

REPÚBLICA DE COLOMBIA



RAMA JUDICIAL

**TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA
SECCIÓN CUARTA
SUBSECCIÓN A**

Bogotá, D.C., diez (10) de octubre de dos mil dieciocho (2018)

Magistrado Ponente: **LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO**

Expediente No. : 2500023370002013-01560-00
Demandante : JAIME ANTONIO PASTRANA ARANGO
**Demandado : SECRETARÍA DE HACIENDA DISTRITAL-
DIRECCIÓN DISTRITAL DE IMPUESTOS**

ASUNTOS DISTRITALES

El señor JAIME ANTONIO PASTRANA ARANGO, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho consagrado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, solicita al Tribunal que declare la nulidad de las Resoluciones 1271-DDI-037872 de 19 de julio de 2012 y DDI- 032812 de 12 de junio de 2013, proferidas por la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo y la Oficina de Recursos Tributarios de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, respectivamente, mediante las cuales impuso sanción por no declarar el Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros, correspondientes a los 6 bimestres de los años 2008, 2009, 2010 y los bimestres 1 a 4 del año gravable 2011.

En consecuencia, y a título de restablecimiento del derecho, solicita se declare que el señor JAIME ANTONIO PASTRANA ARANGO, no fue contribuyente del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros en los 6 bimestres de los años 2008, 2009, 2010 y los bimestres 1 a 4 del año gravable 2011.

NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN

La parte demandante cita como violados los artículos 29 de la Constitución Política, literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, así como los artículos 742, 772, 773, 774, 775 y 857 de la misma norma.

(i) Motivación de los actos administrativos tanto por la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo como por la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección de Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá.

Indica que la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo señaló en la Resolución 1271-DDI-037872 (2012EE188831) de fecha del 19 de julio de 2012, producto del cruce de información con las declaraciones del impuesto sobre la renta estableció que el accionante obtuvo ingresos diferentes a salarios principalmente por el ejercicio de la actividad clasificada con el código CIIU 090 "Actividad rentística de capital".

Expone que para la Administración el señor PASTRANA pertenecía al régimen común del impuesto de industria y comercio, sin exponer ningún argumento, lo que hizo al acto administrativo incontrovertible.

Aduce que la Administración no tuvo en cuenta que la base de la sanción por no presentar las declaraciones del impuesto de industria y comercio sólo pueden ser los ingresos brutos provenientes de las actividades gravadas con el tributo, para hacer la sanción proporcional y consecuente con el hecho generador del tributo, y sobre los ingresos obtenidos en ese bimestre.

(ii) Violación del debido proceso y del derecho de defensa por ausencia de argumentación de las conclusiones del acto administrativo que se impugna. La realización de la actividad clasificada con el código CIIU 090 "Actividad rentística de capital" por una persona natural no comerciante no está gravada con el impuesto de industria y comercio.

Sostiene que la clasificación en el CIIU como rentista de capital puede implicar la realización de actividades que pueden o no estar gravadas con el impuesto de industria y comercio, debido a que la simple realización de la actividad calificada como comercial por el Código de Comercio, no da lugar a la configuración del hecho generador, toda vez que para que una persona natural resulte gravada con el impuesto de industria y comercio por dividendos y rendimientos financieros es necesario que tenga la calidad de comerciante.

Afirma que la actividad que realiza el contribuyente no ostenta la calidad de comerciante, no se encuentra inscrito en el registro mercantil como tal y profesionalmente no se ocupa de las actividades que la ley considera mercantiles.

(iii) Es necesario establecer si el ingreso con motivo de la venta de acciones, es un ingreso por la venta de un activo fijo o móvil.

Agrega que para el año 2008, el contribuyente vendió las acciones que tenía en la sociedad Cibardatos S.A, las cuales hacían parte del activo fijo. Sin embargo, la Administración no demostró si se verificaban los supuestos para que constituyera un ingreso gravado y nunca explicó por qué consideraba que se encontraba dentro de los supuestos del hecho generador del impuesto tratándose de una persona no comerciante, lo que vulneró el derecho al debido proceso y a la defensa del contribuyente.

(iv) El Dr. Pastrana hace parte del régimen simplificado del impuesto de industria y comercio para los bimestres 4, 5 y 6 del año gravable 2007, los seis bimestres de 2008, 2009, 2010.

Aduce que las Oficinas de Fiscalización y Liquidación de la Administración de Impuestos Distritales no presentaron argumentos suficientes por los cuales consideraba que el accionante hacía parte del régimen común para los efectos del impuesto de industria y comercio.

Argumenta que la Administración se limitó a mencionar las normas por las cuales se regula el impuesto de industria y comercio, sin presentar consideraciones en relación con el régimen de sujeción pasiva aplicable al demandante en el impuesto de industria y comercio.

Expresa que como quiera que el demandante para los años gravables 2007, 2008, 2009 y 2010 hacía parte del régimen simplificado, entonces para los años 2007 y 2008 no tuvo ingresos gravados con el impuesto de industria y comercio, es decir, no está obligado a presentar las declaraciones por esas vigencias.

Explica que para el año 2009, el accionante tuvo ingresos gravados con el impuesto de industria y comercio en un monto de \$34.800.000 por concepto de honorarios, los cuales son inferiores a los 80 salarios mínimos que exige la norma para estar obligado a presentar la declaración.

Expone que para el año gravable 2010, los ingresos gravados eran en la suma de \$42.000.000, por concepto de honorarios, los cuales al ser superiores a 80 salarios mínimos, lo obligaban a presentar declaración, la cual se anexó a la demanda.

(v) Para los bimestres 1, 2, 3 y 4 de 2011 el Dr. Pastrana no tuvo ingresos gravados con el impuesto de industria y comercio.

Señala que para los bimestres 1, 2, 3 y 4 de 2011 no tuvo ingresos gravados con el impuesto de industria y comercio, teniendo en cuenta que el artículo 7 del Acuerdo 469 de 2011, el contribuyente no estaba en la obligación de presentar la declaración del impuesto de industria y comercio por esos bimestres.

Informa que se presentaron las declaraciones de los bimestres 5 y 6 del año gravable 2011, las cuales se anexaron en el recurso de reconsideración, con la correspondiente liquidación de sanciones e intereses.

(vi) Son improcedentes las sanciones por no presentar las declaraciones del impuesto de industria, comercio avisos y tableros correspondientes a los bimestres 4, 5 y 6 del año gravable 2007, los seis bimestres de 2008, 2009, 2010 y los bimestres 1, 2, 3 y 4 de 2011.

Indica que la Administración expuso que el contribuyente pertenecía al régimen común del impuesto de industria y comercio, sin dar los argumentos al respecto.

Adicionalmente afirma que se le tasa la sanción por no declarar sobre la base de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente, sin tener en cuenta que la base de la sanción por no presentar las declaraciones del impuesto de industria y comercio sólo pueden ser los ingresos brutos provenientes de las actividades gravadas con el tributo, para hacer de la sanción un asunto proporcional y consecuente con el hecho generador del tributo y sobre los ingresos obtenidos en ese bimestre.

LA OPOSICIÓN

La entidad demandada se opuso a las pretensiones de la demanda, y en concreto sostuvo lo siguiente¹:

¹ Folios 75 a 184 del expediente.

Menciona que el contribuyente deja de lado que si bien no se encuentra inscrito en el registro mercantil de la Cámara de Comercio, la calidad de comerciante se adquiere no por el hecho del cumplimiento de la obligación de inscribirse en dicho registro, si no por realizar actos y operaciones mercantiles a que hacen alusión los artículos 20 y 21 del Código de Comercio.

Aclara que los ingresos obtenidos en la venta de activos, deben tratarse como una deducción cuando el activo es de naturaleza fija y no movable, de conformidad con el artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002.

