



Radicado: 25000-23-37-000-2017-00430-01 (25963)  
Demandante: Constructora y Desarrollo Bolívar S.A.S.  
FALLO

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

**CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA**

**Bogotá, D.C., treinta (30) de junio de dos mil veintidós (2022)**

**Referencia:** MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2017-00430-01 (25963)  
**Demandante:** CONSTRUCTORA Y DESARROLLO BOLÍVAR S.A.S.  
**Demandado:** SECRETARÍA DISTRITAL DE HACIENDA DE BOGOTÁ D.C. – DIRECCIÓN DISTRITAL DE IMPUESTOS

**Temas :** Impuesto de Industria y Comercio bimestres II y III de 2013. Ingresos por dividendos. Sanción por inexactitud. Diferencia de criterios.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia del 24 de septiembre de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A” que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y no condenó en costas.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente<sup>1</sup>:

**“PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL** de la Resolución n.º 836DDI053396 del siete (7) de octubre de 2015, por medio de la cual se profiere liquidación oficial a las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas por CONSTRUCCIÓN Y DESARROLLO BOLÍVAR S.A.S. en los bimestres 2, 3, 4 y 5 del año gravable 2013, y de la Resolución n.º DDI064767 del ocho (8) de noviembre de 2016, por la cual se desató el recurso de reconsideración, modificando la anterior liquidación oficial de revisión, conforme a lo expuesto.

**SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho, **TÉNGASE** como valor a pagar por concepto del impuesto de industria y comercio de los bimestres 2 y 3 del año 2013, los valores determinados en la liquidación efectuada por este Tribunal en la parte motiva de esta providencia.

**TERCERO:** No se condena en costas, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

**CUARTO:** Se niegan las demás pretensiones de la demanda.

**QUINTO:** Conforme a los Acuerdos PCSJA2020-11567 de 5 de junio de 2020 y CSJBTE20-60 de 16 de junio de 2020, proferidos por el Consejo Superior de la

<sup>1</sup> Índice 2 del SAMAI.



Judicatura y el Consejo Seccional de la Judicatura de Bogotá, respectivamente, **NOTIFICAR ELECTRÓNICAMENTE** la presente providencia al apoderado de la parte demandante **Juan Camilo de Bedout Grajales** a los correos electrónicos [...]; al apoderado de la parte demandada **Pedro Blanco Suárez** en el correo electrónico [...]; y al agente del Ministerio Público al correo [...]

**SEXTO:** En firme esta providencia, archívese el expediente previa devolución del remanente de lo consignado para gastos procesales al demandante y/o su apoderado, deberán cumplirse los requisitos contemplados en la Resolución 4179 de 22 de mayo de 2019, de la Dirección Ejecutiva de Administración Judicial del Consejo Superior de la Judicatura. Déjense las constancias a que haya lugar.”

### ANTECEDENTES

Constructora y Desarrollo Bolívar S.A.S. – CYD Bolívar – presentó en Bogotá D.C. las siguientes declaraciones del impuesto de industria y comercio -ICA-<sup>2</sup>:

Bimestre	Total saldo a cargo	Fecha de presentación
II-2013	\$70.273.000	28 de noviembre de 2014
III-2013	\$73.000	28 de noviembre de 2014
IV-2013	\$294.000	18 de septiembre de 2013
V-2013	\$21.958.000	19 de noviembre de 2013

El 12 de mayo de 2015 el Distrito profirió el Requerimiento Especial 2015EE103166 mediante el cual propuso modificar las declaraciones anteriormente señaladas en el sentido de rechazar deducciones declaradas por la actora, e imponer sanción por inexactitud<sup>3</sup>.

La sociedad presentó el 13 de agosto de 2015 corrección a las declaraciones del bimestre II en la que acogió parcialmente lo propuesto por el Distrito, de los bimestres IV y V en los términos del requerimiento especial, y liquidó la sanción por inexactitud reducida en cada periodo. En la misma fecha respondió el requerimiento especial, en el que planteó sus inconformidades con las glosas no aceptadas, e informó las correcciones efectuadas<sup>4</sup>.

La autoridad tributaria distrital expidió la Liquidación Oficial de Revisión 836DDI053396 del 7 de octubre de 2015 en la que mantuvo incólumes las glosas propuestas en el requerimiento especial<sup>5</sup>.

Respecto del acto anterior, la demandante interpuso recurso de reconsideración el 9 de diciembre de 2015<sup>6</sup>, resuelto por la administración mediante Resolución DDI064767 del 8 de noviembre de 2016, en la que reconoció las correcciones presentadas por la compañía y confirmó las modificaciones realizadas en la liquidación oficial a los bimestres II y III de 2013, así<sup>7</sup>:

CONCEPTO	BIMESTRE II-2013	BIMESTRE III-2013
Impuesto a cargo	\$233.508.000	\$339.000

<sup>2</sup> CD de antecedentes administrativos visible a folio 314 del c.p.2.

<sup>3</sup> Folios 236 a 276 del c.p.2.

<sup>4</sup> CD de antecedentes administrativos visible a folio 314 del c.p.2.

<sup>5</sup> Folios 101 a 144 del c.p.1.

<sup>6</sup> CD de antecedentes administrativos visible a folio 314 del c.p.2.

<sup>7</sup> Folios 146 a 167 vto. del c.p.1.



Radicado: 25000-23-37-000-2017-00430-01 (25963)  
Demandante: Constructora y Desarrollo Bolívar S.A.S.  
FALLO

Sanción por inexactitud	\$257.754.000	\$426.000
Total saldo a cargo	\$490.262.000	\$765.000

## DEMANDA

La actora en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho formuló las siguientes pretensiones<sup>8</sup>:

*“Las siguientes son las pretensiones de esta Demanda de Nulidad y Restablecimiento del Derecho:*

### **A. A TÍTULO DE NULIDAD**

*Respetuosamente solicito a los Honorables Magistrados que, como consecuencia de estar plenamente probada la ilegalidad de los Actos Administrativos demandados, se sirva declarar la **Nulidad Absoluta** de (i) la Resolución No. 836DDI053396 del 07 de octubre de 2015 proferida por 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 profirió Liquidación Oficial de Revisión modificando las declaraciones del Impuesto de Industria y Comercio presentadas por la Compañía en el Distrito de Bogotá, por los bimestres 2°, 3°, 4° y 5° de la vigencia 2013 y se impuso sanción por inexactitud; y de (ii) la Resolución No. DDI064767 del 08 de noviembre de 2016, proferida por la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, a través de la cual se resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto por la Compañía, al haberse fundamentado una Falsa Motivación y en una transgresión de las disposiciones normativas aplicables a los presupuestos fácticos acaecidos en el presente caso.*

