



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., once (11) de octubre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	08001-23-33-000-2019-00145-01 (27418)
Demandante	INVERSIONES HERRERA CURE S.A.S.
Demandado	DISTRITO ESPECIAL INDUSTRIAL Y PORTUARIO DE BARRANQUILLA
Temas	Impuesto de industria y comercio año gravable 2015. Ingresos obtenidos por dividendos. Sanción de inexactitud.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 11 de noviembre del 2022, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que resolvió lo siguiente:

“PRIMERO. - Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión Co. 504 Acto No. GGI-FI-LR-00311-18 del 20 de septiembre de 2018, por medio de la cual se modifica la Liquidación Privada No. 41591470902 del 28 de junio de 2017, por las razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia.

SEGUNDO. - A título de restablecimiento del derecho, declarar que la sociedad Inversiones Herrera Cure, no deberá efectuar el pago de los valores determinados en la liquidación oficial de revisión y por consiguiente no hay lugar al pago de la sanción por inexactitud.

TERCERO. - Negar las demás súplicas de la demanda.

CUARTO. - Negar el reconocimiento de agencias en derecho y costas procesales conforme a la parte motiva de la sentencia.

QUINTO. - Notifíquese a las partes y al agente del Ministerio Público, la presente decisión, y una vez ejecutoriada esta providencia, por Secretaría archívese el expediente previas las anotaciones a que haya lugar.”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 19 de febrero de 2016, la sociedad Inversiones Herrera Cure S.A.S. presentó la declaración del impuesto de industria y comercio (en adelante ICA) por el año gravable 2015, en el Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla. El contribuyente corrigió la liquidación privada en varias oportunidades, siendo la última, la presentada el 28 de junio de 2017, en la que registra ingresos por actividades no sujetas, por concepto de dividendos obtenidos en las sociedades Organización Clínica General del Norte y CIA S.A.S., y Centro de Radioterapia Oncológico del Norte y CIA S.A.S.

Previo expedición del requerimiento especial, la Administración profirió Liquidación Oficial de Revisión Cod. 504 Acto Nro. GGI-FI-LR-00311-18 del 20 de septiembre de 2018, que modificó la declaración de corrección desconociendo los ingresos por actividades no sujetas.



La actora prescindió del recurso de reconsideración y acudió directamente a la jurisdicción contenciosa, haciendo uso del mecanismo *per saltum*, previsto en el parágrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones¹:

1. *Se declare la nulidad del siguiente acto administrativo:*
 - a. *Liquidación Oficial de Revisión Co. 504 Acto No. GGI-FI-LR-00311-18 del 20 de septiembre de-2018, por medio del cual se modifica la Liquidación Privada No. 41591470902 del 28 de junio de 2017, correspondiente al impuesto de industria y comercio en la vigencia 2015 y se impone sanción por inexactitud.*
2. *Que como consecuencia de la pretensión anterior, a título de restablecimiento del derecho se exonere de cualquier responsabilidad, tanto en lo correspondiente a una sanción por inexactitud como por el pago de intereses moratorios, a mi representada.*
3. *Que como consecuencia de la pretensión del numeral 1, a título de restablecimiento del derecho, se reconozca a mi representada como costas, los gastos judiciales, administrativos y contencioso administrativos en que han tenido que incurrir, incluyendo los gastos por concepto de honorarios profesionales de abogados, los cuales se acreditarán dentro del proceso.”*

A los anteriores efectos, la demandante invocó como violados el artículo 29 de la Constitución Política; y artículo 3 numeral 1 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

El demandante propuso los siguientes cargos de nulidad:

Afirmó que la Administración vulnera el principio de legalidad, por cuanto rechazó ingresos por actividades no sujetas e impuso sanción por inexactitud, desconociendo la jurisprudencia del Consejo de Estado² que ha precisado que no hacen parte de la base gravable del ICA los dividendos obtenidos por activos fijos, cuando la actividad de inversión no es del giro ordinario de los negocios de una sociedad.

