



Radicado: 25000-23-37-000-2013-01187-01 (23533)  
Demandante: Gonzalo Cepeda Arciniegas

**CONSEJO DE ESTADO  
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá, D.C., seis (06) de mayo de dos mil veintiuno (2021)**

<b>Referencia</b>	Nulidad y restablecimiento del derecho
<b>Radicación</b>	25000-23-37-000-2013-01187-01 (23533)
<b>Demandante</b>	GONZALO CEPEDA ARCINIEGAS
<b>Demandado</b>	SECRETARÍA DE HACIENDA DISTRITAL DE BOGOTÁ
<b>Temas</b>	Impuesto de Industria y Comercio. Sanción por no declarar. Ingresos obtenidos por dividendos. Rentista de capital.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 27 de septiembre de 2017, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca – Sección Cuarta – Subsección “A” (ff. 307 a 320), que decidió:

**“PRIMERO: ANÚLANSE** la Resolución No. 13452 DDI 40103 (sic) y/o 2012EE200588 del 10/08/2012, proferida por la Jefe de la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, por medio de la cual se le impuso una sanción por no declarar el Impuesto de Industria y Comercio correspondiente a los bimestres 4, 5 y 6 del año 2007 y 1 a 6 de los años 2008 a 2010; así como de la Resolución No. DDI 22190 del 23 de abril de 2013 y/o 2013EE74299, emitida por el Jefe de la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributario de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, por la cual se desató el recurso de reconsideración confirmando el acto anterior.

**SEGUNDO: A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, DECLÁRESE** que el señor GONZALO CEPEDA ARCINIEGAS no está obligado a pagar suma alguna por concepto de la sanción impuesta en los actos que se anulan.

**TERCERO:** No se condena en costas por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.”

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

Previo emplazamiento para declarar, la Administración tributaria profirió la Resolución Nro. 1352DDI40103 del 10 de agosto de 2012, mediante la cual impuso sanción al contribuyente por no declarar el Impuesto de Industria y Comercio en el Distrito por los bimestres 4 a 6 del año 2007 y los seis bimestres de los años 2008 a 2010, al ejercer la actividad de comercio de “rentista de capital” (ff. 79 a 88 cp).

El demandante presentó recurso de reconsideración en el cual aportó las declaraciones presentadas el 28 de septiembre de 2012 con el fin de reducir la sanción impuesta. El recurso fue resuelto mediante la Resolución Nro. DDI22190 de 23 de abril de 2013, confirmando. (ff. 63 a 77 cp).



La Administración expidió la Resolución Nro. DDI-032497 de 7 de junio de 2013, para pronunciarse sobre la solicitud de reducción de la sanción y resolvió aceptar la reducción de la sanción para los bimestres 2 a 6 de 2009 y negar para los demás períodos al considerar que el contribuyente no pagó la totalidad de las sanciones reducidas (ff. 89 a 93 cp)

## ANTECEDENTES DEL PROCESO

### Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplada en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 4 a 5):

**“PRIMERO.-** Que se declare la nulidad de toda la actuación administrativa por medio de la cual se estableció, en contra del señor GONZALO CEPEDA ARCINIEGAS, ..., una sanción por no declarar el Impuesto de Industria y Comercio correspondiente a los bimestres 4, 5 y 6 del año 2007; y 1, 2, 3, 4, 5 y 6 de los años 2008 a 2010, actuación que comprende los siguientes actos:

- a. Resolución No. 1352 DDI 40103 y/o 2012EE200588 del 10/08/2012 emitida por la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y Consumo-Dirección de Impuestos Distritales, Alcaldía Mayor de Santa Fe de Bogotá D.C., Secretaría de Hacienda.
- b. Resolución No. DDI 22190 del 23 de abril de 2013 y/o 2013EE74299 de la Alcaldía Mayor de Bogotá D.C.- Secretaría de Hacienda Distrital – Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá – DIB de Bogotá- DDI.

Aun cuando no es propio de este tipo de proceso, entendemos debería incluirse como parte de esta actuación administrativa a la Resolución DDI-032497 y/o 2013EE138279 de junio 7 de 2013 ya que aun cuando parezca extraordinario, la Dirección Distrital de Impuestos realiza **otra** decisión sobre la misma Resolución No. 1352 DDI 40103 objeto de demanda, esta vez no para confirmarla sino para entender no procedente la reducción de la sanción efectuada con motivo de la presentación de las declaraciones, no solo duplicando extrañamente la decisión sobre un solo acto administrativo, sino omitiendo el normal proceso de fiscalización de dichas declaraciones.