*En caso que se acepten parcialmente los argumentos expuestos por la Compañía durante este proceso judicial, solicito respetuosamente a su Honorable Despacho se sirva declarar la Nulidad Parcial de los Actos Administrativos Demandados, derivada de los fundamentos aceptados.*

### **B. A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**

*Respetuosamente solicito a su Honorable Despacho que como consecuencia de la Nulidad de los Actos Administrativos demandados, se decrete como **Restablecimiento del Derecho** la firmeza de las declaraciones del Impuesto de Industria y Comercio presentadas por la Compañía por los periodos 2° y 3° de la vigencia 2013, y en consecuencia se decrete que mi representada no adeuda suma alguna a la Autoridad Distrital con relación al mencionado tributo por dichas vigencias.*

*En caso que se acepten parcialmente los argumentos expuestos por la Compañía con ocasión de la presente Demanda de Nulidad y Restablecimiento del Derecho, y se decrete una Nulidad Parcial de los Actos Administrativos Demandados, le solicito respetuosamente a su Honorable Despacho, determine el importe parcial que efectivamente debe asumir la Compañía con relación al impuesto de Industria y Comercio correspondiente a los periodos 2° y 3° de la vigencia 2013.*

### **C. COSTAS Y AGENCIAS EN DERECHO**

<sup>8</sup> Folios 7 a 9 del c.p.1.



*Respetuosamente solicito a los Honorables Magistrados que, teniendo en cuenta que los Actos Administrativos demandados contradicen el ordenamiento jurídico en forma flagrante, se condene en costas a la parte Demandada, como consecuencia de la declaratoria de Nulidad Absoluta o Parcial de los Actos Administrativos demandados.*

*Las costas y agencias en derecho se solicitan de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, 361, 363, 364, 365 y 366 del Código General del Proceso, y en concordancia con lo establecido en el Acuerdo No. PSAA16-10554 del 05 de agosto de 2016 del Consejo Superior de la Judicatura.”*

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 13, 29, 83, 230, 363 de la Constitución Política.
- Artículos 3 y 42 de la Ley 1437 de 2011.
- Artículos 711, 730, 742, 743 del Estatuto Tributario.
- Artículo 7, 164, 167 del Código General del Proceso.
- Artículo 20 del Código de Comercio.
- Artículo 32 y 35 de la Ley 14 de 1983.
- Artículos 32, 34, 41, 42 y 113 del Decreto 352 de 2002.
- Artículo 195 del Decreto 1333 de 1986.
- Artículo 1 del Acuerdo 21 de 1983.

El concepto de la violación se sintetiza así:

#### **A. Falsa motivación de los actos demandados**

Alegó que la accionada obvió que la sociedad posee dos tipos de inversiones, unas corresponden a aquellas sobre las que se desarrolló la actividad comercial de intervención como asociado (de las que se declaró y pagó ICA) y otras que constituyen activos fijos, sobre las que no desarrolló una actividad habitual y profesional que constituya la materialización de actos de comercio, sino que percibe dividendos en forma pasiva.

Por lo anterior, dijo que los actos controlados adolecen de falsa motivación al pretender gravar con ICA la totalidad de los dividendos percibidos por la compañía.

Indicó que con el fin de acreditar la situación relatada anteriormente alegó con el escrito de demanda su contabilidad en la que se diferencian las inversiones realizadas con ánimo de permanencia y las adquiridas en desarrollo de su objeto social, así como el balance general por los años 2009 a 2013.

Expresó que el tener un objeto social que la faculte para realizar inversiones en bienes muebles e inmuebles con el propósito de obtener una rentabilidad, no la limita para adquirir esporádicamente inversiones en sociedades nacionales con vocación de permanencia.

Manifestó que sobre los dividendos derivados de las inversiones permanentes no se puede predicar la configuración del hecho gravable de ICA, pues no se configuró un acto de comercio.



## **B. Los actos enjuiciados gravaron con ICA rentas pasivas**

Expuso que los actos enjuiciados determinaron su sujeción pasiva al impuesto de industria y comercio a partir de su objeto social y de la ausencia de exclusión de los dividendos de la base gravable del ICA.

Consideró que la administración en contravía de lo dispuesto en los artículos 32 de la Ley 14 de 1983, 32, 34, 41 y 42 del Decreto Distrital 352 de 2002, 95 del Decreto 1333 de 1986 y 1 del Acuerdo 21 de 1983, concluyó que se configuró el hecho gravable sobre los dividendos percibidos por la demandante respecto de inversiones que constituían activo fijo.

Aseguró que los dividendos que percibió a partir de inversiones permanentes no están gravados con ICA por no constituir un ejercicio habitual y profesional de la actividad de intervención como asociado en la constitución de sociedades comerciales, en los términos del numeral 5 del artículo 20 del Código de Comercio.

## **C. Indebida interpretación de los artículos 20 del Código de Comercio, 32 y 34 del Decreto Distrital 352 de 2002 y 32 y 35 de la Ley 14 de 1983**

Explicó que la condición de habitualidad deviene del numeral 5 del artículo 20 del Código de Comercio, y no del artículo 32 del Decreto Distrital 352 de 2002 como lo plantea el Distrito.

Planteó que se configuró una nulidad de los actos demandados por indebida aplicación de los artículos 20 del Código de Comercio, 32 y 34 del Decreto Distrital 352 de 2002, toda vez que la administración pretende gravar con ICA inversiones permanentes realizadas de forma esporádica que no constituyeron un acto de comercio susceptible de ser considerado con actividad comercial para efectos del ICA.

## **D. Transgresión del principio de confianza legítima**

Sostuvo que la autoridad tributaria distrital violó los principios de confianza legítima, el derecho a la igualdad, la seguridad jurídica y el principio de buena fe al inaplicar al caso concreto la jurisprudencia vigente y reiterada en relación con la imposibilidad de gravar con ICA los dividendos provenientes de acciones que no se enajenan en el giro ordinario de los negocios<sup>9</sup>.

## **E. El Distrito determinó la sujeción pasiva a partir del objeto social de la actora**

Comentó que la demandada gravó los dividendos por el objeto social descrito en el certificado de existencia y representación legal de la demandante, sin considerar que

<sup>9</sup> Sentencia del 20 de noviembre de 2014. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 18750, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; Sentencia del 12 de septiembre de 2013. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 18663, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; Sentencia del 2 de febrero de 2012. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 18383, C.P. William Giraldo Giraldo; Sentencia del 17 de noviembre de 2011. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 18277, C.P. William Giraldo Giraldo; Sentencia del 19 de mayo de 2011. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 18263, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; Sentencia del 5 de marzo de 1999. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 9086, C.P. Germán Ayala Mantilla; Sentencia del 25 de septiembre de 1992. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 4209, C.P. Guillermo Chahin Lizcano; Sentencia del 21 de agosto de 1992. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp 3412, C.P. Jaime Abella Zárate.



debía analizar la realización de actividades comerciales, industriales o de servicios en Bogotá D.C.