Indicó que la citada jurisprudencia aclaró la diferencia de los conceptos de objeto social, y giro ordinario de los negocios. El primero, corresponde a aquellos actos que puede adelantar la sociedad, y el segundo, atiende a las actividades desarrolladas habitualmente.

Anotó que, si bien la actividad de inversión pertenece a su objeto social, no la realiza de forma habitual, como se puede constatar en los diferentes soportes documentales aportados al proceso.

Cuestionó que la Administración se limitó a analizar el certificado del revisor fiscal y los estados financieros en cuanto registran la causación del pago de dividendos, sin tener en cuenta que en esos mismos documentos, así como en la declaración de renta y de IVA del año 2015, los libros auxiliares de ingresos, y las declaraciones de

¹ Samai, índice 2. PDF “ED_DEMANDA_00DEMANDAINVERSI0(.pdf) NroActua 2”.

² Citó la sentencia del 26 de julio de 2018, exp. 16812, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



ingresos de otros municipios, se verifica que la acciones de las que proviene el dividendo son un activo fijo de la sociedad, y que la actividad de inversión no corresponde al giro ordinario de sus negocios.

A su vez, discutió que el acto acusado, de manera equivocada, estableció sobre el contribuyente la condición de establecimiento de crédito, para dar aplicación al numeral 6 del artículo 50 del Decreto 924 de 2011 (Estatuto de Rentas de Barranquilla). Advirtió que la demandante no es un establecimiento de crédito, y que esa condición debe ser certificada por parte de la Superintendencia Financiera de Colombia.

Concluyó que los ingresos desconocidos por la Administración no se obtienen del giro ordinario de sus negocios, por esto, no pueden conformar la base gravable del ICA del año 2015.

Oposición de la demanda

El Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla controvirtió las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos:

Afirmó que la Administración verificó que la sociedad realiza la actividad comercial, correspondiente a la venta de activos movibles, la cual no se encuentra exenta de ICA y, por tanto, está sujeta al tributo.

Discutió que el demandante parte de una premisa equivocada debido a que el artículo 29 constitucional no consagra el principio de legalidad, y en todo caso, no demostró la forma en que el mismo fue vulnerado. Agregó que, los actos demandados gozan de presunción de legalidad, y tienen sustento en las pruebas allegadas al expediente, las cuales fueron valoradas en conjunto.

Indicó que, en la declaración del ICA del año gravable 2015, el contribuyente registró ingresos por actividades no sujetas en la suma de \$30.401.462.000, por concepto de dividendos obtenidos en las sociedades Organización Clínica General del Norte y CIA S.A.S. y Centro de Radioterapia Oncológico del Norte y CIA S.A.S.

Sostuvo que la Administración rechazó tales ingresos por cuanto la participación o utilidad que recibe la sociedad demandante *“se origina en el ejercicio de una actividad financiera, por lo tanto, tal ingreso constituye base gravable para la liquidación y pago del impuesto de industria y comercio de conformidad con lo estipulado en el numeral 8 del artículo 207 del Decreto 1333 de 1986 y el numeral 6 del artículo 50 del Decreto 0924 de 2011”*.

A su vez, con fundamento en el artículo 36 del Decreto 0924 de 2011, que regula las actividades sujetas en la jurisdicción de Barranquilla, advirtió que la sociedad realizó una actividad comercial gravada con ICA, en tanto tiene por objeto social comercializar acciones, *“por lo que si bien es cierto que, la sociedad no es catalogada una entidad financiera, si ejerce actividades de esa índole”*.

Precisó que el acto de invertir como asociado en la constitución de sociedades comerciales, los actos de administración de las mismas, la negociación a título oneroso de las partes de interés, cuotas o acciones, constituyen hechos comerciales, de conformidad con el numeral 5 del artículo 20 del Código de Comercio.

A partir de lo anterior, afirmó que no era procedente que el contribuyente excluyera los ingresos por dividendos, pues está demostrado en su objeto social que los mismos se derivan de una actividad comercial.