**SEGUNDO.-** Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de mi poderdante, consistente en resumen, en reconocer que no estaba obligado a presentar declaraciones de impuesto de industria y comercio por los bimestres 4 a 6 del año 2007, y 1 a 6 de los años 2008 a 2010, y exonerarla de la sanción por no declarar y los valores a pagar determinados en dichas resoluciones, y se conmine al Distrito y su Secretaria de Hacienda Distrital al archivo del expediente, y se condene en costas a la demandada (según sentencia del 22 de febrero de 2002 del Consejo de Estado, expediente 12659 ponente Germán Ayala M.).

Como pretensión supletiva, previa revisión de los parámetros de las fuentes de rentas demostrados en los anexos de este expediente, y conminadas dichas autoridades a su verificación, se tase la sanción por no declarar en el impuesto aforado con una base correcta proporcionalmente a la actividad y los ingresos efectivamente obtenidos dentro de dicho Distrito y que efectivamente se consideren base del gravamen, ya que inciden en la tasación de la sanción demandada, sin perjuicio de las nulidades visualizadas en el proceso, conforme con los parámetros alegados y argumentados en esta demanda.”



A los anteriores efectos, el actor invocó como violados los artículos 29, 338 y 363 de la Constitución Política; 20 del Código de Comercio; 563, 565, 567, 568, 688, 691, 715 a 719, 730, 742, 745, del Estatuto Tributario; 197 de la Ley 1607 de 2012, 6, 7, 9, 12, 26, 37, 60, 103 104, 113, 116, 117, del Decreto Distrital 807 de 1993, 5, 31 a 36 y 39 a 42, 53 y 54 del Decreto Distrital 352 de 2002, 7, 12, 13, 14 del Acuerdo 469 de 2011. Los cargos de nulidad se resumen de la siguiente manera (ff. 11 a 56):

## **1. Nulidad por falencias procesales**

Manifestó que nunca se le notificaron los actos previos a la sanción, tales como el oficio persuasivo y el emplazamiento para declarar. Sobre este último manifestó que es indispensable y que en caso de omitirse se puede declarar nula la sanción por no declarar.

El demandante sostuvo que la administración envió a una dirección incorrecta la notificación de los actos previos a la resolución sanción, por lo que la empresa de correo los devolvió, tal como se podía apreciar en las guías de entrega. Frente esta situación, la entidad debió primero verificar su ubicación mediante guías, directorios o cualquier otro medio, antes de proceder a publicar su decisión en un aviso, puesto que este es un medio excepcional para lograr la notificación y solo procede cuando por otros medios o indagaciones no fue posible ubicar al contribuyente.

Puso de presente que la dirección que tuvo en cuenta la administración correspondía a la informada en una declaración de Impuesto de Vehículos, desconociendo que se trataban de impuestos distintos y que no corresponde al lugar de asiento de sus negocios. Así mismo, destacó que su dirección siempre ha sido la informada en el RUT, razón por la cual, si se utilizó la información de su declaración de renta para determinar los ingresos, también debió usarse la dirección reportada.

Afirmó que la administración tuvo conocimiento de la dirección correcta, tanto que la resolución sanción la notificó en debida forma. Por tanto, esta irregularidad debía conducir a la nulidad de la actuación administrativa demandada.

Finalmente, manifestó que hay una violación de las facultades de fiscalización y falta de motivación dado que no se realizó ninguna gestión para establecer la correcta identificación de la base gravable al no verificar si hubo o no actividad gravada. La Administración no señaló el origen de las actividades por las cuales se sanciona ni los ingresos que toma como base para la sanción.

## **2. Carencia de actividad comercial y de la calidad de comerciante.**

Señaló que en los actos erróneamente se expone que tiene la calidad de comerciante, lo cual no es cierto, porque no cuenta con registro en la Cámara de Comercio de Bogotá, contabilidad, local o establecimiento comercial que le permitan a la administración afirmar que ejercía de forma profesional actos de comercio. Es por esto que en el expediente no se cuenta con pruebas que demuestren dicha calidad, tampoco que los actos calificados como de comercio los ejerció de forma profesional y habitual, aspecto fundamental pues



al ser un procedimiento de aforo la carga para la Administración en materia probatoria es mayor.