Lo anterior, a juicio de la actora constituye una violación por inaplicación de los artículos 32, 34, 41 y 42 del Decreto 352 de 2002, al determinar como sujeto pasivo de ICA a aquel que incluya en su objeto social actividades potencialmente gravadas y en el mismo sentido, omitir la aplicación de disposiciones legales que regulan el hecho generador de este tributo. Así, advirtió que la entidad demandada estableció un nuevo hecho generador inexistente en la Ley.

#### **F. Los dividendos obtenidos por la demandante no están gravados con ICA**

Destacó que las acciones que generaron los dividendos que pretende gravar la demandada se adquirieron con ánimo de permanencia y se registraron en el activo fijo de la sociedad, mientras que las acciones de las que se predica el ejercicio habitual y profesional de intervención en la constitución de sociedades comerciales, se registraron en el activo movable.

Afirmó que la autoridad tributaria distrital reconoció a lo largo del proceso administrativo que la compañía posee dos tipos de inversiones e igualmente, resaltó que ha sido criterio jurisprudencial que los dividendos derivados de acciones que se obtienen para que formen parte del patrimonio no se consideran gravados a efectos del impuesto de industria y comercio.

#### **G. Omisión de la doctrina probable vigente**

Argumentó que la demandada desconoció el efecto jurídico de las decisiones del Consejo de Estado, al punto que el Distrito aseguró que la jurisprudencia reiterada constituye una interpretación errada.

#### **H. La actuación administrativa se fundó en hechos ajenos a los de la presente discusión**

Manifestó que tanto el requerimiento especial como la liquidación oficial de revisión se fundaron en que los ingresos por dividendos derivados de inversiones que constituyen activo fijo no están expresamente excluidos y que la actora realizó una actividad comercial derivada de la participación como asociado en la constitución de sociedades comerciales.

Destacó que con ocasión de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración la autoridad tributaria distrital determinó que la sociedad obtuvo rendimientos financieros y que estos se encontraban expresamente incluidos en la base gravable de ICA.

Por lo anterior, concluyó que el Distrito incluyó un nuevo argumento en la resolución del recurso de reconsideración que había sido ajeno a la discusión administrativa, sobre la cual no pudo ejercer el derecho de defensa y contradicción en sede administrativa, lo que implicó una violación al principio de correspondencia.



### **I. Los actos demandados no se motivaron ni sustentaron en el material probatorio**

Alegó que los actos acusados no se fundaron en los hechos probados sino en simples inferencias lógicas que no constituyen fuente de derecho.

### **J. Aplicación indebida del artículo 117 del Decreto 807 de 1993**

Explicó que el artículo 117 del Decreto 807 de 1993 fue aplicado de forma indebida por la administración, pues para que el Distrito pudiera fijar la base gravable mediante un estimativo, tenía que cumplirse el supuesto de que la contribuyente no hubiese demostrado a través de su contabilidad el monto de los ingresos brutos registrados en la declaración, lo que en este caso no ocurrió.

Detalló que del acto preparatorio se desprende que la accionada no pretendía modificar el renglón de ingresos sino el de “Deducciones, exenciones, actividades no sujetas”.

### **K. A CYD Bolívar se le impusieron cargas que no está obligada a soportar**

Teniendo en cuenta que a lo largo del escrito de demanda se demostró que la sociedad actora no realizó el hecho generador del impuesto de industria y comercio y en consecuencia, no es sujeto pasivo del mismo, exigirle que tribute contraría el espíritu de justicia tributaria e implicaría imponerle cargas que no le corresponden.

### **L. Existió una doble tributación por parte de la actora**

Afirmó que el ICA no puede imponerse sobre utilidades que ya pagaron ICA en cabeza de las sociedades que las generaron, por lo que no existe un hecho generador del impuesto de industria y comercio en cabeza de quien recibe los dividendos, máxime si se trata de tenencia pasiva de acciones que no se adquirieron a través del ejercicio habitual y profesional de una actividad comercial.

### **M. La demandada confundió el recurso de reconsideración con una solicitud de revocatoria directa**

Expresó que en la parte resolutive de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se evidencia que el Distrito estableció que el término para acudir ante la jurisdicción contencioso administrativa debía contarse a partir de la notificación de la liquidación oficial, con lo que le otorgó el trámite de revocatoria directa, lo que comporta una violación al artículo 96 de la Ley 1437 de 2011 por indebida aplicación<sup>10</sup>.

### **N. Improcedencia de la sanción por inexactitud**

Planteó que no estaba obligada a pagar ICA en relación con los dividendos obtenidos por la inversión permanente en acciones, sin el ejercicio habitual y profesional de un acto de comercio. Por tanto, los ingresos declarados no son falsos, equivocados, incompletos o desfigurados.

<sup>10</sup> Sentencia del 15 de marzo de 2012. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 16660, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



En ese sentido, estimó que no puede imponerse sanción por inexactitud, ya que no se configuró ningún hecho sancionable. Adicionalmente, resaltó que la jurisprudencia ha sido enfática en que en materia de derecho administrativo sancionador, el Estado no puede imponer sanciones fundado en criterios meramente objetivos.

Expuso que la actora fue objeto de una sanción automática, sin que se hubiesen demostrado los elementos necesarios para su imposición.

#### **O. Diferencia de criterios**

Indicó que en este caso se presentó una diferencia de criterios entre las partes, en cuanto al derecho aplicable, que se concreta en la diferencia de interpretación jurídica y razonable de la compañía y la administración respecto de los actos de comercio que se consideran actividades comerciales para efectos del ICA.

Sustentó que el artículo 34 del Decreto 352 de 2002 preceptuó que se consideran comerciales para efectos de ICA *“Las demás actividades definidas como tales por el Código de Comercio”*. A su vez, el artículo 20 del Código de Comercio estableció en su numeral 5 que la intervención como asociado en sociedades comerciales se considera un acto mercantil.

Por su parte, la jurisprudencia ha señalado que la intervención como asociado en la constitución de sociedades comerciales requiere de la habitualidad y profesionalidad para ser considerado como un acto de comercio.

