

CORRECCION A DECLARACION TRIBUTARIA QUE DISMINUYE EL VALOR A PAGAR - El término de firmeza comienza al vencimiento de los meses con que cuenta la administración / FIRMEZA DE LA LIQUIDACION PRIVADA - En el caso de corrección para disminuir el saldo a pagar comienza al término de los seis meses / LIQUIDACION OFICIAL DE REVISION - Debe notificarse a más tardar a los 3 años que consagraba el inciso 4° del artículo 710 del E.T.

La Sala no comparte la decisión del a quo porque no tuvo en cuenta las implicaciones que en relación con los términos para notificar la liquidación impugnada, tiene el hecho de que la contribuyente presentó el 30 de junio de 1998 solicitud de corrección a la declaración del impuesto de industria y comercio por el sexto bimestre de 1997 y adjuntó el proyecto respectivo, en el cual disminuía el valor a pagar, por lo que el término para la firmeza de la declaración no corre a partir de la fecha de presentación de la declaración inicial, sino de la liquidación de corrección o del vencimiento de los seis meses con que cuenta la administración para proferirla, según el caso, como lo establece el inciso segundo del artículo 589 del Estatuto Tributario, antes y después de la modificación introducida por el artículo 161 de la Ley 223 de 1995. Como la solicitud de corrección se presentó el 30 de junio de 1998, la administración tenía plazo hasta el 30 de diciembre de 1998 para proferir el acto oficial y lo hizo el 20 de noviembre de ese año. Así las cosas, la liquidación oficial de revisión debía notificarse a más tardar el 20 de noviembre de 2001, cuando se vencían los tres años que consagraba como plazo máximo el artículo 710 inciso 4° del Estatuto Tributario, disposición que no puede aplicarse en forma aislada, pues una interpretación sistemática de la misma exige tener en cuenta la situación que prevé el artículo 589 ibídem, lo que no hizo el Tribunal y si aquella se notificó el 19 de junio de 2001, fue oportuna.

ACTIVIDAD COMERCIAL - Es la dedicada al expendio, compraventa o distribución de bienes y las demás definidas por el Código de Comercio / SOCIO- Las actividades inherentes a su actividad se consideran actos mercantiles / ACCIONES - La negociación a título oneroso se considera acto mercantil / PERSONA QUE NEGOCIA CON ACCIONES - Se considera gravada con Industria y Comercio cuando ello constituye el objeto principal / INVERSIONISTA EN INDUSTRIA Y COMERCIO - Su actividad es gravada con el Impuesto de Industria y Comercio

El artículo 35 de la Ley 14 de 1983 considera actividades comerciales, las destinadas al expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías, al por mayor o al por menor y las demás definidas como tales por el Código de Comercio, siempre y cuando no estén consideradas por la ley como actividades industriales o de servicios. Esta definición se repite en el artículo 30 del Decreto Distrital 400 de 1999, por el cual se compilan las normas sustantivas vigentes de los tributos del Distrito Capital. A su vez el artículo 20 numeral 5 del Código de Comercio califica como mercantiles “para todos los efectos legales”, entre otros: “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 “El giro, otorgamiento, aceptación, garantía o negociación de títulos-valores, así como la compra para reventa, permuta, etc., de los mismos”. Esta norma, conforme a reiterada jurisprudencia de esta Corporación no conduce a que tal actividad esté sujeta por regla general al impuesto de industria, comercio y avisos, pero si tiene tal connotación cuando el objeto principal de la actividad de la persona natural o jurídica es la venta y compra de acciones y la de inversionista, como en el caso de Celulitoral.

BASE GRAVABLE EN INDUSTRIA Y COMERCIO - Conforme a la Ley 14 de 1983 está constituida por el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO EN EL D.C. - Su base gravable estaba inicialmente en el Decreto 1421 de 1993 y posteriormente en los Decretos Distritales 423 de 1996 y 400 de 1999

El impuesto de industria y comercio desde su regulación integral en el año 1983, previó que su base gravable estaría representada por el promedio mensual de los ingresos brutos del año inmediatamente anterior, obtenidos por las personas naturales y jurídicas, excluyendo entre otros los ingresos por venta de activos fijos. El artículo 33 de la Ley 14 de 1983 fue compilada en el artículo 196 del Decreto Extraordinario 1333 de 1986 (Código de Régimen Municipal) y reguló la base gravable para todos los municipios del país, incluyendo al antiguo Distrito Especial de Bogotá (hoy Distrito Capital) de manera que para los contribuyentes del impuesto de industria y comercio, su base gravable estaba determinada por los ingresos brutos obtenidos en las actividades industriales, comerciales y de servicios disminuidos con las exclusiones señaladas en el transcrito artículo 33 de la Ley 14 de 1983. Pero para el caso del Distrito Capital, el Decreto 1421 de 1993, norma especial y de aplicación preferente para el mismo, previó en su artículo 154 la base gravable que para el impuesto de industria y comercio debía tenerse en cuenta para los períodos bimestrales que a partir del año 1994 señaló el Decreto Distrital 807 de 1993. La previsión anterior fue reiterada en el artículo 34 del Decreto 423 de 1996, el cual a su vez fue compilado en el artículo 38 del Decreto 400 de 1999.

BASE GRAVABLE EN EL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO EN EL D.C. - Está representada por los ingresos netos menos las actividades no sujetas exentas y algunas exclusiones que traía la Ley 14 de 1983 / INGRESOS EXCLUIDOS DE INDUSTRIA Y COMERCIO EN EL D.C. - Son las devoluciones, rebajas, descuentos, exportaciones y venta de activos fijos / VENTA DE ACTIVOS FIJOS - Lo que se grava en Industria y Comercio es la utilidad / ACTIVOS FIJOS PARA INDUSTRIA Y COMERCIO - Para su definición se debe acudir a la prevista en el artículo 60 del E.T. / INGRESOS EN LA VENTA DE ACTIVOS FIJOS - Son ingresos extraordinarios en renta, ICA y en el PUC para comerciante

De lo anterior se tiene que en el Distrito Capital a partir del Decreto 1421 de 1993 y los decretos distritales mencionados, la base gravable en el impuesto de industria y comercio estaba representada por los ingresos netos obtenidos por el ejercicio de actividades industriales, comerciales y de servicios, con exclusión de los ingresos por actividades no sujetas, exentas y por algunos ingresos que a manera de exclusiones, quiso conservar el legislador extraordinario en relación con los previstos desde antes por la Ley 14 de 1983. Es así como mantuvo como ingresos a excluir los correspondientes a las devoluciones, rebajas y descuentos, las exportaciones y la venta de activos fijos. En relación con la venta de activos fijos, como factor no integrante de la base gravable caben las siguientes precisiones: Como lo señala la normatividad en comento, la utilidad debe derivarse de la venta o enajenación de activos que tengan la naturaleza de activos fijos, bienes para los cuales la normatividad del impuesto de industria y comercio, no los ha definido, como tampoco lo ha hecho la legislación contable a pesar de la abundante regulación que se tiene prevista para su manejo y contabilización. En tales condiciones, es necesario acudir a la definición que la normatividad tributaria del impuesto de renta y complementarios, tiene dispuesto en el artículo 60 del Estatuto Tributario. De la norma transcrita se observa que son activos fijos o inmovilizados aquellos bienes que ordinariamente no se enajenan

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

ACCIONES - Se consideran activos fijos dado el carácter permanente que ordinariamente ostentan / ACTIVOS FIJOS EN INDUSTRIA Y COMERCIO - Se deben considerar como tales las acciones cuando no se enajenan dentro del giro ordinario del negocio

Es pertinente también aclarar que respecto de las clases de activos fijos además de las previstas ordinariamente en la doctrina contable y señaladas en el PUC para comerciantes, como son los terrenos, construcciones y edificaciones, maquinaria y equipo, equipo de oficina y equipo de computación, entre otros, la Sala considera que las acciones o participaciones societarias pueden considerarse también como activos fijos, dado precisamente el carácter permanente que ordinariamente ostentan al no enajenarse dentro del objeto social del ente económico, como es propio de los activos movibles. Así pues, para la Sala dentro del concepto de activos fijos para efectos de industria y comercio deben entenderse las acciones cuando no se enajenan dentro del giro ordinario del negocio, dando aplicación a la norma reglamentaria del artículo 60 del Estatuto Tributario (Decreto 2053 de 1974 artículo 20) que aunque previsto para el impuesto de renta, dada la ausencia de normatividad sobre el particular en el citado impuesto municipal, resulta pertinente el artículo 12 del decreto 3211 de 1979. De todo lo anterior se tiene que en el Distrito Capital a partir del año gravable de 1994, la base gravable del impuesto de industria y comercio está constituida por los ingresos netos percibidos en cada período bimestral, obtenidos de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios disminuídos entre otros con los ingresos por la utilidad en la venta de activos fijos, entre los cuales están las acciones cuando éstas no constituyen el giro ordinario de los negocios del contribuyente.