Expone que el demandante no acreditó la calidad de activo fijo de los bienes dados en venta, cuando la carga de la prueba recaía sobre este, dado que la diferencia fundamental entre activos fijos y activos móviles radica en que estén destinados o no a la enajenación dentro del giro de los negocios del contribuyente, de manera que si un bien se enajena dentro del giro ordinario de los negocios tiene el carácter de activo movable, pero si no está destinado a ser enajenado en desarrollo de la actividad ordinaria de la empresa constituye un activo fijo o inmovilizado.

En ese orden de ideas, aduce, que para las vigencias gravables 2008, 2009 y 2010, y según lo dispuesto en el artículo 37 del Decreto 807/1993 y Resolución 15652 de 2006, los rangos para pertenecer al régimen simplificado son los siguientes:

DURANTE	APLICA PARA AÑO	INGRESOS DESDE	INGRESOS HASTA	PATRIMONIO
2006	2007	\$ 34.696.000	\$ 83.896.000	N/A
2007	2008	\$ 36.920.000	\$88.216.000	N/A
2008	2009	\$ 39.752.000	\$ 95.976.000	N/A
2009	2010	\$41.200.000	\$ 98.220.000	N/A

Afirma que de acuerdo con la información suministrada los ingresos recibidos durante las vigencias 2008 a 2010, se determinó que el contribuyente para esos años gravables estaba clasificado en el régimen común, por ende para liquidar la sanción y el impuesto de industria y comercio, se tendrían en cuenta los ingresos registrados, en donde para el año gravable 2007, los ingresos recibidos por el recurrente ascendieron a la suma de \$34.221.000, cifra que lo ubica en el régimen simplificado para esta vigencia gravable, y al estar por debajo de los 80 salarios mínimos mensuales vigentes se exoneró de la obligación de presentar la

declaración del impuesto de industria y comercio y su impuesto será igual a las sumas retenidas por tal concepto (Artículo 37 D.D. 807 de 1993).

Menciona que el demandante aceptó la sujeción pasiva del impuesto de industria y comercio, y al no cumplir con la obligación de declarar dicho tributo, la Administración distrital, en ejercicio del control tributario que le asiste, determinó la respectiva sanción por no declarar, reglada en el numeral 3º del artículo 60 del D. D 807 de 1993.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Corrido el traslado para alegar de conclusión, tanto la **demandante** como la **demandada** reiteraron, en síntesis, lo expuesto en la demanda y la contestación de la demanda (fls. 126-130 y 131-139).

Por su parte el **Ministerio Público**, no se pronunció

COMPETENCIA

Conforme al numeral 4.º del artículo 152 de la Ley 1437 de 2011, este Tribunal es competente para conocer en primera instancia del presente caso, por la materia y por la cuantía.

CONSIDERACIONES

Surtido el trámite procesal sin que se advierta irregularidad alguna que afecte su trámite, o causal de nulidad que deba declararse, se procede a dictar sentencia.

Se trata de establecer en el sub-lite la legalidad de la Resoluciones 1271-DDI-037872 de 19 de julio de 2012 y DDI- 032812 de 12 de junio de 2013, proferidas por la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo y la Oficina de Recursos Tributarios de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, respectivamente, mediante las cuales impuso sanción por no declarar el Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros, correspondientes a los 6 bimestres de los años 2008, 2009, 2010 y los bimestres 1 a 4 del año gravable 2011.

De manera concreta y de conformidad con la fijación del litigio realizada en la audiencia inicial de 31 de marzo de 2016, la Sala debe establecer lo siguiente: (i) si

se vulneraron los derechos al debido proceso y a la defensa por falta de motivación de los actos acusados, (ii) el contribuyente no ostenta la calidad de comerciante y pertenecía al régimen simplificado para los años 2007 a 2010 y por tanto no estaba obligado a presentar la declaración, (iii) si la Administración distrital impuso sanción por no declarar con base en ingresos que no se encuentran gravados con el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros y (iv) si la sanción no fue debidamente determinada al haber sido calculada sobre la base de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente.

Son hechos probados en el expediente, los siguientes:

1.- El 17 de abril de 2012, fue emitido Emplazamiento 2012EE88146 para Declarar el impuesto de industria y comercio correspondiente a los bimestres 4 a 6 de 2007, los 6 bimestres de 2008, 2009, 2010 y 1 a 4 de 2011 al señor PASTRANA en desarrollo del programa de fiscalización MASIVOS – RENTA 210, el cual fue notificado el 06 de junio del mismo año (f. 21 – 22 y 25 C. A.). A este acto el demandante dio respuesta el día 12 de junio del mismo año (f. 27 a 29 C. A.)

2.- El 19 de julio de 2012, la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo impuso sanción por no presentar las declaraciones del impuesto de industria y comercio correspondiente a los bimestres 4 a 6 de 2007, los 6 bimestres de 2008, 2009, 2010 y 1 a 4 de 2011 mediante Resolución 1271DDI037872 (f. 31 a 40 C. A.).

3.- El 24 de septiembre de 2012, el demandante presentó recurso de reconsideración contra la resolución anterior (f. 57 a 66 C. A.). Con este acto se allegó certificado de contador público en el que se indicó que el señor JAIME ANTONIO PASTRANA ARANGO declaró ingresos por los años 2007 a 2010, así:

CONCEPTO	2007	2008	2009	2010
Otros	\$ 32.352.990	\$ 4.276.117.666	\$ 68.955.967	\$ 64.201.389
Dividendos	\$ -	\$ 486.234	\$ 557.739	\$ 686.448
Intereses presuntivos	\$ 7.352.990	\$ 9.909.121	\$ 8.398.228	\$ 3.514.941
Intereses de particulares	\$ 25.000.000	\$ 28.000.000	\$ 60.000.000	\$ 60.000.000
Venta de activos	\$ -	\$ 4.237.722.311	\$ -	\$ -
Honorarios y comisiones	\$ -		\$ 34.800.000	\$ 42.000.000
Honorarios	\$ -	\$ -	\$ 34.800.000	\$ 42.000.000
Total ingresos	\$ 32.352.990	\$ 4.276.117.666	\$ 103.755.967	\$ 212.402.777

Adicionalmente, se allegaron las copias de las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas en forma anual por el año 2010 y las de los bimestres 5 y 6 del año 2011.

4.- El 12 de junio de 2013, mediante Resolución DDI032812 la Oficina de Recursos Tributarios de la Dirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos resolvió el recurso de reconsideración en el sentido de exonerar al demandante de la obligación de presentar la declaración del impuesto de industria y comercio por el año gravable 2007 y confirmarla respecto de los demás años, esto es, los seis bimestres de 2008 a 2010 y los bimestres 1 a 4 de 2011 (f. 89 a 96 C. A.).

Visto lo anterior, y de conformidad con la fijación del litigio, entra la Sala al examen de los cargos de la demanda.

(i) si se vulneraron lo derechos al debido proceso y a la defensa por falta de motivación de los actos acusados.