Así, la interpretación jurídica de la actora fue que para que la intervención como asociado en la constitución de sociedades sea considerado un acto de comercio es necesario que se realice de manera habitual y profesional. De otro lado, la accionada consideró que la intervención como asociado en la constitución de sociedades es una actividad comercial por lo que todos los dividendos se encuentran gravados con ICA.

Entonces, solicitó que se revocara la sanción por inexactitud por existir una diferencia de criterios aludida a juicios eminentemente jurídicos y dado que las cifras se registraron en forma completa y verdadera en la declaración privada de ICA de la actora.

#### **P. De forma subsidiaria, aplicar el principio de favorabilidad**

En caso de que se mantenga la sanción impuesta en los actos acusados, solicitó que en aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria tributaria, se aplique la sanción consagrada en el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, mediante el cual se modificó el artículo 647 del Estatuto Tributario.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La **Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá D.C.**, se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos<sup>11</sup>:

<sup>11</sup> Folios 298 a 311 del c.p.2.



Dijo que el objeto social inscrito en Cámara de Comercio al ser desarrollado por el ente económico se convierte en actividades propias del giro ordinario del negocio, por lo que los ingresos provenientes de estas debieron contabilizarse como ingresos operacionales, máxime si esas actividades se encuentran inscritas en el objeto social principal de la actora.

Puntualizó que los hechos que se reflejan en la contabilidad del contribuyente dan cuenta que las inversiones no permanecen estáticas en el tiempo, sino que la actora se dedica a comprar y vender cuando las condiciones del mercado son favorables.

Entonces, consideró que al recibir dividendos producto de una actividad esencial para la compañía, no puede inferirse que se está realizando la venta de un activo fijo y que la inversión tiene ese carácter, pues lo que en efecto ocurrió fue el desarrollo normal de actividades previstas en el objeto social.

Recalcó que la administración siempre sostuvo que la actividad de inversión o de participación en sociedades es una típica actividad comercial generadora de ingresos gravados por concepto de dividendos.

Así, si la actividad es calificada como mercantil por el Código de Comercio, su ejercicio en Bogotá D.C. convierte en sujeto pasivo del tributo a la compañía y la base gravable se compone por los ingresos obtenidos que pueden establecerse con los estados financieros que allegó al proceso y que fueron valorados por el Distrito.

Adujo que los rendimientos financieros como intereses, descuentos, beneficios, ganancias, utilidades y en general, lo correspondiente a rendimientos de capital o a diferencias entre valor presente y valor futuro de este, según el artículo 395 del Estatuto Tributario hacen parte de la base gravable de ICA, que debe ser declarado por la actora por ser producto de una de las actividades mercantiles para la cual fue creada.

Sostuvo que la sociedad demandante es comercial, pues sus ingresos provienen de las actividades de inversión que realiza, que tienen el carácter de comerciales y que hacen parte de su objeto social, sin olvidar que la Ley 14 de 1983 incluyó en la base gravable de ICA cualquier actividad comercial, sin excepciones.

De este modo, concluyó que no existe fundamento legal para excluir los ingresos correspondientes a dividendos y participaciones, si la sociedad acorde con su objeto social también ejerce actividades calificadas como comerciales.

Comentó que la inclusión de deducciones inexistentes hace parte de las irregularidades que constituyen inexactitud. Argumentó que la sociedad actora no obró conforme al régimen legal vigente (Decreto Distrital 352 de 2002), motivo por el cual la sanción por inexactitud impuesta se ajustó a derecho, sin que pueda predicarse que existió una diferencia de criterios, sino que la actora desconoció las normas aplicables.



## SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y no condenó en costas. Las razones de la decisión se resumen así<sup>12</sup>:

### **Falsa motivación de los actos y violación de las normas en que debían fundarse. Falsa y falta de motivación en relación con el material probatorio. Imposición de mayores cargas a las determinadas por ley**

Apreció que la sola intervención como asociado en la constitución de sociedades comerciales o la negociación de partes de interés, cuotas o acciones no está gravada con el impuesto de industria y comercio, sino que en los términos del numeral 5 del artículo 20 del Código de Comercio se requiere su realización de forma habitual y profesional, caso en el cual se tratará de una actividad comercial gravada y los ingresos que se deriven de esta, formarán parte de la base gravable del ICA.

Recalcó que se entenderá que la intervención como asociado en la constitución de sociedades comerciales o la negociación de partes de interés, cuotas o acciones se realiza de manera habitual y profesional cuando se ejecuta dentro del giro ordinario de los negocios, entendiéndose como aquellas actividades que realizan las sociedades que pueden calificarse como actos de comercio o mercantiles habituales, en desarrollo de su objeto social sea el principal o el secundario.

Precisó que el tratamiento tributario en materia de ICA de la participación en la constitución de sociedades, y por ende, el gravamen de los dividendos con dicho tributo, no depende de la definición de activos movibles o fijos que se les haga a las acciones o participaciones en el contrato social o en sus reformas reflejado en el certificado de Cámara de Comercio, ni de su contabilización, sino que depende de la realidad de los negocios realizados por la persona jurídica que les permite calificarlos como tales, es decir, del análisis de los actos de comercio que esta ejecuta dentro del giro ordinario de los negocios.

Mencionó que del objeto social de la compañía contenido en su certificado de existencia y representación legal, se concluye que la intervención o participación en la constitución de sociedades hace parte del giro ordinario de sus negocios, sea que las acciones o participaciones que de esta se deriven se tengan con vocación de permanencia o para su posterior venta.

En ese orden de ideas, el Tribunal afirmó que la parte demandada no violó las normas en que debía fundarse, pues los dividendos que se generen tanto de las acciones que se tienen con ánimo de permanencia, como de aquellas que tienen intención de enajenarse son el producto de una actividad comercial ejercida de forma habitual y profesional por la sociedad, pues para ello precisamente se constituyó.

Lo anterior no significa que el objeto social de la actora concretice el hecho generador del tributo, sino que a partir de este se delimitan los actos de comercio que realiza la empresa como parte del giro ordinario de sus negocios y así se determina si constituyen el desarrollo de una actividad comercial en los términos del numeral 5 del artículo 20 del Código de Comercio.

<sup>12</sup> Índice 2 del SAMAI.



Bajo ese entendido, el *a quo* destacó que los actos acusados tampoco vulneraron el espíritu de justicia, porque los ingresos debían incluirse en la base gravable de ICA a cargo de la accionante, de modo que no se le impusieron cargas adicionales a las previstas en el ordenamiento jurídico.