Advirtió que no es coherente que la sociedad considere tales ingresos como no sujetos al tributo, a pesar de que los registró en una cuenta de ingresos, y no en una de patrimonio. Que a pesar de que sobre el actor recaía la carga de la prueba, no aportó un soporte documental que permita probar que los ingresos de \$30.401.462.000 corresponden a una actividad no sujeta de las determinadas en el artículo 57 del Decreto 0924 de 2011.

Destacó que el Consejo de Estado ha reconocido que no resulta relevante si la actividad se realiza de forma ocasional o de manera permanente y, por tanto, no tiene ninguna injerencia la diferenciación entre el objeto social y el giro ordinario de los negocios³.

Adicionalmente, refirió que, de acuerdo con los comprobantes y auxiliares, el 90.8% de los ingresos recibidos por la sociedad, corresponden a los rechazados por la Administración, por lo tanto, no cabe duda de que la mayoría de sus ingresos provienen de la realización de la actividad de inversión.

En cuanto a la sanción por inexactitud, indicó que resulta procedente considerando que las cifras glosadas son inexactas y no se ajustan a la realidad económica de la sociedad.

Finalmente, la entidad demandada propuso las excepciones denominadas “*ineptitud sustantiva de la demanda*”, “*legalidad de las actuaciones surtidas por el Distrito de Barranquilla*”, “*inexistencia de demostración de los cargos formulados por la parte demandante*”, y “*excepción genérica de oficio*”. Empero, la Sala anticipa que mediante auto del 28 de abril de 2022⁴, el Tribunal negó la excepción de inepta demanda, y frente a las demás, adujo que su estudio se acoge en el momento de proferir sentencia.

Sentencia apelada

El Tribunal declaró la nulidad del acto demandado, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Llevó a cabo un recuento de la jurisprudencia del Consejo de Estado que ha analizado la percepción de dividendos respecto al ICA⁵, y destacó que, mediante sentencia de unificación⁶, se fijó como criterio que dicho concepto estará gravado cuando corresponda a la retribución de un acto de comercio y siempre que el contribuyente asuma con carácter empresarial su participación en el mercado. Que, por esa razón, no es relevante si los dividendos provienen de activos fijos, del objeto social, o de la habitualidad con la que se llevan a cabo las inversiones, sino que se deriven “*de la actividad propia comercial bajo el marco empresarial de la sociedad que las realiza*”.

A partir de lo anterior, consideró que, de la revisión de los soportes contables de la sociedad, es posible señalar que ésta ejerce una actividad mercantil. No obstante, se debe establecer si los dividendos se obtuvieron por el contribuyente actuando en condición empresarial como inversionista en sociedades.

Verificó en el certificado de revisor fiscal de la sociedad que los dividendos provienen de acciones que constituyen activos fijos, y que “*corresponden al socio entre*

³ Citó la sentencia del 4 de octubre de 2018, exp. 22374., C.P. Milton Chaves García.

⁴ Samai del Tribunal, índice 10. Páginas 7 a 10.

⁵ Citó las sentencias del 16 de noviembre de 2001, exp. 12299, C.P. Ligia López Díaz; del 23 de junio de 2011, exp. 18122, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; y del 20 de noviembre de 2014, exp. 18750, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁶ Sentencia del 2 de diciembre de 2021, exp. 23424, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



Inversiones Herrera Cure y las referidas clínicas, cuyo objeto responde al sector salud y de las que no se advierte el ejercicio de una actividad empresarial por parte de la actora”.

Sostuvo que la Administración no comprobó que los dividendos fueron percibidos como producto de una actividad empresarial y tampoco pudo desvirtuar que se trata de una distribución ordinaria por parte de las sociedades. Por lo cual concluyó que es improcedente la adición de ingresos que realiza la entidad distrital para el año gravable 2015. Que, por esa misma razón, la sanción por inexactitud no resulta pertinente.

Finalmente, no condenó en costas al no encontrarlas probadas en el expediente.