El derecho fundamental al debido proceso está constituido por un conjunto de garantías para el destinatario de la actuación administrativa correspondiente, que busca equilibrar la relación entre la autoridad y los administrados, que se encuentran enunciadas como sigue en el artículo 29 de la Carta Política:

*[...]
Toda persona se presume inocente mientras no se la haya declarado judicialmente culpable. Quien sea sindicado tiene derecho a la defensa y a la asistencia de un abogado escogido por él, o de oficio, durante la investigación y el juzgamiento; a un debido proceso público sin dilaciones injustificadas; a presentar pruebas y a controvertir las que se alleguen en su contra; a impugnar la sentencia condenatoria, y a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho. Es nula, de pleno derecho, la prueba obtenida con violación del debido proceso.*

Del anterior precepto constitucional se derivan tres grandes grupos de reglas, a saber: **a)** el derecho a ser juzgado por funcionario competente de acuerdo con las disposiciones normativas previamente establecidas; **b)** el derecho a ser juzgados según las formas propias de cada actuación judicial o administrativa, según el caso; y **c)** las garantías de audiencia y defensa, que comprenden la presunción de inocencia, el derecho a la defensa técnica, el derecho a un proceso público y sin dilaciones, el derecho a que la decisión que se adopte sea debidamente motivada, el derecho a aportar y controvertir las pruebas, y la garantía de *non bis in idem*.

Ha sido aceptado por el Consejo de Estado en sentencia de 16 de octubre de 2014² que: *"4.7.- [n]o todo desacato de las formalidades previstas en el ordenamiento jurídico para la expedición de los actos administrativos puede catalogarse como una afectación al debido proceso, de la misma manera que se ha sostenido, que no cualquier irregularidad apareja la nulidad de la decisión. Debe tratarse del desconocimiento de formalidades de indole sustancial que afecten el núcleo esencial del debido proceso y, en especial, el del derecho de defensa.*

En ese sentido, únicamente las transgresiones de formalidades de carácter sustancial, de las que se deriven consecuencias gravosas en la formación de los actos definitivos, así como en los intereses y derechos del administrado, vulneran el derecho al debido proceso.

Pues bien, en concreto sobre la motivación como aspecto del debido proceso, el artículo 42 del C.P.A.C.A. dispone:

Artículo 42. Contenido de la decisión. *Habiéndose dado oportunidad a los interesados para expresar sus opiniones, y con base en las pruebas e informes disponibles, se tomará la decisión, que será motivada.*

La decisión resolverá todas las peticiones que hayan sido oportunamente planteadas dentro de la actuación por el peticionario y por los terceros reconocidos.

Es así, como la exposición de los motivos fácticos y jurídicos de la decisión administrativa se erige en requisito de validez de los actos administrativos, en tanto que tiene por objeto garantizar al administrado los derechos de defensa y contradicción sobre la decisión que lo involucra y que crea, modifica o extingue para él alguna situación jurídica.

En ese sentido, los fundamentos de hecho y de derecho de los actos deben ajustarse a la realidad, ser pertinentes, completos y suficientes para soportar la decisión adoptada, de modo el interesado podrá conocer y refutar su contenido sustancial.

Sobre este aspecto, el Consejo de Estado³ ha señalado:

"De conformidad con el artículo 35 del Código Contencioso Administrativo los actos administrativos que contengan decisiones que afecten a los particulares

² Consejo de Estado Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia de 16 de octubre de 2014, C.P.: Jorge Octavio Ramírez Ramírez, Exp. 25000-23-27-000- 2011-00089-01 (19611).

³ Sentencia del 1º de junio de 2016, exp. 21702, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

deben motivarse al menos de forma sumaria, pues el análisis de los hechos y razones que fundamentan la decisión garantizan el derecho de defensa y de audiencia del contribuyente y enmarcan el contenido de la decisión administrativa, en este caso, la liquidación de la contribución.

Los motivos del acto administrativo constituyen elemento esencial de este y su ausencia genera la nulidad del acto por expedición irregular, de conformidad con el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo. Sobre este punto, la Sala ha precisado lo siguiente⁴:

"La motivación de un acto implica que la manifestación de la administración tiene una causa que la justifica y debe obedecer a criterios de legalidad, certeza de los hechos, debida calificación jurídica y apreciación razonable; los motivos en que se instituye el acto deben ser ciertos, claros y objetivos.

Los motivos del acto administrativo deben ser de tal indole, que determinen no sólo la expedición de un acto administrativo sino su contenido y alcance; la motivación debe ser clara, puntual y suficiente, hasta tal punto que justifique la expedición de los actos y que suministre al destinatario las razones de hecho y de derecho que inspiraron la producción de los mismos.

En cuanto a la falta de motivación, la Sala recuerda que este cargo se denomina técnicamente expedición en forma irregular del acto. En efecto, cuando la Constitución o la ley mandan que ciertos actos se dicten de forma motivada y que esa motivación conste, al menos en forma sumaria, en el texto del acto administrativo, se está condicionando la forma del acto administrativo, el modo de expedirse. Si la Administración desatiende esos mandatos normativos, incurre en el vicio de expedición irregular y, por ende, se configura la nulidad del acto administrativo⁵.

En efecto, la expresión de los motivos por los cuales se profiere un acto administrativo de carácter particular y concreto es indispensable, pues es a partir de los mismos que el administrado puede controvertir aquellos aspectos de hecho y de derecho que considera no pueden ser el soporte de la decisión, pero cuando se prescinde de la motivación se impide que el particular afectado con la decisión pueda ejercitar cabalmente su derecho de defensa y contradicción".

Se observa de las normas y la sentencia citadas, que los actos administrativos que contengan decisiones que afecten a los particulares deben motivarse al menos de forma sumaria, pues el análisis de los hechos y razones que fundamentan la decisión garantizan el derecho de defensa y de audiencia del contribuyente y enmarcan el contenido de la decisión administrativa.

En el presente caso, la parte actora adujo que de la lectura de los confusos argumentos presentados por la Administración da la impresión de que para la Oficina de Liquidación, los ingresos con motivo de las ventas de acciones no son ingresos producto de la venta de activos fijos y que no existe explicación en ningún sentido que indique por qué los ingresos por honorarios y comisiones estarían gravados con el impuesto de industria y comercio.

⁴ Sentencia de 13 de junio de 2013, exp. 17495, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁵ Sentencia 16090 del 23 de junio de 2011, C.P. Doctor Hugo Fernando Bastidas Barcenás.

Expone que sin ninguna argumentación se indica que el señor PASTRANA pertenece al régimen común, y que se le tasa la sanción por no declarar, sobre la base de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente en el año, sin tener en cuenta que la base de la sanción por no presentar las declaraciones del impuesto de industria y comercio solo pueden ser los ingresos brutos provenientes de las actividades gravadas con el tributo para hacer de la sanción proporcional y consecuente. De igual forma, manifiesta que en ningún aparte de los actos administrativos previos ni definitivos se explicó por qué el demandante era comerciante.

Se observa en la parte considerativa de la Resolución Sanción 1271DDI037872 del 19 de julio de 2012, luego de señalar el marco legal, que corresponde a los artículos 3, 4, 32 a 37 del Decreto 352 de 2002, artículos 2, 40 a 42 del Acuerdo 65 de 2002, artículos 26, 37, 54, 55 y 60 del Decreto 807 de 1993, que la Administración de impuestos señala lo siguiente (f. 18 a 20 C. P.):

En desarrollo de la investigación adelantada por la Oficina de Fiscalización de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo y una vez consultados los reportes de las declaraciones de Renta presentadas por el contribuyente PASTRANA ARANGO JAIME ANTONIO con C.C. 79.147.353 por los años gravables 2007 a 2011, se estableció que obtuvo ingresos diferentes a salarios principalmente por el ejercicio de la actividad clasificada con el código CIU 090, que corresponde a "Actividad rentística de capital".

[...]