GRUPO EMPRESARIAL - Para su configuración se requiere que entre las entidades exista relación de vinculación y que la controlante ejerza un poder para lograr un propósito común / SUBORDINACION - Su existencia no constituye per se un grupo empresarial porque restaría analizar la unidad de dirección y propósito / UNIDAD DE DIRECCION Y PROPOSITO - Es uno de los dos elementos principales para la configuración de un grupo empresarial / SUBORDINACION EN EL AMBITO MERCANTIL - Las tres situaciones están previstas en el artículo 261 del Código de Comercio

Los grupos empresariales y económicos que hasta hace pocos años adolecían de regulación normativa en el país, fueron incluidos en la Ley 222 de 1995 que en su artículo 28 se refirió a ellos. De la norma en mención, se deduce que para que exista grupo empresarial se requiere de dos condiciones conjuntas: que existan entre las entidades vinculadas la calidad de controlante o matriz y de subordinada, para establecer esa relación de subordinación y en segundo lugar que la controlante ejerza un poder de dirección suficiente para lograr un propósito común. Como puede advertirse, la subordinación constituye el factor esencial para establecer la vinculación entre la matriz o controlante y sus filiales o

subsidiarias, sin que por ello pueda derivarse per se, la existencia de un grupo empresarial puesto que restaría analizar la unidad de dirección y propósito que contempla el citado artículo 28 de la Ley 222 de 1995. Por su parte, el artículo 261 del Código de Comercio prevé las situaciones de subordinación a que se ha hecho referencia. Así pues, la subordinación en las presunciones transcritas del artículo 261 del Código de Comercio se presenta en tres situaciones: a) cuando más del 50% del capital pertenezca a la matriz directa o indirectamente; b) cuando la matriz y las subordinadas tengan la mayoría mínima decisoria en la junta de socios, asamblea o en la junta directiva si la hubiere y c) cuando la matriz en forma directa o indirecta, en razón de actos o negocios ejerza influencia dominante en las decisiones de los órganos de administración.

VINCULACION ECONOMICA - También tiene aplicación en el Impuesto de Industria y Comercio / SOCIEDADES INTEGRANTES DE GRUPOS EMPRESARIALES - Pueden realizar operaciones entre ellas en desarrollo de su objeto social / UTILIDAD EN VENTA DE ACTIVOS FIJOS ENTRE SOCIEDADES DEL GRUPO EMPRESARIAL- Debe excluirse de la base gravable en Industria y Comercio siempre que no se enajenen dentro del giro ordinario del negocio / ACCIONES DE LAS SOCIEDADES DEL GRUPO EMPRESARIAL - Su enajenación para dar cumplimiento de las decisiones de algunas de las controlantes se considera una enajenación de activos fijos / ENAJENACION DE ACCIONES EN GRUPOS EMPRESARIALES - Se debe excluir de la base gravable en caso de producirse utilidad / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO EN EL D.C.

La vinculación económica que por lo menos para efectos del impuesto sobre la renta, tiene una profusa legislación no la tiene en materia del impuesto de industria y comercio, sin que por ello el tratamiento de este impuesto sea ajeno o independiente a las normas mercantiles transcritas, ya que la subordinación o la unidad de dirección o propósito al interior de las mismas no impide que cada una de las sociedades o entidades integrantes del grupo empresarial o económico realicen operaciones en desarrollo de su objeto social o por decisión de las sociedades controlantes. En el caso concreto, de la enajenación de acciones, cuotas o partes de interés que se efectúe entre compañías pertenecientes a un mismo grupo empresarial o económico, y para fines de determinar su tratamiento frente al impuesto de industria y comercio, deberán considerarse las normas tributarias existentes para tal propósito. En caso de obtenerse utilidad (ingreso superior al costo fiscal) en la enajenación de las inversiones, aquella deberá excluirse de la base gravable del impuesto de industria y comercio, en su calidad de activos fijos, siempre y cuando tal transacción no se haya efectuado dentro del giro ordinario del negocio del contribuyente tal como lo aclara el artículo 12 del decreto 3211 de 1979. Tales ingresos entonces serán considerados inicialmente como ingresos extraordinarios o no pertenecientes al objeto social previsto para el ente societario, pero al momento de determinar la base gravable deberán ser excluidos en acatamiento de lo señalado en el numeral 5° del artículo 154 del decreto 1421 de 1993, norma vigente para el Distrito Capital. Pero igualmente, cuando las operaciones de venta de bienes que como en el caso de enajenación de acciones que se realiza entre sociedades que hacen parte de un mismo grupo empresarial para dar cumplimiento a las decisiones adoptadas por alguna de las entidades controlantes en desarrollo de una de las formas presuntas de subordinación previstas en el artículo 261 del Código de Comercio, con fines de capitalización o fortalecimiento patrimonial de las sociedades del grupo, es para efectos del impuesto de industria y comercio una enajenación de activos fijos y por consiguiente en caso de obtenerse utilidad, la misma deberá ser considerada como un ingreso excluido del tributo, en su calidad de activo fijo, dado que tales

acciones constituyen elemento esencial de la sociedad subordinada al grupo de lo cual se evidencia que su enajenación dentro del mismo es independiente del objeto social principal de la sociedad enajenante y no se opone a éste por cuanto es tan solo una forma lícita de capitalización del grupo.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA

Bogotá D.C., septiembre veintidós (22) de dos mil cuatro (2004)

Radicación: 25000-23-27-000-2001-1733-01(13726)

Actor: ASEGURADORA DE VIDA COLSEGUROS S.A. E.P.S.

Demandado: DISTRITO CAPITAL DE BOGOTA

Referencia: IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia de octubre 31 de 2002 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, estimatoria de las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho incoada contra la actuación administrativa por la cual se liquidó el impuesto de Industria y Comercio y Avisos y Tableros correspondiente al sexto bimestre del año gravable 1997.

ANTECEDENTES

El 30 de enero de 1998 la COMPAÑÍA CELULAR DEL LITORAL S.A. CELULITORAL S.A. presentó en el Banco de Bogotá la declaración del Impuesto de Industria y Comercio correspondiente al sexto bimestre de 1997, cuya Liquidación Privada, arrojó un impuesto a cargo de \$47.891.000.

El 14 de julio de 1998 la COMPAÑÍA CELULAR DEL LITORAL S.A. CELULITORAL S.A. presentó proyecto de corrección, disminuyendo el valor a

pagar, el cual fue aprobado mediante la Liquidación de Corrección No. LC-IPC 054 de noviembre 20 de 1998, la cual arroja un total a cargo de \$109.000.

La liquidación de corrección fue enviada a una dirección que no correspondía a la anotada por la compañía en el proyecto de liquidación, razón por la cual no le llegó y sólo se enteró de su existencia cuando recibió el requerimiento especial.