Recurso de apelación

El demandado apeló la decisión de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

Sostuvo que al analizar el carácter empresarial establecido en la jurisprudencia de unificación⁷, es posible señalar que:

- a) El actor participó como accionista de las sociedades Clínica General del Norte y el Centro de Radioterapia Oncológico del Norte Cia S.A.S, para el periodo 2015, de modo que llevó a cabo el acto de comercio contemplado en el numeral 5 del artículo 20 del Código de Comercio. Lo que se ratifica en el objeto social del contribuyente que incluye la adquisición, enajenación e inversión de acciones.
- b) El acto de comercio se realizó de forma organizada de conformidad con el certificado expedido por el revisor fiscal, el cual señala que las inversiones son permanentes y no de operaciones de naturaleza temporal.
- c) De conformidad con los documentos contables, es posible concluir que, el actor llevó a cabo actos de administración de los títulos de participación en el capital social de las entidades en las que tiene inversiones, al igual que incurrió en erogaciones asociadas, lo cual es indicativo de la existencia de una organización empresarial.

Concluyó que de conformidad con las pruebas que reposan en el plenario, se encuentra demostrado que la demandante ejerció actos de comercio con carácter empresarial, por lo que se entiende que existe una actividad comercial que da lugar al hecho generador del ICA.

Cuestionó que el *a quo* no atendió la sentencia de unificación y, además, que no era posible que invirtiera la carga de la prueba sobre la Administración, debido a que el demandante es quien tiene la responsabilidad de soportar la información incluida en la declaración tributaria.

Insistió que la carga de la prueba recae en el contribuyente, porque es quien se beneficiaría con demostrar que los ingresos no están sujetos con el tributo y, además, estaba en una situación más favorable para esclarecer los hechos discutidos⁸. De manera que, le correspondía al actor soportar que los dividendos no fueron obtenidos con criterio empresarial. Mas todavía cuando se pretende una exclusión del tributo, que es de interpretación restrictiva, y para acceder a la misma, debe probarse el supuesto contemplado en la ley.

⁷ Citó la sentencia del 2 de diciembre de 2021, exp. 23424, Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁸ Citó el artículo 167 de la Ley 1564 de 2012.



A partir de la sentencia de unificación, indicó que en el expediente está probado que la actividad desplegada por la actora es de carácter empresarial, toda vez que percibió rendimientos por la inversión en sociedades, de manera organizada y, además, estas utilidades corresponden a la mayoría de los ingresos declarados en la vigencia 2015.

Que al encontrarse demostrado que los datos declarados no se ajustan a la realidad económica, debe mantenerse la sanción por inexactitud.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público rindió concepto en el sentido de que se confirme la sentencia apelada, al considerar que, si bien la sociedad desarrollaba una actividad mercantil, no está demostrado que los dividendos se hubieren obtenido con carácter empresarial, de acuerdo con lo precisado para estos casos en la sentencia de unificación del Consejo de Estado⁹. Adicionalmente, consideró que sobre la Administración recaía la carga de demostrar que el contribuyente estaba incurso en el hecho generador del ICA.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia de primera instancia que declaró la nulidad del acto que determinó oficialmente el impuesto de industria y comercio a cargo de la sociedad Inversiones Herrera Cure S.A.S. por el año gravable 2015.

En los términos del recurso de apelación, se debe determinar si: (i) los dividendos percibidos por el contribuyente en la suma de \$30.401.462.000 están gravados con ICA, y (ii) procede la sanción por inexactitud.

1. Procedencia del impuesto de industria y comercio en la obtención de dividendos

En la apelación, la parte demandada sostiene que los dividendos fueron obtenidos por el contribuyente por realizar un acto de comercio con carácter empresarial, puesto que los documentos contables dan cuenta que los rendimientos por inversión de sociedades constituyen la mayoría de los ingresos declarados en el año 2015 y que, además, registra erogaciones asociadas. De manera que, la carga de la prueba recaía en el demandante a fin de desvirtuar que la operación estaba gravada.

Para resolver el problema jurídico, debe tenerse en cuenta que, respecto de los dividendos obtenidos por las personas jurídicas para efectos del ICA, la Sección se pronunció en la sentencia de unificación 2021CE-SUJ-4-002 del 2 de diciembre de 2021, exp. 23424, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. En esa providencia se aclaró el concepto de “*actividad comercial*” gravada con ICA por la participación en el capital de sociedades comerciales y se fijó la regla jurídica aplicable, así:

“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

⁹ Citó la sentencia del 2 de diciembre de 2021, exp. 23424, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.