Resaltó que lo pretendido por la entidad era gravar ingresos como dividendos e intereses los cuales no tuvieron como origen el desarrollo de ninguna actividad comercial. Por el contrario, las sumas fiscalizadas eran los rendimientos y producto de inversiones que realizó desde hacía más de 20 años.

Como sustentó de sus afirmaciones, en el proceso aportó la certificación de la única sociedad que le repartía dividendos por las acciones que adquirió y que eran parte de su activo fijo, por esa razón sus utilidades no podían ser gravadas porque ya habían pagado ICA en cabeza de esa sociedad, lo contrario implicaría una doble tributación.

Indicó que las inversiones se realizaron en sociedades que el mismo creó y la finalidad de la inversión era mantener o conservar su patrimonio, por lo que no se realizaron de manera habitual ni profesional.

### **3. Contenido de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.**

El demandante puso de presente que, en este acto, la Administración afirmó que no obraban en el expediente documentos relacionados con los rendimientos financieros y dividendos, pero los incluyó como ingresos gravados para tasar la sanción, bajo la premisa que tenía la calidad de comerciante, sobre la cual, reitera, no existen pruebas. Por tanto, pretendió aplicar una base gravable sin demostrar los hechos en que se soporta y con fundamento en declaraciones de impuestos de orden nacional, las cuales no constituyen el hecho generador ni dan cuenta de la jurisdicción donde presuntamente realizaba las operaciones.

Advirtió que, el código “rentista de capital” no existía como actividad económica en las resoluciones del Distrito, luego, no podía la entidad aplicarla en su caso por simple analogía. Su actividad era la de empleado y pensionado, y si bien en la declaración de Renta tenía reportada la 0090 “rentista de capital”, ello obedecía a que, por disposición legal, debía señalar en su declaración la actividad que le generara mayor cantidad de ingresos.

Manifestó que las pruebas aportadas fueron rechazadas por la Administración, especialmente las certificaciones, con fundamento en que no cumplían con algunos requisitos y partiendo de la premisa que el contribuyente está obligado a llevar contabilidad, lo cual no es cierto.

Afirmó que presentó voluntariamente las declaraciones de ICA por los periodos fiscalizados sobre los demás ingresos que son diferentes a dividendos, rendimientos, laborales y pensión, con la inclusión de retenciones, sanción reducida e intereses de mora, para lo cual tomó como base la que consideraba aplicable. Sin embargo, la entidad en la resolución que desató el recurso no dijo nada sobre esto.





Adujo que en el trámite administrativo no hubo solicitud de reducción de sanción, pero la Administración, en un proceso nuevo y no contemplado en la ley, expidió la Resolución Nro. DII22190 de 23 de abril de 2013, en la que niega la sanción reducida respecto a unos periodos. Si la administración no estaba de acuerdo con los valores consignados en las declaraciones de ICA y los pagos realizados, debió pronunciarse en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración o acudir a la revisión de las mismas previo requerimiento especial.

Por último, citó jurisprudencia del Consejo de Estado que señalan los casos en que los dividendos e intereses no hacen parte de la base gravable del ICA.

### **Contestación de la demanda**

La entidad demandada se opuso a las pretensiones de la demanda (ff. 173 a 179) en los siguientes términos:

Expuso que para notificar el requerimiento especial debía tomarse la dirección informada por el contribuyente en la última declaración del respectivo impuesto o mediante formato oficial de cambio de dirección presentado ante la oficina correspondiente, según el artículo 7 del Decreto 807 de 1993.

Como para la fecha de expedición del emplazamiento para declarar Nro. 2012EE88018 del 17 de abril de 2012, el contribuyente no había presentado declaraciones del Impuesto de Industria y Comercio, la notificación de este acto administrativo se surtió a la dirección más reciente que se encontraba consignada en la última dirección reportada por el actor en la declaración del Impuesto sobre Vehículos Automotores, del año 2012 esto era, la *Kra 47 A 114-17* de Bogotá.

Las comunicaciones fueron devuelta por la causal “*cerrado*”, por lo que la administración en aplicación del artículo 13 del Acuerdo Distrital 469 de 2011, procedió a publicar el acto en el Registro Distrital y en la página web de la Secretaría de Hacienda, por lo que el emplazamiento para declarar fue debidamente notificado. Agregó que el oficio persuasivo Nro. 2011EE29006 de octubre de 2011 fue enviado a la dirección informada por el actor en la declaración del impuesto de vehículos del 17 de marzo de 2011, *AC 116 70D-53*, la cual fue recibida en esa dirección según la guía emitida por la empresa de correo certificado.