Mediante Requerimiento Especial No. 09-3798 de noviembre 2 de 1998 el grupo de Fiscalización de Impuestos a la Producción y al Consumo, dependencia de la Dirección Distrital de Impuestos, propone modificar la Liquidación de Corrección LC-IPC 054 de 20 de noviembre de 1998. Este se respondió el 16 de Febrero de 2001.

Mediante Liquidación de Revisión No. LR-024 de 7 de junio de 2001, notificada 19 de junio siguiente a ASEGURADORA DE VIDA COLSEGUROS S.A. .E.P.S., el Coordinador del Grupo Interno de Trabajo de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo incrementó los ingresos de la COMPAÑÍA CELULAR DEL LITORAL S.A. CELULITORAL. S.A. (absorbida por la Aseguradora, según consta en la Escritura Pública N°2628 de 28 de diciembre de 2000 de la Notaría Séptima de Bogotá), del sexto bimestre de 1997 en la cantidad de \$13.957.328.592, por venta de acciones, que la contribuyente excluyó del Impuesto de Industria y Comercio por considerar que correspondían a enajenación de activos fijos. En la misma providencia se le impuso a la contribuyente una sanción por inexactitud de \$208.352.000.

DEMANDA

En la demanda instaurada por conducto de apoderado la sociedad actora solicitó:

1. La nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión del Impuesto de Industria y Comercio y Avisos y Tableros No. LR 024 de 7 de junio de 2001, practicada por el Coordinador del Grupo Interno de Trabajo de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al consumo.
2. Que como consecuencia y para restablecer el derecho, se declare en firme la Declaración Privada presentada por la COMPAÑÍA CELULAR DEL LITORAL S.A. CELULITORAL S.A. por el sexto bimestre de 1997, corregida por la

Liquidación de Corrección No. LC-IPC 054 de 20 de noviembre de 1998 expedida por el Coordinador del Grupo de Liquidación, por petición elevada por la contribuyente.

3. Que se declare que la demandante tiene derecho a que se le devuelva el mayor valor pagado por Impuesto de Industria y Comercio y Avisos y Tableros del sexto bimestre de 1997, así como sus intereses y actualización monetaria.

Invoca como violados los artículos 647, inciso 6º, 683, 705, 705-1, 710 y 714 del Estatuto Tributario Nacional, 33 de la Ley 14 de 1983, 20-5 del Código de Comercio, 3º del Código Contencioso Administrativo y 29 y 209 de la Constitución Política.

Los cargos de la demanda se resumen así:

1. Firmeza de la Declaración Privada:

Para establecer la firmeza de la declaración privada es necesario tener en cuenta las siguientes fechas:

1- Término para presentar la declaración: enero 30 de 1998.

2- Auto de Verificación y Cruce No. 032940 de mayo 13 de 1999.

3- Inicio de la diligencia: abril 4 de 2000.

4- Firmeza de la Liquidación privada: enero 30 de 2000.

5- Emplazamiento para corregir: julio 25 de 2000.

6- Requerimiento Especial: noviembre 17 de 2000.

7- Liquidación de Revisión: junio 21 de 2001.

El auto de verificación No. 032940 de 13 de mayo de 1999, por si solo no es suficiente para interrumpir el término para notificar el Requerimiento Especial que se había iniciado el 30 de enero de 1998 (artículo 714 de E.T.) pues es

necesario que se inicie la diligencia de inspección tributaria lo que ocurrió el 4 de Abril de 2000. Por tanto ni el auto de verificación, ni el emplazamiento para corregir, ni la diligencia de inspección tributaria pudieron interrumpir el término para notificar el Requerimiento Especial porque la Liquidación Privada ya había adquirido firmeza el 30 de enero de 2000.

Está equivocada la oficina liquidadora cuando afirma que el término de los dos años para la firmeza de la liquidación de que trata el artículo 705 del Estatuto Tributario empieza a contarse a partir de la solicitud de compensación, pues en el presente caso no se hizo tal solicitud, ni la declaración presenta saldo a favor. Por lo tanto la oficina liquidadora profirió extemporáneamente el requerimiento especial, cuando ya se había configurado la firmeza de la declaración.

La Liquidación de Revisión LR -024 fue notificada después de expirado el término de tres (3) años de que trata el inciso cuarto del artículo 710 del Estatuto Tributario, puesto que la declaración del Impuesto de Industria y Comercio del sexto bimestre de 1997 se presentó el 30 de enero de 1998, los tres años vencieron el 30 de enero de 2001.

2. Errores en la liquidación de Revisión:

No es cierto que la COMPAÑÍA CELULAR DEL LITORAL S.A. CELULITORAL S.A. recibiera dividendos de otras compañías. Por error y así lo reconocen los revisores que practicaron la diligencia de inspección tributaria, se aplicó a las inversiones en acciones de las compañías sujetas al control de la Superintendencia Bancaria el método de participación que ésta impone y es el procedimiento mediante el cual la persona jurídica registra contablemente su inversión ordinaria en otra sociedad, inicialmente al costo, para posteriormente aumentar o disminuir el valor de acuerdo a los cambios en el patrimonio, en lo que corresponda a su porcentaje de participación. Las contrapartidas de este ajuste se registran en los estados financieros de la sociedad, en el estado de resultados o en una cuenta aparte dentro del superávit del capital. El método de participación es un sistema puramente contable. Los efectos por el producido afectan la inversión en lo contable, no en lo fiscal. En la contabilidad de la compañía se corrigió el error y al hacer la revisión se cometió un nuevo error al llevar la provisión a la cuenta de utilidades en venta de inversiones, lo que dio

lugar a la corrección de la declaración del sexto bimestre de 1997, lo que redujo el Impuesto de Industria y Comercio de ese período a la cantidad de \$109.000.

Para la COMPAÑÍA CELULAR DEL LITORAL S.A. CELULITORAL S.A. el considerar como activos fijos las acciones de las compañías del grupo empresarial al que pertenecía, no constituye error contable ni error tributario y sí lo es de la oficina liquidadora, porque del sólo hecho de que la sociedad sea mercantil, no se deriva que las acciones mencionadas hicieran parte del giro ordinario de su negocio y por ende dejaran de ser activos fijos no gravados con el impuesto de industria y comercio. La utilidad en la venta de los activos fijos se encuentra excluida del impuesto por expresa disposición de la Ley 14 de 1983 artículo 33.

La oficina liquidadora se equivocó cuando concluye que la sociedad es sujeto de Impuesto de Industria y Comercio primordialmente por ser inversionista en acciones, sin tener en consideración que se trataba de acciones de compañías pertenecientes al grupo empresarial, razón por la cual se contabilizaron como activos fijos y que por lo mismo no podían ser objeto de venta a personas extrañas. No se le puede atribuir a una sola operación el carácter de permanente, para convertir a la compañía en negociante habitual en acciones. La sola actividad de inversionista de recursos propios en acciones no puede identificarse como actividad de servicio, ni menos calificarse como actividad comercial, como pretende la administración, con remisión del numeral 5 del artículo 20 del Código de Comercio.

La Liquidación de Revisión no hace ninguna referencia a las pruebas para calificar la inversión en acciones como activo fijo, allegadas con la respuesta al Requerimiento Especial y que son: a) contabilización como activo fijo, que es la forma de expresar la sociedad que las acciones adquiridas no eran para la venta y que se proponía conservar la inversión y con el fin de probar este hecho se envió el certificado del Revisor Fiscal, b) La prueba de las razones que tuvo la sociedad para enajenar las acciones. Es deber de los funcionarios examinar y apreciar las pruebas presentadas por las partes conforme a los artículos 29 y 209 de la Constitución y al 3º del Código Contencioso Administrativo.