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 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.**

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.**

(...)

En este sentido, se establecen las siguientes **reglas de decisión**:

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.” (Resaltado de la Sala)

En consecuencia, la presente controversia se fallará atendiendo la citada regla de unificación, y en ese entendido, se debe determinar si la percepción de dividendos por parte del contribuyente se subsume en el concepto de actividad gravada con ICA que corresponde aquella ejercida por el sujeto pasivo “con carácter empresarial”.

A esos efectos, se pone de presente que la Sección ha precisado que, en virtud del principio general de la carga de la prueba, contenido en el artículo 167 Código General del Proceso, **la adición de ingresos o la existencia de operaciones sometidas a tributación**, con los que se busque alterar el aspecto positivo de la base gravable (v.g. adición de ingresos, sujeción al tributo), deben ser acreditados por la Administración quien, en ese caso, se constituye como el sujeto que invoca a su favor la pretendida modificación¹⁰.

Lo anterior, obedece al deber de la autoridad tributaria de agotar una actividad de verificación suficiente respecto de la liquidación de los tributos. No obstante, en

¹⁰ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 31 de mayo de 2018, exp. 20813, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. En el mismo sentido, ver sentencia del 23 de septiembre de 2021, exp. 24967, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, sentencia del 19 de agosto de 2021, exp. 24952, M.P. Milton Chaves García, y sentencia del 27 de abril de 2023, exp. 27082, CP: Wilson Ramos Girón, entre otras.



aquellos casos que medie un despliegue probatorio que permita demostrar la existencia de ingresos no declarados o la sujeción del tributo, la carga de la prueba se trasladará al declarante o el sujeto pasivo a quien le corresponderá desvirtuar los hechos comprobados por la Administración.

En el caso concreto, se encuentra que, en el Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla, el contribuyente presentó declaración de corrección de ICA del año 2015, en la que registró un total de ingresos brutos ordinarios y extraordinarios del período gravable: \$33.464.372.000. De los cuales: \$33.221.934.000 se obtuvieron en el Distrito, que incluyen actividades no sujetas de \$30.401.462.000, por concepto de dividendos obtenidos en las sociedades Organización Clínica General del Norte S.A. y Centro de Radioterapia Oncológico del Norte y CIA S.A.S.

La entidad territorial determinó que los ingresos por dividendos percibidos por la actora se encuentran gravados con ICA, con fundamento en la verificación que realizó mediante requerimiento ordinario del 8 de junio de 2017¹¹, a partir del cual se recaudaron las siguientes pruebas:

- Certificado de existencia y representación legal del contribuyente, que informa que el objeto social consiste en¹²:
 - “1) **La adquisición, arrendamiento, modificación, adecuación y explotación de bienes muebles e inmuebles con destino a incrementar el patrimonio social y la enajenación de los mismos dentro y fuera del territorio nacional**, 2) *La realización de todo tipo de inversiones tanto en el exterior como en el país, (...)*, 5) **La adquisición, enajenación e inversión en acciones, cuotas o partes de interés de todo tipo de sociedades comerciales y civiles, nacionales o extranjeras, ya sea como fundador de las mismas o mediante la adquisición de acciones, partes de interés o cuotas de sociedades previamente constituidas, o haciendo aportes en efectivo o en especie. escindiéndose o fusionándose con ellas; así como, la transmisión de dichas participaciones a cualquier título.**” (Resaltado de la Sala)
- La declaración de renta de la sociedad por el año gravable 2015, que registra en el patrimonio bruto un valor total de **\$239.495.989.000**: “*acciones y aportes \$137.460.065.000*”¹³.
- Libro auxiliar del contribuyente, relativo a la cuenta 415010 ingresos operacionales por “*dividendos de sociedades anónimas y/o asimiladas*”, con corte a 31 de diciembre de 2015. Este documento registra que el contribuyente obtuvo dividendos por valor total de \$65.199.549, de las sociedades Grupo Aval Acciones y Valores S.A., Isagen S.A. E.S.P., Banco de Bogotá, Corporación Financiera Colombiana S.A., Grupo Nutresa S.A., Grupo Argos S.A., Almacenes Éxito S.A., Seguro de Vida Suramericana S.A., Bancolombia S.A., y Ecopetrol S.A.¹⁴.
- Libro auxiliar del contribuyente, relativo a la cuenta 415080 ingresos operacionales por “*ingresos métodos de participación- de soc anónimas*” con corte a 31 de diciembre de 2015. Este documento registra que obtuvo dividendos por valor total de \$31.531.763.565, de las sociedades Organización Clínica General del Norte, Clínica Blas de Lezo S.A., Clínica Mediesp S.A.S., Clínica General de Ciénaga S.A.S., Centro de Radioterapia Oncológica del Norte S.A.S., Clínica General de Soledad S.A.S., Inverclinicas S.A., Clínica San José de Torices S.A.S., y Clínica La Milagrosa S.A.¹⁵.

