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.

En cuanto a la “Diferencia en Cambio”, se acepta que no se causó ingreso por este concepto, por cuanto se encuentra certificado por el Revisor Fiscal, que los dos bimestres tal rubro arrojó una cifra negativa.

Respecto de las cantidades certificadas por “Venta de Inversiones” y “Dividendos”, si bien es cierto, que entre lo certificado por el Revisor Fiscal en el folio 14, donde se consignan cifras globales, y lo plasmado a folio 20 del mismo cuaderno de antecedentes, debidamente autenticada y suscrita por el mismo profesional, se encuentra la discriminación, tanto de los “Dividendos producidos por sociedades anónimas” recibidos en el año 2002, donde las del último folio citado coinciden con las gravadas por la Administración, para efecto de conformar la base para sancionar es irrelevante la cifra que corresponda a estos dos conceptos, por lo siguiente:

a) Por lo que hace a lo percibido por Dividendos, si bien el numeral 5° del artículo 20 del Código de Comercio, incluye como actividades mercantiles *“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”*, la percepción de dividendos por parte de la Fundación Social no encaja en ninguna de ellas, toda vez que dicha entidad no ha constituido ni administrado sociedad comercial alguna, y tampoco tiene como objeto social principal la venta de acciones o cuotas de interés social, ya que si bien 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.

Mal podría entonces, aseverarse que la fundación recibió ingresos por alguna de las actividades enumeradas en el numeral 5° del artículo 20 del Código de Comercio, ya que los dividendos 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 30 del Estatuto Tributario, utilidad sobre la que ya la sociedad ha pagado el correspondiente impuesto, por lo que gravar de nuevo el resultado de dicha distribución, constituiría además, un doble gravamen.

De lo anterior se colige que los dividendos percibidos no pueden integrar la base para imponer la sanción por no declarar, pues no devienen del ejercicio de ninguna actividad gravada sino de las acciones que le pertenecen, cuyo objeto es

---

<sup>9</sup> **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”

formar parte del activo fijo, además porque la actividad principal de la sociedad no se relaciona con la obtención de dichos ingresos.

Luego, al quedar establecido que las acciones no se hallan comprendidas dentro del activo movable de la sociedad, sino de su activo fijo, en atención a que su negociación no forma parte del objeto social principal de la actora, no puede entenderse que con la distribución de los dividendos que de ellas se derivan se realice 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.

Queda demostrado que la percepción de los dividendos no pertenece directamente al objeto social de la actora, y por tanto, los ingresos que se pretenden gravar corresponden a distribución derivada de una inversión de carácter permanente, que hace parte del activo fijo de la sociedad, los cuales están excluidos del impuesto en discusión, quedando demostrado que la actora no recibió ingresos por concepto de actividades comerciales al no estar inmersa en los actos descritos por el numeral 5° del artículo 20 del Código de Comercio, de donde no es dable encuadrar la percepción de dividendos como actividad mercantil, aún para el evento de que quien los perciba tenga la calidad de comerciante, mucho menos para una entidad cuyo objeto principal son las actividades de beneficencia.

En igual sentido, si se analiza la discriminación obrante a folio 20 c.a. respecto de la “Venta de Inversiones”, vemos que se trata de la enajenación realizada en el año 2002 de acciones que la fundación poseía en las siguientes sociedades: “Banco caja Social, Promisión S.A, Corferias e Inversiones Calle 72”, cuyo importe no puede ser gravado con ICA por expresa determinación del artículo 42 del Decreto 352 de 2002.

La anterior posición ha sido avalada en diversas oportunidades por la jurisprudencia de la Sala, apartes de las cuales se transcriben a continuación:

*“Ha considerado la Sala que para establecer la naturaleza de fijo o movable de un bien, no solo se atiende a la forma de contabilización de la 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”<sup>10</sup>.*

*“Para que la enajenación de acciones tenga o no carácter de activo fijo, dependerá del objeto social que desarrolle la entidad enajenante, que es la que percibe el ingreso. Así pues, 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. Tales ingresos serán considerados inicialmente como ingresos extraordinarios no pertenecientes al objeto social previsto para el ente societario, pero al momento de determinar la base gravable, deberán ser excluidos en acatamiento de lo señalado en el*

---

<sup>10</sup> Consejo de Estado, Sentencia del 3 de abril de 2008, Exp. 16054. C.P. Ligia López Díaz.