Según el artículo 33 de la Ley 14 de 1983 la base para cuantificar el Impuesto de Industria y Comercio está constituida por el promedio mensual de ingresos brutos

del año inmediatamente anterior, obtenidos por los sujetos pasivos del impuesto. Los conceptos excluidos corresponden a factores que no son en realidad ingresos propios, como las devoluciones de mercancías, los derivados de la venta o reposición de activos fijos y la percepción de algunos impuestos.

3. Sanción por Inexactitud:

En este caso se trata de diferencias de criterio con la administración en cuanto a la calificación de activos fijos dada por la Compañía a las acciones vendidas, por tratarse de inversión en acciones de compañías asociadas o filiales del Grupo empresarial que no eran para el mercado de valores. Se violó por indebida aplicación el artículo 647 del Estatuto Tributario.

OPOSICIÓN

La apoderada judicial de la entidad demandada se opuso a la prosperidad de las pretensiones de la demanda y al efecto expuso en resumen lo siguiente:

De conformidad con el artículo 19 del Decreto Distrital 807 de 1993, el término para corregir las declaraciones por parte de los contribuyentes es de dos años contados a partir del vencimiento del plazo para declarar.

El artículo 24 ib. establece que la declaración queda en firme a los dos años, contados también a partir del vencimiento del plazo para declarar.

Según el artículo 705 del Estatuto Tributario cuando la declaración tributaria presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, el requerimiento deberá notificarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de la presentación de la solicitud de devolución o compensación.

Al corregir la declaración inicialmente presentada por el contribuyente, mediante el proyecto de corrección se genera un saldo a favor, del cual se solicitó la devolución decidida mediante Resolución 219 de 23 de noviembre de 1998 y devuelto el saldo mediante orden de pago del 23 de noviembre de 1999.

Por tanto cuando la Administración notificó el emplazamiento para corregir el 17 de noviembre de 2000 se encontraba dentro del término para proferirlo.

Respecto de la venta de acciones que según la actora eran simples activos fijos, se tiene que dentro de las actividades ordinarias de la compañía preestablecidas en los estatutos está la compraventa de acciones y demás títulos valores, actividad de inversionista, es decir comercial, la que según los artículos 28 y 30 del Decreto Distrital 400 de 1999 es hecho generador del impuesto de industria y comercio.

La determinación de la base gravable, está regulada por el numeral 5º del artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993 y no por la Ley 14 de 1983. Las deducciones están taxativamente enumeradas y en lo referente a activos fijos éstos deben estar considerados como tales y no como se pretende por el demandante hacer pasar activos movibles por fijos, cuando en la contabilidad así se refleja.

Los descuentos por ventas de activos fijos realizados por la COMPAÑÍA CELULAR DEL LITORAL S.A. son activos móviles involucrados con la actividad económica que desarrolla la empresa, máxime cuando la jurisprudencia ha sido clara al determinar que los activos fijos no lo son necesariamente por su tiempo de posesión, ni por su contabilización, sino por su específica destinación.

En cuanto a la sanción por inexactitud la COMPAÑÍA CELULAR DEL LITORAL S.A. no incluyó en la base gravable la totalidad de los ingresos obtenidos por las inversiones con dineros provenientes de la venta de acciones generando con ello una inexactitud en su declaración tributaria, debido a que no logró demostrar que dichas acciones correspondieran a la venta de activos fijos.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló el acto administrativo contenido en la Liquidación Oficial de Revisión LR-024 de 7 de junio de 2001, proferida por la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo. Como restablecimiento del derecho declaró en firme la Liquidación de Corrección LC-IPC 054 de fecha noviembre 20 de 1998 y como consecuencia ordenó la devolución de la suma de cuarenta y siete millones setecientos ochenta y dos pesos (\$47.782.000) más los intereses a que haya lugar, previas las compensaciones del caso.

Observa que la liquidación privada del contribuyente fue presentada el 30 de enero de 1998 y la liquidación de revisión se efectuó el 7 de junio de 2001 y se notificó el 19 del mismo mes, es decir que habían transcurrido más de tres años entre la presentación del denuncia tributario y la notificación de la liquidación de revisión, por lo que fue efectuada después de vencido el término de los tres años que consagra el inciso 4º del artículo 710 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 135 de la Ley 223 de 1995, norma vigente para la época.

LA APELACIÓN

El apoderado de la demandada manifiesta su inconformidad con el fallo de primera instancia en los siguientes términos:

En el caso en estudio la Administración decretó auto de inspección tributaria y ésta suspende el término para notificar el requerimiento especial, como lo señala el artículo 706 del Estatuto Tributario Nacional concordante con el 97 del Decreto Distrital 807 de 1993.

El término que tiene la contribuyente para corregir su declaración es diferente del que cuenta la Administración para hacer la determinación del tributo establecido en el artículo 19 del Decreto 807 de 1993.

El contribuyente al corregir la declaración inicialmente genera un saldo a favor, el cual solicitó el 21 de Octubre de 1998, petición decidida favorablemente por la Administración Tributaria mediante Resolución 219 del 23 de noviembre de 1998. Tal saldo fue devuelto el 23 de noviembre de 1999 y así como el término para notificar el requerimiento es dos años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación como lo indica el artículo 705 del Estatuto Tributario, la administración al notificar el emplazamiento para corregir el 17 de noviembre de 2000 se encontraba dentro del plazo señalado.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandante manifiesta que es inexacto que se haya devuelto a la Compañía suma alguna mediante orden de pago 112 de 23 de noviembre de 1999, y que no existe prueba en el expediente de que se haya efectuado devolución, ni prueba del documento mencionado, ni de la Resolución 210 de 23

de noviembre de 1998 que la autoriza. Niega que se haya recibido suma alguna por concepto de devolución del impuesto de industria y comercio del sexto bimestre de 1997 y le corresponde al Distrito Capital presentar prueba de lo que afirma.

Considera además que en la Liquidación Oficial de Revisión LR-024 de junio 7 de 2001, cuya nulidad se solicita en el proceso, existe un error en la parte resolutive, debido a que la Liquidación Oficial de Revisión recae sobre la Liquidación de Corrección No. LC-IPC-108 de octubre 1 de 1998 y la liquidación que se pretende modificar, mediante dicho acto es la Liquidación de Corrección LC-IPC-054 de noviembre 20 de 1998. Este error no es subsanable ni corregible por el juez de instancia, solamente es posible la nulidad, ya que es imposible que produzca efecto alguno, porque recae sobre una liquidación de Revisión que no se relaciona con la Compañía demandante.

La parte demandada repite los argumentos de la sustentación del recurso de apelación.

MINISTERIO PÚBLICO

La Procuradora Sexta Delegada ante esta Corporación considera que la sentencia apelada debe ser revocada y en su lugar se deben negar las súplicas de la demanda.

Observa que la declaración privada del impuesto de Industria y Comercio presentada por la sociedad actora el 30 de enero de 1998, fue corregida mediante la Liquidación Oficial de Corrección 054 de 28 de noviembre 1998, fecha a partir de la cual se cuentan los dos años para que la administración ejerza su facultad de revisión, conforme lo dispone el inciso 2 del artículo 589 del E.T., aplicable por remisión del artículo 20 del Decreto 807 de 1993, por lo cual la extemporaneidad no tiene ocurrencia.

El artículo 24 del citado Decreto condiciona la firmeza de la declaración privada a la expedición del requerimiento especial dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar o de la presentación extemporánea de la declaración. Como en este caso hubo corrección a la declaración privada, resulta

válido contar el término a partir de ésta, conforme a los artículos 589 del E.T. y 24 del Decreto 807 de 1993.

Por otra parte la negociación de acciones bajo cualquier modalidad es un acto mercantil, según el artículo 20-6 del Código de Comercio.

En estas circunstancias el proceder de la sociedad actora se ajusta a lo descrito como objeto social de la misma, en el cual se destaca el carácter de inversionista que posee según el certificado de la Cámara de Comercio, por lo tanto resulta improcedente atribuirle una calidad distinta a la de actividad comercial gravable, a la venta de acciones realizada por la sociedad.