¹¹ Samai, Índice 2. PDF “ED_ANTECEDENT_124ANTECEDENTESAD(.pdf) NroActua 2” FI. 2

¹² Samai, Índice 2. PDF “ED_ANTECEDENT_124ANTECEDENTESAD(.pdf) NroActua 2” FI. 11

¹³ Samai, Índice 2. PDF “ED_ANTECEDENT_124ANTECEDENTESAD(.pdf) NroActua 2” FI. 34

¹⁴ Samai, Índice 2. PDF “ED_ANTECEDENT_124ANTECEDENTESAD(.pdf) NroActua 2” FI. 36

¹⁵ Samai, Índice 2. PDF “ED_ANTECEDENT_124ANTECEDENTESAD(.pdf) NroActua 2” FI. 37



- Balance de prueba del contribuyente, con corte a diciembre de 2015, en el que se informa:

Código	Nombre de la Cuenta ¹⁶	Débito	Crédito
415010	Dividendos de sociedades anónimas y/o asimiladas	0	65.199.549,00
415010	Ingresos métodos de participación – de soc anónimas	0	31.531.763.565,00
(...)			
519905	Inversiones	719.810.333,00	0
5305	Financieros	131.483.645,00	0

- Certificado de revisor fiscal del contribuyente que informa¹⁷:

“Que INVERSIONES HERRERA CURE S.A.S. (...) declaró el siguiente valor en el renglón denominado ingresos por actividades no sujetas en el formulario para la declaración anual del impuesto de industria y comercio y complementario por el año gravable 2015, así:

Menos: ingresos por actividades no sujetas \$30.401.462.035

Este valor corresponde a Dividendos Pagados por las sociedades Organización Clínica General del Norte S.A. por valor de \$30.096.269.558 y Centro de Radioterapia Oncológico del Norte y CIA S.A.S. por valor de \$305.192.476; producto de la distribución ordinaria que hacen las sociedades en favor de sus socios o accionistas de la utilidad neta realizada en el año gravable, en aplicación del artículo 30 del Estatuto Tributario.

El registro de dichas inversiones constituye un activo fijo y los dividendos que recibe la compañía son el producto de inversiones permanentes y no de operaciones de naturaleza temporal, ya que las acciones que posee INVERSIONES HERRERA CURE S.A.S. en las sociedades la hace participe como socia o accionista en Instituciones prestadoras de servicios de salud, cuyo objeto es la prestación de servicios integrales de salud. (...).”

A este documento se anexó certificados de las sociedades Organización Clínica General del Norte S.A. y Centro de Radioterapia Oncológico del Norte y CIA S.A.S. que dan cuenta del pago de los citados dividendos¹⁸.

Adicionalmente, el contribuyente aportó como prueba el certificado de contador público, que informa:

“Las acciones en: ORGANIZACIÓN CLÍNICA GENERAL DEL NORTE S.A. Y CENTRO DE RADIOTERAPIA ONCOLÓGICO DEL NORTE & CIA S.A.S. y que figuran a nombre de INVERSIONES HERRERA CURE S.A.S. desde las fechas 10 de Marzo de 1997 y Mayo de 1992, respectivamente, están registradas contablemente como inversión permanente, lo cual está respaldado por comprobantes internos y externos que refleja su situación financiera y contable como activo fijo.