numeral 5° del artículo 154 del Decreto 1421 de 1993, norma vigente para el Distrito Capital”<sup>11</sup>

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

Así, al quedar establecido que las acciones no se hallan comprendidas dentro del activo movable de la sociedad, sino de su activo fijo, en atención a que su negociación no forma parte del objeto social principal de la actora, no puede entenderse que con dichas inversiones en acciones se realice actividad gravada, pues del solo hecho de que la sociedad sea mercantil, no se deriva que sus activos fijos estén gravados con el impuesto de industria y comercio, pues ni siquiera la utilidad en la venta de activos fijos se encuentra sujeta al tributo, por expresa disposición de la Ley 14 de 1983 y del Acuerdo 21 de 1983”<sup>12</sup>.

y:

“La Administración Distrital en este sentido se equivocó cuando concluyó que la sociedad era sujeto pasivo del impuesto primordialmente por ser inversionista accionista de la compañía ICOLLANTAS S.A. de la cual recibe dividendos “los cuales son obtenidos en desarrollo de una actividad ejercida en el Distrito Especial de Bogotá”.

Entiende la Sección que la sola actividad de inversionistas de recursos propios no puede identificarse como actividad de servicio, ni menos calificarse como actividad comercial como pretende la Administración Distrital, con remisión al numeral 5° del Artículo 20 del Código de Comercio. Tampoco puede, en razón de la independencia jurídica de sociedad y socio confundirse la actividad de la promotora o partícipe en el capital de una compañía con el objeto social que esta última desarrolle.

De lo anteriormente expuesto se concluye que la sola actividad inversionista que ejerció la recurrente en su condición de accionista de otra sociedad que desarrolla su objeto social en Colombia, no podía deducirse la condición de sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio, porque aquella no encaja dentro de las actividades gravadas”<sup>13</sup>.

De lo anteriormente expuesto, se concluye que procede la exclusión de las cifras correspondientes tanto a “Dividendos percibidos” como a “Ventas de Inversiones” ejecutadas por la fundación en los bimestres discutidos, de la base para sancionar.

Dado lo anterior, la sanción por no declarar quedará como sigue:

#### 5° BIMESTRE:

CONCEPTO	TRIBUNAL	DEFINITIVA
Venta de Inversiones	0	0

<sup>11</sup> Consejo de Estado, Sentencia del 16 de noviembre de 2001, Exp. 12299. C.P. Ligia López Díaz.

<sup>12</sup> Consejo de Estado- Sentencia de marzo 5 de 1999; Expediente 9086; C.P. Germán Ayala Mantilla.

<sup>13</sup> Consejo de Estado, Sentencia del 21 de agosto de 1992. C.P. JAIME ABELLA ZARATE.

Dividendos	306.809.000	0
Intereses	126.377.342	126.377.000
Diferencia en cambio	0	0
Cuentas en Participación	36.541.326	36.541.000
Excedentes negocios fiduciarios	4.989.411	4.989.000
<b>TOTAL</b>	<b>168.214.888</b>	<b>167.907.000</b>

**LIQUIDACIÓN:** Base: \$ 167.907.000. Extemporaneidad: 59 meses. Tarifa: 0.1%  
**Sanción 5° Bimestre 2002: \$ 9.907.000.**

#### 6° BIMESTRE

CONCEPTO	TRIBUNAL	DEFINITIVA
Venta de Inversiones	66.183.018	0
Dividendos	912.180	0
Intereses	92.434.771	92.435.000
Diferencia en cambio	0	0
Actividades conexas	15.200.000	15.200.000
Excedentes negocios fiduciarios	6.173.662	6.174.000
<b>TOTAL</b>	<b>180.903.631</b>	<b>113.809.000</b>

**LIQUIDACIÓN:** Base: \$ 113.809.000. Extemporaneidad: 57 meses. Tarifa: 0.1%  
**Sanción 6° Bimestre 2002: \$ 6.487.000.**

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 de fecha 3 de febrero de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A".

**Segundo: MODIFÍCASE** el numeral 2 del ordinal 2° de la citada sentencia, el cual quedará como sigue:

2- Que la citada Fundación Social adeuda al Distrito Capital de Bogotá, por concepto de sanción por no declarar impuesto de Industria y Comercio, las siguientes sumas:

**a) Por el 5° Bimestre de 2002: \$ 9.907.000**

**b) Por el 6° Bimestre de 2002: \$ 6.487.000**

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**  
Presidenta de la Sección

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**