En cuanto a la legalidad de los actos acusados, sostuvo que, en virtud de las normas que regulan la materia y los cruces de información con la DIAN sobre los ingresos reportados en las declaraciones de Renta e IVA del demandante, fue posible constatar que éste debía presentar declaraciones de ICA en el Distrito por la percepción de ingresos gravados como rentista de capital por los bimestres 4 a 6 del año 2007 y los 6 bimestres de los años 2008 a 2010. En este caso, el demandante como accionista está ejerciendo una actividad catalogada como comercial, producto de la cual obtuvo dividendos y participaciones gravadas con ICA, puesto que esa actividad no está enlistada como actividad no sujeta.

### **Sentencia apelada**

El tribunal declaró la nulidad de los actos acusados, con fundamento en lo siguiente



(ff. 307 a 320):

Consideró que se notificó en debida forma el emplazamiento para declarar, comoquiera que el actor no presentó en el Distrito las declaraciones de ICA de las cuales la Administración pudiera tomar la dirección para notificar sus decisiones, ni tampoco demostró que hubiera presentado el formato de cambio de dirección. Por tanto, la entidad estaba habilitada para acudir a la información consignada en otros medios, como en efecto lo hizo al tomar la dirección registrada en las declaraciones del Impuesto sobre Vehículos Automotores para el año 2012, que corresponde a la “*carrera 47 A nro. 114 A – 17*”.

Destacó que en el expediente se constató que a la misma dirección a la que fue enviada la notificación del emplazamiento para declarar, fue remitida la notificación de la resolución sanción, frente a la cual el contribuyente ejerció su derecho de defensa.

De conformidad con lo anterior, estimó que la dirección utilizada por la entidad para notificar el acto previo fue la correcta. Y, si bien la comunicación fue devuelta por la oficina de correos bajo la causal “*cerrado*”, correspondía a la Administración aplicar el artículo 13 del Acuerdo 469 de 2011 y realizar la notificación del acto mediante la publicación de la página web de la entidad, tal como ocurrió en el presente caso.

Manifestó que en los actos demandados la motivación fue pertinente, puesto que se estableció la forma como se determinó la base gravable para imponer la sanción, aclarando que la actividad que generó la misma fue la de rentista de capital. De esto se desprende que el demandante pudo controvertir y ejercer su derecho de defensa.

Por último, precisó que las acciones adquiridas por el demandante y por las cuales obtenía dividendos, eran parte de su activo fijo y fueron obtenidas con el fin de percibir rendimientos periódicos, razón por la cual no se encuentran gravados con ICA porque no correspondían al ejercicio de una actividad comercial.

Además, los dividendos que la administración pretendía gravar eran el producto de la distribución ordinaria que hacían las sociedades anónimas en favor de sus accionistas, respecto de la utilidad neta realizada en el año gravable, sobre la cual ya se había pagado el respectivo impuesto.

Señaló que igual suerte tienen los rendimientos financieros, pues el hecho de contar con una cuenta bancaria que produzca rendimientos, no constituye por sí sola, una actividad gravada con ICA.

Por tanto, y de acuerdo con la Jurisprudencia de esta Corporación, consideró que la sanción por no declarar quedó sin sustento. No condenó en costas.

### **Recurso de apelación**

La entidad demandada apeló la decisión de primera instancia (ff. 329 a 333). Señaló que el Tribunal desconoció su derecho a la igualdad y debido proceso, por cuanto los supuestos de hecho de las sentencias que fueron el fundamento de la decisión eran diferentes a los expuestos en el presente caso pues se referían a la sujeción pasiva de personas jurídicas, venta de activos fijos y percepción de dividendos por



entidades sin ánimo de lucro y, en esa medida, no le eran aplicables.

Insistió que, de conformidad con las normas sobre la materia y la jurisprudencia del Consejo de Estado, la percepción de dividendos y participaciones constituyen ingresos gravados con ICA.

En cuanto a las personas naturales, el ejercer alguna de las actividades comerciales contenidas en el artículo 20 del Código de Comercio, implica la realización de una actividad sujeta a ICA, y en este caso, quedó demostrado con el “*certificado del revisor fiscal*”, que el demandante ejerció actividades de comercio desde el momento en que fue constituida la sociedad de la que hacía parte y por la cual percibía dividendos.