La sociedad INVERSIONES HERRERA CURE S.A.S. ejerce la actividad inmobiliaria de compraventa y arriendo de inmuebles de manera permanente, habitual y profesional, constituyéndose esta en el ejercicio principal de su objeto social y con ello el giro ordinario de sus negocios¹⁹.”

De acuerdo con las anteriores pruebas, se encuentra demostrado que el contribuyente realizó el acto de comercio previsto en el numeral 5º del artículo 20 del Código de Comercio “La intervención como asociado en la constitución de sociedades comerciales, los actos de administración de las mismas o la negociación a título oneroso de las partes de interés, cuotas o acciones”, y que el mismo fue ejercido con carácter empresarial.

¹⁶ Samai, Índice 2. PDF “ED_ ANTECEDENT_124ANTECEDENTESAD(.pdf) NroActua 2” Fls. 45 a 46.

¹⁷ Samai, Índice 2. PDF “ED_ ANTECEDENT_124ANTECEDENTESAD(.pdf) NroActua 2” Fl. 48

¹⁸ Samai, Índice 2. PDF “ED_ ANTECEDENT_124ANTECEDENTESAD(.pdf) NroActua 2” Fl. 49 a 50.

¹⁹ Samai, Índice 2. Reforma demanda Fl. 55.



En efecto, la Sala evidencia que, en el año 2015, el contribuyente participó como accionista en distintas sociedades, que incluyen aquellas respecto de las cuales se obtuvieron los dividendos discutidos, y que además para realizar esta actividad destinó más de la mitad de su patrimonio (del total patrimonio bruto registrado en el impuesto de renta por \$239.495.989.000, \$137.460.065.000 corresponden acciones y aportes), y obtuvo más del 90% de los ingresos declarados (del total de ingresos brutos ordinarios y extraordinarios registrados en ICA por \$33.464.372.000, \$30.401.462.000 atañen a los ingresos por dividendos objeto de debate). De modo, que los dividendos no provinieron de una inversión cualquiera en acciones, sino que, fueron producto de una actividad organizada de negocio al que está afecto gran parte del patrimonio de Inversiones Herrera Cure S.A.S.

Súmese a lo expuesto que, consta en los documentos contables del año 2015, en particular, en el balance de prueba, que el contribuyente percibió una remuneración económica por la inversión en sociedades (dividendos), y que también incurrió en gastos asociados a esas inversiones.

Así, según el criterio fijado en la sentencia de unificación, en el caso analizado se dan los hechos indicativos de la existencia de una organización empresarial, puesto que está probada la afectación de un capital a la inversión de sociedades comerciales, la uniformidad de la operación, así como la importancia que tiene para el contribuyente la ejecución de esta actividad en términos de patrimonio y de ingresos.

Por todo lo anterior, se concluye que en el caso analizado se configuró la realización de una “*actividad comercial*” en los términos en que está definida como hecho generador del ICA, toda vez que la participación accionaria de la actora en la Organización Clínica General del Norte S.A. y Centro de Radioterapia Oncológico del Norte y CIA S.A.S. correspondió a una actividad empresarial organizada.

Por consiguiente, los dividendos recibidos deben integrarse a la base gravable del tributo como lo determinó la Administración en el acto demandado, sin que sea procedente alegar como eximente de la obligación, según el criterio de decisión fijado en la sentencia de unificación, la circunstancia de que las acciones eran activos inmovilizados en su patrimonio o que la obtención de dividendos no obedeció al giro ordinario de los negocios por no haberse ejecutado de forma habitual y profesional el acto de comercio. De ahí que no resulte relevante lo informado por los certificados de revisor fiscal y contador público frente a esos aspectos.

De manera que, la Sala concluye que la Administración ejerció la carga de la prueba mediante la comprobación de los ingresos gravados con ICA por valor de \$30.401.462.000, y que el demandante no desvirtuó las pruebas recaudadas y que sirven de soporte de la actuación administrativa demandada.