Sustentó que no está acreditada una doble tributación respecto de los dividendos, porque uno es el ICA que se causa en cabeza de las sociedades que los distribuyen si es que sus actividades están gravadas con ICA, y otro es el impuesto determinado a la parte demandante por la percepción de ingresos derivadas de sus inversiones.

Respecto de los estados financieros de la actora que obran en el expediente, insistió en que la calidad de activos fijos de las acciones no la excluye de la realización de una actividad comercial a efectos del ICA.

Puntualizó que los actos enjuiciados no adolecen de falsa y falta de motivación porque si bien las pruebas demuestran que las llamadas inversiones permanentes forman parte del activo fijo de CYD Bolívar, este hecho por sí solo no impide considerar que los dividendos obtenidos de esas inversiones están gravados con ICA, pues lo relevante es determinar si se trata de ingresos obtenidos en desarrollo de una actividad comercial, como en efecto ocurrió en este caso.

### **Violación del principio de confianza legítima. Inaplicación de la doctrina probable aplicable al gravamen de dividendos con ICA**

El Tribunal aseveró que los actos administrativos demandados no transgredieron el principio de confianza legítima ni el precedente jurisprudencial, según el cual la definición de activos fijos o movibles de las acciones y en consecuencia, el tratamiento de los dividendos en materia de ICA no está ligado a la definición de activos fijos o movibles de las acciones, sino a la realidad de su actividad económica.

Precisó que la jurisprudencia ha sido reiterada y uniforme en que los dividendos están gravados con ICA cuando sean producto de la intervención en sociedades de forma habitual y profesional, lo que está acreditado el presente caso. Dijo que, aunque la posición jurisprudencial en un principio fue la que trajo a colación la actora, esa tesis se aclaró posteriormente en la sentencia que reiteró el *a quo*.

### **Si la resolución del recurso de reconsideración se fundó en hechos ajenos a los de la discusión administrativa**

Del análisis de la actuación administrativa, el Tribunal coligió que no se presentó la falta de correspondencia alegada en la demanda, pues la resolución que resolvió el recurso de reconsideración determinó que los dividendos que percibió la compañía están gravados con ICA debido a que se obtienen del desarrollo de su objeto social, que entre otros actos de comercio, se circunscribe a la participación en sociedades.

Agregó que en atención de uno de los argumentos de reconsideración esgrimidos por la contribuyente fue que el Distrito reforzó su tesis e indicó que dichos dividendos están gravados, aunque las acciones se consideren activo fijo.



Explicó que desde el acto preparatorio se propuso modificar las declaraciones de ICA para incluir ingresos por concepto de dividendos y eso no varió en el acto que resolvió el recurso de reconsideración. Además, destacó que el requerimiento especial y la liquidación oficial no son camisa de fuerza para la administración, ya que a esta le corresponde resolver todas las cuestiones planteadas por el contribuyente.

### **Indebida aplicación del artículo 96 de la Ley 1437 de 2011**

Dijo que el hecho de que la accionada haya citado por error el artículo 96 de la Ley 1437 de 2011 en el artículo 4 de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración no es motivo suficiente para declarar la nulidad de los actos acusados.

Comentó que la entidad demandada desató cada uno de los motivos de inconformidad planteados por la actora, admitió el recurso y modificó la liquidación oficial de conformidad con las pruebas arrimadas por CYD Bolívar, sumado a ello la compañía pudo acudir a la jurisdicción contencioso administrativa, lo que evidencia que el trámite dado por la demandada al recurso no fue el de revocatoria directa, sino el de reconsideración.

### **Improcedencia de la sanción por inexactitud**

Sostuvo que la actora incurrió en una inexactitud sancionable por la inclusión en su denuncia tributario de deducciones improcedentes o inexactas, lo que conllevó a la determinación de un menor impuesto de industria y comercio al que en efecto le correspondía, por lo que es procedente la aplicación de la sanción.

No obstante, estimó que se presentó una diferencia de criterios entre las partes consistente en una interpretación de las normas aplicables por parte de la accionante, que en su momento estuvo respaldada por la jurisprudencia, por lo que levantó la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados.

### **Costas**

El Tribunal no condenó en costas por no estar probadas en observancia del artículo 365 del Código General del Proceso y la jurisprudencia que ha indicado que solo procede la condena en costas cuando aparezcan causadas y comprobadas.

## **RECURSO DE APELACIÓN**

La **demandante** apeló con fundamento en los siguientes argumentos<sup>13</sup>:

### **Los dividendos percibidos no hacen parte del giro ordinario de los negocios**

Consideró que el Tribunal incurrió en un desconocimiento de los hechos, al desconocer la naturaleza de las inversiones de la actora, esto por cuanto, durante el año 2013 la sociedad poseía dos tipos de acciones, unas sobre las que se configuró el hecho gravable de ICA, impuesto que se declaró y pagó, y otras que se conservaron de forma pasiva, respecto de las que no puede predicarse que se realizó una actividad

<sup>13</sup> Índice 2 del SAMAI.



habitual y profesional que constituya un acto de comercio. Lo anterior se sustenta en el comparativo de número de acciones poseídas por los años 2010, 2011, 2012 y 2013.

### **Violación de los artículos 32, 34, 41 y 42 del Decreto 352 de 2002 y 228 de la Constitución Política**

Aseguró que el Tribunal no analizó las actividades efectivamente desarrolladas por CYD Bolívar, sino que se limitó a evaluar el objeto social descrito en el certificado de existencia y representación legal, para así concluir que la demandante había realizado el hecho generador respecto de inversiones que no fueron objeto de operación alguna.

No obstante, para que exista una sujeción pasiva al ICA debe configurarse el hecho generador, de modo que el objeto social de un contribuyente no es un elemento primordial para considerarlo sujeto pasivo. Agregó que debe verificarse la realización del hecho gravable en la respectiva jurisdicción territorial.

Alegó que el hecho de que en sus declaraciones privadas haya incluido un código de actividad económica no implica *per se* un reconocimiento de la realización de actividades comerciales gravadas.

### **Inaplicación de los artículos 32 de la Ley 14 de 1983, 32,34, 41 y 42 del Decreto 352 de 2002, 195 del Decreto 1333 de 1986 y 1 del Acuerdo 21 de 1983**

Puntualizó que para que la actividad de intervención como asociado en la constitución de sociedades comerciales o la negociación a título oneroso de partes de interés, cuotas o acciones, se considere como una actividad comercial, debe ejercerse de forma habitual y profesional.

Reiteró que los dividendos que percibió se originaron en acciones respecto de las cuales no se realizó de manera habitual y profesional la intervención como asociado en la constitución de sociedades o la negociación a título oneroso de cuotas, acciones o partes de interés. En consecuencia, no se configuró el hecho generador del tributo.