### Alegatos de conclusión

El **demandante** reiteró que (i) los actos previos a la resolución sanción no se notificaron en debida forma, (ii) que los actos acusados eran nulos por falta de motivación y (iii) no era sujeto pasivo del ICA (ff. 344 a 348).

La entidad **demandada** insistió en los mismos argumentos del recurso de apelación (ff. 349 a 350).

### Concepto del Ministerio Público

El Procurador Sexto Delegado ante esta Corporación conceptuó a favor de la confirmatoria de la sentencia apelada, con fundamento en que los dividendos no podían ser gravados con ICA, toda vez que no se ejecuta ninguna actividad comercial, industrial o de servicios. Además, al ser producto de la distribución ordinaria que realizan las sociedades en favor de sus accionistas, estos rendimientos ya han pagado el respectivo impuesto en cabeza de la sociedad.

Expuso que, aunque los precedentes citados difieren del caso concreto, lo cierto es que no se afecta la decisión tomada puesto que no importa si se trata de una persona jurídica o natural, las razones anteriores por las cuales no están gravados los dividendos siguen siendo válidas.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Cuestión previa, antes de resolver el asunto de fondo, la Sala debe pronunciarse sobre el impedimento para conocer del proceso manifestado por la doctora Stella Jeannette Carvajal Bastos (fl. 355), con fundamento en el numeral 2º del artículo 141 del Código General del Proceso.

La Sección considera que en este caso se encuentra acreditada la configuración de la causal invocada por la doctora Stella Jeannette Carvajal Basto, pues como magistrada del Tribunal Administrativo de Cundinamarca conoció del proceso en primera instancia hasta la audiencia de pruebas, como se observa a folios 260 a 262 del cuaderno principal.



Así las cosas, se encuentra fundada la manifestación de impedimento de la doctora Stella Jeannette Carvajal Basto, motivo por el cual, se acepta y, en consecuencia, se le separará del conocimiento del presente proceso

2. De conformidad con el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada, le corresponde a la Sala determinar la legalidad de las Resoluciones Nro. 1352-DDI-40103 de 10 de agosto de 2012 y DDI22190 de 23 de abril 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 Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, respectivamente.

En primer lugar, la Sala precisa que esta Corporación ha manifestado que el análisis realizado sobre los criterios establecidos para efectos del ICA en la compra y venta de acciones y, la percepción de dividendos por parte de personas jurídicas también es aplicable a personas naturales (Sentencia de 2 de octubre de 2019, exp. 23324. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez) como pasará a explicarse en el numeral 3 de la parte considerativa.

Igualmente, se observa que al resolver el caso concreto el Tribunal no desconoció que se trataba de una persona natural y aplicó los supuestos de derecho teniendo en cuenta esa condición. En consecuencia, no hay vulneración de los derechos a la igualdad y debido proceso.

Delimitado lo anterior, para resolver este caso se debe precisar si los dividendos obtenidos por el contribuyente, son ingresos gravados con ICA, dado que el recurso de apelación solo hizo reparo frente a este tema.

A efectos de resolver el problema jurídico, en este caso se tiene probado lo siguiente:

- (i) Mediante la Resolución Nro. 1352-DDI-40103 de 10 de agosto de 2012 la administración sancionó al demandante por no presentar las declaraciones correspondientes al Impuesto de Industria y Comercio por los bimestres 4º a 6º del año gravable 2007 y los 6 bimestres de los años 2008 a 2010. Lo anterior, por cuanto, a su juicio, *“ejerció una actividad de comercio clasificada con el código CIU 090, que corresponde a rentista de capital”* (f. 85 cp).

Para determinar la obligación tributaria en cabeza del demandante, la administración tributaria distrital efectuó cruce de información con la DIAN y con fundamento en las declaraciones de Renta presentadas por el actor por los años gravables 2007, 2008, 2009 y 2010, estableció los ingresos que debía declarar el contribuyente en los periodos fiscalizados.

La sanción fue confirmada en la Resolución Nro. DDI-22190 de 23 de abril de 2013, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por el contribuyente (ff. 63 a 77 cp).