De acuerdo con las declaraciones de Renta presentadas entre 2007 y 2011 los ingresos del señor PASTRANA provienen de Honorarios, Comisiones y Servicios, Intereses, Rendimientos Financieros y Otros Ingresos, tal como se presenta en el siguiente cuadro:

CONCEPTO	2007	2008	2009	2010
Honorarios, comisiones y servicios	\$ -		\$ 34.800.000	\$ 42.000.000
Intereses y rendimientos financieros	\$ 1.868.000	\$ 384.000	\$ 58.000	\$ -
Otros	\$ 32.353.000	\$ 4.276.118.000	\$ 68.956.000	\$ 64.201.389
Total ingresos	\$ 34.221.000	\$ 4.276.502.000	\$ 103.814.000	\$ 106.201.389

Lo anterior permite concluir que la actividad desarrollada por el contribuyente es rentista de capital tipificándose el hecho generador del impuesto de industria y comercio, en los términos del Decreto 352 de 2002.

[...]

Ahora, tenemos que el señor PASTRANA ARANGO JAIME ANTONIO, al efectuar inversiones en acciones, ejerció una actividad de comercio que se encuentra gravada con el Impuesto de Industria y Comercio, según lo señalado en los artículos 34 y 38 del decreto 352 de 2002, independiente de cuánto tiempo ha tenido esta inversión y si la ha negociado o no, teniendo en cuenta que al definir el hecho generador no importa si la actividad se efectúa de manera habitual u ocasional.

Para el caso de la permanencia de la acciones que ostenta el señor PASTRANA ARANGO JAIME ANTONIO, con el fin de determinar si hacen parte de los activos fijos, tenemos que la calidad de activos fijos tiene que ver con el desarrollo propio del negocio que desarrolla un contribuyente, esto se puede vislumbrar, en el caso de las personas jurídicas a través de la revisión del objeto social, del movimiento contable de sus inversiones, entre otros; para el caso de las personas naturales se tendría en cuenta el tiempo que la persona las tuvo en su poder.

Este análisis, solamente se requeriría para determinar si la compra venta de las acciones o cualquier otra clase de inversión, en el evento que el contribuyente hubiese enajenado acciones, situación que no hace parte del presente expediente. Lo que aquí se está revisando es si la obtención de dividendos y participaciones, derivada de una inversión, está gravada con el impuesto de industria y comercio.

Cuando un contribuyente ejerce la actividad de inversionista en sociedades, producto de las cuales obtiene dividendos y participaciones, es necesario aclarar que independiente de si las inversiones hacen parte de los activos fijos del contribuyente, no necesariamente se debe concluir que las utilidades, dividendos o participaciones producto de esta inversión, surten la misma suerte. [...]

En consecuencia, tenemos que el señor PASTRANA ARANGO JAIME ANTONIO obtuvo ingresos gravados con el Impuesto de Industria y Comercio en su calidad de rentista de capital, como accionista está ejerciendo una actividad mercantil generadora de ingresos y en consecuencia debe presentar las declaraciones solicitadas en el emplazamiento para declarar, tomando como base para los periodos bimestrales los ingresos reportados en la declaraciones de Renta de los años 2007, 2008, 2009 y 2010 obrantes a folios 8 a 12, descontando los ingresos certificados como fuera de Bogotá y los salarios, en cumplimiento a lo establecido por el inciso tercero del artículo 60 del Decreto Distrital 807, arriba citado y para los bimestres 1, 2, 3 y 4 de 2011 en los cuales aún no hay ingresos, el cálculo se hará en base a los SMDLV, según lo establecido en el inciso tercero del artículo 60 del Decreto Distrital 807.

Por su parte, la Resolución DDI032812 del 12 de junio de 2013, que resolvió el recurso de reconsideración contra la resolución sanción, luego de describir el marco normativo aplicable al caso, que corresponde al indicado en la resolución sanción, a pronunciamientos judiciales sobre la noción de dividendos, así como sobre la carga de la prueba, y luego de referirse a quienes pertenecen al régimen simplificado, motivo su decisión de la siguiente manera:

De otro lado, respecto a las vigencias gravables 2008, 2009 y 2010, y conforme a la norma antes citada se torna imperativo tener en cuenta los ingresos obtenidos a partir del año 2006. Ahora bien con sujeción a lo dispuesto en el artículo 37 del [en el] Decreto 807/1993 y Resolución 15652 de 2006, los rangos establecidos para pertenecer al régimen simplificado son los siguientes:

Durante el año	Aplica para año	Ingresos desde	Ingresos hasta	Patrimonio
2006	2007	\$ 34.696.000	\$ 83.896.000	N/A
2007	2008	\$ 36.920.000	\$ 88.216.000	N/A
2008	2009	\$ 39.752.000	\$ 95.976.000	N/A
2009	2010	\$ 41.200.000	\$ 98.220.000	N/A

Conforme a lo anteriormente expuesto, y los ingresos recibidos durante las vigencias 2008 a 2010, podemos observar que el señor JAIME ANTONIO PASTRANA ARANGO para dichos años gravables, está clasificado en el régimen común, por ende, a fin de determinar la base para liquidar la sanción y el impuesto de industria y comercio para las citadas vigencias, se tendrán en cuenta los siguientes ingresos:

CONCEPTO	2007	2008	2009	2010
Honorarios, comisiones y servicios	\$ -		\$ 34.800.000	\$ 42.000.000
Intereses y rendimientos financieros	\$ 1.868.000	\$ 384.000	\$ 58.000	\$ -
Otros	\$ 32.353.000	\$ 4.276.118.000	\$ 68.956.000	\$ 64.201.389
Total ingresos	\$ 34.221.000	\$ 4.276.502.000	\$ 103.814.000	\$ 106.201.389

Nótese que para el año gravable 2007, los ingresos recibidos por el recurrente ascendieron a la suma de \$34.221.000, cifra que lo ubica en el régimen simplificado para esta vigencia gravable, y al estar por debajo de los 80 salarios mínimos mensuales vigentes lo exonera de la obligación de presentar la declaración del impuesto de industria y comercio y su impuesto será igual a las sumas retenidas por tal concepto (Artículo 37 D. D. 807 de 1993), razón por la cual se levantará la sanción impuesta respecto de dicho año, situación que no se presenta respecto de la vigencias 2008 a 2010, en los cuales como quedó dicho pertenecía al régimen común del impuesto de industria y comercio.

Por otro lado, acompaña el recurrente con el recurso de reconsideración certificación de Contador Público, sin que ella contenga exigencias por la Jurisprudencia, particularmente por el H. Consejo de Estado en la siguiente sentencia:

[...]

Es de advertir que la obligación formal de declarar asociada al impuesto en cuestión debe empezar a cumplirse a partir de los períodos gravables en que se realizaron actividades gravadas en Bogotá, así en periodos posteriores a ellos no se haya realizado operación alguna (*esto último, por lo menos, hasta el 6º bimestre de 2011, pues a partir del 2012 la situación cambia. en virtud de lo establecido en el artículo 7º del Acuerdo Distrital 469 de 2011, según el cual si no se realizó actividad gravada alguna en un determinado periodo no debe declararse*) y consecuentemente no se haya obtenido ingresos, como ocurre según el acto recurrido para los bimestres I a IV del año gravable 2011, pues el vínculo jurídico con el Distrito Capital surge a partir de aquél momento.

Habida cuenta de todo lo anterior, los motivos de inconformidad formulados por la impugnante no tienen vocación de prosperidad, razón por la cual este Despacho debe proceder a modificar el acto recurrido.

De lo expuesto y contrario a lo afirmado por la parte actora, la Administración distrital indicó de forma clara que el señor PASTRANA al haber efectuado inversiones en acciones, ejerció una actividad de comercio gravada con el impuesto de industria y comercio, y en consecuencia, debía presentar las declaraciones correspondientes.

De igual forma, al señalar los requisitos para pertenecer al régimen común y el rango de ingresos para quedar incluido en este, y comparar con los ingresos que la Administración entendió como gravados, concluyó que el demandante estaba

ubicado en el régimen común para las vigencias 2008 a 2010. Así, si se indicó porqué se encontraba incluido dentro del régimen común el demandante.