### **Interpretación errada de los artículos 7 del Código General del Proceso, 4 de la Ley 169 de 1896 y 10 de la Ley 1437 de 2011**

Dijo que el Tribunal aplicó jurisprudencia posterior a la ocurrencia de los hechos e incluso a la expedición de los actos enjuiciados, pero no tuvo en cuenta que la contribuyente presentó sus declaraciones de ICA de los bimestres II y III de 2013 de conformidad con las sentencias proferidas hasta ese momento, que de forma reiterada y pacífica había determinado que no se configuraba el hecho generador por los ingresos por dividendos obtenidos de acciones conservadas de forma pasiva.

Coligió que los actos objeto de control transgredieron el precedente jurisprudencial aplicable al momento de su expedición, lo que conlleva a su nulidad absoluta, que no puede subsanarse por el cambio sufrido en el precedente en el 2018.

### **Violación del derecho a la igualdad, principios de confianza legítima y buena fe**

Enfatizó en que la jurisprudencia vigente durante el año 2013 resolvió reiteradamente bajo supuestos fácticos y jurídicos análogos a los del presente caso que no se



configura el hecho generador de ICA si los dividendos se perciben de acciones conservadas pasivamente y que no se enajenan en el giro ordinario de los negocios.

Planteó que en este caso se configuró una vulneración del derecho a la igualdad porque el *a quo* adoptó una decisión que desconoció el precedente jurisprudencial a partir del cual se habían resuelto casos análogos y que se encontraba vigente en el momento en que se presentaron las declaraciones de los periodos en discusión, por lo que además violó el principio de confianza legítima.

Por su parte, la **demandada** propuso los siguientes cargos de apelación<sup>14</sup>:

Solicitó modificar la decisión de primera instancia en lo relativo a la sanción por inexactitud, toda vez que si la participación en la constitución de sociedades es una actividad propia del giro ordinario de los negocios de la demandante, de manera que los dividendos que percibió están gravados con ICA, es claro entonces que la actora incurrió en una de las causales que consagra la norma para hacerse acreedora a la sanción por inexactitud.

Por tanto, apreció que no existió una diferencia de criterios entre las partes, ya que la norma aplicable al caso no es ambigua ni presenta vacíos que induzcan al contribuyente a darle una interpretación diferente a la que naturalmente correspondía. En contraposición, existió un desconocimiento de la norma por parte de la sociedad, al punto que mantuvo dicha inexactitud, aun cuando la administración la requirió para que corrigiera su error.

### ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** ratificó lo dicho en la demanda y en el recurso de apelación<sup>15</sup>.

Por su parte la **Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá D.C.**, reiteró de manera sucinta los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación<sup>16</sup>.

El **Ministerio Público** representado por el Procurador Quinto delegado ante el Consejo de Estado solicitó confirmar la sentencia apelada, toda vez que consideró que como lo indicó el *a quo* para determinar cuándo un acto de comercio se realiza de forma habitual y profesional para saber si los dividendos derivados de las negociaciones de acciones están o no gravados con ICA, se debe acudir al criterio de acto de comercio asociado al giro ordinario de los negocios, lo que presupone que pueda ejecutarla en el marco de su objeto social<sup>17</sup>.

En cuanto al levantamiento de la sanción por inexactitud, preceptuó que ante la ausencia de conciencia de la contribuyente sobre la antijuricidad de su conducta, era procedente la decisión del Tribunal de revocar la sanción por inexactitud.

<sup>14</sup> Índice 2 del SAMAI.

<sup>15</sup> Índice 18 del SAMAI.

<sup>16</sup> Índice 19 del SAMAI.

<sup>17</sup> Índice 20 del SAMAI.



## CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, le corresponde a la Sala determinar i) si los dividendos percibidos por CYD Bolívar durante los bimestres II y III del año 2013 están gravados con ICA, y, ii) si existió una diferencia de criterios entre las partes que exima a la actora de la imposición de la sanción por inexactitud.

### Ingresos por dividendos en el impuesto de industria y comercio

La sociedad demandante expresó en apelación que en el año 2013 poseía dos tipos de inversiones y que el Distrito pretende gravar con los actos acusados los ingresos derivados de inversiones que tenían ánimo de permanencia. Adicionalmente, consideró que para que los dividendos estén gravados con ICA debe demostrarse que se ejerció una actividad gravada en jurisdicción de Bogotá D.C. en este caso, y que dicha actividad se ejerció de forma habitual y profesional.

Para resolver el presente cargo de apelación, se tienen en consideración los argumentos esgrimidos por la Sala en sentencia de unificación 2021CE-SUJ-4-002 del 2 de diciembre de 2021<sup>18</sup>:

*“Por ende, en principio, son susceptibles de gravamen en el ICA los dividendos (i.e. ingresos brutos) que retribuyen el acto de comercio contemplado en el ordinal 5.º del artículo 20 del CCo, consistente en participar en el capital social de entidades mercantiles. Empero, la Sala también advierte que el hecho generador en cuestión no tipifica la realización de actos de comercio, como los referidos en el listado enunciativo que aporta el artículo recién mencionado, sino que exige llevar a cabo una «actividad comercial». En esa medida, atendiendo a la tradicional distinción entre actividad y acto mercantiles, para que resulte gravada, la operación comercial tendrá que realizarse en el marco de una intervención organizada en el mercado, en la que el obligado tributario ordene por cuenta propia los medios de producción, asuma el riesgo de los negocios realizados y afecte al desarrollo de tal finalidad bienes materiales o inmateriales.*

*La tipificación de la «actividad comercial» implica que el hecho generador no se realiza por cuenta de un «acto de comercio» aislado, sino que requiere que el contribuyente asuma con carácter empresarial su participación en el mercado. En este punto, adquiere relevancia el concepto de empresa, como forma de organización de los participantes en el mercado reconocida en el artículo 25 del CCo, sea que esa organización se concrete en la ordenación de los elementos reales destinados al ejercicio de la actividad (i.e. establecimiento de comercio, al tenor de los artículos 515 y 516 del CCo) o en la estructuración de los elementos humanos que la hacen posible (i.e. del factor trabajo).*

*Así, los reconocidos «actos de comercio aislados», como es el caso del previsto en el ordinal 5.º del artículo 20 ejusdem, solo constituirán una actividad comercial gravada con el ICA cuando sean desarrollados en forma organizada. Al efecto son indicativos de la existencia de una organización empresarial: la afectación de un capital determinado a la actividad de inversión en sociedades comerciales, la uniformidad en el desarrollo de esa operación, la importancia relativa que la ejecución de esa actividad tenga para el contribuyente (en términos de proporción del patrimonio destinado a dicha actividad), la contratación de personal destinado*

<sup>18</sup> Exp. 23424, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



*a llevarla a cabo, la realización de gastos vinculados a esa actividad, la conexión del negocio mercantil con otros actos de igual naturaleza y la utilización de uno o varios establecimientos de comercio, aunque ellos no estén registrados en la jurisdicción de la entidad territorial (artículos 32 del Decreto Distrital 352 de 2002 y 195 del Decreto Ley 1333 de 1986). Cuando concurren circunstancias de ese tipo, hay un alto grado de probabilidad de que se esté en presencia de una actividad mercantil.*

*3.7- Corolario de los anteriores análisis, la Sala precisa que, para juzgar si se realiza la «actividad comercial» gravada en el ICA por la participación en el capital de sociedades comerciales, el criterio de decisión radica en determinar si se desempeña con carácter empresarial la participación en los fondos propios de personas jurídicas mercantiles, percibiendo a cambio una remuneración económica, ya sea a título de dividendos u otros derechos apreciables en dinero conferidos por la entidad a quienes ostenten la calidad de socios, accionistas, asociados o partícipes. De ser así, el ingreso obtenido se integrará en la base gravable del ICA del inversionista, sin que a dichos efectos sea determinante el giro ordinario de los negocios del inversionista, ni la formulación de su objeto social, ni la condición de activo fijo de las acciones poseídas, ni la profesionalidad o habitualidad con la cual se lleven a cabo las inversiones.»*

De lo anterior, se establecieron las siguientes reglas de decisión<sup>19</sup>:

*“1. En el caso de la remisión al Código de Comercio efectuada por los artículos 32 de la Ley 14 de 1983, 198 del Decreto Ley 1333 de 1986 y 34 del Decreto Distrital 352 de 2002, se considera que una operación constituye actividad comercial gravada con el ICA cuando la misma la ejerce el sujeto pasivo con carácter empresarial, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de este proveído.*

*2. La anterior regla jurisprudencial de unificación rige para los trámites pendientes de resolver en vía administrativa y judicial. No podrá aplicarse a conflictos previamente decididos.”*

Según el criterio expuesto, para que los ingresos provenientes de la participación en el capital de sociedades comerciales estén gravados con ICA, la actividad debe desempeñarse con carácter empresarial y como contraprestación el contribuyente debe recibir una remuneración económica, sin que resulte relevante el giro ordinario de los negocios del inversionista, su objeto social, la clasificación de las acciones como activo fijo, ni la habitualidad o profesionalidad con la que se realicen este tipo de inversiones.

La Sala advierte que en el presente caso, es un hecho aceptado por las partes que la actora percibió dividendos durante los bimestres II y III de 2013. Asimismo, observa que en el proceso se encuentra acreditado en las Notas a los Estados Financieros con corte a 31 de diciembre de 2013, que CYB Bolívar en ese año poseía inversiones en catorce sociedades mercantiles, unas permanentes y otras temporales<sup>20</sup>.

En los comentarios preliminares del informe de gestión del gerente y la junta directiva de la compañía por el año 2013 se destacó que<sup>21</sup>:

<sup>19</sup> *Ibídem* 24.

<sup>20</sup> Folios 192 vto., 193 vto. y 194 del c.p.1.

<sup>21</sup> Folio 172 del c.p.1.



*“CONSTRUCCIÓN Y DESARROLLO BOLÍVAR S.A.S., es subordinada de Sociedades Bolívar S.A., y forma parte del Grupo Empresarial Bolívar.*

*Dado el carácter de sub-holding y de vehículo de inversión de CONSTRUCCIÓN Y DESARROLLO BOLÍVAR S.A.S., es importante destacar que está (sic) Compañía cuenta en Colombia con una participación accionaria mayoritaria en las Compañías del Grupo Bolívar que intervienen en el sector de la Construcción e Inmobiliario.”*

Adicionalmente, en la visita realizada a la contribuyente el 25 de febrero de 2015, a la pregunta *“Con qué objeto Constructora y Desarrollo Bolívar tiene estas inversiones?”* quienes atendieron la visita respondieron que de conformidad con el objeto social registrado en el certificado de existencia y representación legal de la compañía, el objeto es la inversión en bienes muebles e inmuebles que tienen el carácter de activos fijos, de los que se busca obtener utilidades periódicas como rendimientos financieros, dividendos y participaciones, toda vez que el objeto no es vender las inversiones ni negociarlas, sino mantenerlas como activo fijo<sup>22</sup>.

También señaló que las inversiones de tipo permanente se poseen desde el nacimiento de la sociedad, pues esta proviene de procesos de escisión y fusión de compañías que hacen parte del Grupo Bolívar y hasta ese momento ninguna de dichas inversiones se había enajenado<sup>23</sup>.

La accionante en esa misma visita explicó cómo contabilizaba las inversiones permanentes<sup>24</sup>:

*“Cuando son acciones permanentes que son las de método de participación, cuando se decretan los dividendos en efectivo se registra un crédito a la cuenta 1205 y un débito a la 1345 y en ese mismo momento se registra en las cuentas de orden. [...] y en el caso de las inversiones permanentes, los dividendos en acciones se registran solamente en las cuentas de orden ya que estas no incrementan el valor de la inversión sino simplemente el número de acciones pues el patrimonio de la subordinada no tiene variación.”*

De los anexos 7 y 8 de la demanda se desprende que en el bimestre II de 2013 la demandante registró en la cuenta 120530005-Acciones Ind. Construcción un crédito por la suma de \$14.647.354.835, el que a su vez registró en cuentas de orden, cuantía que representa el 67% de la totalidad de ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos por la sociedad en ese bimestre, valor que fue declarado por la actora como deducción y que la administración rechazó en los actos acusados<sup>25</sup>.

Respecto del bimestre III de 2013, se advierte que la actora recibió \$24.026.868 por concepto de dividendos decretados en acciones, contabilizados en cuentas de orden según el *“Movimiento Cuenta 869595”* allegado con el escrito de demanda y declarados también en el renglón de deducciones, monto que fue desconocido por el Distrito<sup>26</sup>.

Es de destacar que en visita efectuada a la actora el 18 de diciembre de 2014 el asistente de impuestos informó que la totalidad de los ingresos de la actora son

<sup>22</sup> Folio 242 del c.p.2.

<sup>23</sup> *Ibidem* 28.

<sup>24</sup> Folio 243 del c.p.2.

<sup>25</sup> Folios 229 a 234 del c.p.2. CD de antecedentes administrativos visible a folio 314 del c.p.2.

<sup>26</sup> Folio 233 del c.p.2. CD de antecedentes administrativos visible a folio 314 del c.p.2.



percibidos en la jurisdicción de la entidad demandada<sup>27</sup>. Del mismo modo, se observa que en los periodos en discusión la actora declaró en ceros el renglón “TOTAL INGRESOS OBTENIDOS FUERA DEL DISTRITO CAPITAL” de sus declaraciones<sup>28</sup>.

Por lo hasta aquí expuesto, la Sala colige que la participación de CYD Bolívar en sociedades mercantiles nacionales se ejecutó con carácter empresarial, lo que implica que realizó una actividad comercial gravada con ICA en Bogotá D.C., a la luz de los planteamientos esgrimidos en la sentencia de unificación que aquí se reitera y por ello, los dividendos que derivaron de esta actividad comercial hacen parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio<sup>29</sup>.

Es de resaltar que la actora declaró y pagó impuesto de industria y comercio respecto de los ingresos por dividendos que surgieron de las inversiones que posee de forma temporal, y dado que la jurisprudencia reiterada aclaró que el hecho de que a las inversiones contablemente se les dé el tratamiento de activos fijos, no exime del gravamen a esos ingresos, es preciso concluir que la totalidad de los dividendos sin distinción alguna deben ser gravados con ICA como lo planteó la accionada.

Así, no tienen vocación de prosperidad los argumentos de apelación expuestos por la accionante, pues como se vio, resulta irrelevante el giro ordinario de los negocios de quien realiza la inversión, la condición de activos fijos de las acciones o la habitualidad y profesionalidad con que se efectúen las inversiones para establecer si los dividendos están gravados con ICA o no.

### **De la sanción por inexactitud**

El *a quo* levantó las sanciones por inexactitud aplicadas en los actos acusados, al considerar que existió una diferencia de criterios entre las partes, ya que la actora respaldó su actuación en la interpretación jurisprudencial apreciable en casos similares, y que se encontraba vigente en el momento de los hechos y aún a la expedición de los actos objeto de control, aunque haya sido rectificada con posterioridad por esta Corporación.

Por su parte, la administración en apelación solicitó mantener las sanciones por inexactitud porque a su juicio, la actora incurrió en la conducta sancionable al incluir en su declaración privada deducciones inexistentes, sin que haya existido una diferencia de criterios, por el contrario, estimó que la contribuyente desconoció la norma aplicable al caso.

De conformidad con lo que se resolvió en el acápite anterior, es claro que la contribuyente incluyó en su declaración privada deducciones inexistentes, con lo cual incurrió en una conducta calificada por la norma como inexacta, por lo que en principio debería mantenerse la sanción por inexactitud impuesta por la autoridad tributaria distrital.

<sup>27</sup> Folio 239 del c.p.2.

<sup>28</sup> CD de antecedentes administrativos visible a folio 314 del c.p.2.

<sup>29</sup> En el mismo sentido: Sentencia del 10 de febrero de 2022. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 23196, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



No obstante, así como lo concluyó el Tribunal, la Sala aprecia que la actuación de CYD Bolívar se justificó en distintas sentencias proferidas por esta Sección<sup>30</sup>, en las que precisamente se expuso la argumentación que la actora planteó en el desarrollo del proceso en sede administrativa y judicial, la que fue aclarada con sentencia 18750 del 20 de noviembre de 2014<sup>31</sup>, reiterada y precisada en la sentencia 21776 de 31 de mayo de 2018<sup>32</sup>.

Es así como la exclusión que efectuó la demandante de los dividendos que percibió en los bimestres II y III de 2013 por las inversiones permanentes que poseía en sociedades mercantiles, atendió a la interpretación que hizo de las disposiciones que regulan la materia en discusión, motivo por el cual, se configuró una diferencia de criterios que da lugar al levantamiento de la sanción por inexactitud. No prospera el cargo.

Al punto, la Sala debe precisar, que si bien el *a quo* levantó la sanción por inexactitud y declaró la nulidad parcial de los actos objeto de control, a título de restablecimiento del derecho reliquidó los periodos en discusión, situación que la Sala estima que era innecesaria, pues lo que correspondía era levantar las sanciones por inexactitud y declarar que la actora no está obligada a pagar suma alguna por este concepto, toda vez que es lo único que se modifica y el resto de las liquidaciones permanece incólume.

En ese orden de ideas, la Sala modificará el ordinal segundo de la sentencia apelada, para determinar el restablecimiento del derecho en esos términos.

### Condena en costas

La Sala precisa que no condena en costas en esta instancia conforme a lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

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

**PRIMERO: Modificar** el ordinal segundo de la sentencia del 24 de septiembre de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", en su lugar:

<sup>30</sup> Sentencia del 20 de noviembre de 2014. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 18750, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; Sentencia del 12 de septiembre de 2013. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 18663, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; Sentencia del 2 de febrero de 2012. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 18383, C.P. William Giraldo Giraldo; Sentencia del 17 de noviembre de 2011. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 18277, C.P. William Giraldo Giraldo; Sentencia del 19 de mayo de 2011. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 18263, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; Sentencia del 5 de marzo de 1999. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 9086, C.P. Germán Ayala Mantilla; Sentencia del 25 de septiembre de 1992. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 4209, C.P. Guillermo Chahin Lizcano; Sentencia del 21 de agosto de 1992. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 3412, C.P. Jaime Abella Zárate.

<sup>31</sup> C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

<sup>32</sup> C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

En el mismo sentido: Sentencia del 10 de febrero de 2022. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 23196, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; Sentencia del 20 de noviembre de 2019. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 23993, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



Radicado: 25000-23-37-000-2017-00430-01 (25963)  
Demandante: Constructora y Desarrollo Bolívar S.A.S.  
FALLO

“**SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho** se levanta la sanción por inexactitud impuesta en los actos administrativos demandados y, en consecuencia, se **DECLARA** que la sociedad actora no está obligada a pagar suma alguna por dicho concepto en los bimestres II y III de 2013.”

**SEGUNDO:** En lo demás, **confirmar** la sentencia apelada.

**TERCERO: No condenar en costas** en esta instancia.

**CUARTO: Reconocer** personería jurídica a la abogada CARMEN ROSA GONZÁLEZ MAYORGA como apoderada de la parte demandada, de conformidad con el poder que obra en el índice 19 del SAMAI.

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

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

*(Firmado Electrónicamente)*

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**  
Presidente de la Sección

*(Firmado Electrónicamente)*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

*(Firmado Electrónicamente)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado Electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**  
Salvo parcialmente voto