- (ii) Según certificado expedido por el contador de Implantes y Sistemas Ortopédicos, el demandante fue socio fundador de dicha sociedad desde





1989 cuando tenía la naturaleza de sociedad limitada y una vez transformada en sociedad anónima mediante escritura pública del 22 de noviembre de 1999 siguió vinculado como socio mayoritario (ff. 121 cp).

- (iii) El 28 de septiembre de 2012, el demandante presentó declaraciones de ICA en el Distrito por los periodos fiscalizados (94 a 113 cp).
- (iv) En las declaraciones de renta presentadas por el actor durante los años 2007, 2008, 2009 y 2010, reportó los siguientes ingresos (ff 129 a 132 c.a.):

Año	Salarios y demás pagos laborales	Honorarios, comisiones y servicios	Intereses y rendimientos financieros	Otros ingresos	Total ingresos
2007	165.535.000	122.056.000	0	448.548.000	736.139.000
2008	202.796.000	207.350.000	46.110.000	1.476.959.000	1.933.215.000
2009	261.057.000	234.485.000	11.166.000	821.125.000	1.327.833.000
2010	105.764.000	396.700.000	4.048.000	3.243.424.000	3.749.936.000

- (iv) También obran en el expediente certificados de ingresos y retenciones por concepto de salarios, honorarios y ventas que fueron practicadas al demandante por la empresa Implantes y Sistemas Ortopédicos S.A., de la cual es socio, así como las certificaciones expedidas por el Seguro Social sobre los valores devengados por concepto de pensiones por los periodos cuestionados (ff. 106 y siguientes ca).
3. En relación con la negociación de acciones o participaciones societarias en las personas jurídicas, para efectos de la inclusión o exclusión de la base gravable de ICA, la Sala, en reiterados pronunciamientos<sup>1</sup>, analizó los criterios a los que ha acudido la Sección en relación con el tratamiento tributario para efectos del ICA en la compra y venta de acciones y, la percepción de dividendos, los cuales son aplicables para personas naturales.

En ese sentido, sobre la percepción de dividendos por parte de personas naturales para efectos de la inclusión o exclusión de la base gravable de ICA, la Sección ha dicho que el hecho de ejercer la actividad de manera "*habitual y profesional*", es determinante para definir si la persona natural, por tal hecho, efectúa actividad comercial y, por ende, los ingresos que esta actividad le reporta están gravados con ICA<sup>2</sup>.

También, ha considerado la Sala que, si una persona natural recibe a título gratuito por un acto esporádico o invierte ocasionalmente en una sociedad comercial, y en tal virtud adquiere el carácter de asociado, los dividendos

<sup>1</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia de 31 de mayo de 2018, proceso 25000-23-37-000-2013-00615-01 (21776), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Reiterada en las sentencias de 18 de julio de 2018, proceso 25000-23-37-000- 2015-01063-01 (23009), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, de 26 de julio de 2018, proceso 25000-23- 37-000-2013-00585-01 (21162), Stella Jeannette Carvajal Basto, de 4 de octubre de 2018, 25000-23-37- 000-2013-00618-01 (22374), C.P. Milton Chaves García, de 15 de noviembre de 2018, proceso 25000-23- 37-000-2015-00840-01 (23700), C.P. Milton Chaves García, y de 14 de marzo de 2019, proceso 05001- 23-33-000-2016-00230-01 (23097), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>2</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 21 de mayo de 2020, exp. 23607, C.P. Milton Chaves García.



derivados de la negociación de acciones o participaciones societarias no hace parte de la base gravable del ICA, porque no se puede considerar que en estas condiciones ejerce una actividad comercial<sup>3</sup>

Esto guarda consonancia con lo previsto en los artículos 10 del Código de Comercio que define “*como comerciantes a las personas que se ocupa en algunas de las actividades que la ley considera mercantiles*” y, 11 que dispone que “*las personas que ejecuten ocasionalmente operaciones mercantiles no se considerarán comerciantes*”.

De acuerdo con lo anterior, es criterio de la Sección<sup>4</sup> que, si la persona natural ejerce la actividad comercial de negociación a título oneroso de las partes de interés, cuotas o acciones<sup>5</sup>, de manera “*habitual y profesional*”, adquiere la connotación de comerciante y, por ende, los dividendos derivados de dicha actividad hacen parte de la base gravable del ICA, a menos, claro está, que el contribuyente pruebe que procede su exclusión en los términos previstos en el artículo 42 del Decreto 352 de 2002<sup>6</sup>, porque se trata de actividades exentas y no sujetas, devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos.