De conformidad con lo expuesto, la motivación mencionada, era la pertinente y permitía al actor conocer las razones de la sanción impuesta, su fundamento jurídico y fáctico, de manera que pudo controvertir y ejercer su derecho de defensa, como en efecto lo hizo al recurrir el acto sancionatorio.

En ese orden de ideas, el cargo no prospera.

(ii) El contribuyente no ostenta la calidad de comerciante y pertenecía al régimen simplificado para los años 2007 a 2010 y por tanto no estaba obligado a presentar la declaración; (iii) si la Administración distrital impuso sanción por no declarar con base en ingresos que no se encuentran gravados con el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros

Lo primero que precisa la Sala es que el análisis relativo a que si el contribuyente ostenta la calidad de comerciante y pertenece al régimen simplificado, se hará respecto de los años 2008 a 2010 por cuanto la sanción del año 2007 fue levantada en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

Cabe aclarar que los cargos (ii) y (iii) se analizarán de manera conjunta por cuanto para determinar a cual régimen pertenece el accionante será necesario establecer si los ingresos percibidos por dividendos y por la venta de activos están o no gravados con el impuesto de industria y comercio.

Marco normativo

Ley 14 de 1983⁶, a través de lo señalado en su artículo 32 autorizó el Impuesto de Industria y comercio como un tributo de carácter territorial, cuya materia imponible es el desarrollo de la actividad comercial, industrial o de servicios en las respectivas jurisdicciones municipales, realizada directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.

⁶ Por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones

Por su parte, el Decreto 352 de 2002⁷ contentivo de la normativa sustantiva tributaria en el Distrito Capital, en su artículo 32 señala el hecho generador del impuesto de industria y comercio en los siguientes términos:

Artículo 32. Hecho generador.

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.

Como se observa de la norma trascrita, el hecho generador está constituido por el ejercicio directo o indirecto de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios dentro de la jurisdicción del Distrito Capital.

Respecto de lo que se entiende por actividad comercial, de servicio y del periodo gravable del impuesto de industria y comercio, el Decreto 352 de 2002, dispuso:

Artículo 34. Actividad comercial.

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 por la ley como actividades industriales o de servicios.

Artículo 35. Actividad de servicio.

Es actividad de servicio, toda tarea, labor o trabajo ejecutado por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien lo contrata, que genere una contraprestación en dinero o en especie y que se concrete en la obligación de hacer, sin importar que en ella predomine el factor material o intelectual.

[...]

Artículo 36. Período gravable.

Por período gravable se entiende el tiempo dentro del cual se causa la obligación tributaria del impuesto de industria y comercio y es bimestral.

En lo relativo a la base gravable del impuesto de industria y comercio, el numeral 5º del artículo 154 del Decreto 1421 del 21 de julio de 1993 y el artículo 42 del Decreto 352 de 2002, expresan lo siguiente:

Decreto 1421 de 1993

ART. 154.—**Industria y comercio.** A partir del año de 1994, se introducen las siguientes modificaciones al impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital:

⁷ "Por el cual se compila y actualiza la normativa sustantiva tributaria vigente, incluyendo las modificaciones generadas por la aplicación de nuevas normas nacionales que se deban aplicar a los tributos del Distrito Capital, y las generadas por acuerdos del orden distrital".

[...]

5. Su base gravable estará conformada por los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el periodo gravable. Para determinarlos, se restará de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los correspondientes a actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos. Hacen parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en esta disposición. Con base en estudios y factores objetivos, el concejo podrá establecer presunciones de ingresos mensuales netos para determinadas actividades.[...]

Decreto 352 de 2002

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

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

PAR. PRIMERO.—Para la determinación del impuesto de industria y comercio no se aplicarán los ajustes integrales por inflación.[...] (Subraya la Sala)

De acuerdo con lo anterior, la base gravable del impuesto de industria y comercio está conformada por los ingresos⁸ netos del contribuyente obtenidos durante el periodo⁹, que se determinan al detracer del total de ingresos ordinarios y extraordinarios obtenidos durante el periodo, los correspondientes a actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, las exportaciones y la venta de activos fijos.

En lo tocante a los **activos fijos**, el Consejo de Estado ha sostenido¹⁰ que, ante la falta de definición de dicho concepto por la normatividad que regula el impuesto de industria y comercio, se hace necesario acudir a lo establecido en el Estatuto Tributario, que clasificó los activos enajenados, en su artículo 60, así:

Art. 60. Clasificación de los activos enajenados. Los activos enajenados se dividen en movibles y en fijos o inmovilizados.

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

⁸ El artículo 38 del Decreto 2649 de 1993 estableció que "Los ingresos representan flujos de entrada de recursos, en forma de incrementos del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades realizadas durante un periodo, que no provienen de los aportes de capital".

⁹ Según las normas referidas en el Distrito Capital el periodo gravable es bimestral.

¹⁰ Consejo de Estado. Sentencia del 22 de septiembre de 2004, Exp. 13726, M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

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

La norma en cita establece que los activos se clasifican en movibles o fijos e incluye para ambas categorías los bienes corporales muebles (títulos valores) o inmuebles y los incorporales, la diferencia radica en la negociación de los mismos, es decir, debe analizarse si se enajenan o no dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente.

Al respecto, el artículo 12 del Decreto 3211 de 1979¹¹, sobre la clasificación de las acciones como activo fijo, indicó:

“Artículo 12. De conformidad con el artículo 20 del Decreto 2053 de 1974, las acciones que se adquieren y no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente son activos fijos. Las acciones que se enajenen dentro del giro ordinario de los negocios son activos movibles.”

Por lo anterior, la base gravable del impuesto de industria y comercio estará conformada por los ingresos netos percibidos durante el periodo, los que se obtiene al deducir del total de ingresos ordinarios y extraordinarios, entre otros factores, los correspondientes a la venta de activos fijos, concepto del cual hacen parte las acciones que se enajenen por fuera del giro ordinario de los negocios del contribuyente.

En sentencia de 7 de marzo de 2013, el Consejo de Estado con el fin de brindar un entendimiento claro del artículo 60 del E. T., previamente citado, expresó:

De la norma transcrita se observa que son activos fijos o inmovilizados aquellos bienes que ordinariamente no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente, es decir que su venta no corresponde con el desarrollo del objeto social principal del contribuyente o ente económico, de manera que tales ventas sean ocasionales y en tal caso los posibles ingresos obtenidos en su enajenación son considerados como extraordinarios, dentro de la normatividad de los impuestos de renta (E.T. artículo 26) y de industria y comercio (D. 1421 de 1993 artículo 154 numeral 5°) así como también en el Plan Único de Cuentas (PUC) para los comerciantes se encuentra prevista en la cuenta 4245 (Ingresos no Operacionales - Utilidades en venta de propiedades planta y equipo).

“Por último, es pertinente también aclarar que respecto de las clases de activos fijos además de las previstas ordinariamente en la doctrina contable y señaladas en el PUC para comerciantes, como son los terrenos, construcciones y edificaciones, maquinaria y equipo, equipo de oficina y equipo de computación, entre otros, la Sala considera que las acciones o participaciones societarias pueden considerarse también como activos fijos, dado precisamente el carácter

¹¹ Por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 20 de 1979 y se dictan otras disposiciones. (Ley 20 de 1979 “Por la cual se crean estímulos al contribuyente, se fomenta la capitalización del país y se dictan otras disposiciones en materia tributaria”)

permanente que ordinariamente ostentan al no enajenarse dentro del objeto social del ente económico, como es propio de los activos movibles. Así pues, para la Sala dentro del concepto de activos fijos para efectos de industria y comercio deben entenderse las acciones cuando no se enajenan dentro del giro ordinario del negocio, dando aplicación a la norma reglamentaria del artículo 60 del Estatuto Tributario (Decreto 2053 de 1974 artículo 20) que aunque previsto para el impuesto de renta, dada la ausencia de normatividad sobre el particular en el citado impuesto municipal, resulta pertinente el artículo 12 del decreto 3211 de 1979 que a la letra dice:

"ARTICULO 12. De conformidad con el artículo 20 del Decreto 2053 de 1974, las acciones que se adquieren y no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente son activos fijos. Las acciones que se enajenen dentro del giro ordinario de los negocios son activos movibles" (se ha subrayado).