Finalmente advierte que los hechos consignados en la investigación tributaria no fueron desvirtuados por la sociedad, que sólo esgrimió como defensa el carácter de activos fijos de las acciones, por lo tanto la actuación administrativa demandada debe mantenerse.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por el apoderado del Distrito Capital de Bogotá debe la Sala verificar en primer lugar si fue expedida dentro de los términos legales la Liquidación de Revisión que determinó oficialmente el impuesto de industria y comercio del sexto bimestre de 1997, a la COMPAÑÍA CELULAR DEL LITORAL S.A. CELULITORAL. S.A., sociedad que fue absorbida en el año 2000 por ASEGURADORA DE VIDA COLSEGUROS S.A. EPS., la demandante en este proceso.

El expediente da cuenta de lo siguiente:

La declaración del impuesto de Industria y Comercio correspondiente al 6º bimestre de 1997 se presentó con pago, el 30 de enero de 1998 (fl. 53 c.p.).

El 30 de junio de 1998 la contribuyente presentó proyecto de corrección (fl. 54 c.p.).

El 20 de noviembre de 1998 se expide la liquidación de corrección No. LC IPC 054 (fl. 5 c.a.).

El 13 de mayo de 1999 se profiere Auto de verificación o cruce (fl. 10 c.a.).

Los días 16 de junio y 11 de agosto de 1999, 4 de abril, 25 de julio y 9 de agosto de 2000 se practican visitas a la empresa en desarrollo del citado auto de 13 de mayo (fls. 79 a 85 c.a).

El 19 de junio de 2000 se expidió emplazamiento para corregir que al ser devuelto por el correo es notificado por edicto el 19 de julio siguiente (fls. 58 a 62 c.a.).

El 17 de noviembre de 2000 se profiere requerimiento especial y en él se propone modificar la Declaración de Corrección LC IPC 054 de noviembre 20 de 1998.

El 16 de febrero de 2001 la sociedad da respuesta al requerimiento especial (fl. 164 c.a.).

El 19 de junio de 2001, se notifica la Liquidación Oficial de Revisión LR 024 y en la parte resolutive se indica como objeto de la modificación la Liquidación Oficial de Corrección No. LC IPC 108 de 1º de octubre de 1998, por el sexto bimestre de 1997 de la COMPAÑÍA CELULAR DEL LITORAL S.A. CELULITORAL. S.A., absorbida por ASEGURADORA DE VIDA COLSEGUROS S.A. EPS. En el título del acto se expresa que la liquidación se practica a la liquidación de corrección No. LC IPC 054.

Por la incongruencia sobre el número y fecha de la liquidación oficial de corrección sobre la cual se practica la de revisión, el demandante solicita la nulidad en el alegato de conclusión de esta instancia, petición improcedente porque este hecho no se adujo en la demanda y por tanto equivale a una adición de la misma por fuera de la oportunidad legal para ello.

Observa además la Sala que el error es sólo de transcripción, por cuanto puede establecerse sin lugar a dudas que la liquidación oficial de corrección que se modifica es la No. LC IPC 054 de 1998, como se deduce del texto de la providencia que señala inequívocamente la razón social de la contribuyente y la de la sociedad absorbente, así mismo el período gravable objeto de liquidación y los antecedentes que se exponen en la parte considerativa se relacionan con ella.

El Tribunal accedió a declarar la nulidad solicitada por cuanto habían transcurrido más de tres años entre la presentación del denuncia tributario y la notificación de la liquidación de revisión y así estaba vencido el término que consagra el inciso 4º del artículo 710 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 135 de la Ley 223 de 1995, norma vigente para la época.

La Sala no comparte la decisión del *a quo* porque no tuvo en cuenta las implicaciones que en relación con los términos para notificar la liquidación impugnada, tiene el hecho de que la contribuyente presentó el 30 de junio de 1998 solicitud de corrección a la declaración del impuesto de industria y comercio por el sexto bimestre de 1997 y adjuntó el proyecto respectivo, en el cual disminuía el valor a pagar, por lo que el término para la firmeza de la declaración no corre a partir de la fecha de presentación de la declaración inicial, sino de la liquidación de corrección o del vencimiento de los seis meses con que cuenta la administración para proferirla, según el caso, como lo establece el inciso segundo del artículo 589 del Estatuto Tributario, antes y después de la modificación introducida por el artículo 161 de la Ley 223 de 1995, que consagra:

“(…)

La administración debe practicar la liquidación oficial de corrección, dentro de los seis meses siguientes a la fecha de la solicitud en debida forma; si no se pronuncia dentro de este término, el proyecto de corrección sustituirá la declaración inicial. La corrección de las declaraciones a que se refiere este artículo no impide la facultad de revisión, la cual se contará a partir de la fecha de la corrección o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud, según el caso. (…)”

Como la solicitud de corrección se presentó el 30 de junio de 1998, la administración tenía plazo hasta el 30 de diciembre de 1998 para proferir el acto oficial y lo hizo el 20 de noviembre de ese año.

Así las cosas, la liquidación oficial de revisión debía notificarse a más tardar el 20 de noviembre de 2001, cuando se vencían los tres años que consagraba como plazo máximo el artículo 710 inciso 4º del Estatuto Tributario, disposición que no puede aplicarse en forma aislada, pues una interpretación sistemática de la misma exige tener en cuenta la situación que prevé el artículo 589 *ibídem*, lo que no hizo el Tribunal y si aquélla se notificó el 19 de junio de 2001, fue oportuna.

Igualmente, el plazo de los dos años dispuesto por el artículo 705 del Estatuto Tributario para notificar el requerimiento especial vencía el 20 de noviembre de 2000 y éste se notificó el 17 de ese mes por lo que es oportuno.

La sociedad alega que la liquidación de corrección no fue enviada a la dirección correcta, por lo cual no se enteró de la decisión. De ser ello cierto debió considerar que no existió pronunciamiento de la Administración dentro del término previsto para ello, caso en el cual el proyecto presentado por la contribuyente sustituye la declaración inicial y desde esa fecha comienza a contarse el plazo para la revisión de la declaración, de conformidad con el citado inciso segundo del artículo 589 del Estatuto Tributario.

Como la Administración expidió el requerimiento especial y la liquidación de revisión dentro de la oportunidad legal, corresponde a la Sala el análisis de los demás cargos de la demanda que no fueron considerados por el Tribunal.

Aduce la sociedad que la liquidación de revisión incurrió en error cuando concluyó que es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio por ser inversionista en acciones, sin tener en cuenta que son activos fijos, toda vez que las acciones enajenadas de las cuales se derivaron los ingresos discutidos eran del grupo empresarial al que pertenecía, razón por la que no podía enajenarlas libremente; que a una sola operación no puede dársele el carácter de actividad permanente para convertir a la compañía en negociante habitual en acciones. Además la sola actividad de inversionista no puede identificarse como actividad de servicios ni menos comercial.

Acusa también que el acto no hace referencia alguna a las pruebas presentadas por la compañía para calificar como activo fijo la inversión que realizó en acciones las cuales se enviaron con la respuesta al requerimiento especial, lo que quebranta los artículos 29 y 208 de la Constitución y 3º del C.C.A.

Según el requerimiento especial, la investigación tributaria estableció que la contribuyente en el sexto bimestre de 1997 recibió ingresos por concepto de intereses, diversos y venta de acciones por valor total de \$14'166.191.592, que no fueron incluidos en su integridad en la base gravable, pues en el proyecto de corrección se declaró \$11.839.000.

La Administración argumenta que el objeto social de la demandante contiene las actividades de inversión, que son de carácter comercial y cuyos ingresos se producen en Bogotá y no pueden ser excluidos de la base gravable del impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros.

Para resolver, la Sala hace las siguientes precisiones:

La sociedad demandante insiste en que realizó inversión en acciones de compañías que formaban parte del Grupo Empresarial Bavaria (hoy Grupo Colseguros) y que luego las vendió a otra del mismo grupo, por razones de reorganización de aquel.

Al respecto el expediente da cuenta de lo siguiente:

Obra a folio 108 del cuaderno de antecedentes certificado del Revisor Fiscal de la sociedad demandante (Aseguradora de Vida Colseguros S. A. E.P.S.) de fecha 1° de febrero de 2001, en el que dice que la *“Compañía Celular del Litoral Celulitoral S.A. fue absorbida por la Aseguradora de Vida Colseguros S.A., según consta en la escritura pública 2628 del 28 de diciembre de 2000. La siguiente información fue tomada de los registros contables de Compañía Celular del Litoral Celulitoral S. A. a 31 de diciembre de 1997. La información contable y financiera es responsabilidad de la Gerencia de la Compañía. Durante diciembre de 1997 se efectuaron las siguientes ventas de acciones clasificadas en balance como inversiones permanentes”*, y a continuación incluye la siguiente relación:

<u>Emisor</u>	<u>N° de Acciones</u>	<u>Valor Venta</u>
Aseguradora Colseguros S. A.	470.706.947	\$ 8.265.356.551
Aseguradora de Vida Colseguros S.A.	47.439.480	1.494.565.012
Vitalica	54.020	801.030.014
Inversiones Colseguros S.A.	600.000	666.048.523
Inversiones La Nacional S.A.	600.000	666.048.523
Inversión Segura	795.344	898.640.813
La Nacional Compañía de Seguros de Vida S.A.	1.169.006	861.939.358
Cédulas Colón de Capitalización Colseguros S.A.	<u>94.396.665</u>	<u>664.695.666</u>
	615.761.462	\$14.318.324.460

Según “Cuadro de Inversiones Inmobiliarias” de CELULITORAL que obra a folio 16 del cuaderno de antecedentes, el total de acciones vendidas antes señalado estaba conformado por 133.551.511 que figuraban en los estados financieros de 1996 y las restantes, esto es, 482.209.951 habían sido adquiridas en los meses de marzo, abril, mayo, junio, septiembre y noviembre de 1997.

Afirma la demandante en la respuesta al requerimiento especial (fl. 161 c.a.) que dichas acciones fueron vendidas por CELULITORAL a *“una compañía del mismo Grupo Empresarial al que pertenecía, por razones de reorganización del Grupo, como consta en el Acta 216 de la reunión de la Asamblea de Accionistas de (la) Compañía Colombiana de Seguros S.A. Reaseguradora de fecha 19 de noviembre de 1997, en donde se autorizó a esa compañía para adquirir las inversiones recíprocas de las compañías que conformaban el Grupo Empresarial”*.

Según certificado de la Cámara de Comercio de 26 de diciembre de 1997, el 6 de agosto de 1996 se inscribió documento privado a través del cual comunicó la sociedad matriz **Bavaria S.A.** que ha configurado una situación de Grupo Empresarial con la Compañía Colombiana de Seguros S.A. Reaseguradora (v. fl. 137 c.a.).

En sesión extraordinaria de 19 de noviembre de 1997, la Asamblea General de Accionistas de la Compañía Colombiana de Seguros S.A. Reaseguradora (Bavaria S.A. entre otros), aprobó la cesión de activos, pasivos y contratos a la Aseguradora Colseguros S.A., la reforma estatutaria en lo que respecta al cambio de la denominación y del objeto social, y la compra de las inversiones recíprocas de las compañías que conforman el Grupo Colseguros (v. Acta 216, fl. 139 c.a.).

La Superintendencia Bancaria por medio de la Resolución N°1400 de 30 de diciembre de 1997 autorizó a la Compañía Colombiana de Seguros S.A. Reaseguradora la cesión de sus activos, pasivos y contratos a la Aseguradora Colseguros S.A. y a la Aseguradora de Vida Colseguros S.A., según los ramos autorizados a cada una de éstas e indicó que una vez efectuada la cesión autorizada debería solemnizar e inscribir la reforma estatutaria. Finalmente la autorizó para que *“una vez solemnizada e inscrita en el registro mercantil la reforma estatutaria (...) adquiriera acciones en circulación de entidades vigiladas por esta Superintendencia así: (...) acciones de Aseguradora Colseguros S.A., (...) acciones de Aseguradora de Vida Colseguros S.A.; (...) acciones de La*

Nacional Compañía de Seguros de Vida y (...) acciones de Cédulas Colón de Capitalización S.A.”.

La reforma estatutaria de la Compañía Colombiana de Seguros S.A. Reaseguradora, aprobada por la Asamblea General de Accionistas fue realizada mediante la Escritura Pública N°4184 de 29 de diciembre de 1997 de la Notaría Séptima de Bogotá (v. fl. 144 c.a.). Se reformaron los artículos 1 y 4 correspondientes a la denominación y objeto de la compañía que a partir de ese momento se llamó “COMPAÑÍA COLOMBIANA DE INVERSIÓN COLSEGUROS S.A.”.

Posteriormente, la sociedad actora, esto es, Aseguradora de Vida Colseguros S.A. E.P.S. dentro del proceso de reorganización del Grupo Empresarial Colseguros absorbió mediante fusión a las sociedades Compañía Vitalica S.A., Compañía Celular del Litoral S.A. Celulitoral S.A. e Inversión Segura S.A, acto solemnizado mediante Escritura Pública N°2628 de 28 de diciembre de 2000 en la que se informa que el 100% del capital de las sociedades absorbidas en ese momento tenía la siguiente composición accionaria:

	Compañía Colombiana de Inversión Colseguros S.A	Aseguradora de Vida Colseguros S.A.
Inversión Segura S.A.	70.0901%	29.9100%
Compañía Colombiana Vitalica S. A.	80.5253%	19.4747%
Compañía Celular del Litoral Celulitoral S.A.	85.5631%	14.4369%

Adicionalmente se destaca del certificado de existencia y representación legal de la Compañía Celular del Litoral S.A. Celulitoral S.A., expedido por la Cámara de Comercio el 16 de abril de 1999, lo siguiente:

“Objeto social: El objeto de la compañía consiste en: A) realizar toda clase de inversiones en sociedades y empresas de cualquier naturaleza, que tengan como actividad o negocio propio de su objeto la operación y explotación de servicios de telecomunicaciones y en particular del servicio de telefonía móvil celular; la explotación de la industria impresora y editorial y la explotación de la cinematografía, la televisión, la radiodifusión sonora y publicidad en todos sus aspectos; B) Financiar empresas, sociedades y asociaciones sin ánimo de lucro, en las que la sociedad tenga interés, mediante el otorgamiento de préstamos de dinero o créditos, prestaciones de garantías, avales y finanzas, descuentos de títulos valores o facturas comerciales y

en general, cualquier otra financiación originada en posesión de valores mobiliarios y C) La compra, venta y posesión de valores mobiliarios (...)

Y,

“Que por documento privado de Santafé de Bogotá, D.C. del 8 de enero de 1998, inscrito el 14 de enero de 1998 bajo el número 00617882 del Libro IX, comunicó la sociedad Matriz: **Valores Bavaria S. A.** Domicilio: Santafé de Bogotá D.C. que ha configurado una situación de grupo empresarial con la sociedad de la referencia”.

De lo anterior la Sala infiere que la Compañía Celular del Litoral S.A. Celulitoral S.A., a 31 de diciembre de 1997, hacía parte del Grupo Empresarial Bavaria (ahora Colseguros), que la enajenación de acciones adquiridas con compañías del mismo Grupo, la efectuó con la Compañía Colombiana de Seguros S.A. Reaseguradora, sociedad que igualmente pertenecía al mismo Grupo Empresarial, hecho afirmado por la demandante ante la Administración y en vía jurisdiccional, sin que de manera alguna la demandada lo haya desvirtuado.

Así las cosas, la Sala se referirá a la determinación de la base gravable del impuesto de industria y comercio y analizará la situación de venta de inversiones realizada entre sociedades que hacen parte de un mismo Grupo Empresarial.

La Ley 14 de 1983 en su artículo 32, dispone que el impuesto de industria y comercio recae, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.

El artículo 35 *ibídem* considera actividades comerciales, las destinadas al expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías, al por mayor o al por menor y las demás definidas como tales por el Código de Comercio, siempre y cuando no estén consideradas por la ley como actividades industriales o de servicios. Esta definición se repite en el artículo 30 del Decreto Distrital 400 de 1999, por el cual se compilan las normas sustantivas vigentes de los tributos del Distrito Capital.

A su vez el artículo 20 numeral 5 del Código de Comercio califica como mercantiles “para todos los efectos legales”, entre otros: “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 “El giro, otorgamiento, aceptación, garantía o negociación de títulos-valores, así como la compra para reventa, permuta, etc., de los mismos”. Esta norma, conforme a reiterada jurisprudencia de esta Corporación no conduce a que tal actividad esté sujeta por regla general al impuesto de industria, comercio y avisos¹, pero si tiene tal connotación cuando el objeto principal de la actividad de la persona natural o jurídica es la venta y compra de acciones y la de inversionista, como en el caso de Celulitoral.

El artículo 25 del Decreto Distrital 423 de 1996 compilado en el 28 del Decreto 400 de 1999 establece que “el hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos”.

El impuesto de industria y comercio desde su regulación integral en el año 1983, previó que su **base gravable** estaría representada por el promedio mensual de los ingresos brutos del año inmediatamente anterior, obtenidos por las personas naturales y jurídicas, excluyendo entre otros los ingresos por venta de activos fijos.

Es así como el artículo 33 de la Ley 14 de 1983 expresaba lo siguiente:

“ARTICULO 33. El impuesto de industria y comercio se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional y obtenidos por las personas y sociedades de hecho indicadas en el artículo anterior, con exclusión de: devoluciones, ingresos provenientes de venta de activos fijos y de exportaciones, recaudos de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios”.(se ha subrayado).

¹ Sentencia de 21 de agosto de 1992, expediente 3412, posteriormente reiterada entre otros en los fallos de 25 de septiembre de 1992, 11 de febrero, 1° de julio de 1994 y 5 de marzo de 1999, expedientes 4209, 5128, 5206 y 9086, respectivamente y de 7 de noviembre de 2002, expediente 13058, Actor: Delima y Cía. Medellín Ltda., C. P. Dra. Ligia López Díaz

La norma anterior fue compilada en el artículo 196 del Decreto Extraordinario 1333 de 1986 (Código de Régimen Municipal) y reguló la base gravable para todos los municipios del país, incluyendo al antiguo Distrito Especial de Bogotá (hoy Distrito Capital) de manera que para los contribuyentes del impuesto de industria y comercio, su base gravable estaba determinada por los ingresos brutos obtenidos en las actividades industriales, comerciales y de servicios disminuídos con las exclusiones señaladas en el transcrito artículo 33 de la Ley 14 de 1983.

Pero para el caso del Distrito Capital, el Decreto 1421 de 1993, norma especial y de aplicación preferente para el mismo, previó en su artículo 154 la base gravable que para el impuesto de industria y comercio debía tenerse en cuenta para los períodos bimestrales que a partir del año 1994 señaló el Decreto Distrital 807 de 1993. El citado artículo 154 dijo lo siguiente:

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

“... ”

“5. Su base gravable estará conformada por los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período gravable. Para determinarlos, se restará de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los correspondientes a actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos. Hacen parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluídos en esta disposición...” (se ha subrayado).

La previsión anterior fue reiterada en el artículo 34 del Decreto 423 de 1996, el cual a su vez fue compilado en el artículo 38 del Decreto 400 de 1999.

De lo anterior se tiene que en el Distrito Capital a partir del Decreto 1421 de 1993 y los decretos distritales mencionados, la base gravable en el impuesto de industria y comercio estaba representada por los ingresos netos obtenidos por el ejercicio de actividades industriales, comerciales y de servicios, con exclusión de los ingresos por actividades no sujetas, exentas y por algunos ingresos que a manera de exclusiones, quiso conservar el legislador extraordinario en relación con los previstos desde antes por la Ley 14 de 1983. Es así como mantuvo como ingresos a excluir los correspondientes a las devoluciones, rebajas y descuentos, las exportaciones y la venta de activos fijos.

En relación con la **venta de activos fijos**, como factor no integrante de la base gravable caben las siguientes precisiones:

Como lo señala la normatividad en comento, la utilidad debe derivarse de la venta o enajenación de activos que tengan la naturaleza de activos fijos, bienes para los cuales la normatividad del impuesto de industria y comercio, no los ha definido, como tampoco lo ha hecho la legislación contable a pesar de la abundante regulación que se tiene prevista para su manejo y contabilización. En tales condiciones, es necesario acudir a la definición que la normatividad tributaria del impuesto de renta y complementarios, tiene dispuesto en el artículo 60 del Estatuto Tributario en los siguientes términos:

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

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

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

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

Por último, es pertinente también aclarar que respecto de las clases de activos fijos además de las previstas ordinariamente en la doctrina contable y señaladas en el PUC para comerciantes, como son los terrenos, construcciones y edificaciones, maquinaria y equipo, equipo de oficina y equipo de computación, entre otros, la Sala considera que las acciones o participaciones societarias pueden considerarse también como activos fijos, dado precisamente el carácter permanente que ordinariamente ostentan al no enajenarse dentro del objeto social del ente económico, como es propio de los activos movibles. Así pues, para la Sala dentro del concepto de activos fijos para efectos de industria y comercio deben entenderse las acciones cuando no se enajenan dentro del giro ordinario del negocio, dando aplicación a la norma reglamentaria del artículo 60 del Estatuto Tributario (Decreto 2053 de 1974 artículo 20) que aunque previsto para el impuesto de renta, dada la ausencia de normatividad sobre el particular en el citado impuesto municipal, resulta pertinente el artículo 12 del decreto 3211 de 1979 que a la letra dice:

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

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

Grupos empresariales frente al Impuesto de Industria y Comercio.

Los grupos empresariales y económicos que hasta hace pocos años adolecían de regulación normativa en el país, fueron incluídos en la Ley 222 de 1995 que en su artículo 28 se refirió a ellos en los siguientes términos:

*“ARTICULO 28. **Grupo empresarial.** Habrá grupo empresarial cuando además del vínculo de subordinación, exista entre las entidades unidad de propósito y dirección.*

Se entenderá que existe unidad de propósito y dirección cuando la existencia y actividades de todas las empresas persigan la consecución de un objetivo determinado por la matriz o controlante en virtud de la dirección que ejerce sobre el conjunto, sin perjuicio del desarrollo individual del objeto social o actividad de cada una de ellas.

Corresponderá a la Superintendencia de Sociedades o en su caso a la de Valores o Bancaria, determinar la existencia del grupo empresarial cuando exista discrepancia sobre los supuestos que lo originan”.

De la norma en mención, se deduce que para que exista grupo empresarial se requiere de dos condiciones conjuntas: que existan entre las entidades vinculadas la calidad de controlante o matriz y de subordinada, para establecer esa relación de subordinación y en segundo lugar que la controlante ejerza un poder de dirección suficiente para lograr un propósito común.

Pues bien, respecto a la subordinación, el artículo 260 del Código de Comercio modificado por el artículo 26 de la Ley 222 de 1995 señala:

*“ARTICULO 260. **Subordinación.** Una sociedad será subordinada o controlada cuando su poder de decisión se encuentre sometido a la voluntad de otra u otras personas que serán su matriz o controlante, bien sea directamente, caso en el cual aquella se denomina filial o con el concurso o por intermedio de las subordinadas de la matriz, en cuyo caso se llamará subsidiaria.*

Como puede advertirse, la subordinación constituye el factor esencial para establecer la vinculación entre la matriz o controlante y sus filiales o subsidiarias, sin que por ello pueda derivarse per se, la existencia de un grupo empresarial puesto que restaría analizar la unidad de dirección y propósito que contempla el citado artículo 28 de la Ley 222 de 1995. Por su parte, el artículo 261 del Código de Comercio prevé las situaciones de subordinación a que se ha hecho referencia, en los siguientes términos:

*“ARTICULO 261. Modificado Ley 222 de 1995 artículo 27. **Presunciones de subordinación.** Será subordinada una sociedad cuando se encuentre en uno o más de los siguientes casos:*

1. Cuando más del cincuenta por ciento (50%) del capital pertenezca a la matriz, directamente o por intermedio o con el concurso de sus subordinadas, o de las subordinadas de éstas. Para tal efecto no se computarán las acciones con dividendo preferencial y sin derecho a voto.

2. Cuando la matriz y las subordinadas tengan conjunta o separadamente el derecho de emitir los votos constitutivos de la mayoría mínima decisoria en la junta de socios o en la asamblea, o tengan el número de votos necesarios para elegir la mayoría de miembros de la junta directiva, si la hubiere.

3. Cuando la matriz, directamente o por intermedio o con el concurso de las subordinadas, en razón de un acto o negocio con la sociedad controlada o con sus socios, ejerza influencia dominante en las decisiones de los órganos de administración de la sociedad...”

Así pues, la subordinación en las presunciones transcritas del artículo 261 del Código de Comercio se presenta en tres situaciones: a) cuando más del 50% del capital pertenezca a la matriz directa o indirectamente; b) cuando la matriz y las subordinadas tengan la mayoría mínima decisoria en la junta de socios, asamblea o en la junta directiva si la hubiere y c) cuando la matriz en forma directa o indirecta, en razón de actos o negocios ejerza influencia dominante en las decisiones de los órganos de administración.

La vinculación económica que por lo menos para efectos del impuesto sobre la renta, tiene una profusa legislación² no la tiene en materia del impuesto de industria y comercio, sin que por ello el tratamiento de este impuesto sea ajeno o independiente a las normas mercantiles transcritas, ya que la subordinación o la unidad de dirección o propósito al interior de las mismas no impide que cada una de las sociedades o entidades integrantes del grupo empresarial o económico

² En el impuesto de renta se tienen previstas entre otros: Ley 488 de 1998 artículo 95 en cuanto a la obligación de suministrar información en medios magnéticos a la DIAN los estados financieros consolidados; Estatuto tributario artículos 24 numeral 4° que consideran como ingreso de fuente nacional los créditos vinculados económicamente al país, 48 y 49 sobre el tratamiento de los dividendos y participaciones, 85 la prohibición de deducir los costos incurridos por pagos a vinculados económicos que tengan la calidad de no contribuyentes del impuesto sobre la renta, 124 sobre la deducibilidad de los pagos que realicen las subsidiarias, filiales, agencias o sucursales en Colombia a las matrices en el exterior, entre otros.

realicen operaciones en desarrollo de su objeto social o por decisión de las sociedades controlantes.

En el caso concreto, de la enajenación de acciones, cuotas o partes de interés que se efectúe entre compañías pertenecientes a un mismo grupo empresarial o económico, y para fines de determinar su tratamiento frente al impuesto de industria y comercio, deberán considerarse las normas tributarias existentes para tal propósito. Así pues si se trata de operaciones llevadas a cabo dentro de la jurisdicción del Distrito Capital, las normas a aplicar deberían ser tal como se dijo antes, el artículo 154 numeral 5° del Decreto 1421 de 1993, en concordancia con los artículos 60 del Estatuto Tributario y 12 del decreto 3211 de 1979.

Como quedó establecido en párrafos anteriores, para que la enajenación de acciones tenga el carácter de activos fijos o no, dependerá del objeto social que desarrolle la entidad enajenante, que es la que percibe el ingreso. Así pues, en caso de obtenerse utilidad (ingreso superior al costo fiscal) en la enajenación de las inversiones, aquella deberá excluirse de la base gravable del impuesto de industria y comercio, en su calidad de activos fijos, siempre y cuando tal transacción no se haya efectuado dentro del giro ordinario del negocio del contribuyente tal como lo aclara el artículo 12 del decreto 3211 de 1979. Tales ingresos entonces serán considerados inicialmente como ingresos extraordinarios o no pertenecientes al objeto social previsto para el ente societario, pero al momento de determinar la base gravable deberán ser excluidos en acatamiento de lo señalado en el numeral 5° del artículo 154 del decreto 1421 de 1993, norma vigente para el Distrito Capital.

Pero igualmente, cuando las operaciones de venta de bienes que como en el caso de enajenación de acciones que se realiza entre sociedades que hacen parte de un mismo grupo empresarial para dar cumplimiento a las decisiones adoptadas por alguna de las entidades controlantes en desarrollo de una de las formas presuntas de subordinación previstas en el artículo 261 del Código de Comercio, con fines de capitalización o fortalecimiento patrimonial de las sociedades del grupo, es para efectos del impuesto de industria y comercio una enajenación de activos fijos y por consiguiente en caso de obtenerse utilidad, la misma deberá ser considerada como un ingreso excluido del tributo, en su calidad de activo fijo, dado que tales acciones constituyen elemento esencial de la sociedad subordinada al grupo de lo cual se evidencia que su enajenación

dentro del mismo es independiente del objeto social principal de la sociedad enajenante y no se opone a éste por cuanto es tan solo una forma lícita de capitalización del grupo.

En el caso concreto, conforme a la sesión extraordinaria del 19 de noviembre de 1997 y autorizada posteriormente por la Superbancaria, puede observarse que la venta de las acciones que hizo CELULITORAL S.A. a la sociedad COMPAÑÍA COLOMBIANA DE SEGUROS S.A. REASEGURADORA, se llevó a cabo dentro del proceso de reestructuración de las empresas que conforman el grupo COLSEGUROS, donde además de la cesión de activos, pasivos de la REASEGURADORA a la ASEGURADORA COLSEGUROS, se aprobó la compra de las acciones recíprocas de las compañías que conforman el Grupo COLSEGUROS, con lo cual se evidencia que la finalidad que tuvo CELULITORAL S.A. al vender las acciones fue en desarrollo de las políticas de capitalización y consolidación de las compañías pertenecientes al Grupo Empresarial, con lo cual se puede apreciar que por lo menos las acciones vendidas por la sociedad CELULITORAL a la compañía del Grupo COLSEGUROS según el Certificado del Revisor Fiscal de la ASEGURADORA DE VIDA COLSEGUROS, son activos fijos al realizarse su enajenación dentro del mismo grupo empresarial en razón de la subordinación a que hacen referencia los artículos 28 de la Ley 22 de 1995 y 260 y 261 del Código de Comercio, antes transcritos.

Por lo anterior, hizo bien la sociedad al excluir de la base gravable del impuesto de industria y comercio los ingresos provenientes de la venta de activos fijos, tal como lo dispone el artículo 34 del Decreto Distrital 423 de 1996 compilado en el 38 del Decreto 400 de 1999, razón por la que se dará prosperidad al cargo, sin que sea necesario el estudio de los demás planteados.

Por las razones expuestas la Sala confirmará la decisión del Tribunal que declaró la nulidad del acto liquidatorio demandado y el consecuente restablecimiento del derecho.

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

F A L L A :

Confírmase la sentencia apelada, por las razones expuestas.

Tiene personería el doctor Fernando Enrique Rojas Vasilesco para representar al Distrito Capital.

Cópiese, notifíquese, comuníquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

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

MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA
Presidente

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

RAUL GIRALDO LONDOÑO
Secretario