Además, “*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 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.*<sup>7</sup> Por lo tanto, no es pertinente aplicar esa regla de exención a los ingresos por dividendos de acciones que constituyan activo fijo para quién ejecuta de manera habitual y profesional la intervención como asociado en la constitución de sociedades”<sup>8</sup>.

En este caso, se estima que los ingresos derivados de las acciones que tenía el actor en la empresa de la cual hacía parte, por los cuales la administración

<sup>3</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia de 2 de octubre de 2019. Exp. 23324. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>4</sup> Ibidem.

<sup>5</sup> Prevista en el numeral 5 del artículo 20 del Código de Comercio.

<sup>6</sup> Conforme con esta norma, el “*impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período. Para determinarlos, se restará de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los correspondientes a actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, las exportaciones y la venta de activos fijos.*

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

<sup>7</sup> Sentencia del 22 de septiembre de 2004, expediente 13726, Consejera ponente María Inés Ortiz Barbosa; del 25 de marzo de 2010, expediente 17002, Consejero ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 4 de marzo de 2010, expediente 16967, Consejero ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

<sup>8</sup> Sentencia de 20 de noviembre de 2014, proceso 250002327000-2008-00209-01(18750), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Reiterada, entre otras, en las sentencias de 31 de mayo de 2018 y 2 de octubre de 2019, proceso 25000-23-37-000-2013-00615-01 (21776) y 25000-23-37-000-2013-01537-01 (23324), respectivamente, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



pretendió fiscalizarlo, hacían parte de su activo fijo, pues han permanecido en su patrimonio desde la constitución de la sociedad, esto es desde 1989 y, aun cuando la sociedad fue convertida en anónima en el año 1999<sup>9</sup>, el demandante continuó como socio mayoritario, sin advertirse que este se dedicara de manera habitual y profesional a realizar inversiones o la enajenación de las mismas, que le representarían una utilidad.

Anota la Sala que, si bien en el recurso de apelación la DIAN menciona una certificación de revisor fiscal, lo cierto es que en el expediente reposan certificaciones expedidas por el contador público de la sociedad Implantes y Sistemas Ortopédicos, y es precisamente una de estas certificaciones la que lleva a concluir que las acciones poseídas por el actor son parte de su activo fijo, como se expuso anteriormente.

Cabe precisar que, los ingresos para liquidar el Impuesto de Industria y Comercio y la respectiva sanción, corresponden a esos recursos que aumentan el activo o disminuyen el pasivo del contribuyente, o una combinación de los dos, siempre que provengan de la realización de las actividades que constituyen el hecho generador del tributo, esto es, industriales, comerciales o de servicios.<sup>10</sup>

En ese sentido, la Sala observa que lo probado en el proceso es que las acciones por las cuales recibió los dividendos, y que fueron objeto de cuestionamiento en el recurso de apelación, hacían parte del activo fijo del demandante y, en consideración a los parámetros jurisprudenciales mencionados anteriormente, no se evidencia un ejercicio habitual y profesional, por lo que los ingresos por dichos dividendos no se encuentran gravados con ICA.

Lo anterior lleva a que se confirme la sentencia de primera instancia al no prosperar los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

4. Por último, no habrá condena en costas o expensas del proceso en esta instancia, en razón a que en el proceso no se encontraron acreditadas las exigencias que hace el ordinal 8° del artículo 365 del Código General del Proceso (norma aplicable por remisión expresa del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo).

En mérito de lo expuesto, **el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta**, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley.

## FALLA

1. **Declarar fundado** el impedimento de la Consejera de Estado Stella Jeannette Carvajal Basto, en consecuencia, queda separada del conocimiento del presente proceso.

<sup>9</sup> Ver certificación obrante a folio 121 del cuaderno principal.

<sup>10</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia de 25 de febrero de 2021. Exp. 23133. C.P. Milton Chaves García.



Radicado: 25000-23-37-000-2013-01187-01 (23533)  
Demandante: Gonzalo Cepeda Arciniegas

2. **Confirmar** la sentencia apelada por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.
3. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

*(Firmado electrónicamente)*  
**MILTON CHAVES GARCÍA**  
Presidente

*(Firmado electrónicamente)*  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

*(Firmado electrónicamente)*  
**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**  
Aclaro el voto