"De todo lo anterior se tiene que en el Distrito Capital a partir del año gravable de 1994, la base gravable del impuesto de industria y comercio está constituida por los ingresos netos percibidos en cada período bimestral, obtenidos de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios disminuidos entre otros con los ingresos por la utilidad en la venta de activos fijos, entre los cuales están las acciones cuando éstas no constituyen el giro ordinario de los negocios del contribuyente".

Esta posición se reiteró en providencia del 26 de marzo de 2009, en la cual también se discutía en torno al impuesto de industria y comercio, así¹²:

"Sobre la naturaleza de los activos, atendiendo a la clasificación prevista en el artículo 60 del Estatuto Tributario Nacional, ha dicho la Sala en varias oportunidades, que la diferencia fundamental entre activos fijos y activos móviles radica en que estén destinados o no a la enajenación dentro del giro de los negocios del contribuyente, de manera que si un bien se enajena dentro del giro ordinario de los negocios tiene el carácter de activo movable, pero si no está destinado a ser enajenado en desarrollo de la actividad ordinaria de la empresa, es un activo fijo o inmovilizado."

Y en fallo del 12 de mayo de 2010 en un caso en también se discutía en torno al tratamiento en el ICA de los ingresos por venta de acciones¹³:

"Esta Corporación ha sostenido que de la base gravable del impuesto de industria y comercio están excluidos los ingresos por la utilidad en la venta de activos fijos, entre los cuales están las acciones, cuando éstas no constituyen el giro ordinario de los negocios del contribuyente. De acuerdo con lo expuesto, en los términos del artículo 60 del Estatuto Tributario Nacional la enajenación de las mencionadas acciones se clasifica como venta de activos fijos, la cual no hace parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, según lo dispuesto en el Decreto 352 del 2002 [42], vigente para la época."

Ahora, la determinación de si la venta de acciones se considera dentro del giro ordinario de los negocios de la empresa, debe hacerse con base no sólo en la descripción de su objeto social, sino también en la intención y manejo, contable y operativo, que se haya hecho de estos bienes, lo cual exige el análisis de los elementos fácticos probados en el proceso."(Subraya la Sala)

¹² Sección Cuarta, C.P. Martha Teresa Briceño, exp. 16584

¹³ Sección Cuarta, C.P. William Giraldo Giraldo, exp. 17339. Igualmente sentencia del 4 de febrero de 2010, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, exp. 16828

En pronunciamiento 20 de noviembre de 2014, consejero ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, radicado 18750, estableció los parámetros bajo los cuales la percepción de dividendos se puede considerar como una actividad gravada con el impuesto de industria y comercio. Dicha postura fue recogida en sentencia del 29 de junio de 2017, consejera ponente (e) Stella Jeannette Carvajal Basto, dentro del expediente 21918, en donde expresó:

En ese sentido, en la sentencia del 20 de noviembre de 2014¹⁴, la Sala consideró lo siguiente frente a los ingresos por dividendos:

(...) la ejecución de actos de comercio –como el de intervención como asociado en la constitución de sociedades– puede ser ocasional o puede ser habitual y ejercerse de manera profesional. En el primer caso, el acto de comercio no constituye actividad mercantil gravada con el impuesto de industria y comercio. En cambio, el ejercicio habitual y profesional, sí, caso en el cual, la base gravable del impuesto la constituye el ingreso que se percibe por concepto de dividendos pues es la forma en que se materializa la ganancia obtenida por la ejecución de la referida actividad mercantil.

Es menester advertir, además, que cuando la intervención como asociado en la constitución de sociedades se ejecuta de manera habitual y profesional, lo normalmente acostumbrado es que las acciones formen parte del activo movable de la empresa. Pero eso no obsta para que las acciones formen parte de su activo fijo. Lo relevante es que, en uno u otro caso, los dividendos que percibe quien ejecuta de manera habitual y profesional la intervención como asociado en la constitución de la sociedad están gravados con el impuesto de industria y comercio. Solo los ingresos por la venta de bienes que constituyan activo fijo están exentos por disposición legal.¹¹ Por lo tanto, no es pertinente aplicar esa regla de exención a los ingresos por dividendos de acciones que constituyan activo fijo para quien ejecuta de manera habitual y profesional la intervención como asociado en la constitución de sociedades.

El pronunciamiento transcrito precisó que aún en el evento en que quien perciba los dividendos tenga la calidad de comerciante, la percepción de dividendos no puede entenderse como actividad mercantil, ni entenderse que se trata de los actos a que alude el numeral 5° del artículo 20 del Código de Comercio (norma citada en la sentencia de 7 de marzo de 2013).

Con todo, aclara que la percepción de dividendos, hecho de ejecución sucesiva y permanente, tiene lugar cuando se interviene como asociado en la constitución de una sociedad. Así, percibir dividendos, no es un acto de comercio, en cambio, intervenir como asociado en la constitución de sociedades es un acto de comercio.

Resalta la importancia de no confundir el hecho con el acto, pero, reconoce, que para la percepción de dividendos es necesario que se ejecute el acto de comercio

¹⁴ Sección Cuarta del Consejo de Estado, expediente 18750, M.P. Hugo Fernando Bastidas.

y, en esa medida, hecho y acto son inescindibles pues no se pueden percibir dividendos si no se ha intervenido como asociado en la constitución de sociedades.

De cara a la ejecución de actos de comercio, como es intervenir como asociado en la constitución de sociedades, explica que puede ser ocasional o puede ser habitual y ejercerse de manera profesional. En el primer caso, el acto de comercio no constituye actividad mercantil gravada con el impuesto de industria y comercio. En cambio, el ejercicio habitual y profesional, sí, caso en el cual, la base gravable del impuesto la constituye el ingreso que se percibe por concepto de dividendos pues es la forma en que se materializa la ganancia obtenida por la ejecución de la referida actividad mercantil.

Advierte, que cuando la intervención como asociado en la constitución de sociedades se ejecuta de manera habitual y profesional, lo normalmente acostumbrado es que las acciones formen parte del activo movable de la empresa. Sin embargo, ello no obsta para que las acciones formen parte de su activo fijo. Destaca, que, en uno u otro caso, los dividendos que percibe quien ejecuta de manera habitual y profesional la intervención como asociado en la constitución de sociedad están gravados con el impuesto de industria y comercio. Solo los ingresos por la venta de bienes que constituyan activo fijo están exentos por disposición legal. Por lo tanto, no es pertinente aplicar esa regla de exención a los ingresos por dividendos de acciones que constituyan activo fijo para quien ejecuta de manera habitual y profesional la intervención como asociado en la constitución de sociedades.

Del caso concreto,

El Consejo de Estado, Sección Primera, en lo relacionado con la carga de la prueba, mediante fallo proferido el 10 de marzo de 2011 dentro del expediente 1300123310001999008901, consejero ponente Marco Antonio Velilla Moreno, expresó lo siguiente:

De conformidad con el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil:

“Artículo 177. Carga de la prueba. Incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen.

Los hechos notorios y las afirmaciones o negaciones indefinidas no requieren prueba”.

Este artículo impone a las partes la obligación de probar los hechos que implican una determinada consecuencia jurídica, facultad que se ha denominado la carga de la prueba.

Tal como lo establece Couture la carga procesal es *"una situación jurídica, instituida en la ley, consistente en el requerimiento de una conducta de realización facultativa normalmente establecida en interés del propio sujeto, y cuya omisión trae aparejada una consecuencia gravosa para él"*¹⁵

Al respecto la jurisprudencia de esta Corporación ha señalado que:

"...la noción de carga se traduce en que a pesar de la igualdad de oportunidades que, en materia de pruebas, gobierna las relaciones entre las partes procesales, dicho punto de partida no obsta para que corra por cuenta de cada una de ellas la responsabilidad de allegar o procurar la aportación, al expediente, de la prueba de ciertos hechos, bien sea porque los invoca en su favor, bien en atención a que de ellos se deduce lo que pide o a lo que se opone, ora teniendo en cuenta que el hecho opuesto está exento de prueba (verbigracia, por venir presumido por la ley o por gozar de notoriedad o por tratarse de una proposición (afirmación o negación) indefinida.

En ese orden de ideas, el concepto de carga de la prueba se convierte en (i) una regla de conducta para el juez, en virtud de la cual se encontrará en condiciones de proferir fallo de fondo incluso cuando falte en el encuadramiento la prueba del hecho que sirve de presupuesto a la norma jurídica que debe aplicar y, al mismo tiempo, (ii) en un principio de autorresponsabilidad para las partes, derivado de la actividad probatoria que despliegan en el proceso, pues si bien disponen de libertad para aportar, o no, la prueba de los hechos que las benefician y/o la contraprueba de aquellos que, habiendo siendo acreditados por el adversario en la litis, pueden perjudicarlas, las consecuencias desfavorables derivadas de su eventual inactividad probatoria corren por su cuenta y riesgo.

(...)

La carga de la prueba es, por consiguiente, una medida imprescindible de sanidad jurídica y una condición sine qua non de toda buena administración de justicia.

La referida norma legal (el artículo 177 del C.P.P.) desarrolla el tradicional aforismo de acuerdo con el cual quien afirma un hecho debe probarlo: "incumbit probatio qui dicit non qui negat". Ello se traduce, en los procesos que cursan ante el Juez de lo Contencioso Administrativo, en que quien pretende determinado efecto jurídico debe acreditar los supuestos de hecho de las normas en que se ampara, luego, en general, corresponde la carga de la prueba de los hechos que sustentan sus pretensiones, en principio, al demandante, al paso que concierne al demandado demostrar los sucesos fácticos en los cuales basa sus excepciones o su estrategia de defensa. Si aquél no cumple con su onus probandi, la consecuencia que habrá de asumir será la desestimación, en la sentencia, de su causa petendi; si es éste, en cambio, quien no satisface la exigencia probatoria en punto de los supuestos fácticos de las normas cuya aplicación conduciría a la estimación de sus excepciones o de los argumentos de su

¹⁵ Couture, Eduardo. "Fundamentos del derecho procesal civil". Buenos Aires: Ediciones de la Palma, 1958.

defensa, deberá asumir, consiguientemente, una fallo adverso a sus intereses¹⁶.

Es claro entonces que si la parte no asume la carga de probar deberá afrontar las consecuencias negativas que de ello se deriven.

Adicionalmente, si bien el juez está en la obligación de decretar la prueba cuando sea legalmente permitida, eficaz, verse sobre hechos pertinentes y no resulte superflua, al igual que viabilizar la misma haciendo los correspondientes oficios, la parte tiene la carga de realizar las diligencias necesarias para que la prueba efectivamente se lleve a cabo.

De acuerdo con el aparte previamente citado, es claro que si la parte no asume la carga de probar deberá afrontar las consecuencias negativas que de ello se deriven.

Dentro del expediente se observa que la Administración de impuestos, para concluir que el actor se encontraba obligado a presentar las declaraciones del impuesto de industria y comercio, tuvo en cuenta la información reportada en la declaración de renta de los años 2007 a 2011.

Para los periodos en cuestión, esto es, 2008 a 2011, el actor, quien indicó como actividad principal 0090¹⁷ declaró en renta lo siguiente (f. 8 a 13 C. A.):

CONCEPTO	2008	2009	2010	2011
Honorarios, comisiones y servicios	\$ -	\$ 34.800.000	\$ 42.000.000	\$ -
Intereses y rendimientos financieros	\$ 384.000	\$ 58.000	\$ -	\$ -
Otros	\$ 4.276.118.000	\$ 68.956.000	\$ 64.201.389	\$ -
Total ingresos	\$ 4.276.502.000	\$ 103.814.000	\$ 106.201.389	\$ -

Cabe señalar que en las instrucciones de diligenciamiento de la declaración de renta y complementarios para personas naturales y asimiladas no obligadas a llevar contabilidad, formulario 210, se indica que en el renglón 38 "otros ingresos", se debe escribir el valor de otros ingresos diferentes a los incluidos en las casillas de salarios, honorarios, intereses y rendimientos financieros, tales como:

- Arrendamientos de bienes muebles e inmuebles
- Ingresos por venta de activos fijos poseídos por menos de dos años

¹⁶ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Tercera Bogotá, D.C., febrero dieciocho (18) de dos mil diez (2010). Consejero ponente: Mauricio Fajardo Gómez Radicación número: 19001-23-31-000-1997-01038-01(18076)

¹⁷ 0090 Rentistas de Capital sólo para Personas Naturales

Personas naturales y sucesiones ilíquidas, cuyos ingresos provienen de intereses, descuentos, beneficios, ganancias, utilidades y en general, todo cuanto represente rendimiento de capital o diferencia entre el valor invertido o aportado, y el valor futuro y/o pagado o abonado al aportante o inversionista.

- Demás intereses y rendimientos que no son de carácter financiero (intereses presuntivos, rendimiento por préstamos otorgados por la sociedad a sus socios o accionistas o éstos a la sociedad, ingresos fiduciarios)
- Dividendos y participaciones
- Ingresos provenientes de la actividad que consista simplemente en comprar y vender ganado o productos de la ganadería o sacrificarlo para la venta de carne y subproductos
- Demás ingresos a título de impuesto sobre la renta no especificados

Así las cosas, como el actor en su calidad de rentista de capital obtuvo ingresos correspondientes a dividendos y a la venta de activos, para la Administración distrital, ejerció actividad gravada por con el impuesto de industria y comercio.

Ahora bien, como se indicó en el aparte correspondiente al marco normativo que, cuando la intervención como asociado en la constitución de sociedades se ejecuta de manera habitual y profesional, lo normalmente acostumbrado es que las acciones formen parte del activo movable, así formen parte de su activo fijo.

Lo relevante es que, en uno u otro caso, los dividendos que percibe quien ejecuta de manera habitual y profesional la intervención como asociado en la constitución de la sociedad están gravados con el impuesto de industria y comercio. Solo los ingresos por la venta de bienes que constituyan activo fijo están exentos por disposición legal.

En ese sentido, lo que corresponde verificar a la Sala es si los ingresos por dividendos y por venta de acciones provienen de bienes que constituyen activos fijos.

Se encuentra en el expediente que el actor pretende probar que los mencionados ingresos son activos fijos mediante certificado de contador público, con todo, el Consejo de Estado¹⁸ ha precisado que estos documentos para que tengan el carácter de prueba contable debe tener un grado de detalle en cuanto a los libros,

¹⁸ Consejo de Estado, Sección Cuarta, C. P. Julio Roberto Piza Rodríguez, 16 de noviembre de 2017; Radicación número: 25000-23-37-000-2012-00117-01(20529)

cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrar. Que, además, debe informar si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos, y si refleja la situación financiera del ente económico. Pero, y principalmente, deben permitir llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar¹⁹.

Valorada la certificación aportada por la demandante, visible en folio 68 del cuaderno de antecedentes, la Sala aprecia que no atiende las exigencias para que sea tenida como un medio de prueba convincente, pues, se limita a informar sobre diferentes valores pero sin ofrecer ningún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrar.

Lo anterior deja ver que el demandante no desplegó una conducta diligente en materia probatoria, por cuanto se limitó a allegar una certificación que no cumplía con los requisitos para ser tenida como prueba e hizo afirmaciones respecto a la falta de valoración por parte de la Administración distrital para determinar si los ingresos por dividendos y venta de activos provenían de activos fijos, pero no brindó los elementos para realizar tal valoración, es más, no se encuentran documentos tendientes a demostrar la calidad de activos fijos de las dividendos, tales como certificaciones de las sociedades en las cuales fue inversionista que permitan demostrar esa calidad.

Además, téngase en cuenta que en la declaración de renta en el renglón "otros ingresos", se deben incluir los ingresos por venta de activos fijos poseídos por menos de dos años, esto permite inferir que los dividendos percibidos provienen de acciones que fueron adquiridas por menos de dos años, las cuales, fueron vendidas.

Así las cosas, debido a que el actor no logró desvirtuar la legalidad de los actos y quedó demostrado que la Administración tomó ingresos que estaban gravados con el impuesto de industria y comercio por cuanto el actor no probó que el ingreso provenía de activos fijos, había lugar a imponer sanción por no declarar y con base en los ingresos tomados de la declaración de renta, al ser producto de actividad gravada con el impuesto de industria y comercio, como es intervenir en sociedades como accionista y en consecuencia, el ingreso proveniente de la venta de esas acciones igualmente se encuentra gravado con el impuesto de industria y comercio.

¹⁹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. CP: Ligia López Díaz. Sentencia del 6 de marzo de 2008. Radicación n: 250002327000200291426 01 (15931).

Una vez determinado que el actor era sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio por los periodos en cuestión, es necesario determinar si su obligación de declarar era anual al ser parte del régimen simplificado o bimestral al ser del régimen común.

El artículo 499 del Estatuto Tributario indica quienes pertenecen al régimen simplificado del impuesto sobre las ventas, siempre y cuando cumplan la totalidad de las siguientes condiciones:

1. Que en el año anterior hubieren obtenido ingresos brutos totales provenientes de la actividad inferiores a cuatro mil (4.000) UVT (\$83.896.000) (uvt año 2007 \$20.974).
2. Que tengan máximo un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejercen su actividad.
3. <Numeral INEXEQIBLE> Que su establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio no se encuentre ubicado en un centro comercial o dentro de almacenes de cadena. Al efecto se entiende por centro comercial la construcción urbana que agrupe a más de veinte locales, oficinas y/o sedes de negocio.
4. Que en el establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio no se desarrollen actividades bajo franquicia, concesión, regalía, autorización o cualquier otro sistema que implique la explotación de intangibles.
5. Que no sean usuarios aduaneros.
6. Que no hayan celebrado en el año inmediatamente anterior ni en el año en curso contratos de venta de bienes o prestación de servicios gravados por valor individual y superior a 3.300 UVT (\$83.896.000) (Uvt año 2008 22.054).
7. Que el monto de sus consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras durante el año anterior o durante el respectivo año no supere la suma de 4.500 UVT (\$99.243.000) (uvt año 2008 \$22.054).

Se desprende de lo anterior, que para el año gravable 2008, si bien el actor en el año anterior obtuvo ingresos brutos totales provenientes de la actividad inferiores a \$83.896.000, no tiene establecimiento de comercio, ni es usuario aduanero ni

celebró en el año anterior ni en ese contratos de venta de bienes o prestación de servicios gravados por valor individual y superior a \$83.896.000, el monto de sus consignaciones bancarias o depósitos durante el respectivo año superaron la suma de \$99.243.000, por cuanto obtuvo otros ingresos en la suma de \$4.276.118.000.

Así, como para ser parte del régimen simplificado debe cumplir la totalidad de requisitos del artículo 499 e incumplió el correspondiente al monto de las consignaciones o depósitos, para el año gravable 2008, hacia parte del régimen común y debía presentar declaración bimestral del impuesto de industria y comercio, tal y como lo estableció la Administración de impuestos.

En lo que respecta al año gravable 2009, como en el año anterior obtuvo ingresos brutos totales provenientes de la actividad de \$4.276.502.000, esto es, superiores a 4.000 UTV (\$88.216.000), igualmente hacía parte del régimen común.

Igual sucede para el año 2010, por cuanto los ingresos brutos del año 2009 fueron superiores a \$95.052.000 (4000 UVT (\$23.763 año 2009)), esto es \$103.814.000.

En lo relativo al año 2011, la Sala indica que de conformidad con lo señalado en el artículo 5 del Acuerdo 65 de 2002, los contribuyentes que pertenezcan al régimen común, sólo podrán acogerse al régimen simplificado cuando demuestren que en los 3 años fiscales anteriores, se cumplieron, por cada año, las condiciones establecidas en el artículo 4 del mencionado acuerdo.

En consecuencia, como en los 3 años anteriores hacía parte del régimen común, para el año gravable 2011 el accionante estaba obligado a declarar bajo ese mismo régimen, esto es de forma bimestral así no haya obtenido ingresos, pues solamente a partir del 6º bimestre de 2011, en virtud de lo establecido en el artículo 7º del Acuerdo 469 de 2011, si no se realizó actividad gravada no debía declararse. Este cargo no prospera.

(iv) Si la sanción no fue debidamente determinada al haber sido calculada sobre la base de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente.

Debido a que el actor no logró desvirtuar la legalidad de los actos demandados, la sanción por no declarar fue debidamente determinada sobre los ingresos de actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio.

La Sala precisa que el actor deberá pagar los valores correspondientes a la sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio determinada en los actos acusados, más los intereses moratorios conforme a lo establecido en los artículos 634 y 635 del E.T.N., eso sí, teniendo en cuenta los pagos realizados en las declaraciones anuales, según lo previsto en el artículo 804 del E.T.N. Este cargo tampoco prospera.

- Costas

Finalmente, de conformidad con lo previsto en el artículo 365 del CGP, aplicable por expresa remisión del artículo 306 del CPACA y teniendo en cuenta el criterio del Consejo de Estado, según el cual solo procede condena en costas cuando aparezcan causadas y comprobadas, la Sala considera que en el presente caso no hay lugar a condena en costas, toda vez que no se encuentran probadas

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta –Subsección A, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

F A L L A

PRIMERO: NIEGANSE las pretensiones de la demanda

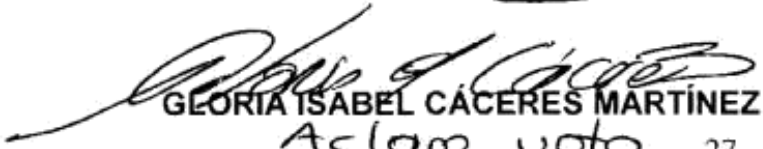
SEGUNDO: No se condena en costas, por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

TERCERO: En firme esta providencia y hechas las anotaciones correspondientes, archívese el expediente, previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen, y de gastos del proceso a la parte demandante, si a ello hubiere lugar. Déjense las constancias del caso.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE

Discutida y aprobada en la sesión realizada en la fecha.


LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO


GLORIA ISABEL CÁCERES MARTÍNEZ

Aclaro voto 27


AMPARO NAVARRO LÓPEZ