Finalmente, se aclara que no le asiste razón al demandante, cuando sostiene que en el acto acusado le fue establecida la condición de establecimiento de crédito, toda vez que el sustento que dio lugar a la modificación del tributo para gravar los ingresos por dividendos fue la realización de una actividad comercial de inversión²⁰. Si bien, la liquidación oficial hizo alusión al numeral 6º del artículo 50 del Decreto 0924 de 2011²¹, que se refiere a la base gravable especial para el sector financiero,

²⁰ Samai, Índice 2. PDF “ED_ANTECEDENT_124ANTECEDENTESAD(.pdf) NroActua 2” Fls. 124

²¹ Samai, Índice 2. PDF “ED_ANTECEDENT_124ANTECEDENTESAD(.pdf) NroActua 2” Fls. 125, 130 a 131.



lo cierto es que, en el acto, la base gravable se determinó de manera general con fundamento en el artículo 46 del mencionado decreto, que regula “*Base gravable del impuesto de industria y comercio*”²², como se constata en la liquidación del tributo²³.

En consecuencia, prospera el recurso de apelación presentado por la demandada, en lo que concierne a este cargo.

2. Sanción por inexactitud

Como la demandante omitió incluir en la base gravable del ICA los dividendos percibidos por la realización de actividades comerciales en el periodo cuestionado, se configuraría el hecho sancionable.

No obstante, se pone de presente que la posición mayoritaria de la Sala ha señalado que “*la inclusión de los dividendos como ingresos no gravados tuvo como causa el empleo de las posturas defendidas en el pasado por la jurisprudencia de esta Sección sobre el tratamiento en el ICA de los dividendos, superadas con la sentencia de unificación, por lo que resulta razonable la disparidad de criterio de la demandante frente al derecho aplicable*”²⁴. Por tanto, al igual que lo ha hecho en casos similares, la Sala levanta la sanción por inexactitud impuesta en el acto demandado²⁵.

3. Decisión

Con fundamento en lo expuesto, se revocará la sentencia apelada. En su lugar, se declarará la nulidad parcial del acto demandado únicamente en lo que concierne a la sanción por inexactitud. Y, a título de restablecimiento del derecho, se ordenará que no debe suma alguna por concepto la mencionada sanción.

Finalmente, no habrá condena en costas, en tanto no se comprobó su causación como lo exige el artículo 365 del Código General del Proceso, numeral 8, 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. **Revocar** la sentencia del 11 de noviembre del 2022, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico.
2. **Declarar** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión Cod. 504 Acto Nro. GGI-FI-LR-00311-18 del 20 de septiembre de 2018, expedida por la

²² **ARTÍCULO 46. Base gravable del impuesto de industria y comercio.** La base gravable del impuesto de industria y comercio es el promedio mensual de ingresos brutos obtenidos en el año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional, con exclusión de: Devoluciones, ingresos provenientes de la venta de activos fijos y de exportaciones, recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios.

Parágrafo primero: Los contribuyentes que desarrollen actividades parcialmente exentas o no sujetas, deducirán de la base gravable de sus declaraciones, el monto de sus ingresos correspondiente con la parte exenta o no sujeta.

²³ Samái, Índice 2. PDF “ED_ANTECEDENT_124ANTECEDENTESAD(.pdf) NroActua 2” Fls. 1117 y 125.

²⁴ Sentencia del 15 de septiembre de 2022, exp. 26334, C.P. Milton Chaves García.

²⁵ Sentencias del 2 de diciembre de 2021, exp. 23424, y del 17 de febrero de 2022, exp. 23749, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



Secretaría de Hacienda Pública Distrital de la Alcaldía del Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla, únicamente en lo que concierne a la imposición de la sanción por inexactitud.

A título de restablecimiento del derecho, se declara que la sociedad Inversiones Herrera Cure S.A.S., no adeuda suma alguna por concepto de la sanción por inexactitud.

3. Sin condena en costas en ambas instancias.

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)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta
Salvó voto parcialmente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN